

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

İYİ UYGULAMA ÖRNEKLERİ ÇERÇEVESİNDE KAMU MALİ
YÖNETİMİNDE TOPLAM KALİTE UYGULAMALARI VE
TÜRKİYE İÇİN BİR MODEL ÖNERİSİ

KAMİLE ÖZEL

DEVLET BÜTÇE UZMANLIĞI ARAŞTIRMA RAPORU

ANKARA

Mayıs 2007

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	I
TABLolar LİSTESİ	X
ŞEKİLLER LİSTESİ	XI
KISALTMALAR	XII
EKLER LİSTESİ	XV
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	5
TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ VE KAMU YÖNETİMİNDE UYGULANMASI	5
1. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ	5
1.1. Kalite Kavramı.....	5
1.2. Toplam Kalite Yönetiminin Tanımı	6
1.3. Toplam Kalite Yönetiminin Tarihsel Gelişimi ve Bu Gelişimin Katkı Sağlayıcıları	7
1.4. Toplam Kalite Yönetiminin Boyutları.....	9
1.5. Toplam Kalite Yönetimi İle İlgili Kavramlar	10
1.5.1. Süreç	10
1.5.2. Müşteri	11
1.5.3. Sürekli Gelişme (Kaizen).....	11
1.5.4. Deming (PUKÖ) Döngüsü.....	11
1.5.5. Kalite Çemberleri.....	12
1.5.6. Kıyaslama (Benchmarking)	13
1.5.7. Sıfır Hata.....	13
1.5.8. Yönetim Bilgi Sistemi	14
1.6. Toplam Kalite Yönetiminin Temel İlkeleri	14
1.6.1. Müşteri Odaklılık.....	15
1.6.2. Üst Düzey Yönetimin Desteği ve Liderlik	16
1.6.3. Süreçlerle ve Verilerle Yönetim	16

1.6.4. Çalışanların Gelişimi, Katılımı ve Takım Çalışması	17
1.6.5. Sürekli Öğrenme, Yenilikçilik, İyileştirme ve Ödüllendirme.....	18
1.6.6. Kurum Kültüründe Değişim	19
1.6.7. Kalite Güvencesi.....	20
1.6.8. Stratejik Planlama	21
1.7. Toplam Kalite Yönetiminde Başarı Şartları	21

2. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİNİN KAMU YÖNETİMİNDE

UYGULANMASI.....	22
2.1. Kamu Hizmeti ve Kamu Hizmetlerinde Toplam Kalite	22
2.2. Kamu Yönetiminde Toplam Kalite Yönetiminin Uygulanma Gerekçeleri	23
2.2.1. Kamu Yönetiminde Karşılaşılan Sorunlar	24
2.2.1.1. Yapısal Sorunlar	24
2.2.1.2. Personel Sistemine İlişkin Sorunlar	24
2.2.2. Kamu Yönetiminde Ortaya Çıkan Gelişmeler	24
2.2.2.1. Kamu Yönetiminde Değişim	24
2.2.2.2. Kıt Kaynakla Daha Fazla Kamu Hizmeti Yerine Getirme Zorunluluğu	26
2.2.2.3. Devletin Etkinleştirilmesi	26
2.2.2.4. Vatandaşlık ve Katılım Anlayışı.....	27
2.3. Toplam Kalite Yönetiminin Kamu Yönetiminde Uygulanmasının Sağlayacağı Faydalar	28
2.4. Toplam Kalite Yönetiminin Kamu Yönetiminde Uygulanmasında Karşılaşılan Zorluklar	29
2.4.1. Kamu Hizmetinin Niteliği	30
2.4.2. Kamu Sektörünün Değişime Karşı Daha Çok Direnç Göstermesi	30
2.4.3. Kamu Sektöründe Performansa Önem Verilmemesi.....	31
2.4.4. Kamu Sektöründe Uygulanan Ücret ve Performans Sisteminin Yanlılığı..	31
2.4.5. Kamu Sektöründe İnisiyatif Kullanmanın Kısıtlı Olması.....	31
2.4.6. Ürün- Hizmet İkilemi.....	31
2.4.7. Müşteri- Vatandaş İkilemi	32
2.4.8. Kamu Sektörü Kültürü.....	32
2.4.9. Kalitenin Ölçülmesindeki Zorluklar	32
2.4.10. Kamu Sektöründe Personel Yönetimi Sistemi.....	33

2.4.11. Baskı Gruplarının Etkisi ve Belirsizlik.....	33
2.5. Kamu Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları.....	33
2.6. Kamu Yönetiminde Uygulanabilir Diğer Kalite Modelleri.....	35
2.6.1. Yönetişim (Governance).....	35
2.6.2. Değişim Mühendisliği (Reengineering).....	36
2.6.3. Genel Değerlendirme Çerçevesi (Common Assessment Framework)	37
İKİNCİ BÖLÜM.....	40
KAMU MALİ YÖNETİMİNDE TOPLAM KALİTE UYGULAMALARI	40
1. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE UNSURLARI	40
1.1. Bütçe	40
1.1.1. Bütçenin Tanımı ve Bütçe Türleri	40
1.2. Muhasebe ve Mali Raporlama	43
1.2.1. Muhasebe Sistemleri.....	43
1.2.2. Mali Raporlama	44
1.3. Borç ve Nakit Yönetimi.....	45
1.3.1. Kamu Finansman İhtiyacını Karşılama Şekli Olarak Borçlanma ve İç-Dış Borç Kavramları	45
1.3.2. Borç ve Nakit Yönetimi.....	45
1.4. Kontrol ve Denetim	46
1.4.1. Kontrol ve Denetimin Tanımları.....	46
1.4.2. Denetim Türleri.....	46
1.5. Yönetim Bilgi Sistemleri	47
2. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE TOPLAM KALİTE UYGULAMALARI	47
2.1. Bütçede Toplam Kalite Uygulamaları	50
2.1.1. Performans Esaslı Bütçeleme	50
2.1.1.1. Performans Esaslı Bütçelemenin Tanımı.....	51
2.1.1.2. Performans Esaslı Bütçelemenin Unsurları	55
2.1.1.3. Performans Esaslı Bütçelemenin Araçları	55
2.1.1.4. Performans Esaslı Bütçelemeye İlişkin Ülke Uygulamaları.....	55
2.1.1.4.1. ABD	56

2.1.1.4.2. İsveç	59
2.1.2. Bütçe Kod Yapısının İyileştirilmesi	60
2.1.3. Çok Yıllı Bütçeleme	62
2.1.3.1 Çok Yıllı Bütçeleme Sistemine İlişkin Ülke Uygulamaları.....	65
2.1.3.1.1. İsveç	65
2.1.3.1.2. İngiltere	66
2.1.3.1.3. Yeni Zelanda.....	68
2.1.4. Stratejik Planlama	70
2.1.4.1. Strateji ve Planlama Kavramı	70
2.1.4.2. Stratejik Planlama ve Özellikleri	71
2.1.4.3. Toplam Kalite Yönetiminin Bir Unsuru Olarak Stratejik Planlama.....	72
2.1.4.4. Stratejik Planlamanın Faydaları.....	73
2.1.4.5. Stratejik Planlama Süreci.....	74
2.1.4.5.1. Durum Analizi Yapılması.....	74
2.1.4.5.2. Vizyon ve Misyon Oluşturulması, İlkelerin Belirlenmesi	76
2.1.4.5.3. Stratejik Tercihlerin Belirlenmesi	78
2.1.4.5.4. Stratejilerin Uygulanması.....	80
2.1.4.5.5. Stratejilerin Değerlendirilmesi ve Kontrolü	80
2.1.4.6. Stratejik Planlama Uygulamalarına Genel Bir Bakış	81
2.1.4.6.1. İngiltere	81
2.1.4.6.2. Yeni Zelanda.....	82
2.1.4.6.3. ABD	84
2.1.5. Performans Planları (Programları).....	88
2.1.6. Performans Sözleşmeleri	89
2.1.6.1. Danimarka'da Performans Sözleşmesi	90
2.1.7. Yöneticilere Yetki Devredilmesi ve İdari Esneklik Sağlanması	92
2.1.8. Personel Rejiminden İnsan Kaynakları Yönetimine Geçilmesi: Bireysel Performans Değerlendirmesi	94
2.1.9. Performans Ölçümü	96
2.1.9.1. Performans Ölçümünün Tanımı.....	97
2.1.9.2. Performans Ölçümünün Faydaları	98
2.1.9.3. Performans Göstergeleri	99
2.1.9.4. Performans Ölçüm Sisteminin Önündeki Engeller.....	102

2.1.9.5. Performans Ölçüm Teknikleri	103
2.1.9.5.1. Dengeli Skor Kart (Balanced Scorecard) Yaklaşımı	104
2.1.9.5.2. EFQM Mükemmellik Modeli (MM)	107
2.1.9.5.3. EFQM Mükemmellik Modeli (MM) ve Dengeli Skor Kart (Balanced Scorecard) Yaklaşımı İlişkisi.....	108
2.1.9.6. Performans Ölçümüne İlişkin Ülke Uygulamaları	110
2.1.9.6.1. ABD	110
2.1.9.6.2. Finlandiya	113
2.1.10. Performans Raporları	114
2.2. Muhasebe Sisteminde Toplam Kalite Uygulamaları	115
2.2.1. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi	115
2.2.2. Mali Raporlamanın Kalitesinin Arttırılması	118
2.2.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Mali Raporlama Ülke Uygulamaları	119
2.2.3.1. Yeni Zelanda.....	119
2.2.3.2. İsveç	121
2.3. Borç ve Nakit Yönetiminde Kalite	122
2.3.1. Borç Yönetiminin Düzenlenmesi.....	122
2.3.1.2. Borç Yönetiminde Şeffaflığın Önemi.....	126
2.3.2. Etkin Nakit Yönetimi	126
2.4. Kontrol ve Denetimde Toplam Kalite Uygulamaları	128
2.4.1. İç Kontrol Sistemi	129
2.4.1.1. İç Kontrolün Tanımı, Unsurları ve Amaçları.....	129
2.4.1.2. İç Kontrol Yaklaşımları	131
2.4.1.3. İç Kontrolün Bileşenleri.....	134
2.4.1.3.1. Kontrol Ortamı.....	134
2.4.1.3.2. Risk Değerlendirmesi	136
2.4.1.3.3. Kontrol Faaliyetleri.....	136
2.4.1.3.4. Bilgi ve İletişim	137
2.4.1.3.5. Gözetim.....	137
2.4.1.4. Kurumsal Risk Yönetimi	138
2.4.1.5. İç Kontrolde Roller ve Sorumluluklar	140
2.4.1.6. İç Kontrol Standartları	143

2.4.1.6.1. INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları.....	143
2.4.1.6.2. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları.....	144
2.4.1.6.3. Federal Devlette İç Kontrol Standartları (ABD).....	145
2.4.2. İç Denetim.....	145
2.4.2.1. İç Denetimin Kapsamı ve Nitelikleri.....	146
2.4.2.1.1 Kuruma Değer Katma.....	147
2.4.2.1.2. Fonksiyonel Bağımsızlık.....	147
2.4.2.1.3. Güvence Sağlama.....	149
2.4.2.1.4. Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı Sağlama.....	149
2.4.2.1.5. Danışmanlık Hizmeti Sağlama.....	149
2.4.2.1.6. Standartlara Göre Yürütülme.....	150
2.4.2.2. İç Denetim Standartları.....	150
2.4.2.2.1. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları.....	151
2.4.2.2.2. Etik Kurallar ve Meslek Ahlak Kuralları.....	152
2.4.3. Performans Denetimi.....	153
2.4.3.1. Performans Denetiminin Tanımı ve Gelişimi.....	154
2.4.3.2. Performans Denetiminin Amaçları.....	157
2.4.3.2.1. Hesap Verme Sorumluluğunun Geliştirilmesi.....	157
2.4.3.2.2. Performansın Geliştirilmesine Katkıda Bulunmak.....	157
2.4.3.2.3. Performans Bilgisinin Sağlanması.....	158
2.4.3.3. Performans Denetiminin Unsurları.....	158
2.4.3.3.1. Ekonomiklik(Economy).....	158
2.4.3.3.2. Verimlilik(Efficiency).....	159
2.4.3.3.3. Etkinlik(Effectiveness).....	160
2.4.3.4. Performans Denetimi Süreci.....	161
2.4.3.5. Performans Denetiminde Dış Denetimin Etkinliğinin Arttırılması.....	162
2.4.3.6. Dış Denetim Birimince Yapılan Performans Denetimine İlişkin Uygulama Örnekleri.....	164
2.4.3.6.1. İngiltere.....	164
2.5. Yönetim Bilgi Sistemlerinin Geliştirilmesi.....	166
2.5.1. Yönetim Bilgi Sistemlerinin Amacı ve Fonksiyonları.....	167
2.5.2. Yönetim Bilgi Sistemlerinin Kamu İdarelerine Sağlayacağı Faydalar.....	168
2.5.3. Yönetim Bilgi Sistemlerinin Başarı Şartları.....	169

2.5.4. Mali Yönetim Bilgi Sistemleri.....	171
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	172
TÜRKİYE’DE KAMU MALİ YÖNETİMİ SİSTEMİ VE TÜRKİYE İÇİN BİR MODEL ÖNERİSİ	172
1. KAMU MALİ YÖNETİMİ SİSTEMİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ	174
1.1. Kamu Mali Yönetiminin Kapsamı.....	174
1.2. Kamu İdarelerini Yönlendirici Kuruluşlar.....	179
2.2.1. Maliye Bakanlığı.....	179
2.2.2. Hazine Müsteşarlığı	180
2.2.3. Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı	181
2.2.4. Sayıştay	182
2.2.5. Değerlendirme	183
1.3. Temel İlkeler.....	184
1.3.1. Mali Disiplin	184
1.3.2. Mali Saydamlık	185
1.3.3. Hesap Verebilirlik.....	188
1.3.4. Maliyet Etkililik.....	193
1.4. Unsurlar ve Unsurlara Yönelik Değerlendirmeler.....	193
1.4.1. Bütçe	193
1.4.1.1. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi	193
1.4.1.2. Yeni Bütçe Sınıflandırması.....	195
1.4.1.3. Orta Vadeli Bütçe Sistemi	197
1.4.1.3.1. Orta Vadeli Program.....	197
1.4.1.3.2. Orta Vadeli Mali Plan	197
1.4.1.3.3. Stratejik Plan.....	198
1.4.1.3.4. Performans Programı	204
1.4.1.3.5. Çok Yıllı Bütçeler.....	206
1.4.1.4. Performans Bilgi Sistemi	207
1.4.1.5. Performans Değerlendirmesi	208
1.4.1.6. Performans Ölçümü	209
1.4.1.7. Faaliyet Raporları	211

1.4.1.8. Bütçe Sürecinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin Fonksiyonunun Arttırılması.....	212
1.4.1.9. Kamu Kuruluşlarına Bütçe ve Harcama Sürecinde Esneklikler Tanınması.....	214
1.4.2. Muhasebe ve Mali Raporlama	216
1.4.2.1. Muhasebe Sistemi	216
1.4.2.2. Mali Raporlama	217
1.4.3. Nakit -Borç Yönetimi	218
1.4.3.1. Nakit Yönetimi	218
1.4.3.2. Borç Yönetimi.....	219
1.4.4. Kontrol ve Denetim	222
1.4.4.1. İç Kontrol Sistemi.....	222
1.4.4.1.1. Ön Mali Kontrol.....	225
1.4.4.1.2. İç Denetim.....	229
1.4.4.1.3. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi	234
1.4.4.2. Performans Denetimi	237
1.4.4.3. Dış Denetim	238
1.4.5. Yönetim Bilgi Sistemleri	242
2. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE KALİTE İÇİN ÖNERİLER.....	243
2.1. Kamu Mali Yönetiminin Kapsamının Genişletilmesine Yönelik Öneriler	243
2.1.1. Döner Sermayeler ve Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların 5018 Sayılı Kanun Karşısındaki Durumlarının Netleştirilmesi	243
2.1.1.1. Döner Sermayeler	243
2.1.1.2. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	244
2.1.1.3. Kapsamın Genişletilmesine Yönelik Diğer Öneriler	245
2.2. Kamu İdarelerini Yönlendirici Kuruluşların İşleyişine Yönelik Öneriler	245
2.2.1. Bütçe Yönetiminde Bütünlük Sağlanması	245
2.2.2. DPT Müsteşarlığının Mevcut Yapılanmasının Değiştirilmesi.....	247
2.3. Kamu Mali Yönetiminin Unsurlarının Geliştirilmesine Yönelik Öneriler	247
2.3.1. Hükümetin Orta Vadeli Amaç ve Hedeflerini Yansıtan Tek Bir Politika Belgesinin Bulunması	247
2.3.2. Politika Kararları Verilmeden Önce Etkilerinin Değerlendirilmesi	248

2.3.3. Kurumların Stratejik Planlama Yapabilme Kapasitelerinin Güçlendirilmesi	250
2.3.4. Kamu Kurumlarına Tanınacak Esnekliklerin Arttırılması.....	251
2.3.5. Performans Sözleşmeleri Düzenlenmesi	251
2.3.6. Parlamentonun Bütçenin Denetimindeki Etkinliğinin Arttırılması	253
2.3.7. Bütçe Kod Yapısının Sadeleştirilmesi ve Bütçe Belgesinin Geliştirilmesi	253
2.3.8. Nakit Yönetiminde Hazine Birliğinin Sağlanması	254
2.3.9. Nakit Planlamasına Dayalı Nakit Yönetimine Geçilmesi.....	254
2.3.10. Borçlanma Limitlerinin Anayasada Düzenlenmesi	255
2.3.11. Kamuda Muhasebe Birliğinin Sağlanması	255
2.3.12. Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Geliştirilmesi.....	256
2.3.13. Performans Denetiminde Sayıştay' ın Etkinliğinin Arttırılması.....	261
2.3.14. Otomasyon ve Enformasyona Dayalı Yönetim Bilgi Sistemleri İle Söz Konusu Sistemler Arasında Entegrasyon Sağlayan Mali Yönetim Bilgi Sisteminin Kurulması.....	262
2.3.15 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemiyle İlgili İkincil Mevzuat Düzenlemelerinin Tamamlanması	264
2.4. Maliye Bakanlığının Teşkilat Yapısının Öneriler Çerçevesinde Revize Edilmesi	264
SONUÇ	266
EKLER	275
KAYNAKÇA.....	281

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Mükemmellik Modeli ve Balanced Scorecard'ın Karşılaştırılması.....	110
Tablo 2: Kurumsal Risk Yönetiminin Bileşenleri.....	139
Tablo 3: İç Kontrol Sisteminde Roller ve Sorumluluklar.....	141

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: TKY' nin Boyutları.....	10
Şekil 2: Balanced Scorecard ve Mükemmellik Modelinin Temel Kavramlarının İlişkisi.....	109
Şekil 3: COSO Piramidi.....	132
Şekil 4: Yönetim Bilgi Sisteminin Yapısı.....	167
Şekil 5: Kamu İç Mali Kontrolü Merkezi Uyumlaştırma Birimleri ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun, Maliye Bakanlığı Teşkilat Şemasındaki Yeri.....	260
Şekil 6: Yeni Model Önerisi Çerçevesinde Oluşacak Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilatı Şeması.....	265

KISALTMALAR

ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
AEP:	Acil Eylem Planı
CHU:	Central Harmonization Unit (Merkezi Uyumlaştırma Birimi)
CoCo:	Canadian Institute of Chartered Accountants
COSO:	Committee of Sponsoring Organizations
DEA:	Düzenleyici Etki Analizi
EFQM:	European Foundation for Quality Management (Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı)
ESA 95:	European System of National and Regional Accounts (Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi)
EUROSTAT:	The Statistical Office of the European Communities (Avrupa Birliği İstatistik Ofisi)
GAO:	General Accounting Office (Genel Muhasebe Örgütü)
GFS:	Government Finance Statistics
GKMS:	Genel Olarak Kabul Edilmiş Muhasebe Standartları

GPRA:	Government Performance and Results Act (Devlet Performans ve Sonuçlar Kanunu)
GSMH:	Gayri Safi Milli Hasıla
IFAC- PSC:	International Federation of Accountants - The Public Sector Committee-The revised System of National Accounts released in 1993 (SNA93)
IIA:	Institute of Internal Auditors (İ Denetçiler Enstitüsü)
IMF:	International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
INTOSAI:	International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Teşkilatı)
KİT:	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
MM:	Mükemmellik Modeli
NPR:	National Performance Review (Ulusal İşbirliği Programı)
OECD:	Organization for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
OMB:	Office of Management and Budget (Yönetim ve Bütçe Ofisi)
PFPSAL:	Programmatic Financial and Public Sector Adjustment Loan (Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredi Anlaşması)

PIFC:	Public Internal Financial Control (Kamu İç Mali Kontrolü)
S W O T:	Strengths,Weaknessess, Opportunities, Threats (Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar, Tehditler)
s.	Sayfa
ss.	Sıralı Sayfalar
TBMM:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TKY:	Toplam Kalite Yönetimi
YPK:	Yüksek Planlama Kurulu
CPO:	Central Planning Office (Merkezi Planlama Ofisi)

EKLER LİSTESİ

Ek 1: Deming İlkeleri.....275

Ek 2: Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları..... 277

GİRİŞ

Uluslararası alanda yaşanan gelişmeler, daha çok ve daha kaliteli hizmeti daha ucuza sağlama isteğinin toplumda giderek ağırlık kazanması, kamu kaynaklarının kısıtlılığı, kamu hizmetlerinde şeffaflık, yeni teknolojilerin hizmet kalitesini yükseltmesi ve özel sektör yönetiminde ortaya çıkan yeni yaklaşımların kamuya yansıtılması; devletlerin ellerinde bulundurdukları hizmetlerin kaliteli, daha etkin ve verimli biçimde sunulmasının gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Toplam Kalite Yönetimi; tüm süreçlerin, ürünlerin ve hizmetlerin en üst yöneticiden en alttaki çalışana kadar tüm çalışanların tam katılım yolu ile geliştirilmesi, iç-dış müşteri tatmininin artırılması ve müşteri bağlılığının sağlanması amacıyla organizasyonda alınan sonuçların sürekli iyileştirilmesine dayanan, müşteri beklentilerini her şeyin üzerinde tutan ve müşteri tarafından tanımlanan kaliteyi, tüm faaliyetlerin yürütülmesi sırasında ürün ve hizmet bünyesinde oluşturan, hataların çıkmadan önlenmesi yaklaşımını benimseyen modern bir yönetim anlayışıdır.

Toplam Kalite Yönetimi aslında yeni bir anlayış değildir. İlk olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde ortaya çıkan, 1950'li yıllarda Japonya'da geliştirilip uygulanmaya başlanan Toplam Kalite Yönetimi'nin; Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa ülkeleri başta olmak üzere tüm dünyada farklı düzey ve biçimlerdeki uygulamalarıyla "*Dünya çapında bir hareket*" niteliği kazandığı söylenebilir.

Günümüzde kalite, lüks olmaktan çıkmış ve kamu yönetimi için de bir zorunluluk halini almıştır. Ayrıca devletlerin; sonuç üretmek yerine kontrol üzerine kurulmuş, merkezi yönetim anlayışına sahip, uzun vadeli bakış açısı olmayan, sürekli gelişmenin gerçekleşebilmesi ve yolsuzlukların önlenmesi için vazgeçilmez kavramlar olan hesap verebilirlik, saydamlık, tutarlılık ve etkinlikten uzak ve vatandaşa hesap vermekten kaçınan bir kamu yönetimine sahip olmak isteyeceğini düşünmek hayali bir yaklaşım olacaktır.

Kamu yönetiminde kalitenin esasları; yönetimin kendi içinde ve topluma karşı saydam olma, kendisine verilen yetki ve kaynakları nasıl kullandığının hesabını verebilme, politikalarını kamu yararını gözetecek şekilde oluşturabilme, kamu kaynaklarını mali disiplini bozmayacak şekilde ve etkili, ekonomik ve verimli kullanabilme, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak ve kamu kaynaklarının kullanılmasında israf ve usulsüzlüğü önleyecek kontrol ve denetim mekanizmaları oluşturma, atama ve terfilerde siyasi sadakati değil liyakati esas ölçü haline getirmedir.

Toplam Kalite Yönetimi, kamu hizmetlerinin sunulmasında etkinliği, verimliliği ve kaliteyi sağlamak için uygun bir fırsat olmaktadır.

Ayrıca Toplam Kalite Yönetimi felsefesi, kamu yönetiminde vatandaş memnuniyetine odaklanmayı, verimliliğin yükseltilmesinde mutlu çalışanların önemli rol oynadığını anlamayı, ölçülebilir performans kriterlerini esas almayı, katılımcı, şeffaf ve paylaşımcı bir yönetim sağlamayı, sürekli gelişmeyi öncelik edinmeyi öngören bir yönetim anlayışını ifade ettiğinden, verimliliği ve şeffaflığı arttıran bu felsefe ile kamu yönetiminde kalite arttırılabilecektir.

Kamu mali yönetimi; devletin yönetim tarzının çerçevesini oluşturan kurum ve kurallar dizisinin en önemli halkasıdır. Mali yönetimin unsurları; bütçe, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, kontrol ve denetim mekanizmaları ile yönetim bilgi sistemleridir.

Kamu mali yönetiminde toplam kalite, kamu yönetiminde kalite esaslarının, kamu mali yönetiminin unsurlarında karşılığını bulmasıdır. Bu kapsamda kamu mali yönetiminde toplam kalite uygulamaları;

- *Bütçede*; performans esaslı bütçeleme, bütçe kod yapısının iyileştirilmesi, çok yıllık bütçeleme, stratejik planlama, performans planları (programları), performans sözleşmeleri, kurumlara yönetsel esnekliklerin verilmesi, performans raporları, performans ölçümü, insan kaynaklarının performansa göre değerlendirilmesi, kaynak kullanımında etkinlik ve etkililik,
- *Muhasebe sisteminde*, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi,

- *Borç ve nakit yönetiminde*, söz konusu sistemlerde yapılan şeffaflığı ve etkinliği artırıcı düzenlemeler,
- *Kontrol ve denetimde*, iç kontrol sisteminin oluşturulması, performans denetiminin yapılması ve performans denetiminde dış denetimin etkinliğinin artırılması,
- *Yönetim bilgi sisteminde*, mali yönetimin otomasyon ve enformasyon ağının güçlendirilmesidir.

Bu unsurların tümü gereği gibi işletilmedikçe, kamu mali yönetiminin etkinliğinin tam olarak sağlanacağını söylemek doğru olmayacaktır.

Diğer yandan Türkiye’de, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, mali yönetim ve kontrol sisteminde köklü değişiklikler getirmiştir. Kanun; kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanması ve uygulanmasını, mali kontrolü, her türlü mali işlemin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını, parlamentoya ve diğer paydaşlara hesap verebilirliği ve cevap verebilirliği düzenlemektedir.

5018 sayılı Kanunun öngördüğü mali yönetim ve kontrol sisteminin amacı; Avrupa Birliği uygulamaları ve uluslararası standartlara uyumu, politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanımını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamaktır.

5018 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeler kamu mali yönetiminde “*kaliteyi*” sağlamaya yöneliktir.

Bu çalışmada; kamu mali yönetiminde, kaliteyi arttırmaya yönelik uygulamaların, çeşitli ülkelerin iyi örnek oluşturabilecek deneyimlerine de yer verilerek aktarılması, Türkiye’de 5018 sayılı Kanunla önemli ölçüde değiştirilen kamu mali yönetim sisteminin kapsamı, kamu idarelerini yönlendirici kuruluşları, ilkeleri ve unsurları bakımından değerlendirilmesi; söz konusu değerlendirmeler ve uluslararası iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, kamu mali yönetiminde kalitenin arttırılmasına, kamu mali yönetim sisteminin etkin bir şekilde işlemesine, uluslararası standart ve uygulamalara biraz daha yaklaştırılmasına yönelik öneriler getirilmesi amaçlanmaktadır.

Bu çalışmada kitaplardan, kitap ve dergilerde yer alan makalelerden, internet kaynaklarından, doktora ve yüksek lisans tezlerinden, bilimsel araştırma raporlarından, yabancı kaynakların mevcut çevirilerinden, yabancı kaynaklara dayanılarak hazırlanmış araştırma raporlarından ve sınırlı sayıda İngilizce kaynaktan yararlanılmıştır. Kullanılan İngilizce kaynakların tercümesi, araştırmacı tarafından yapılmamıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde; Toplam Kalite Yönetiminin kavramsal erevesi çizilmiş ve kamu yönetiminde Toplam Kalite Yönetiminin uygulanmasına ilişkin bilgiler verilmiştir.

İkinci blmde; kamu mali yönetiminin unsurları kısaca açıklandıktan sonra, öncelikle btdeki toplam kalite uygulamaları, ülke uygulamalarından da örnekler verilerek açıklanmıştır. Bu blmde ayrıca muhasebe sisteminde, nakit ve borç yönetiminde, kontrol ve denetimde ve yönetim bilgi sistemlerinde kamu mali yönetiminin kalitesini geliştirici uygulamalara ilişkin açıklamalara yer verilmiş, bazı ülkelerin ve uluslararası kuruluşların standartlarına değinilmiş ve yeri geldikçe iyi uygulama rneği olarak nitelendirilebilecek ülkelerin deneyimleri aktarılmıştır.

Son blmde ise; Türkiye’de 5018 sayılı Kanunla ngrlen kamu mali yönetim sistemi; kapsamı, kamu idarelerini yönlendirici kuruluşları, ilkeleri ve unsurları bakımından incelenmiş, sistem üzerindeki değerlendirmelere yer verilmiş ve söz konusu değerlendirmeler çerçevesinde, eksiklik ve sorunların giderilmesine, kamu mali yönetim sisteminin iyileştirilmesine ve etkin bir şekilde işlemesine, uluslararası standart ve uygulamalara biraz daha yaklaştırılmasına yönelik öneriler getirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ VE KAMU YÖNETİMİNDE UYGULANMASI

1. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ

İlk olarak Amerika’ da doğan ancak kabul görmeyerek 1950 li yıllarda Japonya’ da geliştirilip uygulanmaya başlanan Toplam Kalite Yönetimi’nin(TKY); Japonya’nın 1980’lerde uluslararası ekonomik rekabette hâkimiyet kazanmasından sonra Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Avrupa ülkeleri başta olmak üzere tüm dünyada farklı düzey ve biçimlerdeki uygulamalarıyla “*Dünya çapında bir hareket*” niteliği kazandığı söylenebilir.

Bu çalışmada günümüzde organizasyonların ve ülkelerin rekabet avantajını oluşturan TKY anlayışının daha iyi kavranması için öncelikle ‘kalite’ kavramına değinilmiştir.

1.1. Kalite Kavramı

Günlük yaşamda gerek organizasyon içinden gerekse organizasyon dışında olsun müşteri olarak pek çok mal ya da hizmet alınır. Muhtemelen alınan mal ya da hizmete ilişkin olarak şöyle bir soru zihinlerde oluşur; “kaliteli mi?”, “kaliteli ise nasıl?”, “kalitesizse nasıl?”. Bu sorulara verilen cevapların türleri nelerdir?

Yukarıdaki sorulara kaç farklı tür yanıt veriliyorsa ya da yanıtların sayısı ne kadarsa o kadar “kalite” tanımı yapılabileceği söylenebilir. Bunun nedeni; kalitenin nesnel bir kavram olmayışıdır. Diğer bir deyişle kalite kavramı öznel bir anlam taşır ve kavramın tanımı kişiden kişiye değişebilir. Bu anlamda tek ve kesin bir kalite tanımından söz edilemez. Kesin olan tek şey vardır; o da kullanıcının ya da müşterinin mal ya da hizmetten memnun olup olmama derecesidir. Müşteri aldığı mal ya da hizmetten memnunsam o mal ya da hizmet kalitelidir. Başka bir ifadeyle kalite, herkesin kendi tanımlamasını yapabileceği objektif olmayan bir kavramdır. TKY’nin temel felsefesi de “kalite” ye dayanmaktadır.

Kalite, müşterinin istediği özelliklere uygunluktur. Kalite küreselleşmenin neredeyse tek pazar haline getirdiği dünyada bir amaç değil, yüksek rekabet gücünü sağlayan önemli araçtır. Müşteri tarafından tercih edilen özelliklerin, ürün tasarımında yer alması; tasarım kalitesini, gerçekleştirilen üretimin, tasarımda belirtilen özelliklere uyması, üretim kalitesini oluşturur.¹

Kalite aynı zamanda, insanın her geçen gün daha iyisini istemesini, insan zihninde bir sıçramayı, örtünmekten giyinmeye, tıkmaktan yemek yemeye, barınmaktan hoş bir mekânda ikamet etmeye, dolaşmaktan seyahat etmeye geçişi ifade etmektedir.²

Kalite çok boyutlu bir kavramdır. İçsel ve dışsal süreçler kalitenin oluşmasında etkiye bulunmaktadır. Bu durum, kalitenin sağlanması çalışmalarının bütünsellik içinde ele alınması gereğini doğurmaktadır. Kaliteye bütünsellik içinde bakma gereği, 1950'li yıllardan bu yana Japonya'da izlenen TKY kavram ve uygulamasının tüm dünyada yayılmasına etkiye bulunmuştur.

1.2. Toplam Kalite Yönetiminin Tanımı

TKY; ilgili tüm süreçlerin, ürünlerin ve hizmetlerin en üst yöneticiden en alttaki çalışana kadar tüm çalışanların tam katılımıyla geliştirilmesi, iç-dış müşteri tatmininin artırılması ve müşteri bağlılığının sağlanması amacıyla organizasyonda alınan sonuçların sürekli iyileştirilmesine dayanan, müşteri beklentilerini her şeyin üzerinde tutan ve müşteri tarafından tanımlanan kaliteyi, tüm faaliyetlerin yürütülmesi sırasında ürün ve hizmet bünyesinde oluşturan, hataların çıkmadan önlenmesi yaklaşımını benimseyen modern bir yönetim anlayışıdır.

Yukarıdaki tanımdan anlaşılacağı üzere TKY, bir kalite geliştirme ve kalite kontrol yöntem, teknik ve aracı değildir. Süreçlerin sürekli iyileştirilmesini, katılımı ve müşteri beklentilerinin yerine getirilmesini esas alan bir yönetim felsefesidir.

Genel anlamda ise TKY; doğru üretim veya hizmeti ilk defasında yapmayı ve bunu her defasında tekrarlamayı hedefleyen, örgütün bir bütün olarak etkinliğini

¹ *Kalite Kitabı*, <http://www.tusiad.org.tr/turkish/rapor/siad2kalite/html/sec3.html> , (E.T.10.11.2006)

² ARGÜDEN, Yılmaz, *Stratejik Bakış*, ARGE Danışmanlık Yayınları No:5, Birinci Basım, İstanbul, Ekim 2003, s. 53

sağlamayı, esnekliğe ulaşmasını ve rekabet gücünü arttırmayı amaçlayan bir yönetim anlayışıdır.

Toplam Kalite Yönetimindeki Toplam kelimesi, kalitenin “tüm süreçlerde”, “tüm işlerde” ve “herkesin katılımı” ile sağlanabilir olması anlamına gelmektedir. Kalite, müşterilerin beklenti ve ihtiyaçlarını tam ve zamanında karşılayıp onlara bugün ve gelecekteki beklentilerini aşan ürün ve hizmetler sunmayı ifade etmektedir. Yönetim ise yönetimin her konuda çalışanlara liderlik yapması, çalışanlara örnek model oluşturması ve organizasyon çapında katılımcı yönetimin sağlanması anlamına gelmektedir. Her seviyedeki çalışanın önerilerini rahatça sunma imkânının olması ve organizasyon içinde verilecek kararlarda söz söyleme hakkının bulunması için katılımcı yönetim anlayışının varlığı şarttır.

TKY anlayışının Fiegenbaum ve Ishikawa gibi çeşitli kalite yöneticileri tarafından da ifade edilen en temel unsurları; kalite odaklı olmak, müşteri odaklı olmak, süreç odaklı olmak, kalite maliyetlerini hesaplamaktır. Tüm bunlara ek olarak, Deming döngüsünü bir yönetim modeli olarak kullanmak, istatistikleri kullanarak karar vermek, sürekli gelişmeyi (KAIZEN) esas almak, hedeflerle yönetim, katılımcı yönetim ve ekip çalışması, her girdi ve kaynağın kontrolü ve önlemeye dönük yaklaşımdır.

1.3. Toplam Kalite Yönetiminin Tarihsel Gelişimi ve Bu Gelişimin Katkı Sağlayıcıları

TKY konusundaki ilk çalışmalar 1930’lı yıllarda ABD’de başlamıştır. Bell Telephone şirketinde istatistikçi olarak çalışan Walter A. Shewhart İstatistiksel Kalite Kontrol alanında önemli çalışmalar yapmıştır. Üretime istatistiksel yöntemleri uygulayan ilk kişilerden biri olan Shewhart’ın kalite konusundaki çalışmalarını ABD’de W. Edwards Deming ve Joseph M. Juran’ın çalışmaları izlemiştir. Bu iki bilim adamı Japonya’ya davet edilmiş ve Japon mühendislere kalite geliştirme, kalite planlama ve kalite kontrol konularında seminerler vermişlerdir.

William Edwards Deming, kalite yönetimi alanındaki çalışmalarını daha çok istatistiki yöntem üzerinde yoğunlaştırmıştır. Deming, üretim veya hizmetteki hataların % 85 inin yönetimden kaynaklandığı belirtirken, yönetimin insan üzerindeki etkisini, motivasyonunu ve liderlik mekanizmasını da vurgulamıştır.

Deming TKY'nin daha çok bir yönetim sistemi olarak algılanması gerektiği üzerinde durarak önemli gördüğü konuları on dört madde halinde vurgulamıştır. Bu ilkeler günümüzde Deming İlkeleri olarak bilinmektedir.³

Joseph M. Juran'a göre kalite, yönetim tarafından başlatılmalı ve işletmenin en alt kademesinden en üst kademesine kadar herkese kalite eğitimi verilmelidir. Juran ayrıca "Pareto İlkesi" olarak adlandırılan ilkeyi savunmaktadır. Bu ilkeye göre, sorunların yüzde 80'i, olası sebeplerin yüzde 20'si tarafından oluşmaktadır.

1950'li yılların sonlarına doğru Toplam Kalite Kontrolü alanında çalışmalar yapan diğer Amerikalı yönetim düşünürlerinden biri Armand V. Feigenbaum'dır. Feigenbaum, 1961 yılında *Toplam Kalite Kontrol* isimli bir kitap yayımlamıştır. Feigenbaum'a göre toplam kalite kontrol, teknolojik, ekonomik ve insani boyutlar taşıması sebebiyle stratejik bir yönetim seçeneğidir. Kaliteye hâkim olmak; hammaddeye, süreçlere ve ürünlere hâkim olmaktır ve bunun içinde maliyetlerin bilinmesi, yönetim ile teknik hususları kapsayan bir kalite sistemi kurulmalıdır.

Philip B. Crosby, toplam kalite felsefesine önemli katkılarda bulunan bir yönetim düşünürü olarak kabul edilmektedir.⁴ Crosby, toplam kalite alanında "kalite maliyeti" kavramını geliştirmiştir. Ona göre organizasyonlar her yıl, yapılan yanlış ve hataları tedavi etmek için önemli bütçeler harcamaktadır. Crosby'ye göre kalite telafi etme ile değil, önleme ile başarılı ve kalite başarı standardı, "sıfır hata" dır. Crosby'nin geliştirdiği kalite iyileştirme süreci, uzun zaman alan ve bir plana göre uygulanması gereken kültür değişimini gerektiren bir yaşam biçimidir.

Japon bilim adamları da toplam kalite felsefesinin gelişimine önemli katkılarda bulunmuşlar. 1960'lı yılların başlarında Prof. Dr. Kaoru Ishikawa' Kaoru Ishikawa, kalite kontrol alanındaki çalışmaları ile Japonya'da kalite bilincinin yaygınlaşmasında önemli rol oynamıştır. Özellikle "kalite çemberleri" adı verilen kalite geliştirme ve problem çözme gruplarının bilimsel anlamda oluşturulmasında çok önemli katkıları olmuştur. Ishikawa'ya göre bir organizasyonda kalite sorunları kalite geliştirme araçları

³ Deming İlkeleri için bakınız, (EK-1)

⁴ AKTAN, Prof. Dr. Coşkun Can, "Toplam Kalite Yönetimi Ve Türk Ekonomisine Sağlayacağı Katkılar" http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/toplam-kalite/aktan-toplam-kalite-turkiye.pdf s.5 (E.T. 10.11.2006)

ile çözülebilecektir. Bu amaçla neden-sonuç diyagramını geliştirmiş bunun yanı sıra organizasyonda dağılıma diyagramı, pareto diyagramı, kalite çemberleri, histogram ve saire istatistiksel araçların kullanımının önemli olduğunu savunmuştur. Bu arada Japon Taaichi Ohna'nın Tam Zamanında Üretim modeli de geleneksel Taylorizm ve Fordizm anlayışındaki kitle üretimi anlayışının yıkılmasına neden olarak gösterilebilir.⁵

Masaaki Imai ise toplam kalite için sürekli gelişmeyi öngören Kaizen Felsefesini savunmaktadır. 1986 yılında yayınladığı *Japonya'nın Rekabetteki Başarısının Sırrı: Kaizen* adlı eser, yönetim bilimine farklı bir boyut kazandırmıştır. Imai, organizasyonel başarı için Kaizen Felsefesinin ev, özel ve sosyal yaşamın tüm alanlarında uygulanması gerektiğini savunmaktadır.

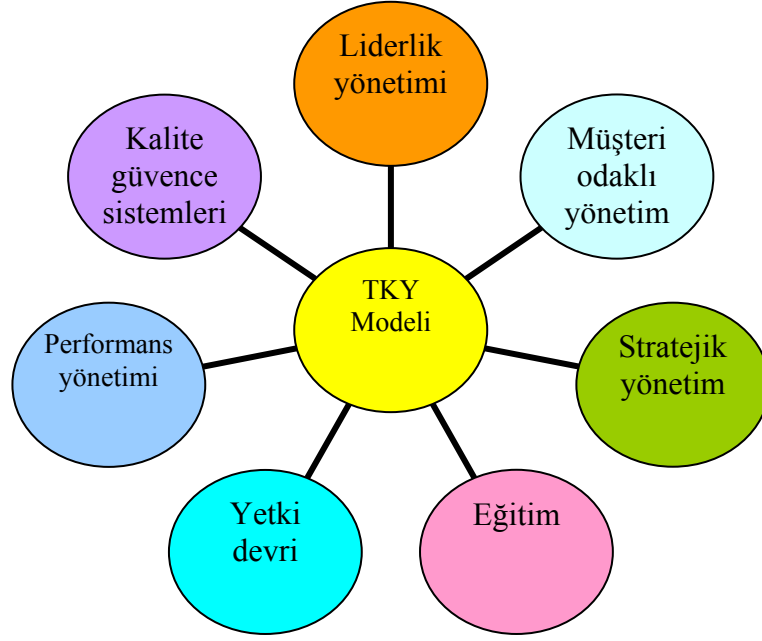
Özetle, başlangıçta sadece kalite geliştirme, planlama ve kontrol konularında yapılan araştırmalar daha da genişleyerek "Toplam Kalite Yönetimi" adı verilen yeni bir yönetim felsefesinin doğuşuna zemin hazırlamıştır.

1.4. Toplam Kalite Yönetiminin Boyutları

TKY, kaliteli bir organizasyon yaratılması için bazı tekniklerden ve yönetim metotlarından yararlanır. Bu teknik ve metotların tamamı TKY'nin temel boyutları olarak adlandırılabilir. TKY'nin temel boyutları Şekil 3'te gösterilmiştir. Şekilden anlaşılacağı üzere toplam kalite, pek çok yönetim tekniğini ve metodunu kapsamaktadır.⁶

⁵ AKTAN a.g. m. s.6

⁶ AKTAN, Coşkun Can, *Değişim Çağında Devlet*, Çizgi Kitabevi, Birinci Baskı, Konya, Eylül 2003, s.183



Şekil 1: TKY' nin Boyutları

ABD'de Federal Kalite Enstitüsü, federal kurum ve kuruluşlarda performans ve müşteri tatminini belirleme ölçütlerini; liderlik, enformasyon ve analiz, stratejik kalite planlaması, insan kaynaklarının geliştirilmesi ve yönetimi, yönetim ve süreç kontrolü, operasyon ve kalite sonuçlarının değerlendirilmesi, müşteriye değer verme ve müşteri ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılama olarak belirlemiştir. Bu belirlemelere göre Federal Kalite Enstitüsünün TKY Modelinde; “liderlik yönetimi”, “müşteri odaklı yönetim”, “stratejik yönetim”, “eğitim”, “yetki devri”, “performans yönetimi” ve “kalite güvence sistemleri” boyutlarının mevcut olduğu anlaşılmaktadır.⁷

1.5. Toplam Kalite Yönetimi İle İlgili Kavramlar

1.5.1. Süreç

Süreç; belirli bir girdiyi, müşterileri için belirli bir dizi faydalı çıktıya dönüştüren; tanımlanabilen, sınırları konulabilen, tekrarlanabilen, ölçülebilen, mutlaka bir sorumlusu olan, fonksiyonlar arası ve birbirine bağlı değer yaratan faaliyet dizisidir. Bu faaliyetler organizasyonun kaynaklarını kullanarak, amaçlara ulaşmada gerekli

⁷ AKTAN, 2003, ss.444-445

sonuçları sağlarlar. TKY' de bu sonuca bakılarak müşterilerin görüş ve beklentileri doğrultusunda kalite tanımlamasına gidilir.

1.5.2. Müşteri

TKY' de iç ve dış müşteri olmak üzere iki tür müşteriden söz edilebilir. İç müşteriden kasıt kuruluşta çalışanlardır. İç müşteri kavramı, bir kuruluşun üretim veya hizmet süreci etkinliğinin iyileştirilmesi açısından son derece önemlidir. Bu müşteri grubu kendisinden önceki bir sürecin çıktısını kendi uğraşı olan süreçte kullanandır. Bu nedenle örgütte veya kurumda çalışan herkes birbirinin müşterisi durumundadır.⁸

Dış müşteri ise; bir ürün ya da hizmetten yararlanan, fakat kuruluşun bir parçası olmayan kişi ya da kuruluştur. İç müşterilerin ürettiği ürün ya da hizmeti kullanan dış müşterilerle olan ilişkilerde aynı dili konuşmak, alınan sonuçları ölçüp gerekli düzeltmeleri yapmak esastır.

1.5.3. Sürekli Gelişme (Kaizen)

TKY'de amaç, belli bir standardı tutturmak değil hedeflenen seviye ne olursa olsun sürekli ve bir tempo ile belirlenen seviyeye ulaşmak ve o seviyeyi geçmektir. Gelişmelerin mutlaka büyük sıçramalar şeklinde olması gerekli değildir. Sürekli gelişmenin temelinde kuruluşun sürekli öğrenmesi yatmaktadır.

Kaizen kavramı süreçlere yöneliktir. Sonuçlar iyileştirilmek isteniyorsa o sonucu sağlayan süreçleri iyileştirmek gerekir. Bir diğer özelliği de herkesin katılımını gerektirmesidir. Aşağıda kısaca açıklanan PUKÖ döngüsü Kaizen'i sağlamada temel yaklaşımdır.

1.5.4. Deming (PUKÖ) Döngüsü

Deming, bir kuruluşun işlerinin yürütülmesinde araştırma, tasarım, üretim ve satış arasındaki sürekli alışverişin, karşılıklı etkileşimin önemini vurgulamıştır. Müşterileri tatmin edecek daha iyi bir kalite düzeyine ulaşmak için, kaliteyi ana ölçüt olarak belirleyerek, bu dört aşamanın sürekli olarak birbirini izlediği bir döngü faaliyeti

⁸ GEDİKLİ, Dr. Bülent, *Kamu Harcama Yönetiminde Kalite -Yolsuzlukla Mücadele İçin Bir Model Önerisi*, C&Ç Yeminli Mali Müşavirlik yayınları, Birinci Baskı, Ankara, 2001, s.25

düşünülmüştür. Deming (PUKÖ) döngüsü daha sonra yönetimin tüm aşamalarına uygulanmış; döngünün dört aşamasının belirli faaliyetlere denk düştüğü görülmüştür.⁹

PUKO, planla, uygula, kontrol et ve önlem al komutları terimlerinin baş harfleri ile kısaltılmış bir terim olarak ifade edilebilir. Pukö döngüsü, iyileştirme için gerçekleştirilen bir dizi faaliyettir. Çalışmalar, mevcut durumun incelenmesi ve iyileştirme planı için veri toplanmasıyla başlar. Bu plan son halini aldığı anda uygulamaya geçilir. Bundan sonra hedeflenen iyileştirmenin gerçekleşip gerçekleşmediğini görmek üzere uygulama kontrol edilir. Sonuç başarılıysa, uygulama standartlaştırılır ve böylece iyileştirmeyi desteklemek üzere yeni yöntemlerden sürekli olarak yararlanır.¹⁰ Pukö döngüsü iyileştirme gerçekleştirmek ve sürekli iyileşmeyle sağlanan faydayı kalıcılaştırmak için temel bir araçtır. Döngüdeki ‘planla’nın anlamı; Pareto Diyagramları, sebep-sonuç diyagramları, grafikler, kontrol diyagramları gibi istatistiksel araçlar kullanarak mevcut uygulamalardaki iyileştirmeleri planlamaktır. ‘Uygula’ bu planın uygulanması; ‘kontrol et’, istenen iyileştirmelere ulaşıp ulaşılmadığına bakılması; “önlem al” ise tekrarın önlenmesi ve sağlanan iyileştirmenin kurumsallaştırılarak ilerleme için yeni zemin oluşturulması demektir.

1.5.5. Kalite Çemberleri

TKY’nin temel ilkelerinden biri olan takım çalışmasının belirli bir problem üzerinde yoğunlaşarak uygulanması olarak çok genel bir şekilde tanımlanan “Kalite Çemberleri”, sorunların üzerine sistematik biçimde yaklaştığından, her zaman olumlu sonuç alınan bir çalışma şeklidir.

“Kalite Çemberleri”, aynı mesleki faaliyet içinde olan veya aynı birime bağlı olarak çalışan, sayıları 5–10 kişi arasında değişen gönüllü kişilerin oluşturduğu, kuruluş içinde kendi alanları ile ilgili konularda çeşitli sorunları belirlemek, incelemek ve çözümler sunmak için oluşturulmuş grupları ifade etmektedir. Bu gruplar düzenli aralıklarla bir araya gelirler ve sorunlara değişik çözümler getirirler. Çemberlerin başarılı olmasında düzenli bir şekilde bir araya gelerek çalışmak esastır. Kalite Çemberlerinde hataların sonuçları düzeltmeye uğraşılmaz, sorunların nedenlerini

⁹ İmai Masaaki, *KAIZEN Japonya'nın rekabetteki başarısının anahtarı*, Brisa A.Ş yayını, Türkçe Üçüncü Baskı, İstanbul, 1997, s.58-59

¹⁰ İmai, 1997, s.59-60

araştırma ve çözüm bulma üzerinde yoğunlaşır. Bu çalışmaların daha etkin olması için çember dışı kişi ve kuruluşlardan da destek alınabilir.

Kalite Çemberleri sorun çözmeye; Beyin Fırtınası, Neden/Sonuç Diyagramı, Pareto Analizi, Veri Toplama, Histogram gibi kalite kontrol araçları kullanır.

1.5.6. Kıyaslama (Benchmarking)

Benchmarking ya da kıyaslama, bir kuruluşun rekabet gücünü yükseltmek için; üstün performansı olan işletmeleri, bunların iş yapma tekniklerini incelemesi, kendi teknikleri ile kıyaslaması ve bu kıyaslamadan elde ettiği bilgileri kendi kuruluşunda uygulaması anlamına gelmektedir.

Amerikan Verimlilik ve Kalite Merkezi benchmarking'i “ Dünyanın her yerindeki lider işletmelere karşı kendi işletmelerini kıyaslamak ve ölçmek üzere uygulanan ve edinilen bilgileri işletmelerinin performansını arttırmak için kullanacağı sürekli bir süreç” olarak tanımlamaktadır.¹¹

TKY anlayışı yaygınlaştıkça, kıyaslamaların da önemi artmaktadır. Başlıca hedefi iç ve dış müşteri tatmini sağlamak olan TKY'nin temelinde kuruluşun kendisini sürekli olarak geliştirmesi yatmaktadır. Kuruluşun iç ve dış performansının amaçlar belirlenerek, sürekli olarak geliştirilmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra dünyadaki işletmecilik uygulamaları yakından takip edilmelidir. Kendini rakipler ve dünyanın en iyileriyle kıyaslayıp, üstün uygulamaları kendine uyarlayabilmek sonuçta sistematik bir yaklaşım olan kıyaslamayı kullanmaktan geçmektedir.

1.5.7. Sıfır Hata

TKY' nin temelinde “hataları düzeltmek” yerine “hata yapmamak” yaklaşımı vardır. Önlemeye dönük bu yaklaşımın genel bir anlatımı “planlamanın doğru yapılması” şeklinde de özetlenebilir. Her yönü ile düşünülmüş, kapsamlı titiz bir planlama çalışması ile sonradan oluşabilecek hataların çok büyük bir bölümü ortadan kaldırılabilecektir.

¹¹ BUMİN Birol, Hakan ERKUTLU, “Toplam Kalite Yönetimi ile Kıyaslama(Benchmarking) ilişkileri”, *G.Ü. İ.İ.B.F.Dergisi*, Ankara, Sayı:1, 2002, s.90

1.5.8. Yönetim Bilgi Sistemi

Bir bilgi sistemi, bir kuruluşu kontrol etmek ve karar vermeye yardımcı olmak için bilgiyi toplayan, işleyen, depolayan ve dağıtan birbiriyle ilişkili unsurların bir seti olarak tanımlanabilir. Bilgi sistemi ayrıca, yönetici ve çalışanlara problemleri analiz etmek, karmaşık konuları belirlemek ve yeni hizmetler yaratmak için de yardımcı olabilir. Bir bilgi sisteminde, üç temel faaliyetten bahsedilebilir. Bu faaliyetler girdi, işleme ve çıktıdır. Girdi, organizasyon içi ve dışından ham verilerin toplanmasıdır. İşleme, ham verilerin anlamlı bir forma dönüştürülmesidir. Çıktı ise, işlenmiş bilginin kullanılacak olduğu faaliyet veya insanlara transfer edilmesidir. Bilgi sistemleri ayrıca, çıktının girdi aşamasını düzeltmek veya değerlendirmeye yardımcı olmak üzere organizasyonun uygun üyelerine iletildiği gibi geribildirim işlemini gerektirir.¹²

Bir organizasyonun farklı düzeylerine hitap eden dört tip bilgi sistemi bulunmaktadır. Bunlar, operasyonel bilgi sistemleri, bilgi destek sistemleri, yönetim bilgi sistemleri ve stratejik bilgi sistemleridir. **Operasyon bilgi sistemi**, bir organizasyonun temel faaliyetlerini izlemek üzere uygulamayı yürütenlere destek sağlar. Temel amaç, rutin sorulara cevap vermek ve işlem akışını izlemektir. **Bilgi destek sistemi**, organizasyondaki bilgi ve veri işçilerine destek olur. Amacı, yeni bilgilerin işe entegre edilmesini sağlamak ve kırtasiyeciliği kontrol etmektir. **Yönetim bilgi sistemleri**, orta düzey yöneticilerin idari faaliyetlerini, karar vermeye, kontrol etmeye ve izlemeye yardımcı olmak üzere oluşturulur. Bu sistemlerle işlerin yolunda olup olmadığı sorununa hitap edilir. Örneğin cari çıktı düzeyi ile bir yıl önceki çıktı kıyaslanır. Bu sistemler anlık bilgiden çok periyodik raporlar sağlar. **Stratejik bilgi sistemleri** ise, üst düzey yönetimin organizasyonunun içi ve dışında uzun dönemli eğilimleri ve stratejik konuları belirlemelerine yardım eder. Gelecek beş yılda hangi ürünlerin üretileceğini tahmin etmek bunlardan biridir.¹³

1.6. Toplam Kalite Yönetiminin Temel İlkeleri

TKY felsefesinin gereği gibi uygulanabilmesi için, ilkelerinin bir bütün olarak ele alınması gerekmektedir. TKY ilkelerinin ne olduğu konusunda uygulamada ve

¹² GEDİKLİ, 2001, s.31

¹³ GEDİKLİ, 2001, s.31

literatürde (alan yazında) bir uzlaşma olmasa da temel ilkeleri bakımından bir uzlaşma olduğu söylenebilir. ABD Yönetim ve Bütçe Ofisi'nin TKY ilkeleri olarak 1990 yılında A-132 sayılı Sirküler ile kabul ettiği prensiplerden de yararlanarak TKY ilkelerini; müşteri odaklılık, üst düzey yönetimin desteği ve liderlik, süreçlerle ve verilerle yönetim, çalışanların gelişimi, katılımı ve takım çalışması, sürekli öğrenme, yenilikçilik, iyileştirme ve ödüllendirme, örgüt kültüründe değişim, kalite güvencesi ve stratejik planlama olarak sıralamak mümkündür.

1.6.1. Müşteri Odaklılık

Değişen dünya yeni bir insan tipini de yaratmıştır. Artık insanlar var olanla yetinmemekte daha iyi bir yaşamı ve dolayısıyla daha kaliteli ürünleri talep etmektedirler.

TKY müşteri odaklıdır. Müşteri odaklılık müşterinin üretilen ürün ya da sunulan hizmetten memnun kalmasını ifade eder. Müşteri memnuniyeti de müşterinin beklentileri ile sunulan hizmeti algılaması arasındaki uygunluk şeklinde tanımlanabilir.¹⁴

Klasik yönetim anlayışında kuruluşlar, hiyerarşik yapı içerisinde tepeden aşağı inen emir ve talimatlarla yönetilir. Astlar da emir ve talimatları yerine getirerek amirlerini memnun etmeye çalışırken TKY anlayışında ise memnun edilecek alan müşteridir.¹⁵

Kuruluşun, mal veya hizmet temin ettiği müşterileriyle arasındaki müşteri-tedarikçi ilişkisi, kuruluşun içerisinde de çalışanlar ve bölümler arasında mevcuttur.

Kuruluşlar, müşteri, memnuniyetini sağlamak ve bunu sürdürmek için çabalarını arttırmışlardır. Ancak bunu sağlarken genellikle unutulmuş husus, iç müşterinin önemi ve nihai müşteriye sunulan ürün ya da hizmetin kalitesine olan etkisidir. TKY'nin hedefi müşteri memnuniyeti olduğuna göre dış müşteri kadar iç müşteriye de önem verilmesi gerekmektedir. Çünkü iç müşteriler bir değer zinciri olarak görülürse bunların yaratacağı sinerji istenen sonuçların elde edilmesini sağlayacaktır.

¹⁴ AYKIN, Hasan, *Toplam Kalite Yönetimi*, Erzurum. Haziran 2001, s.13

¹⁵ "Toplam Kalite Yönetimi(TKY) Felsefesi", <http://www.kalite.saglik.gov.tr/makaleler.html>

1.6.2. Üst Düzey Yönetimin Desteği ve Liderlik

TKY'nin uygulanmasında yöneticiler anahtar rolündedir. Çünkü kalite, yönetimin sorumluluğundadır. Bu nedenle TKY ve onun ana kavramlarının ilk önce yöneticiler tarafından öğrenilmesi gerekir. Yöneticilerden klasik anlamda yöneticilik yapmalarından öte, kurumlarında liderlik fonksiyonunu üstlenmeleri beklenmektedir.¹⁶

Lider, insanları bir hedef doğrultusunda harekete geçirebilen kişidir. İyi bir liderin işe ve etkinliklere yaklaşımının sonuç odaklı olması; insan yönetimini, motivasyonunu, gelişimini sağlama, özdeğerlendirme ve bireysel gelişim konusundaki disiplini önem taşımaktadır.¹⁷

TKY, katılımcı paylaşımcı liderler gerektiren etkin bir yönetim anlayışı olduğundan yöneticilerin, kaliteyi benimseyerek onu bir hayat felsefesi haline getirmeleri, çalışanları TKY'yi öğrenmeye ikna etmeleri ve daha ileri aşamada da TKY'nin faydasını dışarıdakilere karşı savunmaları gerekmektedir.

1.6.3. Süreçlerle ve Verilerle Yönetim

TKY, planlı ve sistematik faaliyetler bütünüdür. Bu faaliyetlerle büyük değişimlerin sağlanabilmesi, kuruluşun politika, strateji, hedef ve planlarının sistematik olarak uygulanması ve sürekli iyileştirmenin gerçekleştirilebilmesi; sağlıklı veriler ve sistematik ölçümlerle mümkündür.

Bu çerçevede süreçlerle ve verilerle yönetimin kuruluşa sağladığı faydalar şöyle özetlenebilir:

1. Mevcut durum tespiti, politikaların belirlenmesi, gerekli kaynakların sağlanması, önceliklere ve vasıtalara karar verilmesi, sorunların ve çözümlerinin ortaya konulması ve tüm kalite faaliyetlerinin takibi sağlanır.
2. Yönetim problemlerin doğru teşhis edilmesi ve çözümlerinin bulunmasına yardımcı olur. Hataların nereden kaynaklandığını ortaya koyar ve sürecin kontrol altında olup olmadığını belirler.

¹⁶ AYKIN, 2001, s.16

¹⁷ ARGÜDEN, Dr. Yılmaz, " Liderlik Yetkinliklerini Geliştirmek", *Dünya Gazetesi*, 25.01.2006

3. Süreçlerle ve verilerle yönetim sürecinde kullanılan problem çözme teknikleri ile sistemin kendisini ölçmesi ve değerlendirmesi mümkün olur.

1.6.4. Çalışanların Gelişimi, Katılımı ve Takım Çalışması

TKY'nin insana koşulsuz değer veren, insanı merkez alan bir anlayış olduğu söylenebilir. Gerçek anlamda insana değer verme; aileyi, kurumları, toplumu da içeren her türlü kuruluşta “BİZ” bilincinin bir yaşam biçimi olarak kurumsallaşması ile mümkündür. Kuruluşlarda tüm bireylerin kendi ilke ve değerleri ile tanındığı ve kabul gördüğü; yani var olduğunu, zaman ve mekân boyutunda birey olarak onun tek olduğunu, bu nedenlerle de bireyin anlamlı ve değerli olduğunu kabul eden bir bilinç sistemi, “BİZ” bilincinin ifadesidir.

Bunu gerçekleştirmenin yolu kuruluş içinde eğitim, kariyer geliştirme, tanıma, takdir, ödüllendirme, iletişimi geliştirme ve performans değerlendirme gibi fonksiyonların ön plana çıktığı insan kaynakları yönetim sistemi ile etkin ve sağlıklı bir iletişimin oluşturulmasından geçmektedir.

TKY'de katılımcılığın; çalışanların kalite geliştirme sürecinde yer almaları, yetenekleriyle yaratıcı yönlerini katmaları, yaptıkları iş ile ilgili gerekli yetki ve sorumluluğu almaları, kararların verilmesinde ve kalite geliştirme sürecinde söz sahibi olmaları anlamına geldiği söylenebilir. Kuruluş içinde katılımcılığı esas alan bir iletişim ve üretim süreci sağlanmadığı sürece, kalıcı bir kalite ve üretkenlikten söz edilemeyecektir.

Öte yandan rekabet ortamında, kuruluşların varlığını devam ettirebilmeleri ve büyüebilmeleri için sürekli iyileştirme ve geliştirme faaliyetlerinde bulunmaları gerekmektedir. Ortak hedeflere ulaşmak ancak birliktelikle gerçekleştirilebilir. Birlikte yapılacak faaliyetler, farklı bilgi birikimi ve becerilerin bir araya gelmesini sağlar. Dolayısıyla, değişik bakış açılarıyla konuların ele alınması ve en uygun çözüme ulaşılması mümkün olur. Bunun en yaygın yöntemlerinden biri, “*takım çalışmaları*”dır.

Gerek kuruluşlardaki iyileştirme ve geliştirilme faaliyetlerinin başarısı, gerekse çalışanların, bu faaliyetlere katılımları, başarılarından duyacakları mutluluk, motivasyon

ve kuruma olan bağılıklarının arttırılması açısından takım ruhu içinde ve ortak hedefler doğrultusunda projelere yaklaşılarak işlerin sonuçlandırılması büyük önem taşımaktadır. Beraber ulaşılan başarıların ardından kaynaşma ve daha büyük başarıları birlikte elde etme isteğinde bir artışın olacağı varsayılabılır. Sürekli iyileştirme ve geliştirmenin gereğine ve takım çalışmasının yararına inanıp olayı sahiplenen kuruluşlar, pek çok sorunun başarıyla üstesinden gelebilirler ve kendilerini geliştirme başarısını gösterebilirler.

1.6.5. Sürekli Öğrenme, Yenilikçilik, İyileştirme ve Ödüllendirme

TKY’de amaç belli bir kalite hedefine ulaşmak değil, hedeflenen seviyeye ne olursa olsun sürekli ve hızlı tempoda geliştirmektir. Bu amaca hizmet etmesi için örgütteki bireylerin öznel fikir ve projelerine değer verilmeli, yaratıcı girişimleri desteklenmeli ve ödüllendirilmelidir.

Çalışanlara kalite bilincinin aşılması ve başarılı bir TKY uygulaması için gerekli olan kültür değişiminin sağlanması ancak, etkin ve sürekli bir eğitim uygulamasıyla gerçekleştirilebilir. Eğitime, kuruluşun en tepesinden başlanılmalı ve aşağıya doğru devam ettirilerek en alt düzeydeki çalışana kadar yayılmalıdır. Japonya’da, kalite yönetimi konusundaki eğitimler; şirket başkanlarına verilen seminerler şeklinde üst yönetimden başlatılmakta ve bu yöneticilerin eğitmen olarak katılımıyla aşağıya doğru yaygınlaştırılmaktadır.¹⁸

Sürekli gelişme felsefesinin ana konusu, yetiştirilen insanı, ortaya konulan ürün veya hizmeti geliştirmek, hizmet veya üründen yararlanan tüm personelin tatmin seviyesini en üst düzeye çıkarmak için, yapılan tüm faaliyetlerin tanımlanması, iyileştirilmesi ve alınan sonuçlara göre tekrar düzenlenmesine duyulan ihtiyaçtır. Hiçbir sistem kusursuz değildir. Ancak süreçler başarılı bir şekilde geliştirilirse mutlaka başarılı sonuçlar alınacaktır. Bu nedenle başarı için öncelikle olayların peşinden gitme, kısa vadeli sonuçlar ve geçici çözümler yerine, tüm çabaların uzun vadeli bakış açısıyla sistemin geliştirilmesine yöneltilmesi gerekmektedir.

¹⁸ *TKY Kitabı*, http://www.maliye.gov.tr/kalite/tkykitap/TKY_KITABI.pdf, s.42 (E.T. 01.08.2006)

Sürekli geliştirme süreci içindeki bir kuruluşun hem kısa vadede hem de uzun vadede performansı yükselir, verimlilik ve kalitesi artar. Sürekli gelişme sayesinde; Kuruluşun tüm faaliyetlerinde bir canlılık meydana gelir. Kurum çalışanlarının aynı amaç ve hedef doğrultusunda çalışması sağlanır. Birimler, kendi işlerini daha etkin ve verimli biçimde yürütür. Etkileşim içinde olan birimlerin ortak sorunları en kestirme ve kalıcı biçimde çözümlenir. Çalışanların bilgi ve beceri düzeyi yükselir, motivasyonu artar.

1.6.6. Kurum Kültüründe Değişim

TKY, kuruluştaki çalışanların; aktif olarak planlama, kontrol ve gelişme faaliyetlerine katılmalarını öngörmektedir. Bu katılım ise, ancak işletme üst düzey yönetiminin gerekli sosyal yapıyı, yani “*örgüt kültürü*”nü oluşturması ile olanaklıdır.¹⁹

"Kültür" bir kuruluşun üyelerince algılanan hissiyatı ile veya bu üyelerin rollerini ve ilişkilerini belirleyen iklimi ile ilgilidir. Kültür ayrıca bir kuruluşun amacını, fonksiyonunu destekleyen değerleri, davranışları düzenleyen biçimleri, faaliyetleri karakterize eden sosyal karşılıklı etkileşimi de içerir. Bir kuruluşun kültüründeki değişiklik genellikle hem yönetim hem de çalışanlarca yanlış anlaşılmaktadır. Bununla beraber, TKY’deki kalite kültürü yalnızca kuruluştaki herkesin çoğu zaman kalite kavramıyla düşüneceği, hareket edeceği ve kalite hissine sahip olacağı biçimde birleştirilmiş bir yaklaşımdır.²⁰

TKY ilkelerinin etkin ve başarılı uygulanabilirliği ancak uygun kurumsal kültürün yaratılmasıyla mümkündür. Çünkü TKY bir yönetim felsefesidir; o nedenle anlaşılıp benimsenmesi, tüm kurumsal süreç, kaynak, ilişki ve etkinliklerce özümsemesi zorunludur. Kültürel değişim zaman ve kararlılık isteyen bir süreç olup karar ve direktiflerle sağlanamaz. Bunun için kalite kültürünün değer ve temel ilkeleri doğrultusunda yöneticiler, çalışanlar, tedarikçiler ve müşterilerle ilgili beklenen değerler belirlenmeli; belirlenen amaçlara yönelik nasıl eylemde bulunulacağını gösteren kalite plan ve politikaları hazırlanıp kademeli ve evrimsel uygulamalarda bulunulmalı;

¹⁹ SEVİM, Yrd. Doç. Dr. Adnan, “*Toplam Kalite Yönetiminde Bir Araç Olarak Toplam Kalite Maliyet Sisteminin Kurulması ve Bir Uygulama*”, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayını, Eskişehir, 1999, s.32

²⁰ GENCEL, Ufuk, “Yükseköğretim Hizmetlerinde Toplam Kalite Yönetimi Ve Akreditasyon”,*Dokuz Eylül Üniversitesi S. B. E. Dergisi*, Cilt 3, Sayı:3, 2001, s.188

kuruluşun istenen amaçlara ulaşma düzeyine göre önlemler alınmalı ve tüm bu çalışmaları sürekli döngü içinde tekrarlanıp kalite kültürünün oluşmasında kararlı ve sabırlı olunmalıdır.²¹

1.6.7. Kalite Güvencesi

Küreselleşen dünyada yoğun rekabet ortamından istikrarlı bir üretim yapabilmek için kalitenin güvenceli bir biçimde sürekli korunmasının gerekliliği ve bunun da bir yönetim işi olduğu, bu işin de belli bir boyut ve ölçüleri içindeki çabalarla gerçekleştirilebileceği, başka bir deyişle sistem olmanın gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu gerçekten yola çıkılarak birçok ülkenin bilimsel ve teknik nitelikli araştırmacıları, sistem modelleri üzerinde çalışmalar yapmışlar ve bu çalışmaların neticesinde Kalite Güvence Sistemi'ni geliştirmişlerdir. Kalite güvencesi, bir ürün ya da hizmetin müşteri ihtiyaçlarını tam ve doğru olarak karşılamasını sağlamak için, tüm işletme fonksiyonlarının aynı amaç doğrultusunda bir araya getirilmesidir.

TS 9005 Kalite Sözlüğü' nde kalite güvencesi “Ürün ya da hizmetin kalite için belirlenmiş gerekliliklerini karşılamada yeterli güveni sağlayacak planlı ve sistematik faaliyetler bütünü” olarak tanımlanmıştır. Kalite güvencesinde ilk adım müşteri gerekliliklerinin tam doğru olarak anlaşılmasıdır.

Kalite güvencesinin temelinde ürün veya hizmetin geçtiği tüm aşamalardaki talimatları görev ve sorumluluk tanımlarının belirtilmesi, çalışanların eğitilmesi ve kalite konusunda bilinçlendirilmeyle kalitenin planlanan düzeyde en az kaynak kullanımı ile korunması yatmaktadır. Kısaca, kalitenin, müşterinin güvenle satın alabileceği ve uzun bir süre güven ve tatminle kullanabileceği şekilde sağlanması demektir.

Kalite güvencesinin sağlanması için tüm müşteri ihtiyaçları öncelikli bilinmelidir. Kuruluşlar müşterileri ile çok sıkı bir işbirliği içinde olmalıdırlar. Bu durum herhangi bir kalite güvence programının olmazsa olmaz koşuludur. Herhangi bir

²¹ NOHUTÇU, Ahmet, “Sürdürülebilir Kamu Yönetimi Kalitesi İçin Toplam Kalite Yönetimi Performans Yönetimi Sorun Alanları, Uygulamalar ve Türk Kamu Yönetimine Uyarlanması” *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*. Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003, s.241

çalışma başlamadan önce müşteriden yeterli bilgi toplanmalı, bütün çalışmalar planlanmalı ve gerekli talimatlar detaylı bir şekilde hazırlanmalıdır.

1.6.8. Stratejik Planlama

Küreselleşen dünya pazarında kalite, rekabet üstünlüğü sağlamada önemli bir faktördür. Bu nedenle kalite, işletme stratejisi ve stratejik planlama konusu içinde irdelenmektedir. Kalitenin; maliyet, karlılık, verimlilik, işletmenin uzun süreli ömrü, önemli bir firma imajı oluşturmak gibi konularda rekabet üstünlüğü sağlayabilmek için de rolü çok büyüktür. Her kuruluşun temel amacı, varlığını sürdürebilmektir. Bir işletmenin varlığını sürdürebilmesi için, iç ve dış çevresini analiz etmesi ve bu analiz sonuçlarına göre stratejilerini oluşturması gerekir. Kalitenin en önemli tercih nedeni olduğu günümüzde, kalitesiz mal ya da hizmet üreten kuruluşların geleceğinden söz etmek olanaksızdır. Bu nedenle TKY, gerçekte bir stratejik yönetim şekli olarak da değerlendirilebilir.²²

Günümüzde verimlilik, tek başına kuruluşlara rekabet gücü kazandıramamaktadır. Bu nedenle kuruluşların küresel pazarlarda söz sahibi olabilmesi için hedef 'kalite' olmalıdır. Rekabet üstünlüğü sağlamada önemli bir unsur olan kalite, "İşletme Stratejisi" ve "Stratejik Planlama" konusu olarak ele alınmaktadır.

Sorunları önceden görerek gerekli önlemleri alabilmenin ya da gelecekte karşılaşılabilecek sorunları en aza indirmenin yolu, uzun vadeli planlamadan geçmektedir. Kuruluşların ilk yapacağı işlerden biri, tüm faaliyetlerini etkileyecek genel bakış açılarını yani vizyon ve değer yargılarını belirlemeleridir. Kuruluşun tüm etkinliklerini yönlendirecek vizyon temeli üzerinde, amaçlar ve hedefler açıkça saptanmalıdır. Daha sonra örgütsel amaç ve hedefler ayrıştırılmalı ve daha alt düzeydeki stratejik planlamalara geçilmelidir. Ancak bu şekilde oluşturulacak uzun vadeli planlar ile ileride karşılaşılabilecek olumsuzluklardan kurtulma olanağı sağlanabilecektir.

1.7. Toplam Kalite Yönetiminde Başarı Şartları

Kuruluşların eski alışkanlıkları ya da uygulamada yapılan yanlışlıklar, sürekli gelişim için TKY uygulamak amacıyla kullanılan araçlardan beklenen yararları etkisiz

²² SEVİM, 1999, s.39

bırakabilmektedir. Bu noktada önemli olan, kuruluşların TKY felsefesini başarılı bir biçimde nasıl başlatacakları ve devam ettirecekleri konusunda bilinçli olabilmeleridir.

TKY'nin ne olduğu, ne gibi bir işleve sahip olduğu ve faydalarının neler olduğu yaygın olarak bilinmektedir. Ancak bir kuruluşun başarısı için bu denli belirleyici olan bir uygulamanın nasıl hayata geçirildiği, kavramın açıklanmasından ya da benimsenmesinden çok daha önemlidir.

İdeal bir TKY uygulamasında yapılması gerekenler; kalite için çabalamak, toplam kalite yönetimi için zaman ve maddi olanak sağlamak, kalite kavramı hakkında sağlıklı bilgiye ulaşmak ve paylaşmak, müşterilerle iletişim içinde bulunmak ve bu kesimleri hoşnut kılmak, merkezîyetçilikten kaçınmak, ölçümlere ve sayısal verilere dayanmak, kalite artırımı amacıyla çalışanlar ve yönetim arasında sağlıklı bir diyalog ortamı kurmak, kalite ve müşteri memnuniyeti arasındaki ilgiyi iyi kavramak, kuruluşun eğitimi için ne gerekiyorsa yapmaktır.

2. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİNİN KAMU YÖNETİMİNDE UYGULANMASI

2.1. Kamu Hizmeti ve Kamu Hizmetlerinde Toplam Kalite

Kamu yönetiminin temel kavramlarından olan “Kamu Hizmeti”, kamu yönetiminin uğraş alanının belirlenmesinde yardımcı olan bir kavramdır. Kamu hizmetleri genel çerçevede, *kamu yararına yönelik olarak toplumun ortak ihtiyaçlarını, huzur ve güvenliğini sağlamak, toplumsal refahı arttırmak amacıyla devlet veya diğer kamu tüzel kişileri tarafından sunulan sürekli ve düzenli faaliyetler* biçiminde tanımlanmaktadır.²³ Tanımdan da anlaşılacağı üzere, kamu hizmetlerinde bireysel çıkarların değil toplumsal çıkarların korunması söz konusudur. Kamu hizmetlerinin, temel nitelikleri itibarıyla özel sektör kuruluşlarınca üretilen mal ve hizmetlerden farkı; bu hizmetlerin genelde, adalet, iç ve dış güvenlik, genel eğitim, genel sağlık, çevrenin korunması gibi devletin asli fonksiyonlarıyla ilgili olmaları nedeniyle her hangi bir rekabet ortamında üretilmeyip, kamu otoritesinin hizmet tekeli altında bulunmalarıdır.

²³ ONAR, Sıddık Sami, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, C.1, İstanbul,1966, s.13.

Kamu yönetiminin gücünü belirleyen faktörlerin başında, sunulan hizmetlerin kalitesi gelmektedir. Kamu hizmetlerinin kalitesinden bahsedebilmek için de bu hizmetlerde bulunması gereken asgari özelliklerin bilinmesinde yarar vardır. Bu özellikler; şeffaflık, müşteri katılımı, müşteri ihtiyaçlarının karşılanması, hizmetin zamanında sunulması, yeterlilik, erişilebilirlik, süreklilik, hassaslık ve güvenilirliktir.²⁴

Özel sektör hizmet kalitesinde çıtayı sürekli yükseltirken, vatandaşlar devletten de aynı özen ve verimliliği beklemektedirler. vatandaşların ve toplumların kamu hizmetleri konusunda çeşitlenen ve artan bu talepleri kamu kesiminde toplam kalite anlayışına ilgi uyanmasında son derece etkili olmuştur.

Topluma daha iyi hizmet sunabilmek için yaratıcı ve yenilikçi yollar bulan devletlerin sayısı her geçen gün artmaktadır. Bu devletler daha az ve daha esnek bürokratik yapıya kavuşurken, kimi durumlarda, yüzyıllar boyunca egemen olmuş geleneksel uygulamaları, yapıları ve sistemleri de terk etmektedirler. Bu devletler, hizmetlerini vatandaşların ihtiyaçlarına göre şekillendirmekte, vatandaşına karar mercilerine sesini duyurabilecek daha fazla iletişim kanalı, daha fazla seçenek ve kritik kararlar üzerinde daha fazla söz hakkı sunmakta ve özel sektör ve sivil toplum kuruluşları ile işbirliği yapmaktadır. Performans, artık sorunu çözmek için ne kadar para harcadığı ile değil, elde edilen sonuçlarla ölçülmektedir. Uygulamada şeffaflık ile halka daha açık bir yönetim sergilenmektedir. Ayrıca kamu yönetiminin mal ve hizmet sunumlarında verimliliğin esas alınması da yine toplam kalite yönetiminin bir gereği olarak değerlendirilmektedir.

2.2. Kamu Yönetiminde Toplam Kalite Yönetiminin Uygulanma Gereççeleri

Kamu hizmetlerinde kalite girişiminin ardında genel olarak kamu kaynaklarının kısıtlılığı, kamu hizmetleri hakkındaki genel hoşnutsuzluk, kamu hizmetlerinde şeffaflık, yeni teknolojilerin hizmet kalitesini yükseltmesi ve özel sektör yönetiminde ortaya çıkan yeni yaklaşımların kamuya yansıtılması gibi nedenlerin yattığı söylenebilir.

²⁴ Bu özellikler hakkında açıklayıcı bilgiler, AYKIN, Hasan, *Toplam Kalite Yönetimi*, Erzurum. Haziran 2001, ss.8-9'da bulunmaktadır.

2.2.1. Kamu Yönetiminde Karşılaşılan Sorunlar

2.2.1.1. Yapısal Sorunlar

Kamu kesiminin özel kesimin sahip olduğu dinamizme sahip olamaması, harcamalarını önceliklendirememesi ve kaynakları etkin kullanamaması, 1980'li yıllardan sonra daha çok dikkat çekmiş, kamu kesiminde etkinlik, rekabet ve tutumluluğun sağlanması için oluşan talepler tüm dünyaya yayılmıştır.²⁵ Bu nedenle, kamu kuruluşları yıllardır süregelen geleneksel yöntemlerini bırakıp kendilerini geleceğe hazırlamak için harekete geçmişlerdir. Bugünün koşulları kuruluşların oldukça esnek olmasını, işlemlerin emirle değil, ikna ve teşvik yöntemlerini kullanarak yapılmasını gerektirmektedir.

Öte yandan, devletin görev alanına girmeyen birçok hizmetin kamu görevi haline gelmesiyle devlet giderek büyüyen ve karmaşık hale gelen hantal bir yapıya sahip olmuştur.

2.2.1.2. Personel Sistemine İlişkin Sorunlar

Katı bir hiyerarşik yapının varlığı, memur kadrolarında aşırı artış, politikacıların günlük uygulamalara müdahale etmesi, yöneticilerin kendi uygulamalarında çok az esnekliğe sahip olması, kamu yönetiminin en önemli sorunlarından biridir.

Bu nedenle, kamu sektöründe TKY uygulamak için diğer bir gerekçe çalışanlara yetki devredilmesi ve bunun sağlayacağı motivasyondur. Hızlı ve doğru kararlar almak için bu gereklidir. Ayrıca, çalışanların iş süreçlerini oluşturmada daha çok rol almaları yöneticilerin organizasyon çevresi ile genel misyon ve stratejilere daha çok odaklanmalarına imkan verecektir.²⁶

2.2.2. Kamu Yönetiminde Ortaya Çıkan Gelişmeler

2.2.2.1. Kamu Yönetiminde Değişim

²⁵ T.C. Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı, *Kamu Kesiminde Kaynakları Etkin Kullanma ve Maliyetleri Düşürme*, Ankara, Ağustos 2005, s.15

<http://www.basbakanlik.gov.tr/source.cms.docs/basbakanlik.gov.tr/birimler/igb/docs/kaynaklarietkin5.pdf> (E.T. 03.04. 2007)

²⁶ ASOMEDYA, "Toplam Kalite Yönetiminin Kamu Yönetiminde Uygulanması ve Karşılaşılan Sorunlar", Ankara Sanayi Odası Aylık Yayın Organı, Aralık, 1999, s.28

Yeniden yapılanmanın, kuruluşların değişen koşullara uyum sağlayamamalarının ve bu nedenle yaşama ve gelişme güçlerini yitirmelerinin meydana çıkardığı bir zorunluluk olduğu söylenebilir. Yeniden yapılanma en genel anlamda, *organizasyon yapısında yapılan bir değişiklik*dir.

1980'li yıllardan itibaren dünyada etkilerini bütünüyle hissettiren küresel rekabet anlayışı “daha kaliteliyi, daha hızlı, daha ucuza” üreten ülkeler arasındaki gelişmişlik farkını, bunları yapamayanlar aleyhine daha da büyütüştür. Kamu yönetimlerinin, siyasal ve ekonomik alanda dünya ölçeğinde meydana gelen bu değişim rüzgârlarına karşı ilgisiz kalmaları, hala eski katı ve bürokratik yapılarını koruma ve sürdürme gayreti içinde olmaları son derece anlamsızdır ve toplumun içyapısındaki dinamiklere hareket kazandıracak yeniden yapılanma sürecine ihtiyaç vardır.

Öte yandan son yıllarda, dünyada kamu harcamaları, gelirlerden daha fazla büyümüştür. Bu durum, ekonomide ve kamu sektöründe yapısal değişimlere olan ihtiyacı daha da arttırmıştır. Kamu hizmetlerinin kalitesi için, özellikle kamu harcamalarının, etkinlik ve verimlilik esasına göre yürütülmesi gerekmektedir.

Kamu kurumlarının kamu hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde nasıl temin edilebileceği ve vatandaşların taleplerinin nasıl karşılanabileceği gibi konularda çalışmalar yapmaya başlaması, özelleştirmenin alternatif olarak sunulması, geleneksel yaklaşımlar yerine katılımcı modellerin öne sürülmesi, devlette küçülme istekleri ve yeniden yapılanma gibi çalışmalar kamu hizmetlerinde kalitenin sağlanmasına yönelik çalışmalardır.

Bu çerçevede, kamuda harcama yönetim sistemlerinin yeni bir anlayış ve yaklaşımla ele alınması önem arz etmektedir. Artık, devletlerin ne yaptığı değil onu nasıl yaptıkları da önemli hale gelmiştir. ABD Genel Muhasebe Örgütünün (General Accounting Office-GAO) bir raporunda da, ne kadar ve ne için harcandığına dair karar verme süreçlerinin hantal, tekrarlayıcı ve zaman kaybına neden olduğu, harcama kontrolünün ayrıntılı ve külfetli olmakla birlikte suistimalleri önlemede etkin olmadığı,

bütçeleme, devlet muhasebesi ve yönetim bilgi sistemlerinin tutarsız ve güvenilmez olduğu ifade edilmektedir.²⁷

2.2.2.2. Kıt Kaynakla Daha Fazla Kamu Hizmeti Yerine Getirme Zorunluluğu

Kamu sektörünün giderek büyümesi maliyetlerde önemli artışlar meydana getirmiş, bunun sonucunda ise bütçelerde kısıntılara gitmek zorunlu hale gelmiştir. Bu durum ise bundan sonra kamu kurumlarında yöneticilerin “daha azla daha çok şey yapmak” zorunda olduklarını göstermektedir. Artık daha çok vergi ve borçlanma çözüm olarak görülmemekte, sınırlı kaynakların etkin kullanımına önem verilmektedir.

Diğer yandan bütçe açıklarının neden olduğu bütçe krizleri, gelişmiş ülkelerin "kamu yönetiminde kaynakların etkin kullanılması" çalışmalarını hızlandırmasıyla sonuçlanmıştır. Kamu kaynaklarının etkin kullanılması ve maliyetlerin düşürülmesi için devlet bütçesinden yapılan harcamalarda aşağıda belirtilen üç konunun başarılması gerekmektedir:²⁸

- Toplam bütçe disiplini sağlanmalı,
- Program ve projelerde bulunan harcamaların stratejik önceliklendirilmesi yapılmalı,
- Bütçe kaynaklarının harcanmasıyla üretilen mal ve hizmetler kaliteden ödün verilmeksizin mümkün olan en düşük maliyetle elde edilmeli ve bütçe kaynaklarının kullanılmasında etkinlik sağlanmalıdır.

2.2.2.3. Devletin Etkinleştirilmesi

Kamu kaynaklarının etkin kullanılması ve hizmet maliyetlerinin düşürülmesi için harcanan çabaların amacı kamu yönetiminin daha etkin ve verimli kılınmasına

²⁷ ASOMEDYA, 1999, s.30

²⁸ T.C. Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı, *Kamu Kesiminde Kaynakları Etkin Kullanma ve Maliyetleri Düşürme*, Ankara, Ağustos 2005, s.15
<http://www.basbakanlik.gov.tr/source.cms.docs/basbakanlik.gov.tr/birimler/igb/docs/kaynaklarietkin5.pdf>
(03.04.2007)

yöneliktir²⁹ Dünyanın çeşitli ülkelerine bakıldığında her ne kadar küçülme gündemde ise de kamu sektörünün, ekonominin yüzde 30'unu oluşturmakta olduğu, geri kalanının üzerinde de düzenleyici rolü nedeniyle önemli etkisi bulunmaktadır. Böylesine belirleyici bir rolü olan yapının verimli işleyişi, toplum açısından büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla hedef "küçülen devlet" değil "etkin devlet" olmalıdır.³⁰

Etkin devlet için gerekli ilkeler ise uzun vadeli bakış açısına sahip olmak, hedeflerin belirlenmesi ve kaynakların hedeflere göre tanzim edilmesi, personelin performansa göre değerlendirilmesi ve ödüllendirilmesi, performans denetimi, yöneticilerin hesap verme sorumluluğu ve saydamlıktır.

2.2.2.4. Vatandaşlık ve Katılım Anlayışı

TKY'de müşteri odaklılık, kamu sektöründe vatandaş odaklı olmayı içermektedir. Hizmetin niteliğinden etkilenen kişi öncelikle vatandaş olduğuna göre, hizmetle ilgili en çok söz hakkı onun olmalıdır. Nitekim kamu hizmetlerinde kalite, tüm vatandaşların eşit haklara sahip olmasını sağlayarak demokratik bir anlayışın geliştirilmesi ve karar almada vatandaş katılımını sağlanması anlamına da gelmektedir. Bunun sonucunda hem halkın yönetime demokratik katılımı sağlanmış, hem de bir ölçüde yönetimin halk denetimine açılması ile şeffaflaşmaya geçilmiş olacaktır.

Vatandaşların müşteri olarak algılanması çeşitli ülkelerde kabul gören bir anlayış olmamakla birlikte vatandaşlar giderek artan bir oranda kamu hizmetlerinin müşterisi olarak değerlendirilmektedir. Aynı zamanda, bazı kamu yönetimleri "müşteri" terimini kullanmanın, aslında vergi ödeyen ve bunun karşılığında aldıkları hizmetlerin kalitesine ilişkin beklentileri olması doğal olan vatandaşlara bakış açılarının değişmesinde önemli rol oynadığını belirtmektedir.³¹

²⁹ T.C. Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı, *Kamu Kesiminde Kaynakları Etkin Kullanma ve Maliyetleri Düşürme -2005 Yılı Projeleri*, Ankara, Ekim 2006, s.viii
<http://www.basbakanlik.gov.tr/source.cms.docs/basbakanlik.gov.tr/birimler/igb/docs/kaynaklarietkin5.pdf>
(E.T. 03.04.2007)

³⁰ ARGÜDEN, 2003, s.53

³¹ T.C. Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı, *Başbakanlıkta Avrupa Birliği Ortak Değerlendirme Çerçevesinin Uygulanması*, Ankara, Aralık 2006, s.16
<http://www.basbakanlik.gov.tr/source.cms.docs/basbakanlik.gov.tr/birimler/igb/docs/caf.pdf>
(E.T. 03.04.2007)

Diğer taraftan, kamu hizmetlerinin sunumunda vatandaş memnuniyeti esas alınarak hizmet kalitesine ve sonuçlara odaklanılması, kamu yönetiminin etkinliğinin ve güvenilirliğinin sağlanmasında büyük önem taşımaktadır.

2.3. Toplam Kalite Yönetiminin Kamu Yönetiminde Uygulanmasının Sağlayacağı Faydalar

TKY anlayışının kamu kurumların sağlayacağı faydaların tartışılmasında yalnızca kurum açısından düşünmek kısır bir değerlendirme olacaktır. Kurumların da ötesinde ulusun, ulusun da ötesinde dünyanın var olduğu unutulmamalıdır. Kamu kurumları ile birlikte genel kazanımlar da dikkate alınmalıdır. Bu çerçevede TKY' nin kamu yönetiminde uygulanmasının sağlayacağı faydaları aşağıdaki gibi sıralamak uygun olacaktır;

- TKY ile merkeziyetçi, bürokratik yapı yerini ademi merkeziyetçi yapıya bırakır.
- Mevcut kuralların uygulanmaya çalışılıp vatandaş ihtiyaçlarının bertaraf edildiği yapı yerini 'vatandaş/müşteri odaklı' yönetim anlayışına bırakır.
- Vatandaş/müşteri odaklı kamu yönetimi anlayışının bir gereği olarak, beklentileri sürekli değişen ve gelişen vatandaşların taleplerinin karşılanabilmesi için iş süreçlerinin geliştirilip, iyileştirilmesi çabaları artar.
- Otorite ve talimata ve itaat beklentisine dayanan klasik yöneticilik anlayışı, çalışanlarla işbirliği içinde olan onları motive eden ve kariyerlerinin gelişimine katkıda bulunan 'lider'lik anlayışına dönüşür.
- Sürekli gelişme ve vatandaş/müşteri odaklılık, iç ve dış müşterilerinin iş süreçlerine gönüllü katılımını sağlar.
- Bireysel davranışlar değil 'takım çalışmaları' , kamu yöneticilerinin istek ve arzularına göre karar verme değil 'uzlaşmaya dayalı karar verme' önem kazanır.
- Stratejik planlama yapılmasıyla kurumun alternatif stratejileri geliştirileceğinden gelecekte hangi durumla karşılaşılırsa karşılaşılısın, kurum yöneticilerinin kolaylıkla gerekli önlemleri alması, böylelikle kurumun, ayakta kalma olanağına kavuşması sağlanır.

- Başarının ödüllendirilmediği, sistemden kaynaklanan başarısızlıklardan da çalışanların sorumlu tutulduğu personel yönetimi yerini, çalışanların bilgi ve potansiyellerinin ortaya çıkarıldığı, fırsat eşitliğinin sağlandığı insan kaynakları yönetimine bırakır.
- Hatalar ve yanlışlıklar ortaya çıktıkça çözüm arandığı ‘tedavi edici’ yönetim anlayışı yerini, sıfır hatalı iş yapmayı esas alan ‘önleyici’ kamu yönetimi anlayışına bırakır.
- Neyin nasıl yapılacağıının öğretildiği ‘yetiştirme’ nin yerini, neyin niçin yapıldığını kavramayı sağlayan ‘eğitim’ alır.
- Açık ve belirli olmayan değerler ve ilkeler, açık ve tutarlı misyon ve vizyon ve değerler haline dönüşür.
- Günü kurtarmak için oluşturulan politikalar yerini orta ve uzun vadeli perspektifle hazırlanan politikalara bırakır.

2.4. Toplam Kalite Yönetiminin Kamu Yönetiminde Uygulanmasında Karşılaşılan Zorluklar

ABD’ de GAO, TKY’ye geçemeyen kamu örgütleri arasında bir araştırma yaparak “TKY önündeki engeller” listesi çıkarmıştır. Bu listeye göre, TKY uygulamasında karşılaşılan temel engellerden bazıları, eğitim yetersizliği, katılımcı yönetime direnç, kalitenin ölçümü gibi hususlardır. GAO’nun yaptığı çalışma sonucunda, TKY uygulaması ilerledikçe daha az güçlükle karşılaşıldığı ve daha fazla çalışan katılımı sağlandığı belirlenmiştir.³² TKY’nin kamu yönetiminde uygulanmasında karşılaşılan zorluklar aşağıda on başlık halinde ele alınmıştır.³³ Ancak TKY uygulaması yaygınlaştıkça bu zorlukların daha kolay aşılabacağı da bir gerçektir.

³² ASOMEDYA, A.g.m., 1999, s.36

³³ TKY’nin kamu yönetiminde uygulanmasında karşılan sorunların açıklanmasında Dr. Bülent GEDİKLİ’ nin *Kamu Harcama Yönetiminde Kalite -Yolsuzlukla Mücadele İçin Bir Model Önerisi*, adlı kitabından büyük ölçüde yararlanılmıştır.

2.4.1. Kamu Hizmetinin Niteliği

Hizmetlerin ürünlerden farklı olmaları nedeniyle kamu hizmetlerinin kalitesinin belirlenmesinde pratik güçlüklerle karşılaşmaktadır. Kamu sektörü mal üretiminden çok hizmet sunumu ile ilgilendiği için hizmetlerin elle dokunulamama, bölünememe, fiyatlandırılmama, stoklanamama, mekanik kontrol süreçlerine elverişsiz olma, yüz yüze ilişkilerle üretilme gibi özellikleriyle toplam kalite yönetimi uygulanmasıyla hizmet kalitesinde ne gibi bir iyileştirme meydana getirileceği ve bunun nasıl ölçüleceği tartışma konusu olmaktadır.³⁴

Öte yandan, devlet örgütlenmesinin çok sayıda parçadan oluşan bir bütün teşkil ettiği, parçalar arasındaki ilişkinin temel ilkesinin rekabet değil işbirliğine dayalı işbölümü olduğu, bu itibarla devlet bütünü içinde kimi durumlarda bazı parçaların zarar etmesinin bütünün daha yüksek verimliliği için zorunlu olabileceği vurgulanmaktadır. Bu durum, kamu kesiminde amaçların geniş toplumsal etkileri de göz önüne alınarak tanımlanmasını, toplumsal ihtiyaçların ne miktarda ve kalitede karşılandığının belirlenmesini gerektirmektedir.³⁵

Ancak kamu hizmetlerinde kalite girişiminin sadece piyasa mekanizmalarının kamuya uyarlanması olarak algılanmaması gerekmektedir. TKY, kamusal mal ve hizmetlerin kullanım değerini arttıracak bir dinamik olarak görülmelidir.

2.4.2. Kamu Sektörünün Değişime Karşı Daha Çok Direnç Göstermesi

Kamu sektöründe çalışanlar için durağanlık daha rahat ve güven verici olduğundan, değişim için statükoyu terk etmek çalışanlara zor gelebilir. Ayrıca, çalışanlar işini kaybedeceği, yetkisinin azalacağı, işlerin daha da zorlaşacağı, liyakat eksikliği ve TKY'nin yetersizliği ve eksikliğini iddia ederek TKY uygulamasına karşı çıkmaktadırlar.

³⁴ SARAN, Ulvi, *Kamu Yönetiminde Yeniden yapılanma*, Atlas Yayıncılık, Birinci Baskı, Ankara, Ağustos 2004, s.99

³⁵ GÜLER, Birgül Ayman, *Yeni Sağ ve Devletin Değişimi*, TODAİE, Ankara, 1996, s.77

2.4.3. Kamu Sektöründe Performansa Önem Verilmemesi

Kamu kuruluşlarına bütçeden yıllık olarak belirli miktarlarda ödenek tahsis edilmesine rağmen, bu tahsisler yapılırken dikkate alınan kriterler arasında yapılan işlerdeki performans genellikle yoktur. Bu ise, TKY'nin öngördüğü süreç performanslarının değerlendirilmesi ve müşteri onayının alınması hususlarıyla çatışmaktadır.

2.4.4. Kamu Sektöründe Uygulanan Ücret ve Performans Sisteminin Yanlılığı

Genel olarak bir kamu kurumunda, sistem yönetim tarafından tanımlanmakta, çalışanlara ise buna uymak düşmektedir. İş tanımlarından sapmalar, performans başarısızlığı olarak görülmekte ve fatura çalışanlara çıkarılmaktadır. “Korku ile yönetim” olarak da adlandırılan bu sistemde, performans başarısızlığının büyük bir kısmını çalışanlardan değil sistemin kendinden kaynaklandığı da bir gerçektir.

2.4.5. Kamu Sektöründe İnisiyatif Kullanmanın Kısıtlı Olması

Kamu kurumlarındaki problemlerden biri de, bürokratların önemli kararlar almamaları ve çeşitli girişimlerde bulunmamalarıdır. Yöneticilerin kendilerinden beklenen girişimci rolünü oynamalarının önündeki engeller; bürokrasideki örgütlenmenin çok kademeli, dikey ve katı hiyerarşik esaslara göre yapılması, görev ve yetkilerde çatışmaların ortaya çıkması, sağlıklı görev ve yetki devri yapılmaması, personel değerlendirmesinde performansa yer verilmemesi ve aşırı kadrolaşmadır.

2.4.6. Ürün- Hizmet İkilemi

Hizmetlerin ölçülmesi son derece güç olduğundan ve üretildikleri anda tüketildiklerinden TKY'nin ağırlıklı olarak hizmet sunan kamu kurumlarında uygulanmasında problemler çıkabilir. Kamu hizmetlerinde kalite standardı belirlenmesi ve korunması zordur. Öyle ki müşteri tatmininde, hizmeti sunan kişinin davranışları ve hatta görünüşü bile önemli rol oynayabilmektedir.

Kamu sektörünün üretimde bulunduğu mal ve hizmet alanında tekel olması, TKY uygulaması ve başarısını etkilememektedir. Rekabetçi pazarın yokluğu, üretimde

bulunulan mal veya hizmetin süreçlerini geliştirmeyi etkilemeyecek, maliyetler azaltılacaktır.

2.4.7. Müşteri- Vatandaş İkilemi

Kamu yönetiminde müşteri tanımının yapılmasının güçlükleri yanında vatandaş kavramının müşteri kavramı ile değiştirilmesinin de bazı sakıncaları olacağından bahsedilmektedir. Gerçekten de bazı kamu hizmetlerinden yararlanmanın kullanıcılara direkt maliyeti olmadığı gibi ödemeyi hizmetten yararlanan değil vergi mükellefi yapmaktadır. Bazı yazarlar müşteri kavramı yerine hak sahipleri kavramını ikame ederek bu sakıncaları azaltmaya çalışmaktadırlar.

Oysa TKY’de önemli olan, adına ister müşteri, isterse tüketici, halk veya hak sahibi densin kamunun ürettiği mal veya hizmeti kullanan vatandaşların istek ve beklentilerinin en kaliteli şekilde karşılanarak memnuniyetlerinin sağlanmasıdır.

2.4.8. Kamu Sektörü Kültürü

TKY uygulanmasına geçilmesi yeni kültüre geçiş anlamına gelmektedir. Bir başka deyimle, kalitenin bir politika haline gelmesi için örgüt kültürünün buna uygun hale gelmesi gerekir. Ancak, kültürel değişimin olması zaman alır ve kamu örgütünde kalite kültürünün hiç yokken yerleştirilmesi için basit bir yolda bulunmamaktadır. Bu nedenle olayların uzun vadeli bir perspektifle ele alınması, uygulamaya başlamadan önce kuruluşun durumu ciddi bir şekilde analiz edilmesi gerekmektedir. Üst yönetimin duruma bakışı, eğitim ihtiyacının doğru tespit edilmesi, takım anlayışına geçişe karşı oluşabilecek tavırlar, liderlere güven gibi konuların iyice incelenmesi gerekir.

2.4.9. Kalitenin Ölçülmesindeki Zorluklar

TKY’nin başarısında kalitenin güvenilir bir biçimde ölçülmesi büyük rol oynar. Ancak kamu sektörü çıktılarının ölçülmesi ve izlenmesi güçtür. Bu güçlük, yöneticilerin kamu kaynaklarını kötüye kullanmasını önlemek ve kaliteyi geliştirmek için mali kontrol ve sorumluluğa daha çok önem vermesini gerektirmiştir.

2.4.10. Kamu Sektöründe Personel Yönetimi Sistemi

Kamu kurumlarında hiyerarşiye dayalı, var olanı devam ettirmeye yönelik, yeniliğe kapalı, motivasyonsuz, yetki ve sorumluluk vermeyen atama ve görevde yükselme sistemi uygulanmaktadır. Bu sistem çalışanların verimli ve kaliteye dönük olarak çalışmalarını engeller.

2.4.11. Baskı Gruplarının Etkisi ve Belirsizlik

Baskı gruplarının da TKY'ye yaklaşımı olumlu olmayabilir. Örneğin, sendikalar TKY uygulaması sonucunda artan verimlilikten çok, oluşacak istihdam fazlası nedeniyle ortaya çıkabilecek işten çıkarmalarla ilgili olacaktırlar.

Diğer yandan TKY uzun vadeli düşünmeyi esas aldığından belirsizliği mümkün olduğunca azaltmaya çalışır. Oysa kamu yönetimi uygulamalarının çoğu belirsizliği artırıcı bir etki yapabilmektedir.

2.5. Kamu Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları

TKY, 1980'lerin yarısından itibaren başta ABD olmak üzere pek çok ülkenin kamu sektöründe uygulanmaya ve başarılı sonuçlar doğurmaya başlamıştır. 1992 yılında yapılan bir araştırmada ABD' de kamu kurumlarının yüzde 68' inin TKY uygulamasına başladığı, yüzde 16 sının da yakında uygulamaya geçecekleri belirtilmektedir. Ayrıca ABD' de yayınlanan "Devletin Yeniden Yapılandırılması için ulusal ortaklık: 1993-1998 Arası Başarıların Özeti" isimli raporda; söz konusu dönemde 137 milyar dolar tasarruf edildiği, 340 kurumun yeniden yapılandığı, yeniden yapılanmaya ilişkin 83 yasa çıkartıldığı, kadro sayısında 351.000 adet indirim yapıldığı, 570 kurumda ve kamu programında 4.000 adet hizmet standardı oluşturulduğu ve kamu görevlileri içinde 1200 ekibin ödüllendirildiği kaydedilmektedir.³⁶

Avrupa'da da TKY'ye geçiş ile ilgili önemli çalışmalar olmuştur. İngiltere' de 1983 yılında Mali Yönetim Girişimi başlamış, 1991 yılında yayınlanan Citizen's Charter' da kamu hizmetlerinin sağlanmasında kalitenin gelişimi zorunluluğu getirilmiştir. Fransa'da 1989 yılında TKY ekseninde bir reform hareketine geçilerek

³⁶ NOHUTÇU, 2003, s.244

kamu kurumlarının üst düzey yöneticilerinin yetkileri arttırılmış ve müşteri odaklı yönetime geçiş süreci başlamıştır. Almanya’da ise 1990’ların başından itibaren merkezi hükümette müşteri ve sonuç odaklı girişimlere, yetkinin alt kademelere devriyle ilgili düzenlemelere gidilmiştir.³⁷

TKY’nin Kamu yönetimindeki uygulamaları yalnızca ABD ve Avrupa ülkeleriyle sınırlı değildir. Örneğin Brezilya’daki bir çalışmada, TKY’ye geçmiş bir sağlık kurumunda gelirin üç yılda yüzde 70 arttığı, hata oranının yüzde 20,3’ ten yüzde 6,1’ e indiği belirtilmektedir.³⁸

Türkiye’de Kamu sektöründe TKY uygulaması ise ilk defa 1995 yılında yerel yönetimlerde Değirmendere Belediyesinde, merkezi idarelerde de Sanayi ve Ticaret Bakanlığında başlamıştır.

2001 yılında ise, kamu çalışanlarının verimliliğinin ve etkinliğinin arttırılması, vatandaş odaklı hizmet anlayışının yerleştirilmesi, sürekli kalite geliştirme yöntem ve tekniklerinin yaygın olarak kullanılmasını sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ile Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsünün ortaklaşa yürüttüğü “Sürekli Kalite Geliştirme ve Kamuda Bütçeleme Sisteminin Yeniden Yapılandırılması” projesi başlatılmıştır. Bu proje kapsamında; 6 kamu kuruluşunun bazı faaliyet ve projelerinde stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme çalışmaları yapılmıştır.

Daha sonra 2004 Yılı Programı ve 2004 Mali Yılı Bütçesi Makro Çerçeve Kararı Çerçevesinde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca 8 kuruluşta stratejik planlama çalışmaları yürütülmeye başlamış, stratejik planlama çalışmaları ile eş zamanlı olarak da Maliye Bakanlığı’nca söz konusu pilot kuruluşlarda performans esaslı bütçeleme çalışmaları başlatılmıştır.

01.01.2006 tarihinde tüm hükümleriyle yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile de stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemenin yasal çerçevesi çizilmiş ve pilot kuruluşlardaki çalışmalarda bu Kanun doğrultusunda yürütülmeye devam etmiştir. Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca

³⁷ NOHUTÇU, 2003, s.245

³⁸ NOHUTÇU, 2003, s.245

hazırlanan “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” te kamu kurumlarında 2009 yılı itibariyle stratejik planlamaya geçişin tamamlanması öngörülmektedir.

2.6. Kamu Yönetiminde Uygulanabilir Diğer Kalite Modelleri

2.6.1. Yönetişim (Governance)

“Yönetişim”(governance) ya da “iyi yönetişim (good governance)” kavramı ilk kez Dünya Bankası tarafından kullanılmıştır. Daha sonra Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organization for Economic Co-operation and Development-OECD) ve Birleşmiş Milletler tarafından da kullanılmaya başlayan yönetişim kavramı, özellikle 90’lı yıllardan sonra yoğun biçimde yaşanan küreselleşme anlayışının etkisiyle kamu yönetim anlayışında yaşanan değişimlere bağlı olarak yeni bir alternatif olarak karşımıza çıkmaktadır.³⁹

Yönetim bilimiyle ilgili olan bu kavram, geleneksel yönetim uygulamalarının tersine, sivil toplum örgütlerine önem veren, bunların gelişmelerinin önünü açan, katılımcılığı, saydamlığı, yetki devrini, yerinden yönetimi, sonuç verici ve uygulanabilir çözüm yollarını, vatandaş odaklılığı teşvik eden ve benimseyen bir anlayışı ifade etmektedir.⁴⁰

Yönetişim, toplumun ihtiyaçlarının giderilmesi için kamusal kaynakların ve problemlerin, etkin ve etkili yönetimi anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bir ülkenin idaresi için tüm düzeylerdeki ekonomik, siyasi ve idari yetkilerin kullanılması yönetişim olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda yönetişim, bir ülkedeki vatandaşların ve toplumdaki grupların, kendilerini açık bir şekilde ifade etmelerini, yasal haklarını kullanmalarını, yükümlülüklerini yerine getirmelerini ve farklılıklarını ortaya koymalarını sağlayan mekanizma, süreç ve kurumları kapsamaktadır.⁴¹

³⁹ÇOBAN, Hilmi, DEYNELİ, Fatih, “Kamuda Kalite Artırma Çabaları Ve Performansa Dayalı Bütçeleme”, *Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma* 20. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirileri, Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Karahayıt/Pamukkale Mayıs 2005, s.331

⁴⁰ TOKER, M. Cem, EKİCİ Birol, “ Vatandaş Odaklı Yönetim ve İçişleri Bakanlığı Uygulaması”, *Kamu Yönetiminde Kalite 3. Ulusal Kongresi*, TODAİE Yayını NO:319, Kasım2003, s.5

⁴¹ *İyi Yönetişimin Temel Unsurları*, T.C.Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı,2003, s.I

İyi yönetişimin temel unsurları şeffaflık, hesap verebilirlik, katılımcılık, cevap verebilirlik, hukukun üstünlüğü, etkinlik, eşitlik ve stratejik vizyon olup bu unsurların karşılıklı olarak birbirlerini güçlendirdiklerini ve tek başlarına etkili sonuç doğuramayacaklarını göz ardı etmemek gerekir.

2.6.2. Değişim Mühendisliği (Reengineering)

Kamu yönetimi sisteminin yeniden inşasında radikal bir yaklaşım olan değişim mühendisliği; maliyet, kalite, hizmet ve hız gibi çağımızın en önemli performans ölçülerinde çarpıcı geliştirmeler yapmak amacıyla iş süreçlerinin temelden yeniden düşünülmesi ve radikal bir şekilde yeniden tasarlanması şeklinde tanımlanabilir. Değişim Mühendisliği uygulamalarının temelde dört büyük bileşeni mevcuttur.⁴²

1- Müşteriye odaklanma.

2- İş süreçlerinin temelden yeniden düşünülmesi ve tasarlanması (Bu yeniden tasarlama işlemi, verimlilik ve çevrim süresi üzerinde iyileştirmeler sağlar).

3- Yapısal reorganizasyon (Bu çalışma tipik olarak fonksiyonel hiyerarşiyi yıkarak çapraz fonksiyonlu ekiplerin ortaya çıkmasına yol açar).

4- Yeni bilgi teknolojilerinden yararlanma.

Değişim mühendisliği yönteminde; bilişim teknolojisiyle çok yakından ilgili, TKY ile ilgili olmakla birlikte kalite yönetim süreçleriyle tam olarak örtüşmeyen bir kavramla karşılaşıldığı söylenebilir. Değişim mühendisliğinin de, TKY gibi sürece odaklılığından söz edilebilir. Ancak değişim mühendisliği, iş süreçlerinin radikal şekilde yeniden tasarlanması ve buna paralel olarak iş tanımları, organizasyon yapıları, ölçme sistemleri ve örgüt kültürünün (değerler ve inançlar) de değiştirilmesini gerektirmektedir. Bu durumda 'süreç merkezlilik', değişim mühendisliği için stratejik bir araç ve esas güç kaynağı durumuna gelmektedir. Değişim mühendisliği, ana işletme süreçleri üzerinde odaklanır ve süreçleri öngörürken TKY ilkelerinden de faydalanır.

⁴² ILIKKAN, Hande, *Toplam Kalite Yönetimi İle Değişim Mühendisliği'nin Karşılaştırılması ve E-Engineering'e Dönüşüm*, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Eskişehir, 2005, s.25

Değişim mühendisliği, herhangi bir organizasyonda yapı sistem süreç ve uygulanan politikalarda hızlı ve radikal yeniden tasarım ve değişiklikler yapılarak organizasyonun daha yüksek bir performans düzeyine ulaşmasını ve bir atılımı gerçekleştirilmesini amaçlayan bir yönetim tekniğidir. Değişim mühendisliği mevcut olan sistemlerin geliştirilmesi yönüyle işleyen bir süreç olmayıp, radikaldir. Yani var olan tüm oluşumları, mevcut sistem içerisindeki fırsatları görmezden gelerek, sistemi yeniden inşa etmektir.⁴³

Bu nedenle değişim mühendisliğinin, bürokratik organizasyon yapısına sahip kamu yönetiminde uygulanması; bu yapının yok sayılarak tamamen yeni bir yönetim sisteminin uygulanması anlamına gelir ki bu da oldukça zor bir süreçtir. Ancak kamu sektörü ile özel sektör arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak gerekli önlemlerin alınması ile değişim mühendisliği çalışması kamu kurumlarında da başarıyla uygulanabilecektir.

2.6.3. Genel Değerlendirme Çerçevesi (Common Assessment Framework)

1990'ların başından itibaren daha iyi kamu yönetimi, performansın artırılması, güçlü bir müşteri tatmini ve modernizasyon çabaları ile Avrupa Birliği (AB) ülkeleri kamu yönetim sistemi içerisinde çeşitli kalite araçları ve sistemleri kullanarak daha kaliteli, verimli ve maksimum müşteri tatminini sağlayan bir yönetim biçimine ulaşmaya çalışmışlardır.

Farklı vizyon ve kültüre sahip AB ülkeleri yaptıkları resmi olmayan toplantılarda kamu sektöründe uygulanabilecek bir AB Kalite Çerçevesi oluşturmaya çalışmışlardır.⁴⁴ Bu şekilde başlayan çalışmalar, AB üye ülkelerinin kamu yönetim kalitelerinin birbirleriyle karşılaştırılmasını sağlayacak ortak bir çerçevenin bulunması yönünde devam etmiş; sonuçta 17-18 Kasım 2003 tarihinde AB üye ülkelerinin kamu yönetimlerinden sorumlu bakanlarının katılımıyla yapılan toplantıda genel bir çerçeve

⁴³ ÇOBAN ve DEYNELİ, 2005, s.333

⁴⁴ ÇOBAN ve DEYNELİ, 2005, s.334

çizilerek, uyulama araçları belirlenmiş ve “Improving An Organization Through Self Assessment The Common Assessment Framework” adıyla bir kılavuz yayınlanmıştır.⁴⁵

AB kamu yöneticileri tarafından kamu kurumları için tasarlanmış olan Genel Değerlendirme Çerçevesi (Common Assessment Framework) basit, anlaşılabilir, ücretsiz, esnek ve stratejik planlama uygulamasına temel teşkil edecek bir değerlendirme çerçevesi sunmaktadır.

Genel Değerlendirme Çerçevesinin dört temel amacı vardır:⁴⁶

- 1- Kamu kuruluşlarının kendilerine özgü özelliklerini belirlemek,
- 2- Kuruluşun performansın iyileştirmek isteyen kamu yöneticilerine bir araç olarak hizmet etmek,
- 3- Kalite yönetiminde kullanılan çeşitli modeller arasında bir ‘köprü’ görevi görmek,
- 4- Kamu kuruluşları arasında kıyaslama yapabilmek.

Genel Değerlendirme Çerçevesinin kendisi bir yönetim modeli olmanın ötesinde, kamu kurumları açısından kalite yönetim modellerini destekleyici ve kamu kurumları arasındaki değerlendirmenin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için homojenliğe sahip bir modeli ifade etmektedir.

Gelişmiş bir TKY modeliyle karşılaştırıldığında Genel Değerlendirme Çerçevesi modeli, özellikle kuruluşun nasıl çalıştığı konusunda ön bir izlenim sahibi olma imkânı veren ‘hafif’ bir yöntemdir. Bu modellerle uyumlu olma avantajı vardır ve bundan dolayı kalite yönetiminde daha ileri gitmek isteyen bir kuruluş için ilk basamak olabilir.

Genel Değerlendirme Çerçevesi anonimdir ve maliyetsizdir. Kuruluşlar modeli istedikleri gibi kullanmakta serbesttirler. Genel Değerlendirme Çerçevesinin

⁴⁵European Institute of Public Administration, *Improving An Organisation Through Self Assessment The Common Assessment Framework (CAF)*, Stampa XPress srl, Roma, 2003.’ den aktaran GÜNER, Sinan “Avrupa Kamu Yönetimlerinde Yeni Bir Kalite Modeli (The Common Assessment Framework- CAF)”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:444, 2004, s.113

⁴⁶ TEPAV/EPRI, *Genel Değerlendirme Çerçevesi; Kuruluşunuzu Özdeğerlendirme Aracılığıyla Geliştirin*, Birinci Baskı, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı Yayını, Ankara, Aralık 2005, s.7

etkileyenler ve sonuçlar şeklinde gruplandırabileceğimiz dokuz temel kıstası vardır. Etkileyen kriterleri; liderlik, strateji ve planlama, insan kaynakları yönetimi, ortaklıklar ve kaynaklar, süreç ve değişim yönetimi, sonuç kriterleri ise; müşteri/vatandaş odaklı sonuçlar, çalışanların sonuçları, toplumsal sonuçlar ve temel performans sonuçlarıdır.⁴⁷

⁴⁷ Söz konusu kriterlerin açıklamaları için bakınız, TEPAV/EPRI, 2005, ss.11-35

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE TOPLAM KALİTE UYGULAMALARI

1. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE UNSURLARI

Kamu mali yönetimi, kamu yönetiminde vatandaşların katılımıyla oluşturulan fonların, ekonomik kaynaklara dönüştürülmesine, bu kaynakların mal veya hizmet olarak yararlanıcılarına ulaştırılmasının sağlanmasına yardımcı olan bir mekanizmadır. Bu ifadeden hareketle kamu mali yönetiminin, parasal kaynakların yönetim sürecini ifade ettiğini söylemek mümkündür. Kamusal mal ve hizmetlerin üretimiyle ilgili hemen her olay, işlem, faaliyet bir şekilde kamu mali yönetimiyle ilgilidir. Bu çerçevede kamu mali yönetimi; bütçe, muhasebe, borç ve nakit yönetimi, kontrol ve denetim ve yönetim bilgi sistemlerinden oluşmaktadır.

1.1. Bütçe

1.1.1. Bütçenin Tanımı ve Bütçe Türleri

Bütçe, harcamalar ile gelirlerin geleceğe yönelik tahminlerini gösteren ve gerek giderlerin yapılması ve gerekse gelirlerin toplanmasına ilişkin hükümleri düzenleyen belgedir. Bütçe aynı zamanda kamu kaynaklarının toplanması ve harcamaların yapılması için hükümetin, ulusal egemenliği temsil eden parlamentodan aldığı bir yetki olarak da nitelendirilebilir.

Bütçe, ekonomik gelişme, tam çalışma, fiyat istikrarı, ödemeler dengesi gibi ulusal ekonominin gereklerini sağlayan bir araçtır. Bunun yanında devletin yapacağı hizmetleri sınıflandırarak öncelikle yapılması gerekenleri ele alıp bunların en etkin biçimde yapılmasını sağlayan ve devletin gelir ve gider dengesini ekonomi içinde kurabilen, bunun için hizmet programlarına mali kaynak tahsis eden, geleceğe ait bu mali planı saptarken geçmişteki hizmetlerin etkin biçimde yapıldığı konusunda gerek kamuoyuna gerekse parlamentoya bilgi veren hukuki belge, bir araçtır. Bu şekildeki ifadesiyle bütçe çağdaş bütçe anlayışının iyi bir örneğini vermektedir. Ülkelerin giderek

sosyal ve ekonomik hayata önlemler getirmelerinin gerekli olması devlet bütçelerinin de sosyo-ekonomik bütçeler olmasını zorunlu kılmaktadır.⁴⁸

Kamu harcamalarının ülke ekonomileri içindeki payının giderek artması bütçelerin önemini ortaya çıkarmıştır. Kamu harcamaların yasal bir zemin içinde yapılması ve bu harcamalarda etkinlik ve verimliliğin sağlanması için değişik bütçe sistemleri denenmiştir. Bunlar klasik, torba, sıfır tabanlı, plan-program ve performans bütçe sistemleridir. Aşağıda da değinileceği gibi bu bütçe sistemlerinin bir kısmı “girdi odaklı” iken bir kısmı da “çıkıtı/sonuç odaklı”dır.

Klasik Bütçe Sistemi geleneksel bütçe olarak da adlandırılmakta olup bu sistemde, hangi kuruluşların hangi harcama kalemlerine ne miktar ödenek verileceği tespit edilerek ve ödenekler parlamentonun onayından geçirilmek suretiyle bütçeler oluşturulur.⁴⁹

Klasik bütçe sistemi, kurumların nasıl bir hizmet görmesinin gerektiği değil, ihtiyaçlarını giderebilmek için hangi mal ve hizmetlerin satın alınacağı ve bunlar için ne miktar ödemenin gerekli olacağı üzerine odaklanmıştır.

Torba Bütçe Sisteminde ödenekler, ayrıntıya inmeden toplu olarak verilir. Bu bütçelerde harcamacı kuruluşlara verilen ödeneklerde harcama yerleri bakımından herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Bu da yöneticilere harcamalarında serbesti sağlar. Mecliste topluca görüşüldüğü için parlamento görüşmesi kolay geçer.⁵⁰ Bu durum torba bütçeye pratiklik kazandırır.

Bu bütçe sisteminde, yöneticilerin harcamalarda keyfi davranmamaları ve kaynakların gerekli olmayan alanlarda harcanmaması için harcama sonrası denetimin gerekli etkinlikte yapılması gerekmektedir.

Sıfır Tabanlı Bütçe Sisteminde, kurum bütçelerinin önceki yıl bütçeleri ile ilişkileri tamamen kesilmekte ve harcamacı kuruluşların her bütçe döneminde ödenekleri tespit edilirken yapılacak harcamaların gerekçeleri yeniden tespit edilmektedir. Ayrıca bu bütçe sisteminde parlamento geniş yetkilerle donatılmaktadır.

⁴⁸ COŞKUN, Gülay, *Devlet Bütçesi*, İkinci Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1989, s.12

⁴⁹ MUTLUER, M. Kamil, ÖNER, Erdoğan ve KESİK, Ahmet, *Bütçe Hukuku*, Birinci Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul: Mayıs 2005, s. 101

⁵⁰ MUTLUER, ÖNER ve KESİK, 2005, s. 103

Örneğin, Amerika Birleşik Devletlerinin Colorado eyaletindeki Günbatımı Kanunlarına göre kamu programlarına para harcama yetkisi üç yıl gibi bir süre ile sınırlandırılmaktadır.⁵¹

Plan-program bütçe sisteminde,⁵² diğer sistemlerdeki gibi kuruluşlar düzeyinde konuya yaklaşmaz. Bu sistemde, ülkede hangi hizmetlere öncelik verilmesinin yerinde olacağı ve bu hizmetleri tespit ederken hizmetlerin sosyal ve ekonomik fayda ve maliyetlerinin ne olacağının analiz edilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle hangi hizmetlerin neden tercih edildiğinin gerekçelerinin ortaya konması gerekli olmaktadır. Plan-program bütçe sisteminin aşamaları; sistemin planlamaya dayanılarak hazırlanması, programların gerçekleştirilmesi ve kamu hizmetlerinin fonksiyonel olarak sınıflandırılmasıdır.

Bu bütçe sistemi teorik olarak olumlu görünmekle birlikte, uygulamaya geçildiğinde birtakım zorluklar ile karşı karşıya kalınmaktadır. Sisteme yöneltilen eleştirilerden bazıları; sistemin merkeziyetçi bir yapıya sahip olması nedeniyle kararları uygulayanların gerekli esnekliklere sahip olmaması, hizmetlerin belirlenmesinde bilimsel hesaplamalar dikkate alındığından sistemin ülke gerçekleriyle bağdaşmaması ve teoride kalmasıdır.

*Performans esaslı bütçe sisteminde*⁵³ ise çıktı ve sonuçlar esastır. Sistemde çıktı ve sonuçlar değerlendirilir. Yani klasik bütçe sisteminin aksine denetim açısından harcama öncesi değil harcama sonrası süreç önemlidir. Bu sistem üç aşamada gerçekleştirilir. Birinci aşama bütçelerin yapılacak işlere göre sınıflandırılmasıdır. Bu sınıflandırma sırasında hangi işlerin yapılacağını tespit etme çok önemlidir. İkinci aşama, tespit edilen işlerin maliyetlerinin hesap edilmesidir. Üçüncü ve son aşama ise, elde edilen çıktı ve sonuçların ölçülmesi, başarı ya da başarısızlıkların tespit edilmesidir.

Performans esaslı bütçe sistemi elde edilen çıktı ve sonucun, stratejik amaç ve hedeflerle ne derece uyumlu olduğunu, faaliyetlerin etkisini ve kalitesini esas aldığı için, bütçe devresi sonunda ödeneği kullanan kamu görevlisinin ve dolayısıyla ilgili idarenin performansı ortaya çıkmış olur. Ayrıca bu bütçe sistemiyle yöneticilerin hesap verme mekanizması için gerekli ortam sağlanmış olur.

⁵¹ GEDİKLİ, 2001, s. 103

⁵² MUTLUER, ÖNER ve KESİK, 2005, ss. 107-108

⁵³ MUTLUER, ÖNER ve KESİK, 2005, ss. 108-109

1.2. Muhasebe ve Mali Raporlama

1.2.1. Muhasebe Sistemleri

Gelişmiş bir muhasebe sistemi, hükümetlerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve gelecek dönemlerdeki etkileri hakkında en sağlam referans kaynağıdır. Bu yönüyle devlet muhasebe sistemi, yatırımcılara, akademisyenlere, politika oluşturanlara ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlara karar alma ve kararların uygulanması sürecinde zamanında, doğru ve tutarlı bilgi sağlar.

Nakit esaslı devlet muhasebesi, nakit akımlarından doğan işlemleri kaydetmektedir. Bu anlamda muhasebe, mali işlemlerin ve olayların nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilmesidir. Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaları ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmez. Böyle bir muhasebe sisteminde mali raporlar, esas olarak bütçe gelir ve gider tahminlerini, nakit girişlerini, nakit çıkışlarını, açılış ve kapanış nakit varlıklarını kapsamaktadır.⁵⁴

Nakit esaslı devlet muhasebesi, devletin sahip olduğu özellikle maddi duran varlıkları tahakkuk etmiş gelir ve giderleri, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamaları, devlet borçları ile diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini kaydetmez. Sistem, kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle, anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler nakit akımları ile sınırlı olduğundan saydamlık ve hesap verebilirlik için elverişli değildir.⁵⁵

Uyarlanmış nakit esasına dayalı muhasebe sisteminde, işlemler nakit esasında olduğu gibi aynen muhasebeleştirilir. Yani mali olaylar ve işlemler ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı dönemlere bakılmaksızın nakit olarak tahsil edildikleri veya ödendikleri zaman kaydedilir. Bu sistemde de, nakit esasında olduğu gibi, özellikle maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ve borç yönetimine ilişkin işlemler muhasebe dışındır. Bu sistemi nakit esasından ayıran en önemli özellik;

⁵⁴ Muhasebat Genel Müdürlüğü, *Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına*, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışma Grubu, Ankara, Kasım 2002, s.5

⁵⁵ Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002, s.5

muhasebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı itibariyle kapatılmayıp belli bir süre, genellikle bir ay, önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır.⁵⁶

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi, esas olarak tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinin özelliklerini taşır. Uyarlanmış tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir. Değişik uyarlanmış tahakkuk esasları uygulamaları olmasına karşın, uyarlanmış tahakkuk esasının tam tahakkuk esasından en önemli farkı muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu esasta arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve raporlanmaz. Dolayısıyla maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması gibi işlemler muhasebe dışında kaldığından tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır.⁵⁷

Tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir. Gelirler hesabı, nakit olarak tahsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini, giderler hesabı da, yine, nakit olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir. Anlaşılacağı gibi, tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Böyle bir yaklaşım, ekonomik olaylara ilişkin işlemleri ait oldukları mali yılda kaydeder ve raporlar. Bu özelliği ile dönemsel mali raporlar ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtırlar.⁵⁸

1.2.2. Mali Raporlama

Mali raporlama, mali fonların dağılımı, kullanımı ve kaynakları hakkında bilgi sağlamak amacıyla muhasebe sistemlerinden belirli periyotlarla bilgi üretilerek kullanıcıların bilgisine sunulmasıdır. Mali raporların doğruluğu ve sağlıklı bilgi üretmesi, muhasebe sisteminin etkinliğine bağlıdır.

⁵⁶ Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002, s.6

⁵⁷ Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002, s.6

⁵⁸ Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002, s.6

1.3. Borç ve Nakit Yönetimi

1.3.1. Kamu Finansman İhtiyacını Karşılama Şekli Olarak Borçlanma ve İç-Dış Borç Kavramları

Kamu hizmetlerinin maliyeti, sunulan hizmetlerden yararlananlardan tahsil edilmeyip, büyük oranda topluca finansman da denilen kamu finansmanı yoluyla karşılanmaktadır. En önemli kamu finansman yöntemleri; vergilendirme, borçlanma ve Merkez Bankası kaynaklarının kullanılmasıdır.

Günümüzde devletlerin finansman yöntemi olarak tercih ettikleri borçlanma; bazen bir ekonomi politikası aracı, bazen ekonomik zorunlulukların bir gereği, bazen de her iki amacı karşılamaya yönelik olarak kullanılmaktadır. Ancak Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH)'nın belli bir düzeyini aşan, ülkenin borç ödeme kapasitesini zorlayan borçlanmalar, borç krizi şeklinde geriye tepen bir silaha da dönüşebilmektedir.

Devletin borçlanma nedenleri borçlanmanın çeşidi açısından farklılıklar göstermekle birlikte⁵⁹ genel olarak borçlanmanın nedenlerinin; bütçe açıklarının giderilmesi, savunma giderleri için finansman sağlanması, ekonomik dengenin korunması ve sağlanması, büyük yatırım ve reformların finanse edilmesi, kaynak dağılımı ve kullanımında etkinlik sağlanması, tasarrufların belirli yatırımlara yönlendirilmesinin amaçlanması, vadesi gelmiş borçlara finansman sağlanması ve olağanüstü harcamaların karşılanması olduğunu söylemek mümkündür.

Kamu borçlarının çeşitleri konusunda değişik düzenlemeler bulunmaktadır. Bu konuda bu gün geçerli olan tasniflerden birisi, borçların kaynağına göre yapılanıdır. Kaynaklarına göre borçlar iç borç ve dış borç olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. İç ve dış borç şeklinde yapılan tasnifin önemi, borçlanmanın iç ya da dış kaynaklardan yapılmasına göre farklı etkiler doğurması nedeniyledir.

1.3.2. Borç ve Nakit Yönetimi

Borç yönetimi, devlet borçlarının etkin bir şekilde yönetilmesi için bir strateji geliştirmesi ve yürütülmesi sürecidir. En basit tanımı ile etkin borç yönetimi, düşük maliyet ve asgari risk ile piyasalardan kamunun finansman ihtiyacının karşılanmasıdır.

⁵⁹ ULUSOY, Ahmet, *Devlet Borçlanması*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2001, s.33

Nakit Yönetimi ise; belirli bir dönemdeki ödeme ve tahsilâtlar arasındaki dengenin, nakit fazlası ve açıklarına meydan vermeyecek şekilde sağlanmasıdır.

1.4. Kontrol ve Denetim

1.4.1. Kontrol ve Denetimin Tanımları

Kontrol, Latince “contra” ve “rotulus” kelimelerinden türemiş olup, karşıt veya diğer bir kayıt ve/veya belge aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu incelemek, araştırmak ve soruşturmadır. Kontrol en geniş anlamıyla “arzulanan bir amaca varılıp varılmadığını veya hangi ölçüde varılmış olduğunu inceleyip araştırmaktır. Kontrol kavramı çok geniş ve kapsamlı bir terim olup bakıp gözetme, gözaltında bulundurma anlamını da taşımaktadır. İşletmecilik anlamında kontrol ise, önceden belirlenmiş normlar olması koşuluyla, meydana gelen ile öngörüler arasında sürekli olarak yapılan karşılaştırmaların sonuçlarını ifade eder.

Denetim, kavram olarak; “Bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek.” olarak tanımlanmaktadır.⁶⁰ Daha geniş olarak denetim “iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç.” şeklinde de tanımlanmaktadır.⁶¹

1.4.2. Denetim Türleri

Denetimleri nitelik bakımından mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi olarak üç grupta incelemek mümkündür.

Mali denetim, bir kurumun finansal tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu üzerine bir sonuca varmak amacıyla kurum hesaplarının, mali sisteminin ve işlemlerinin sistematik olarak incelenmesi ve değerlendirmesidir. Mali denetim ağırlıklı olarak kontrol ile ilgilidir ve yıllık mali raporların kurumun faaliyetlerinin ve mali durumunu doğru bir şekilde yansıtmadığının belirlenmesi amacıyla yapılır.

⁶⁰ <http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx> (E.T. 12.11.2006)

⁶¹ GÜREDİN, Ersin, *Denetim*, Beta Yayınları, Sekizinci Baskı, Ağustos 1998, s.5

Uygunluk denetimi, kurumların görev ve sorumluluklarını yerine getirirken izledikleri yasalar ve kurullarla ilgili olup kurumun faaliyetlerinin bu yasa ve kurullara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği üzerine yapılan denetimdir. Bütün işlemlerin kuralına uygun bir şekilde taahhüde bağlanıp bağlanmadığı, bütün gelirlerin yetki sınırları içerisinde tahsil edilip edilmediği ve giderlerin yasal yetkiler çerçevesinde ödenip ödenmediği hakkında yapılan denetimler uygunluk denetimlerine örnek olarak verilebilir.

Performans denetimi ise kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğun gereklerinin yeterli ölçüde karşılanıp karşılanmadığını belirlemeye yönelik bir denetim türüdür.

1.5. Yönetim Bilgi Sistemleri

Yönetim bilgi sistemleri, yönetimin stratejik ve operasyonel düzeyde ihtiyaç duyduğu bilgi ve belgelerin elde edilmesi, işlenmesi, derlenmesi ve ihtiyaçlarına uygun şekilde raporlanması amacıyla kurulan sistemdir.⁶² Dolayısıyla yönetim bilgi sisteminin yöneticiye karar almada yapı teşkil edecek çok fazla miktarda veriyi içeren bir sistem olduğunu söylemek mümkündür.

Yönetim Bilgi Sistemleri, yöneticiler ve alt düzeylerde gereksinim duyulan anlık ve stratejik bilginin sağlandığı bilgisayar destekli sistemlerdir. Bilgisayar donanımı, yazılımı ve insan gücünden oluşur. Yönetim bilgi sistemleri yöneticilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılarken bilgiyi, istendiği şekilde yöneticilere sunmaktadır.

2. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE TOPLAM KALİTE UYGULAMALARI

Kamu mali yönetiminde toplam kaliteden bahsetmeden önce kalitesiz bir kamu yönetiminin özelliklerine değinmekte yarar vardır.⁶³

- Kalitesiz kamu yönetim sistemi, sonuç üretmek üzere değil, kontrol üzerine kurulmuştur. Oysa toplam kalite anlayışına göre kalitenin kontrol edilmesini gerektiren sistemin kendisi hatalıdır. Çünkü esas olan kaliteyi kontrol etmek

⁶² http://www.sayistay.gov.tr/proje/yon-bil-sis-sun_dosyalar/outline.htm (E.T. 24.04.2007)

⁶³ ARGÜDEN, Yılmaz, *Stratejik Bakış*, ARGE Danışmanlık Yayınları No:5, Birinci Basım, İstanbul, Ekim 2003, s. 54

değil, kaliteyi üretmektir. Kalitenin kontrol edilmeye çalışıldığı durumlarda onun maliyetinden kurtulmuş olunmayacak, ancak kalite üretildiği zaman verimlilik sağlanmış olacaktır.

- Kalitesiz kamu yönetiminde merkezi yönetim anlayışı hâkimdir. Personelin performansına göre değerlendirilmesi konusunda yöneticilere yetki verilmemektedir. Dolayısıyla başarı ödüllendirilmemektedir. Başarıyı ödüllendirmeyen sistemler ise, iş yapmamayı ve başarısızlığı ödüllendirmeye mahkûmdur.
- Kalitesiz bir kamu yönetiminde sonuçların değil, girdilerin ölçülmesi esastır.
- Kalitesiz bir kamu yönetimi yeterince uzun vadeli bir bakış açısına sahip değildir. Bütçelerin yıllık yapılması nedeniyle tamamlanması planlandığından çok daha uzun projelerle karşı karşıya kalınmaktadır.
- Kalitesiz bir kamu yönetiminde muhasebe ve bütçe sisteminin tahakkuk esası uygulanmamaktadır. Bu durum ise popülist kaynaklı savurganlığa zemin hazırlamaktadır.
- Kalitesiz bir kamu yönetiminde bütçe kalemleri arasındaki esneklikler sınırlandırılmıştır. Bu ise yıl sonunda arta kalan paraları(ödenekleri) gelecek yıla tasarruf edilen bir kaynak olarak aktarmaya imkan tanımadığından yine kamuda savurganlığa neden olunmaktadır.
- Kalitesiz bir kamu yönetimi, sürekli gelişmenin gerçekleşebilmesi ve yolsuzlukların önlenmesi için vazgeçilmez kavramlar olan hesap verebilirlik, saydamlık, tutarlılık ve etkinlikten uzaktır.
- Kalitesiz bir kamu yönetiminde kamu faaliyetleri dış denetime açık değildir. Devlet sırrı, bankacılık sırrı gibi nedenlerle kamu kaynaklarının kullanımı konusundaki bilgiler vatandaşla paylaşılmamaktadır. Vatandaşa, kendisine sunulan hizmetlerle ilgili hesap vermekten kaçınılmaktadır.

“Kalitesiz bir kamu yönetimi” ile başlayan ve kamunun kalitesizliğini anlatan cümleleri arttırmak mümkündür. Kaliteli bir kamu yönetiminin nasıl olması gerektiğinin

anlaşılması için ise kamu yönetimindeki kalitesizlik kriterlerine ters bakış açısıyla bakmak gerekmektedir.

Bu açıdan bakıldığında kamu yönetiminde kalitenin esasları aşağıdaki gibi şekillenmektedir:

- Yönetimin kendi içinde ve topluma karşı saydam olma,
- Kendisine verilen yetki ve kaynakları nasıl kullandığının hesabını verebilme,
- Politikalarını kamu yararını gözetecek şekilde oluşturabilme,
- Kamu kaynaklarını mali disiplini bozmayacak şekilde ve etkili, ekonomik ve verimli kullanabilme,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak ve kamu kaynaklarının kullanılmasında israf ve usulsüzlüğü önleyecek kontrol ve denetim mekanizmaları oluşturma,
- Atama ve terfilerde siyasi sadakati değil liyakati esas ölçü haline getirme.

Diğer yandan kurumlara kendi gelişimini en başarılılar ile kıyaslamak, ne kadar yol aldığını ölçmek ve başarı faktörlerini paylaşma fırsatı yaratan Toplam Kalite,⁶⁴ özel sektörde müşteri, kamu sektöründe vatandaş memnuniyetine odaklanmayı, verimliliğin yükseltilmesinde mutlu çalışanların önemli rol oynadığını anlamayı, ölçülebilir performans kriterlerini esas almayı, katılımcı, şeffaf ve paylaşımcı bir yönetim sağlamayı, sürekli gelişmeyi öncelik edinmeyi öngören bir yönetim anlayışını ifade etmektedir.

Dolayısıyla verimliliği ve şeffaflığı arttıran TKY felsefesi, kamu yönetiminde kalitenin aracı olmalıdır.

Kamu yönetiminin bir unsurunu oluşturan kamu mali yönetimde toplam kalite ise, “kamu yönetiminde kalite esaslarının, kamu mali yönetiminin unsurlarında karşılığını bulmasıdır.” Bu kapsamda kamu mali yönetiminde toplam kalite uygulamaları;

⁶⁴ ARGÜDEN, 2003, s. 55

- *Bütçede*; performans esaslı bütçeleme, bütçe kod yapısının iyileştirilmesi, orta vadeli harcama sistemi(çok yıllık bütçeleme), stratejik planlama, performans planları (programları), performans sözleşmeleri, kurumlara yönetsel esnekliklerin verilmesi, performans raporları, performans ölçümü, insan kaynaklarının performansa göre değerlendirilmesi, kaynak kullanımında etkinlik ve etkililik
 - *Muhasebe sisteminde*, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi,
 - *Borç ve nakit yönetiminde*, söz konusu sistemlerde yapılan şeffaflığı ve etkinliği artırıcı düzenlemeler,
 - *Kontrol ve denetimde*, iç kontrol sisteminin oluşturulması, performans denetiminin yapılması ve performans denetiminde dış denetimin etkinliğinin artırılması,
 - *Yönetim bilgi sisteminde*, mali yönetimin otomasyon ve enformasyon ağının güçlendirilmesi,
- olarak kendini göstermektedir.

2.1. Bütçede Toplam Kalite Uygulamaları

2.1.1. Performans Esaslı Bütçeleme

1970'lerden bu yana sonuç odaklı yönetim kültürünün kamu sektöründe yerleşmesini sağlamak üzere ortaya çıkan yeni kamu yönetimi anlayışının amacı; kamu sektörünün verimlilik ve hesap verebilirliğini arttırmak, kamu hizmetlerinin kalitesini geliştirmek ve vatandaşların yönetime olan güvenini iyileştirmek olarak ifade edilebilir. Bu çerçevede performans ölçümü, performans bütçeleme, performans değerlendirmesi ve performans denetimi gibi uygulamalar ortaya çıkmıştır. Sonuç odaklı yönetim anlayışı kapsamında bu uygulamalar, temel hedeflere erişimin değerlendirilmesi ve sonuç odaklı hesap verebilirlik mekanizmalarının oluşturulması açısından kamu yönetimlerine önemli kolaylıklar sağlamaktadır.⁶⁵

⁶⁵ ARCAGÖK, M. Sait, ERÜZ, Ertan, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını, İstanbul, Eylül 2006, s.55

Kamu yönetimi alanında yaşanan bu gelişmeler büyük ölçüde kamu mali yönetimi alanında da kendisini göstermiştir. Kamu mali yönetim reformu çalışmalarında; merkezden yerele yetki dağıtımı, kurum içi yetki dağıtımı, orta vadeli harcama çerçeveleri ile mali saydamlık ve hesap verebilirlik sıkça gündeme gelen konular olmuştur. Kamuda etkinlik, verimlilik ve kaliteyi arttırmak üzere gündeme gelen konuların başında performans esaslı bütçeleme gelmektedir.⁶⁶

2.1.1.1. Performans Esaslı Bütçelemenin Tanımı

Performans esaslı bütçeleme, kamu idarelerinin tahsis edilen kaynaklarla ne yapacaklarına ilişkin bilgileri gösteren bütçeleme şekli olarak tanımlanmaktadır. OECD tanımına göre performans esaslı bütçe kısaca, fonların sonuçlarla ilişkilendirilerek tahsis edildiği bütçe şeklidir. Başka bir açıdan söylemek gerekirse performans esaslı bütçeleme, performans bilgilerinin bütçe belgelerine dâhil edildiği veya çıktı ve sonuçlara göre ödeneklerin sınıflandırıldığı bütçeleme yaklaşımıdır.⁶⁷

Performans esaslı bütçeleme sistemi, kamu idareleri tarafından hazırlanan stratejik planlarda yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu bütçelerin oluşturulmasını öngören ve kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, stratejik planlarda belirlenen performans kriterlerinin bu bütçe yapısı ile sağlanıp sağlanmadığını kontrol eden bir bütçeleme tekniğidir.⁶⁸

Performans esaslı bütçelemeye geçen ya da geçmekte olan ülkelerin bu sistemden beklentileri şunlardır:⁶⁹

1. Etkili kaynak dağılımı ve kullanımının sağlanması,
2. Bütçe hazırlama, uygulama ve denetim süreçlerinin güçlendirilmesi,
3. Hizmet kalitesinin arttırılması,
4. Mali saydamlığın sağlanması.

⁶⁶ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.55

⁶⁷ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.56

⁶⁸ KESİK, Ahmet, "Performans Esaslı Bütçeleme", 5. Kalite Sempozyumu, Kamu Kaynaklarının Etkili Yönetimi; Stratejik Planlama Ve İzleme, 9-10 Haziran 2004, Ankara, s.17

⁶⁹ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.57

Performans esaslı bütçeleme ile kamuda hizmet kalitesi artışının sağlanabilmesi için bu sistemin; hesap verebilirlik, sorumluluk, şeffaflık, katılım, sonuç odaklı çalışma, vatandaş/müşteri memnuniyetini sürecin her alanında temel amaç edinme, ölçülebilir ve kıyaslanabilir performans ölçütlerini ortaya koyma ve sonuçlarının değerlendirilmesinde yatay örgütlenme içinde hareket etme, çalışanların performans kültürlerini ve çalışma sürecini sürekli geliştirme ve öğrenme amacıyla hareket eden bir kamu yönetimi organizasyonu tarafından yürütülmesi gerekmektedir.⁷⁰

Dünyada tek tip performans esaslı bütçeleme modeli mevcut olmayıp farklı uygulamalar söz konusudur. Çeşitli performans esaslı bütçeleme uygulamalarına baktığımızda temelde üç tip modelin varlığından söz etmek mümkündür.⁷¹

1. Stratejik plana dayalı modeller,
2. Performans sözleşmelerine dayalı modeller,
3. Bütçe formatına dönüştürülmüş modeller.

İlk modelde orta ve uzun vadeli bir stratejik planlama süreciyle bütçelemeye başlamakta, stratejik plana uygun olarak yıllık performans planları hazırlanmakta ve bu planlar bütçenin dayanağı oluşturmaktadır. Bu modelde stratejik planın yıllık uygulamasını göstermek üzere performans planı hazırlanmaktadır. Bu yaklaşımda, performans planının yanı sıra, program bütçe sınıflandırılmasına uygun olarak hazırlanmış bir bütçe belgesi de yer almaktadır. Bu suretle performans planı bütçeye performans bilgisini eklemektedir. Bütçe uygulaması sonucunda ise yıllık performans raporu hazırlanarak performansa dayalı bir hesap verme mekanizması oluşturulmaktadır. Bu modele en iyi örnekleri, eyalet ve federal düzeydeki ABD ve Norveç uygulamalarıdır.⁷²

Performans esaslı bütçeleme ikinci modelinde, performans bilgileri değişik aşamalarda hazırlanan performans sözleşmeleri ile bütçe uygulamasında yer almaktadır. Bu modelde bakan ile üst yönetici arasında kamu hizmet sözleşmesi, üst yönetici ile birim yetkilileri arasında ise hizmet sunum sözleşmeleri yapılmaktadır. Bütçe dönemi

⁷⁰ ÇOBAN Hilmi, DEYNELİ Fatih, “Kamuda Kalite Artırma Çabaları Ve Performansa Dayalı Bütçeleme”, Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma 20. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirileri, Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Karahayıt/Pamukkale, Mayıs 2005, s.342

⁷¹ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.57

⁷² ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.58

sonunda ise gerçekleşen ve hedeflenen performans arasındaki ilişkiye göre başarı değerlendirilmektedir. Bu modelin önde gelen uygulayıcıları arasında Yeni Zelanda ve İngiltere gelmektedir. Üçüncü modelde ise bütçeden ayrı performans bilgileri yer almamakta olup, bütçenin kendisi performans bilgileri ile birlikte ödenek bilgilerinin bir araya getirildiği bir belge haline getirilmiştir. Bu modele en iyi örnek ise Hollanda ve Avustralya uygulamaları gösterilebilir.⁷³

Performans bilgisinin bütçe sürecinde kullanılma şekline göre ise performans esaslı bütçeleme; sunuma yönelik performans bütçeleme, dolaylı performans bütçeleme (performans bilgi bütçeleme) ve doğrudan performans bütçeleme olmak üzere üçe ayrılmaktadır.⁷⁴

Sunuma yönelik performans bütçeleme yaklaşımında; performans bilgisi bütçe sürecinde yer almamakta, sadece arka planda bilgi amacıyla yer almaktadır. Bu yaklaşımda performans bilgisi bütçe hazırlık süreciyle ilişkilendirilmemekte sadece hesap verebilirlik ve bilgilendirmeye yönelik olarak kullanılmaktadır. Bu yaklaşımı uygulayan ülkeler genellikle performans esaslı bütçelemeyi yeni uygulamaya başlamış olan ülkelerdir.⁷⁵

Dolaylı performans bütçeleme yaklaşımında, performans bilgisi bütçe hazırlık sürecinde kullanılmakta, ancak ödeneklerle performans arasında doğrudan bir ilişki kurulmamaktadır. Maliye Bakanlıklarınca bu bilgiler bütçe ödeneklerini açıklamak üzere kullanılmaktadır. Performans bilgisi, politika öncelikleri, politik faktörler ve diğer bilgiler ile birlikte değerlendirme sürecine dâhil edilmektedir. Bir OECD anketine katılan ülkelerin üçte ikisi bu yaklaşımı tercih ettiğini belirtmiştir. Doğrudan performans bütçeleme yaklaşımında ise performans bilgisi bütçe ödeneklerinin belirlenmesinde doğrudan kullanılmaktadır. Ödenekler gerçekleşen performansa veya hedeflenen performansa bağlı olarak tahsis edilmektedir. Bu yaklaşımda kendi içinde formüle dayalı veya formüle dayanmayan olarak iki gruba ayrılmaktadır. Çıktı veya sonuçlara göre kaynak tahsis olarak ifade edilebilecek bu yaklaşım, Danimarka, Finlandiya, Macaristan, Norveç ve İsveç gibi sınırlı sayıda ülke için belirli sektörlerinde (eğitim)

⁷³ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.58

⁷⁴ ERÜZ, Ertan, “5018 Sayılı Kanuna Göre Performans Esaslı Bütçeleme”, *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Seçkin Yayınları, Birinci Baskı, Ankara, Kasım 2006, s.219

⁷⁵ ERÜZ, 2006, s.219

kullanılmaktadır. Doğrudan performans bütçeleme yaklaşımının belirli sektörlerde kullanılması, bu yaklaşımın büyük ölçüde açık ve ölçülebilir çıktı verilerinin varlığına dayalı olmasından kaynaklanmaktadır.⁷⁶

Birçok sektörde ve durumda performans bilgisi bütçe sürecinde kullanılan ancak ödeneklerle performans arasında doğrudan bir bağ kurulmayan bütçeleme yaklaşımı doğrudan sonuçlarla fonların ilişkilendirildiği yaklaşıma göre gerçekçi bir yaklaşım olarak gözükmektedir. Doğrudan yaklaşımın karşılaştığı performans ölçümüne ilişkin sorunlar bu yaklaşımda aşılma ile birlikte bütçeye eklenmiş performans bilgilerinin yeterince önemsenmemesi gibi bir durumda ortaya çıkabilmekte ve performans bilgisinin elde edilmesi için yeterli kurumsal yapılar oluşturulamamaktadır.⁷⁷

Girdiye dayalı bütçelemede sorumluluk politika yapıcılar ve üst düzey yöneticiler arasında merkezileşmiş iken, performans esaslı bütçelemede sorumluluk daha alt idari birimlere dağıtılmıştır. Bu da politika yapıcılarının programın detayları üzerinde uğraşmak yerine programın amaçları üzerine odaklanmalarını teşvik etmektedir. Bunun yanı sıra programın operasyonel yönü ile uğraşan ve hizmet dağıtımını yakından takip eden yöneticilerin bu konuda kazanmış oldukları uzmanlaşma, sonuca ulaşma konusunda onların deneyim ve yeteneklerini onlara sağlanan esneklik sayesinde en iyi şekilde kullanma fırsatı vermektedir. Özetle amaçlar merkezileşirken araçlar yerelleşmektedir.⁷⁸

Performans esaslı bütçeleme eleştirilen yönleri de bulunmaktadır. Örneğin; performans esaslı bütçe sistemi uygulayıcılara fazlaca iş yükü getirmektedir. Bu da kamu görevlilerinin sisteme soğuk bakmalarına uygulamaktan kaçınmalarına neden olabilir. Dolayısıyla sistemi uygulayan kişiler yaptığı işi benimsemez ise beklentilerden olumlu sonuç alınması mümkün değildir. Sistemde bütçenin hazırlanması da oldukça zordur ve bütçelerdeki bilgileri yorumlayarak sonuca varma da ileri düzeyde uzmanlık gerektirmektedir. Bu durum bütçeyi görüşüp kabul eden parlamenterlerin sistemi benimsememesi sonucunu doğurabilir. Bu sistemde ortaya konmuş olan ölçütler ve

⁷⁶ ERÜZ, 2006, s.220

⁷⁷ ERÜZ, 2006, s.220

⁷⁸ AKAR, Yasin, *Kamu Harcama Yönetiminde Disiplin ve Etkinlik*, Uzmanlık Tezi, Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Ankara, Kasım,2001, s.89

maliyetler her zaman gerçeği yansıtmayabileceği gibi hizmetin özelliği nedeniyle bazı kamu hizmetlerinde performansı ölçmek mümkün olmayabilir.⁷⁹

Yapılan tüm eleştirilere rağmen, performans esaslı bütçeleme sistemi, kamu hizmetlerinde ödenek tahsisi yapılmadan önce yürütülecek her faaliyet ve projenin maliyetinin belirlenmesini ve ayrıca yürütülecek her faaliyet ve proje için performans hedefleri (etkinlik, verimlilik, kalite, çıktı, sonuç vs.) oluşturulmasını öngören bir bütçe yönetim sistemidir. Bu sistem kamu hizmetlerinin kalitesi ve kaynakların etkin kullanımı açısından gereklidir. Çünkü bu sistemde önemli olan hükümetin ne satın aldığı değil, bu satın alınanlarla ne yaptığı, ne başardığıdır.

2.1.1.2. Performans Esaslı Bütçelemenin Unsurları

Performans esaslı bütçelemenin yansımalarını farklı ülkelerde, farklı şekillerde bulan birçok unsur bulunmaktadır. OECD, performans esaslı bütçeleme sisteminin unsurlarını şu şekilde belirlemiştir.⁸⁰

1. Her program veya kurum için çıktı ve sonuçların belirlenmesi ve ölçülmesi,
2. Yumuşatılmış girdi kontrolleri ve diğer esneklikler,
3. Sonuçlar/çıktılar ve ödenekler arasında dolaylı veya doğrudan bağlantı olması.

2.1.1.3. Performans Esaslı Bütçelemenin Araçları

Performans esaslı bütçelemenin araçları; orta vadeli harcama çerçeveleri, çok yıllık bütçeleme, stratejik planlar, performans planları, performans sözleşmeleri, yöneticilere yetki devri, insan kaynaklarının performansa göre değerlendirilmesi, performans değerlendirmesi, performans ölçümü, performans raporları ve performans denetimidir.

2.1.1.4. Performans Esaslı Bütçelemeye İlişkin Ülke Uygulamaları

İlk olarak 1912’li yıllarda ABD’de uygulamaya konulan performans esaslı bütçeleme sistemi 1950’li yıllarda özellikle Birleşmiş Milletler’ in çabaları ile pek çok

⁷⁹ MUTLUER, ÖNER ve KESİK, 2005, s. 109

⁸⁰ ORAL, Esin, “*Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme*”, Yayınlanmamış Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, Nisan 2005, s.20

gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede yaygınlaşmıştır.⁸¹ 1960 ve 1970’li yıllarda isim değiştirilerek “planlama-programlama-bütçeleme sistemi” olarak uygulanan sistem, 1990’lı yıllarda ABD’de tekrar önem kazanmaya başlamıştır. Günümüzde ise bu sistem, ABD’nin yanı sıra birçok OECD ülkesinde de uygulanmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sistemini uygulayan ABD ve İsveç uygulamaları ele alınacaktır.

2.1.1.4.1. ABD

Federal bir cumhuriyet olan ABD’de bütçeyi yönlendiren kurumlar Yönetim ve Bütçe Ofisi (Office of Management and Budget-OMB), Hazine Departmanı, Kongresel Bütçe Ofisi ve GAO’dur.⁸²

ABD’de zaten az olan kamu harcamalarında sosyal harcamaların payının oldukça düşük kalması ve bazı yönetim dönemlerinde ise savunma harcamalarının gittikçe artması halkın federal hükümete olan güvenini azaltmıştır. Diğer yandan sağlık ve eğitim gibi politika alanlarında krizlerin yaşanması da ABD’de devlet başkanlarının çeşitli reform girişimlerinde bulunmalarına neden olmuştur. Bu girişimlerin en önemlisi Başkan Bill Clinton döneminde çıkarılan Devlet Performans ve Sonuçlar Kanunu (Government Performance and Results Act-GPRA)’dır. GPRA ile ABD kamu yönetiminde performans yönetimine geçilmesi, sonuçların ölçülmesi, performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmesi, kamu yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının ön plana çıkması yoluyla Federal Hükümetin etkililiğinin artırılması yolunda hukuksal bir çerçeve çizilmiştir.⁸³

ABD’de kamu mali yönetim reformuna yön vermek üzere yayımlanan bir raporda, mali yönetim için oluşturulan vizyon, hedef ve stratejiler tanımlanmaktadır. Hedefler arasında, etkin bir mali yönetim için liderlik, müşterilere kaliteli hizmet sunulması, mali ve performans raporlarına esas olmak üzere kamu faaliyetleri hakkında kaliteli mali bilgi temini, güçlü mali politikalar ile iş süreçlerinin ve teknoloji kullanımının geliştirilmesi yer almaktadır. Bu hedeflere ulaşmak için uygulanacak

⁸¹ AKTAN, Coşkun Can, TÜĞEN, Kamil, “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi”, *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Seçkin Yayınları, Birinci Baskı, Ankara, Kasım-2006, s.207

⁸² ORAL, 2005, s.57

⁸³ ORAL, 2005, s.62

stratejiler ise her hedefin altında belirtilmiştir. Güçlü mali politikaların geliştirilmesine ilişkin stratejiler arasında, bütçe ve yönetim fonksiyonu arasında entegrasyon sağlanması, merkezi kurumlarla harcamacı kurumlar arasında koordinasyonun geliştirilmesi, yasama ve yürütme arasında işbirliğinin güçlendirilmesi buna örnek olarak verilebilir.⁸⁴

ABD’de uygulanan performans esaslı bütçeleme sistemi programlar üzerine oturmuştur. Bu sisteme geçilirken bütçe dokümanlarının yanında yıllık performans planları hazırlanması öngörülmüştür. Bu planlar kaynak tahsisi ile performans bilgileri arasında bağlantı kurmaya yardımcı olur. Performansı ve sonuçları esas alan bütçe anlayışı, kurumların stratejik planlar, yıllık performans planları, performans raporları hazırlamalarına dayanmaktadır.

Ayrıca ABD’de her kuruluşun yıllık performans planlarını hazırlaması gerekmektedir. Buna göre kuruluşlar, bütçe teklifleriyle uyumlu bir başlangıç planı ile yönetim bütçesiyle tutarlı olarak bütçe program kararlarını yansıtan bir nihai plan hazırlayacaklardır. Performans planlarının hazırlanmasında bütün kurumu esas alma, stratejik planlarla ilişkilendirme, birkaç yılın performans bilgilerini içermesi gibi genel kurallara uyulacaktır. Temel unsurlar arasında ise performans hedefleri ve göstergelerini içermesi, faaliyet süreçleri, bilgi, insan, sermaye, teknoloji ve diğer kaynaklarla ölçülen değerleri doğrulayacak araçların tanımlanması, sayılabilir.⁸⁵

Yıllık performans planları, doğrudan kuruluşun bütçesine bağlı olmak zorundadır. Bu bağlantı, bütçedeki program ve finansman takviminde yer alan program faaliyetlerine dayanır. Her program faaliyeti bir performans hedefi ve göstergesiyle bağlantılı olmalıdır. Planda, performans hedeflerini gerçekleştirmek için gerekli ödenek miktarları gösterilmelidir. Kuruluşlar, maliyetleri ilgili amaçlara dağıtmak için gerekli çabayı göstermek zorundadır. GAO, yıllık performans planlarını standart başlıklar altında inceleyerek Hazine’ye görüş bildirmektedir. Öte yandan GPRA, yıllık performans planlarındaki hedeflerle gözlenen performansı kıyaslayan ve pratik olmayan hedeflerle ilgili tavsiyeleri içeren bir performans raporu üretilmesi konusunda da

⁸⁴ GEDİKLİ, 2001, s.137

⁸⁵ GEDİKLİ, 2001, s.138

kuruluşları zorunlu tutmaktadır. Bu program performans raporlarında önceki üç yıla ait sonuçlara yer verilmektedir.⁸⁶

ABD’de bütçe uygulanmasında çok az esneklik tanınmıştır. Ödenekler arasındaki transferler kongrenin onayına tabidir. Kongre nadir olarak bazı birimlere bu konuda yetki verebilir. ABD’de karmaşık ve katı bir insan kaynakları politikası uygulansa bile performansa dayalı ücretlendirme konusunda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

ABD’de performans bilgisinin bütçe sürecine uyumu stratejik yönetim sürecinin hayati bir aşaması olarak kabul edilmiştir. Bu uyumun temel aşamaları;⁸⁷ stratejik hedeflerin oluşturulması, stratejik hedefe dönük performans ölçülerinin geliştirilmesi, performans ölçüleri ile kurumların kaynak taleplerini bütünleştiren bütçelerin formüle edilmesi ve sonuçların değerlendirilmesidir. Performans ölçüleri ile kurumların kaynak taleplerini bütünleştiren bütçelerin formüle edilmesi aşamasında stratejik plan, performans planı ve kaynak talepleri arasında bağlantı kurulması, performans bilgisinin bütçe hazırlığı ve uygulaması sırasında kullanılması, kaynaklarla ilgili kararların stratejik hedeflere göre alınması ve bütçe ödeneğinin performans hedeflerine göre uyarlanması gereklidir.⁸⁸

ABD’nin birçok eyaletinde de performans esaslı bütçeleme sistemi uygulanmaktadır. Eyaletlerin çoğu performans esaslı bütçeleme sistemini ayrı yasal düzenlemelere dayandırırken bazıları bu hususlara bütçe kanunlarında yer vermektedirler. Girdi, çıktı, süreç, sonuç, etkinlik, etkenlik gibi kavramlar eyaletlerde performans ölçümleri bağlamında kullanılmaktadır.⁸⁹

ABD’de performans esaslı bütçelemenin yasal çerçevesini oluşturan GPRA’ nın çıkarılmasından sonraki on yıllık sürede kurumların ve departmanların stratejik planlama ve yıllık performans planlarına uyumu için çalışmalar yapılmasına rağmen performans esaslı bütçeleme sisteminin istenilen düzeye gelmediği görülmektedir.

⁸⁶ GEDİKLİ, 2001, s.138

⁸⁷ GEDİKLİ, 2001, s.138

⁸⁸ GEDİKLİ, 2001, s.139

⁸⁹ YARDIMCIOĞLU, Fatih, *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Sakarya Haziran 2006, s.176

Bu durumun performans yönetimi ve performans esaslı bütçelemenin unsurlarının tam anlamıyla yerine getirilmemesinden kaynaklandığı söylenmektedir.⁹⁰ Kurumların idari esnekliğe sahip olamamaları, bütçe sürecinde kurumların karar alma yetkilerinin kısıtlı olması da ABD'deki performans esaslı bütçeleme sisteminin eksik yönleridir.

2.1.1.4.2. İsveç

İsveç geçmişten gelen geleneksel devlet yapısı içinde bütçeleme sürecinde reform yapmış, kamusal hizmetleri verimlilik çerçevesi içinde değerlendirmiş, kamu kurumlarına faaliyetlerinde daha fazla serbestlik tanımış ve bunun sonuçlarını izlemeye tabi tutmuş ve aynı zamanda da faaliyetlerinin sonuçlarını kamuoyunun bilgisine sunmuştur. Mali yönetim reformu kapsamında İsveç, kurumlara sağlanan ödeneklerin miktarıyla değil ödeneklerin amaçlanan sonuçları ne kadar yansıttığının analizi üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu bağlamda özel işletmecilik alanında geçerli olan kurallar kamusal hizmetlere yansıtılmaya çalışılmıştır.⁹¹

İsveç parlamentosu bütçe süreci içerisinde çok önemli bir role sahiptir. Parlamento' da bulunan mali komiteler, toplam harcama düzeyi ve bunun 27 harcama alanına dağılımıyla, sektörel komiteler ise harcama alanlarının bölündüğü ödeneklerle ilgili yetkilere sahiptir.⁹²

Performans yönetiminin temel mantığı yöneticilere girdi seçimlerinde serbesti tanınarak onları süreç sonunda elde ettikleri çıktıya göre değerlendirmektir. Böylece, performans yönetimi tam anlamıyla uygulanabilecektir.⁹³

İsveç'te sonuç odaklı yönetim, faaliyetlerin sistematik ve düzenli değerlendirmelere konu olabilmesini sağlamak ve aynı zamanda, sorumluluğun etkin ve uygun bir şekilde dağıtılabilmesine olanak vermek amacıyla başlatılmıştır. Denetim fonksiyonunun değiştirilmesi ihtiyacı da sonuçlara dayalı yönetimin uygulanmasından sonra açığa çıkmıştır.

⁹⁰ ORAL, 2005, s.81

⁹¹ KARABACAK, Serkan, *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İsveç Örneği*, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Ankara Temmuz 1999, s.1

⁹² GEDİKLİ, 2001, s.150

⁹³ KARABACAK, 1999, s.21

İsveç'te performans esaslı bütçeleme sistemine geçiş sürecini değerlendirdiğimizde üç önemli nokta göze çarpmaktadır. Birincisi devletin mevcut yapısı korunarak bütçe sürecinde gerekli ayarlamalar yapılmak suretiyle, performansa dayalı sonuç esaslı bir yönetime geçilmiş olmasıdır.

İkinci önemli husus kamusal hizmetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına özel önem verilmesidir. Bütçe disiplininin verimlilik üzerinde etkisi büyük olmuştur. Kurumlara çıktılarına göre ödenek vermek, kullanılan kaynaklar ve üretilen çıktılar arasındaki ilişki açısından çok önemli bir etkiye sahiptir. Bu anlamda performans göstergeleri çok geniş anlamda uygulanmıştır. Sistemik olarak performans ölçüm metotları geliştirilmiştir. Etkinlik ve etkililik ölçümleri gittikçe artan bir şekilde uygulamaya girmiştir. Özel sektörde geçerli rekabet kuralları ve kalifiye yöneticiler ile birçok kurum verimliliğini artırmayı başarabilmiştir.⁹⁴ Ayrıca teknolojiye gelişmelerin verimliliğin artırılmasındaki payı küçümsenemez.

Performans esaslı bütçeleme sistemine geçişle ilgili üçüncü ve en önemli husus da tüm bu değişimlerin politikacıların verdiği destek sayesinde başarılabilmiş olmasıdır. Politikacılar yetki devrine gitmesi ve kurumlara kullandıkları ödenekler konusunda serbestlik tanımları politikacıların kurumların faaliyetlerinin sonuçlarını ve elde ettikleri çıktıları kontrol etmeye başlamalarını sağlamıştır.

2.1.2. Bütçe Kod Yapısının İyileştirilmesi

Devlet faaliyetlerini yürütmek ve bu faaliyetlerle ekonomiye çeşitli etkilerde bulunmasını sağlamak için faaliyet verilerinin ölçülebilmesi, özetlenebilmesi ve analiz edilmesi amacıyla faaliyetlerin belirli bir çerçeve içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla bütçe kod yapıları oluşturulmuştur.⁹⁵

Devlet faaliyetlerinin sonuçlarını ölçmek, izlemek, analiz etmek, ülkeler ve dönemler arasında karşılaştırma yapabilmek açısından büyük önem taşıyan bütçe kod yapısının; yetki, kontrol, raporlama (saydamlık), bilgilendirme ve sınıflandırma fonksiyonlarının bulunduğunu söylemek mümkündür.

⁹⁴ KARABACAK, 1999, s.37

⁹⁵ HANÇER, Selcen N. "Ekonomik Kodlama Açısından Analitik Bütçe Sınıflandırması", Bütçe Dünyası, Sayı: 16 Cilt:2, Ankara, Sonbahar 2003, s.8

Yetki fonksiyonu: Hesap verme sorumluluğu, açıkça belirlenmiş görev ve yetki paylaşımına dayanmaktadır. Görev ve yetkisi kapsamında olmayan bir faaliyetten bir personeli sorumlu tutmak mümkün olsa bile amaç bakımından sonuca ulaşılabilir nitelikte değildir. Etkin bir hesap verme mekanizması için personelin görev tanımlarının yapılabilmesi ve verilen sorumlulukla sağlanan imkânlar arasında bir ilişkinin mevcut olması gerekir.⁹⁶ İyi bir bütçe kod yapısı da, yürütülecek hizmetlerle kullanılacak kurumsal kaynaklardan kimlerin sorumlu olacağını ortaya koymalıdır. Tahsis edilen ödeneklerin kullanılması konusunda kimlerin yetkili ve ödeneklerle gerçekleştirilecek hedeflerden sorumlu olacağını bütçe kod yapısının göstermesi gerekmektedir.

Kontrol fonksiyonu: Bütçe kod yapısı devletin idari hesaplarına dayanır. Bu hesaplar, idari birimlerce denetim ve hesap verme amacıyla tutulan hesaplardır. İdari hesaplar hesap verilebilirlik ilkesine ve bütçe kodlamasına uygun olarak düzenlenmelidir.

Raporlama (saydamlık) fonksiyonu: Bütçe kod yapısı mali planlama ve raporlamanın uluslar arası standartlara uygun olarak istenilen kapsam ve detayda üretilmesini mümkün kılmaktadır. Ayrıca bütçe kod yapısının amacı mali planlama ve raporlamanın saydamlık ve hesap verebilirliğini sağlamaktır.

Bilgilendirme fonksiyonu: Bütçe kod yapısı devletin idari hesaplarına dayanmaktadır. bütçe kod yapısı bütçenin farklı yönlerini ortaya koyabildiği ve karar alma süreçlerini uygulama sonuçları hakkında bilgilendirebildiği sürece önemlidir. Bu ise bütçe kod yapısının bilgilendirme fonksiyonu olduğunu göstermektedir. Bütçe kod yapısı, kurumsal amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesinde yapılacak stratejik tercihlerin bütçeleştirilmesinde yol gösterici olacaktır. Aynı zamanda da kurumun belirlenen sonuçları elde etmek üzere hangi girdileri kullandığı konusunda yol gösterecektir.

Sınıflandırma fonksiyonu: Bütçe kod yapısı devletin işlemlerini harcama ve borç verme, gelir ve açık/fazla finansmanı açısından sınıflandırmaya tabi tutmaktadır. Harcama ve borç vermenin sınıflandırması kapsamında da; kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırma olarak üç kısma ayrılmaktadır. Kurumsal sınıflandırma, program sorumlularının tespitine imkan sağlamaktadır. Fonksiyonel sınıflandırma ise

⁹⁶ BAŞ, Hasan, “ Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma 20. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirileri, Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Karahayıt/Pamukkale, Mayıs 2005, s.402

kamu hizmetlerinin sektörel ayrımını ortaya koymakta ve hükümetlerin hangi sektörlere ne kadar kaynak tahsis ettiğini göstermektedir. Fonksiyonel sınıflandırma ayrıca, kaynak tahsisi yapılacak birimlerin bu kaynaklarla ne tür hizmetler üreteceklerini de ortaya koymaktadır. Bu nedenle kurumun misyonu, bütçede fonksiyonel sınıflandırma ile yerini bulmaktadır. Fonksiyonel sınıflandırmanın ikinci ve üçüncü düzeyleri ise kurum ya da birimlerin vizyon ve stratejik amaçlarıyla bağlantı kurmakta ve böylece kurumun stratejik planı, fonksiyonel sınıflandırma ile kavranmış olmaktadır.⁹⁷ Harcamaların fonksiyonel yönleri konusunda doğru bilgilerin elde edilebileceği bir bütçe kod yapısı, performans esaslı bütçe anlayışının tamamlayıcı unsurunu oluşturmaktadır. Ekonomik sınıflandırma da bütçe ödeneklerinin ekonomik dağılımını göstererek, kurumun kamu hizmetlerinin sunumundaki stratejik tercihi hakkında bir fikir vermektedir.

Yukarıda açıklanan fonksiyonlardan yola çıkarak, bütçe kod yapısının; yönetim bilgi sisteminin temelini oluşturması, performans sorumluluğunun açıkça belirlenebilmesi için gerekli sınıflandırma düzeyini içermesi, devletin makro-ekonomik istatistiklerin ve kamu hesaplarını hazırlamak için gerekli bilgilerin üretilmesini ve sonuçta da saydamlık ve hesap verebilirliği sağlaması gerektiğini söylemek mümkündür.

2.1.3. Çok Yıllı Bütçeleme

Bilindiği üzere, kamu politika ve programlarının daha etkin ve verimli uygulanabilmesine etki eden faktörlerden biri öngörülebilirliktir. Gelecek yıllara ilgili projeksiyonları ve taahhütleri göstermeyen yıllık bütçeler, bütçe yılını taştan ve bütçeyle ilgisi olan ekonomik faaliyetleri ve onların sonuçlarını öngörmemektedir. Politika, plan ve bütçe bağlantısının kurulmasının en önemli aracı olan çok yıllık bütçeleme bu özelliği ile bütçelerin öngörülebilirliğinin ve güvenilirliğinin artırılmasına katkıda sağlamaktadır.

Çok yıllık bütçeleme; dar anlamda çok yıllık süreç kapsamında bütçe gelirlerini tahmin eden ve ödenek tavanlarını belirleyen bütçe olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım çok yıllık bütçeyi yüzeysel olarak ele almaktadır. Oysa çok yıllık bütçeleme, sonraki birkaç yılın ödeneğinin planlanması değildir. Çok yıllık bütçeleme; yıllık bütçe sürecinin,

⁹⁷ MUTLUER, ÖNER ve KESİK, 2005, s. 167

özellikle çok yıllık gelir ve harcama tahminleri veya çok yıllık bir mali plan gibi çok yıllık bir anlayış ile birlikte değerlendirildiği, politika-plan, bütçe bağlantısının gerçekleştirildiği bir bütçe yaklaşımı şeklinde algılanmalıdır.⁹⁸

Çok yıllık bütçeleme aynı zamanda katı bütçe sınırlamaları ve politika programlarına dayalı olarak, bakanların bütçelerinin yönetiminde daha esnek olabilmelerini sağlayan, kamu harcamalarının daha etkin ve verimli yapılmasına çaba gösteren bir sistemdir.

Çok yıllık bütçeleme sisteminde bütçeler orta vadeli bir yapıya bürünmekte ve karar alma sürecinde mali disiplinin sağlanmasında, amaç ve hedeflerin daha kolay ve gerçekçi bir biçimde ortaya konabilmesinde, stratejik önceliklere göre kamu kaynaklarının dağıtılarak uygulamada etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasında önemli rol oynamaktadır.

Çok yıllık bütçeleme ile ulusal-sektörel politikalar ile bütçe ilişkisinin güçlendirilmesi, politikaların mevcut ve öngörülen kaynaklar dikkate alınarak uygulamaya konulması, stratejik alanlara kaynak tahsisi suretiyle hükümetin politika tercihlerinin mali etkilerinin orta vadede görülmesi, bu politikaların sürdürülebilir bir yapıya oturtulması ve bütçeler vasıtasıyla görülebilmesine imkan sağlanmaktadır. Bu durum, politikaların güvenilirliğinin artmasına katkıda bulunmakta, tüm aktörlerin beklentilerini rasyonel bir zemine dayandırmalarını da mümkün kılmaktadır. Çok yıllık bütçeleme, kaynak dağıtımında ve kaynak kullanımında harcamacı idarelere yetki veren ve sorumluluk yükleyen bir yaklaşımdır. Başarılı bir orta vadeli harcama sisteminin özelliği, toplam kamu kaynaklarının ülkenin politika öncelikleriyle uyumlaştırılmasına yardım edecek gerekli kurumsal mekanizmaları sağlamasıdır.⁹⁹

Çok yıllık bütçelemenin diğer bir deyimle orta vadeli bütçeleme sisteminin temel hedefleri şu şekilde sıralanabilir:¹⁰⁰

⁹⁸ KESİK, Ahmet, “Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Program Ve Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği”, *Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma* 20. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirileri, Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Karahayıt/Pamukkale, Mayıs 2005, s.52

⁹⁹ *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 9. Kalkınma Planı, DPT, 2006, s. 13

¹⁰⁰ ARCAĞÖK ve ERÜZ, 2006, s.43

1. Tutarlı ve gerçekçi kaynak çerçevesi oluşturarak makroekonomik dengeyi iyileştirmek,
2. Orta vadeli maliye politikası hedeflerini belirleyerek, hükümetlerin kısa vadeli mali disiplini bozucu kararlar almasını önlemek,
3. Mevcut harcama politikalarının orta vadeli maliyetleri hakkında daha iyi bilgi üretmek,
4. Uygulaması birden fazla yıl süren bütçe politikalarının değiştirilmesi için geniş bakış açısı kazandırmak,
5. Mevcut politika kararlarının gelecek bütçelere etkilerinin ortaya konulmasını sağlamak,
6. Sektör içi ve sektörler arası kaynak dağılımının stratejik önceliklere göre yapılmasını geliştirmek,
7. Kamu idarelerine güçlü bütçe sınırları, tahmin edilebilir kaynak ve daha fazla esneklik sağlayarak kaynakların etkili ve verimli kullanılmasını teşvik etmek,
8. Mali saydamlık ve hesap verebilirliği güçlendirmek.

Çok yıllık bütçeleme kapsamında hazırlanan çok yıllık bütçeleri yıllık bütçelerden ayıran en önemli özellik, uygulama yılını takip eden yılların birer tahmin niteliğinde olması ve ödenekleştirilmemesidir. Bu nedenle çok yıllık bütçeler bütçe yönetiminin bir aracı olarak kullanılmakta olup, periyodik olarak güncellenen, gelecek yıllara yönelik olarak gelir ve giderlerin planlandığı, tahmin edildiği bütçelerdir. Çok yıllık bütçelerin her yıl yeniden yapılması o bütçelerin esnek bir yapıya sahip olduğu anlamına gelmektedir. Ancak bu durum bütçe disiplininin bozucu etki yaratacağı anlamına gelmemektedir. Tam tersine orta vadeli bütçelerin hazırlanma nedeni bütçelerde disiplinin sağlanması amacıyla daha uzun vadeli bir bakış açısına sahip olunmasıdır.

Uzun vadeli bakış açısının getireceği avantaj, daha iyi planlamanın yapılması ve alınan kararların etkilerinin daha iyi analiz edilip değerlendirilebilmesidir. Bununla beraber çok yıllık bütçeler eğer her yıl yeniden hazırlanmayıp, uygulamanın ilk yılında hazırlandığı şekilde uygulanmış olsaydı amacıyla ters düşecek ve gelişmelere kapalı olarak uygulama sürecinde bir sürü sorunla karşılaşılmasına neden olacaktır.

Son yıllarda pek çok ülkede yıllık bütçe uygulamasına devam edilmekle beraber bütçelere artık orta vadeli bir bakış açısı kazandırılması gerekliliği ortaya çıkmış ve çok yıllık bütçeleme uygulamasına doğru bir geçiş söz konusu olmuştur. Bu gelişmede genel olarak ülkelerin makul seviyelere inen enflasyon oranlarının da etkisiyle, orta vadeli ekonomik ve mali istikrar sağlama çabalarına yönelmek, mali disiplini sağlamlaştırmak, bütçe-plan ilişkisini güçlendirmek, performansa dayalı bütçe sistemine işlerlik kazandırmak, kamu hizmetlerinde etkinlik ve kaliteyi arttırmak, gelecekle ilgili belirsizlikleri azaltmak, özel sektörün yatırım kararları için gerekli ortamı hazırlamak, uluslar arası oluşumlara giriş koşullarını kolaylaştırmak gibi nedenlerin etkisinden söz edilebilir.¹⁰¹

2.1.3.1 Çok Yıllı Bütçeleme Sistemine İlişkin Ülke Uygulamaları

Çok yıllık bütçeleme sistemini uygulayan ülkelere örnek olarak Avusturya, Almanya, İngiltere, İsveç, Avustralya, Hollanda, Yeni Zelanda ve ABD verilebilir. Söz konusu ülkelerden İsveç, İngiltere ve Yeni Zelanda uygulamalarına aşağıda kısaca değinilecektir.

2.1.3.1.1. İsveç¹⁰²

1980'lerin sonlarında bütçe fazlası veren İsveç hükümeti, 1990'ların başlarında diğer tüm ülkeler arasında en yüksek bütçe açıklarına sahip ülke konumuna gelmiştir. Bu açıklar çok yüksek bir kamu borçlanmasını beraberinde getirmiş ve 1990-1994 döneminde brüt borçlar ikiye katlanmıştır. Kamu maliyesinin bozulmasında bir etken olarak görülen bütçe sürecinin geliştirilmesi konusunda İsveç'te, 1994 yılından itibaren radikal değişimler olmuştur. Bu kapsamda İsveç kamu mali yönetimi reformunun temel kriterleri aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Çok yıllık bütçeleme çerçevesi ve yukarıdan aşağı (top-down) bütçeleme sürecine geçilmiştir.
- Bütçe süreci özellikle sosyal güvenlik alanında, bütçe dışında işlem gören varlıkların bütçe kapsamına alınmasıyla daha anlaşılabilir bir noktaya getirilmiştir.

¹⁰¹ TÜĞEN, Kamil, ÖZEN, Ahmet, "Çok Yıllı(Orta Vadeli) Bütçeleme Sistemi ve Uygulamaları", *Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E. Dergisi*, Cilt 6, Sayı:3, 2004, s. 113

¹⁰² KARABACAK, 1999, ss.1-16

- Sosyal güvenlik alanında brüt bütçeleme prensibi (gelirlerin ve giderlerin ayrılması) işlemlerdeki şeffaflığı artırmak amacıyla benimsenmiştir.
- Otomatik olarak devam eden tüm bütçe ödenekleri kaldırılmıştır.
- Mali yıl takvim yılı olarak değiştirilmiş ve bütçe sürecinin hukuki altyapısı güçlendirilmiştir.
- Bütçenin yönetimi konusunda bir kanun kabul edilmiş ve bütçe süreci ile ilgili olarak Parlamento tarafından yeni düzenlemeler yapılmıştır.

İsveç, yıllık bütçe süreci için temel olarak çok yıllık bütçeleme çerçevesini kullanmaktadır. Bütçe üç yıllık bir süre için, gelecek bütçe dönemi ve onu izleyen iki yıl, hazırlanmaktadır. Çok yıllık bütçeleme çerçevesi, makroekonomik durum içerisinde hükümetin mali politika amaçları ile makroekonomik amaçların operasyonel boyutu arasında bir bağ kurmaktadır.

İsveç mali uyum programı 1996'ya kadar devlet borçlarının istikrarını, 1997'ye kadar GSMH'nin %3'ü kadar maksimum açık olacağını, 1998'e kadar ise bütçe dengesinin kurulacağını mecbur kılmıştır. Ayrıca uygulamada birtakım ekonomik varsayımlar temel alınarak bu amaçlar toplam maksimum harcama seviyesine dönüştürülüp ve her bir harcama alanının nasıl finanse edileceği belirlenerek toplam harcama tavanları daha işlevsel hale getirilecektir.

İsveç'te 1985'ten beri farklı bir bütçe süreci oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu yeni bütçe sürecinin yoğunlaşma noktası performans ölçümü olmuştur. Bütçe sürecinde gerekli ayarlamalar yapılmış, kurumların performanslarına dayanan sonuç bazlı bir yönetime geçilmiş ve devlet hizmetlerinin yararlananların mutluluğunu sağlayacak ve refahını yükseltecek şekilde uygulanması temel ilke olarak benimsenmiştir. İsveç yaşadığı tüm bu gelişmeler sayesinde bütçe sürecini etkin çalışır hale getirmeyi başarmıştır.

2.1.3.1.2. İngiltere

İngiltere, 1961'in başlarında çok yıllık kamu harcama programları olarak yürüttüğü uygulamalarıyla, çok yıllık bütçelemenin bir öncüsü olarak düşünülmektedir. İngiltere'nin çok yıllık bütçe uygulamasının temel unsurları; çok yıllık bir süreçte harcama

kararlarının belirlenmesiyle harcama etkinliği, politika rasyonalizmi ve bütçe disiplininin takip edilmesidir.¹⁰³

Çok yıllık tahminler, bütçe sürecine devamlılık ve sağlamlık getirmektedir. İngiltere'deki çok yıllık bütçe sürecinin özelliği; harcama planlarının üç yıllık olarak hazırlanması, vergi politikası önerilerinin sadece gözden geçirilen yıllık bütçeye dahil edilmesi ve çok yıllık gelir tahminlerinin kalan üç yıllık dönem için yapılmasıdır.¹⁰⁴

İngiltere'de çok yıllık bütçeleme sürecinde üzerinde durulan tek nokta mali disiplin ve yeterlilik değildir. Büyük Britanya ve İngiliz Milletler Topluluğu üyeleri arasındaki tarihi bağların ve devam eden ilişkinin bir sonucu olarak, bu özellik aynı zamanda Avustralya, Kanada ve Yeni Zelanda gibi diğer İngiliz Milletler Topluluğu ülkelerinde de yer alır. Bu yüzden, mali disiplini ve harcama etkinliğini vurgulayan bu yaklaşım "İngiliz Milletler Topluluğu" çok yıllık bütçeleme yaklaşımı olarak nitelendirilebilir.¹⁰⁵

İngiltere'deki çok yıllık bütçe yaklaşımı, gider taahhütlerinin çok yıllık etkileri ve hükümetin orta dönemli iktisadi hedeflerini başarmaları için gerekli önlemler üzerinde odaklanarak, bütçe politikalarının orta dönemli bir görünümünü politikacılara sunar. Buna ilaveten, çok yıllık tahminler, bu yıl yapılan bütçe tahminlerinin güncelleneceği ve izleyen yılın bütçe oluşum süreci için başlama noktası sağlayacağı üzere, bütçe sürecine devamlılık ve sağlamlılık getirir. Çok yıllık bütçe yaklaşımı, izleyen yıllar için kaynak sınırlamaları ve ödenek tahsisinin tanımlanmasıyla birlikte yıllık mali politikanın belirlenmesi için hükümete izin verir. İngiltere'deki çok yıllık bütçe sürecinin farklı bir özelliği, çok yıllık bütçe süreci boyutunun bütçenin harcama yönü itibariyle uydurulmasıdır. Bir harcama planı üç yıllık olarak hazırlandığında, vergi politikası önerileri sadece gözden geçirilen yıllık bütçeye dâhil edilir. Bununla birlikte, çok yıllık gelir tahminleri kalan üç yıllık dönem için yapılır.¹⁰⁶

Yıllık bütçe teklifi ve çok yıllık bütçe stratejisinin oluşumu, maliye bakanı (hazine'nin başı), onun kıdemli danışmanları ve iç gelir servisi ile Gümrükler ve Satış

¹⁰³ GÜNAY, Ayşe, ÖZ, Ersan, "Çok Yıllı Bütçeleme: Uluslararası Uygulamaların İncelenmesi ve Gelişmekte Olan Ülkeler ile Geçiş Aşamasındaki Ülkeler İçin Çıkarılacak Dersler", *Maliye Dergisi*, Sayı:138, Eylül-Aralık 2001, s. 130

¹⁰⁴ TÜĞEN, Kamil, ÖZEN, 2004, s.131

¹⁰⁵ GÜNAY ve ÖZ, 2004, s.131

¹⁰⁶ GÜNAY ve ÖZ, 2004, s.131

Servisi başkanları ile birlikte gelecek üç yıl için mali stratejiyi beyan ettiği bahar sonu veya yaz başında başlar. Hükümetin orta dönemli mali stratejisi çok yıllık bütçe oluşum sürecine rehberlik etmekte ve Kasımda Parlamenteoya yıllık bütçe sunumu sırasında resmi olarak yayınlanmaktadır.¹⁰⁷

Diğer İngiliz Milletler Topluluğu ülkelerinde olduğu gibi, İngiltere'deki çok yıllık bütçe farklı bir belgede sunulmamıştır. Bunun yerine, çok yıllık bütçe yıllık bütçeye tamamıyla entegre edilmiştir ve hükümetin bütçe önerisi olan Mali Demeç ve Bütçe Raporu'nun bir bölümü olarak Parlamenteoya sunulur. Hükümetin yıllık bütçe önerisinden başka, Mali Demeç ve Bütçe Raporu, kısa dönemli bir iktisadi öngörü, bütçede yer alan vergi ölçümlerinin bir analizi ve Kamu Sektörü Borçlanma Gereksinimi'nde yer alan kamu maliyesinin bir analizinden oluşan Hükümetin Orta Dönemli Mali Stratejisi'ni kapsar.¹⁰⁸

2.1.3.1.3. Yeni Zelanda

Yeni Zelanda'daki bütçe süreci geçen on yılda bir seri önemli reformlar geçirmiştir. Bu reformlar arasında önemli olanları, çok yıllık bütçe sürecinin ana kaynakları olan 1989 tarihli Kamu Maliyesi Yasası ve 1994 tarihli Mali Sorumluluk Yasası'dır. Çok yıllık bütçelemeye yönelik İngiliz Milletler Topluluğu yaklaşımının diğer örnekleri gibi, Yeni Zelanda'daki bütçe reformlarının üzerinde durduğu hedef, bütçe sürecinde şeffaflığı ve sorumluluğu artırarak hükümet üzerine daha fazla mali disiplini yerleştirecek bir araç oluşturmak olmuştur. Çok yıllık projeksiyonlar hükümetin mali açığı, kamu borç düzeyini ve kamu sektörü payını azaltma konusundaki stratejik mali hedeflerinden ayrılan hükümet politikaları için bir erken tespit mekanizması olarak görev yapmaktadır. Bütçe süreci boyunca düzenli raporlama gereksinimleri kaynak tahsisi sürecinin şeffaflığını, etkinliğini ve güvenilirliğini artırmaktadır. 1994 tarihli Mali Sorumluluk Yasası, özellikle orta dönemli hedefler ortaya koymayı gerektirmese de, birkaç farklı hedef ve ilkeyi gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. Buna ek olarak, Mali Sorumluluk Yasası bütçe tahminlerinin, mevcut bütçe yılı ve iki ek bütçe yılları için yapılmasını gerektirmektedir.¹⁰⁹

¹⁰⁷ GÜNAY ve ÖZ, 2004, s.131

¹⁰⁸ GÜNAY ve ÖZ, 2004, s.132

¹⁰⁹ GÜNAY ve ÖZ, 2004, ss.133-134

Yeni Zelanda'da Ağustos-Aralık dönemindeki bütçe sürecinde, bakanlıklar ve departmanlar bütçe stratejilerini ve büyüklüklerini gelecek üç yılı esas alarak hazırlamaktadır. Kuruluşlar gelecek yıl üretmeyi planladıkları mal ve hizmetleri gösteren çıktuları, performans kriterleri ve çıktının beklenen maliyetlerini gösterecek şekilde taslak olarak oluştururlar (Bütçe kesinleştikten sonra en yüksek memur ile bakan arasında bir performans sözleşmesi imzalanmaktadır). Bakanların bütçe kanunlarıyla belirlenen harcama tutarları bütçe tabanı olarak kabul edilmekte, bu tabanlar ancak sıkı kurallar çerçevesinde revize edilebilmektedir. Ancak, bütçe büyüklüğü içinde çıktuların bileşimi veya dağılımı değiştirilebilmektedir.¹¹⁰

Yeni Zelanda'da bütçe süreci, bakanlık seviyesinde mali yönetim sorumluluğunun daha geniş çapta paylaşımını yüksek düzeyde sağlamış ve yerleştirmiştir. Bu felsefe ile uyumlu olarak, Yeni Zelanda'daki çok yıllık tahminler ilgili bakanlıklar tarafından yapılır. 1991'den bu yana, Yeni Zelanda harcama kurumları, Meclis tarafından onaylanan Hazine ilkelerinin tümünü kullanmak suretiyle, geçen yılın harcama miktarı tahminlerini güncellemeleriyle devam eden bütçeleme uygulamasına bağlı kalmışlardır. Ek fon ihtiyaçları, bu miktar değiştiği için daha sonra netleşmiştir. Bakanlıklara ait harcama miktarı tahminleri, izleyen iki yıl için tahmini hesaplamalarda olduğu gibi, ilgili bakanlıkların devam eden bütçe yılını da kapsamıyla hazineye teslim edilmektedir.¹¹¹

Yeni Zelanda'da hükümetler düzenleyecekleri "Bütçe Politikası Bildirgesi"nde uzun dönem mali hedeflerini ve mali yıl ile izleyen iki mali yıl için eğilimlerini açıkça ortaya koymak zorundadır. Bu metin esas olarak bakanların bütçe ödenekleri üzerindeki kararlarını yansıtmaktadır. Böylece, kamu kurumları bütçelerini oluştururken bu metni kendilerine başlangıç noktası olarak almakta ve özel sektör gelecek üç yıla ilişkin kamu kesimi ile ilgili net bir fikre ulaşmaktadır. Bu bildirgeler, genel değerlendirme, mali strateji, ekonomik strateji, gelecek yıl bütçe öncelikleri ile uzun dönemli araçlar- kısa dönemli niyetler gibi kısımlardan oluşmaktadır.¹¹²

¹¹⁰ GEDİKLİ, 2001, s.145

¹¹¹ GÜNAY ve ÖZ, 2004, s.134

¹¹² GEDİKLİ, 2001, s.143

2.1.4. Stratejik Planlama

Kamu kuruluşlarında uzun vadeli ve stratejik düşünme ile kalite yönetimine geçişte önemli bir aşama olan stratejik planlama, makro düzeyde ülkelerin ulusal stratejisi ve kalkınma planları doğrultusunda kurumların uzun vadeli planlarını yapması ve bu planlara uygun çalışmalar yürütmesi, kuruluşlarda çok önemli kazanımları ve açılımları da beraberinde getirecektir. Stratejik planlama, kalite yönetiminin önemli bir sürecidir.

Gelişmiş ülkelerde ticari kuruluşların yarısından fazlasında kullanılan stratejik planlama, uzun dönemli düşünebilme becerilerinin geliştirilmesini sağlayarak geleceğe yön verme ve geleceği kurumsal gelişme yardımıyla kontrol altında tutma bakımından önem taşımaktadır.

Stratejik planlama çalışmasının karakteri, iki uçla sınırlanan bir aralıkta belirlenir. Bu uçlardan birisinde planlama, asgari olarak, kanuni yükümlülüğün yerine getirilmesi için stratejik planın temel unsurlarını içeren bir belgenin hazırlanması olarak algılanabilir. Diğer yandan stratejik planlama, toplam kalite ile bütünlüğün sağlandığı, kurumsal süreç analizlerinin gerçekleştirildiği, karar verme, muhasebe ve bütçeleme süreçlerinin iyileştirildiği, yönetim bilgi, karar destek sistemleri ve raporlamaların geliştirilmesi ile mali, fiziki, beşeri ve kaynak kullanımının “strateji” temeline oturtulduğu bütüncül bir kurumsal dönüşüm projesi olarak da gerçekleştirilebilir. Bu iki uç nokta arasında bir uygulamanın de gerçekleştirilmesi de mümkündür. Mevzuat çerçevesinde, uygulamanın iki uç arasında hangi noktada yer alacağını, idarenin ihtiyacı, tercihleri, kapasitesi ve liderliğinin algısı ve sahiplenmesi belirler.¹¹³

2.1.4.1. Strateji ve Planlama Kavramı

Strateji kelimesi, Fransızca’ dan Türkçe’ ye geçmiştir ve 1970’li yıllardan itibaren sosyal bilimlerde kullanılmaya başlanmıştır.¹¹⁴ Kelime anlamı itibariyle strateji; sevk etme, yöneltme, gönderme, götürme ve gütme demektir. Genel anlamda ise strateji; bir kurumun veya devletin güttüğü siyasete uygun olarak seçtiği hedeflere ulaşmak üzere her alanda tedbir alması ve her türlü aracın kullanılmasıdır.

¹¹³ BİNGÖL, Nahit, “Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama”, *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Seçkin Yayınları, Ankara, Kasım-2006, Birinci Baskı, s.194

¹¹⁴ GÜÇLÜ, 2003, s.66

Strateji önceden belirlenmiş amaçlara ulaşmak için kurum kaynaklarının bu amaçlar için planlanması ve etkili şekilde yönetilmesidir.¹¹⁵

Yönetimde strateji, kurumun içinde bulunduğu durumu, çevreyi ve koşulları en iyi şekilde analiz edip, yarını şekillendirebilmenin ve ona hakim olabilmek için bugünden yapılması gerekenlerin planlanmasının ve bu suretle yönetimin iyileştirilmesinin en önemli unsurudur.

Stratejinin bütün tanımları incelendiğinde stratejinin, günü kurtarmakla değil geleceği şekillendirmekle ilgili bir kavram olduğunu söylemek mümkündür.

Planlama ise; geleceği düşünmek ve onu kontrol altına almak üzere yapılan çalışmalar ve verilen kararlardır. Kuruluşlar faaliyetlerini koordine edebilmek, geleceği dikkate almak, gelecekteki davranışlarda ‘rasyonel’ olmak ve mevcut değişkenleri kontrol altında tutabilmek üzere planlama çalışmaları yaparlar.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde bir kavram ile bir teknik kelimedenden oluşan stratejik planlamanın, bir kuruluşun misyonunun ve gelecek yönelimli, uzun ve kısa dönemli performans hedeflerinin ve stratejilerinin bir taslağının oluşturulması olduğunu söylemek mümkündür.

2.1.4.2. Stratejik Planlama ve Özellikleri

Değişimin giderek hızlandığı, rekabetin küreselleştiği, her sektörde arzın talebin çok üstüne çıktığı, müşterilerin gücünü fark ettiği günümüzde stratejik planlama; kurumlar için vazgeçilmez bir zorunluluk haline almıştır.

Başarılı bir stratejik planlama süreci; kurum yöneticisinin tam desteğini almalıdır. Yönetici stratejik planlama çalışmasını kurumun rutin bir faaliyeti olarak görüp, çalışmanın içinde olmaması stratejik planlamanın amacına ulaşmasını engelleyecektir. Bu nedenle stratejik planlama süreci her düzeydeki yönetici ve çalışanları kapsamalı ve sadece bu işi yapanlara terk edilmemelidir. Stratejik planlama; esnek, kurumla uyumlu ve anlaşılır olmalı, sorumlulukları açıkça tanımlamalı ve sonuçlara yönelik hesap verebilirliği içermelidir.

¹¹⁵ EREN, 2002, s.16

Bunların yanı sıra stratejik planlama, kurumsal amaç ve hedeflere yönelik anlayışlar üretmeli ve harekete geçirmelidir. Uygulandığı çevrenin farkında olmalı, hedefler, ilkeler, kaynaklar ve getiriler hakkında gerçekçi olmalıdır. Paydaşlar arası çatışmaları önlemek için bir strateji ya da yönetime sahip olmalıdır. Zamana uygun, güncel ve sürekliliği olmalıdır. Plan ve planlama süreci düzenli olarak değiştirilebilmeli ve incelenebilmelidir.

Tüm yönetsel iyileştirme çabaları gibi stratejik planlama uzun vadede kendisini amorti eden bir yatırımdır. Bununla birlikte sihirli bir değnek değildir. Sonuç alabilmek için tüm yönetim ve kurum personeli planda yer alan yükümlülüklerle uyumlu olmalı ve hedeflere ulaşabilmek için plana önem vermelidirler.

Stratejik planlama çalışmasının karakteri, iki uçla sınırlanan bir aralıkta belirlenir. Bu uçlardan birisinde planlama, asgari olarak, kanuni yükümlülüğün yerine getirilmesi için stratejik planın temel unsurlarını içeren bir belgenin hazırlanması olarak algılanabilir. Diğer yandan stratejik planlama, toplam kalite ile bütünlüğün sağlandığı, kurumsal süreç analizlerinin gerçekleştirildiği, karar verme, muhasebe ve bütçeleme süreçlerinin iyileştirildiği, yönetim bilgi, karar destek sistemleri ve raporlamaların geliştirilmesi ile mali, fiziki, beşeri ve kaynak kullanımının “strateji” temeline oturtulduğu bütüncül bir kurumsal dönüşüm projesi olarak da gerçekleştirilebilir. Bu iki uç nokta arasında bir uygulamanın de gerçekleştirilmesi de mümkündür. Mevzuat çerçevesinde, uygulamanın iki uç arasında hangi noktada yer alacağını, idarenin ihtiyacı, tercihleri, kapasitesi ve liderliğinin algısı ve sahiplenmesi belirler.¹¹⁶

2.1.4.3. Toplam Kalite Yönetiminin Bir unsuru Olarak Stratejik Planlama

İyi bir stratejik planlamanın, kalite artışını hedeflemesi gerekmektedir. Müşteri tatminini esas alan kurumlar, kaliteyi, stratejik planlama sürecinin bir parçası olarak tanımlamak zorundadır. Aynı şekilde kalite artışını da beraberinde maliyet ve emek artışını getirmeden sağlamak ve kalite yönetiminde başarılı olmak isteyen kurumlar, stratejik hedefleri ile bağlantılı kalite planları oluşturmakta ve bu planları kurumun tüm birimlerini kapsayacak şekilde dikkatle uygulamaktadırlar. Vizyonlarını açıkça ortaya

¹¹⁶ BİNGÖL, Nahit, “Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama”, *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Seçkin Yayınları, Ankara, Kasım-2006, Birinci Baskı, s.194

koyan ve kurumun kalite faaliyetleri üzerinde odaklanmasını sağlayan stratejik planlar, kurumların kalite açısından çarpıcı gelişmeler elde etmesini sağlamaktadır.¹¹⁷

Stratejik planlamanın nihai amacı, yönetim kalitesinin gelişmesi yönünde idari kültürün değişimidir. Bunun sağlanması ise TKY'nin kurumsal dönüşümü sağlamak için kullanılmasyla mümkün olmaktadır.

2.1.4.4. Stratejik Planlamanın Faydaları

Stratejik planlamanın kamu kurumlarında uygulanması pek çok açıdan yarar sağlamaktadır. Kurum geleceği üzerine sistemli bir düşünme süreci olan stratejik planlamanın kurumlara sağlayabileceği faydalar şöyle sıralanabilir:

- Misyonu dayalı kamu yönetimi anlayışını geliştirir.
- Vizyon oluşturma ve geleceği öngörme yeteneğini geliştirir ve yöneticilere stratejik düşünme ve etkili stratejiler geliştirme yeteneği kazandırır.
- Kurumun içsel güçlü ve zayıf yönleri ile dış çevreden kaynaklanan fırsat ve tehditleri dikkate alan ve değişimleri izleyen bir yönetimi zorunlu kılar. Böylece, hızlı değişen çevresel şartlara kurumların uyum sağlamasına yardımcı olur.
- Kurumun çevresi ve paydaşları ile olan bağlarını ve hizmet alanlara karşı sorumluluklarını güçlendirir.
- Kurumun kontrolü altındaki alanlarda inisiyatif sahibi olmasına yardım eder.
- Kurum çalışanlarının katılımcılığını ve yaratıcılığını geliştirir; ekip çalışması ve işbirliğini güçlendirir, bilgi ve fikir paylaşımını teşvik eder.
- Politika belirleme ve plan-program-bütçe ilişkisinin kurulmasına yardımcı olur.
- Kaynakların amaçlar doğrultusunda kullanılmasını sağlayarak kurumsal performansın artmasına yardımcı olan amaç ve hedeflere dayalı bir bütçeleme anlayışını geliştirir.

¹¹⁷ GÜNER, Harun, "Stratejik Planlamanın Temelleri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmasına Yönelik Öneriler", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:63, Temmuz 2006, s.99

- Stratejik planlama, kurumun gelecekte takip edeceği yönü aydınlatarak çatışmaları azaltır ve ortak amaçlar doğrultusunda kaynakların etkili kullanılmasına yardımcı olur.¹¹⁸
- Planlama ve uygulama faaliyetlerinde etkinlik, yerindelik, katılımcılık, saydamlık, hesap verme sorumluluğu ilkelerini yerleştirir.
- Sistematik veri toplama ve sonuçları analiz etme alışkanlığı kazandırır.
- Kurumun hizmetlerinden yararlananların taleplerine olan duyarlılığını artırır.
- Vizyon değerlendirmesi ile hizmet kalitesi, etkinlik, rekabet, yenilikçilik, çeşitlilik ve sürekli değişim anlayışını yerleştirir.

Karşılaşılan bir sorunu tanımlayabilme hatta sorunu yaşamadan önce tespit edebilme, değişim karşısında yabancı kalmama, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde son yenilikleri kullanma, sürekli araştırma ve geliştirme içinde bulunup, kendini yenileyebilme olanağını sağlama, stratejik planlamanın kamu kurumlarına sağlayacağı diğer faydalardır.

2.1.4.5. Stratejik Planlama Süreci

Değişim için bir plan hazırlanmadan önce kurumun mevcut koşullarda nerede olduğunun ve değişim için ne tür fırsatlarının olduğunun tespit edilmesi gerekir.

2.1.4.5.1. Durum Analizi Yapılması

Durum analizi yapılması aşamasında, “Şu an neredeyiz?” sorusunun cevabının verilmesi gerekmektedir. Bunun içinde öncelikle kuruluşun görev ve yetkilerinin diğer bir ifadeyle yasal gerekliliklerinin ortaya konması gerekmektedir. Yasal gereklilikler, kurumu bağlayan tüm yasa ve yönetmelikleri kapsamakta olup, kurumun faaliyetlerini ve kaynaklarını yasal gereklilikleri karşılayacak ve gelecekteki varlığını devam ettirecek şekilde yönlendirmesi gerekmektedir. Bu aşamada kurumun yasal gereklilikler ve öncelikli görevleri açık bir şekilde tanımlanır. Stratejik planlama yapılırken çalışma çevresinin kurumdan tam olarak ne beklediği ve öncelikli görevleri yansıtılmalıdır. Bu amaçla öncelikle yetki verilen tüm alanlar sıralanmakta, daha sonra yasal gerekliliklerin

¹¹⁸ GÜRER, 2006, s.97

tamamının günümüz şartlarına ve hükümet politikalarına uygun olup olmadığı değerlendirilmekte ve son olarak da kurum çıktılarının müşteri ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde üretilip üretilmediği incelenmektedir.¹¹⁹

Daha sonra kurumun hizmetlerinden doğrudan ya da dolaylı olarak etkilenenlerin tespit edilmesi gerekmektedir. Paydaşlar; müşteriler/vatandaşlar, alıcılar, çalışanlar, genel kamu, tedarikçiler gibi kuruluşun faaliyetlerinde mali ve mali olmayan çıkar veya ilgiye sahip gerçek veya tüzel kişilerdir. Öncelikle bütün paydaşların belirli kriterlerine ve önemlerine göre sıralanması; hizmetlerin düzeyi paydaş beklentileri ile kurumun hizmetlerinin seviyesinin anket, soru cevap gibi yöntemlerle analiz edilmesi gerekmektedir.

Paydaşlarla ilgili analiz yapılmasından sonra ise kurumun faaliyetlerini ve hizmetlerini etkileyen iç ve dış çevre koşullarının analiz edilmesi gerekmektedir. Kurumun performansını etkileyen iç ve dış çevre etkenlerinin değerlendirilmesi sadece stratejik planlama açısından değil, ayrıca politika geliştirme ve problem çözme açısından da önemlidir.

Kurumun iç ve dış çevre etkenlerinin değerlendirilmesi SWOT analizi ile gerçekleştirilir. Söz konusu kurumsal değerlendirme;

S (Strengths)= Güçlü yönler

W (Weaknessess) = Zayıf yönler

O (Opportunities) = Fırsatlar

T (Threats) = Sorunlar, Tehditler

aşamalarını içermektedir. Değerlendirme süresince elde edilen veriler stratejik meselelerin tanımlanmasına olanak vermektedir. SWOT analizi yapılmasındaki amaç; iç ve dış etkenleri dikkate alarak, var olan güçlü yönler ve fırsatlardan en üst düzeyde yararlanacak, tehditlerin ve zayıf yanların etkisini en aza indirecek plan ve stratejiler geliştirmektir.

¹¹⁹ Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, 2. Sürüm, DPT,Haziran 2006, ss.15-25, YENİCE, Ebru, “ *Uluslar arası Deneyimler Çerçevesinde Kamu Kesiminde Performans Yönetimi*”, Yayınlanmamış Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, Haziran 2006, s.30

İç çevre analizi, mevcut durumun saptanması ve kurumun güçlü ve zayıf yönlerinin belirlenmesi fırsat ve tehditlere karşı yanıt verebilme gücünün ortaya konmasını ifade etmektedir. Zayıf noktaların ortaya konulması uzun vadeli planlama ve stratejiler için ciddi güçlük ve sınırlamalara yol açan nedenlerin ortadan kaldırılmasına ve önlenmesine doğru atılan bir adım niteliğindedir.¹²⁰

Dış çevre analizi SWOT' un fırsatlar ve tehditler aşamasını oluşturan bugün ve gelecek açısından değerlendirmeyi ele alan aşamasıdır. Tehditler ve zayıflık, kurum potansiyelinin nerede aranması gerektiğini belirler. Bu alanları sorun olmaktan çıkarıp fırsat haline getirmek, kurum için çok önemli açılım sağlayacaktır. Kurumda tehdit ve zayıflıkları fırsat haline getirecek değişim süreci ise yönetimin tutum ve davranışlarının yön değiştirmesiyle başlayacaktır.¹²¹

SWOT analiziyle ilgili olarak belirtilmesi gereken önemli bir husus kurumların bu analizi strateji oluşturmak üzere kullanmakta zorluk çekmeleridir. Oysa strateji tanımlarından birisi de, *güçlü yönleri kullanmak suretiyle, mevcut fırsatları değerlendirebilme becerisidir*. Bu nedenle kurum yöneticilerinin SWOT analizini bir strateji üretme aracı haline dönüştürebilmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde yapılan bu analiz kaynak israfından başka bir işe yaramayacaktır.

SWOT analizinin son aşamasını iç ve dış paydaşların tanımlanması ve taranması oluşturur. Bu aşamadan sonra kuruluş stratejik planlama ile ilgili temel sürece hazır demektir.

2.1.4.5.2. Vizyon ve Misyon Oluşturulması, İlkelerin Belirlenmesi

Vizyon kavramı, bilinen gerçekliklere dayanarak bilinmeyene ulaşma yolu olarak tanımlanabilir.

Vizyon, bir kurumun yöneldiği hedefin ifadesidir. Uzun vadede geçerli vizyonun belirlenmesi için gelecekte olabilecek gelişmelerin analitik tahminlerle öngörülüp ortaya çıkacak ihtiyaçlara cevap verebilir olmasına dikkat edilmelidir.¹²²

¹²⁰ KOÇ, Mustafa, "Yönetimde Moda Terim 'Stratejik Yönetim'", *Bütçe Dünyası*, Sayı:17, Kış 2004, s.9

¹²¹ KOÇ, 2004, s.9

¹²² ÖZDEMİR, Umut Evin, "Stratejik Planlama ve İyi Yönetişim" *İyi Yönetişimin Temel Unsurları*, T.C.Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı,2003, s.114

Kurumsal vizyonun belirlenmesi, kısıtlı kaynak koşulları altında kurumun hizmetleri ve ürünlerine yönelik olarak gelecekte oluşacak olan talebin nasıl karşılanacağını ifade eder. İyi bir vizyonun oluşması, hem üst düzey yöneticilerin hem de her kademedeki çalışanların bunu benimseyebilmeleri, diğer bir deyişle vizyonu içselleştirebilmeleriyle mümkündür. Bu ise vizyonun takım çalışması yani katılım ve paylaşım ile oluşturulmasıyla sağlanacaktır. Bu nedenle vizyon ifadesi kurumun gelecekte alacağı biçimin ifadesinden daha öte, güçlü ve etkileyici bir içerik taşımalıdır.

Vizyon ifadesi, organizasyonu benzerlerinden ayıran kurumsal kimliğini ifade eden önemli bir öğedir. Vizyon ifadesinin oluşturulması kurumun faaliyetleri sonucunda nasıl bir gelecek yaratılmak istendiği konusunda kuruluşun hayal gücünü ve yaratıcılığını zorlamakta, kuruluşun bugün içinde bulunduğu ortam ve karşılaşılan sorunlara rağmen bunların ötesinde bir gelecek beklentisi oluşturmaktadır.¹²³ Üst yönetimin ise geleceği yakalamak için, ileride vatandaşlara ne gibi yararların veya hizmetlerin sunulabileceği ve bu yeni yararları ve hizmetleri oluşturabilmek için hangi temel yeteneklere ve kaynaklara ihtiyaç olabileceği, vatandaşların bu yeni yararları ve hizmetlere en etkili şekilde ulaşabilmesi için ne gibi değişikliklere gidileceği konusunda fikir geliştirmesi gerekmektedir.

Vizyon;¹²⁴

1. Açık ve net olmakla birlikte devamlılık arz etmelidir.
2. Vizyon çalışanlar ve yönetim tarafından birlikte belirlenmelidir. Bu süreçte çalışanlar düşüncelerini yönetimle paylaşmalı, yönetim ise çalışanlardan aldığı bilgiyi ne şekilde kullanacağını saptamalıdır. Böylelikle çalışanlar, kendi katkılarının da yer aldığı vizyon çerçevesinde hareket edeceklerdir.
3. Vizyon belirlendikten sonra yönetim, çalışanların bu vizyona inanmasını sağlamalıdır.
4. Vizyonun uygulanması sırasında kurumun kademeleri arasındaki bilgi alışverişi sürdürülmelidir. Bu aylık toplantılarla sağlanmalı bu toplantılarda çalışanlar

¹²³ IŞIK, Hüseyin, *Kamu Harcamalarında Performansa Dayalı Bütçe Yönetimi ve Denetimi ile Türkiye'de Uygulanabilirliği*, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, Aralık 2002, s.60

¹²⁴ ÖZDEMİR, 2003, s.115

stratejinin kısa dönemde getirdiği çıktıları ve yapacaklarının gelecekte ne gibi sonuçlar doğuracağını görecektir.

5. Vizyonun gereklerini yerine getiren çalışanlar ödüllendirilerek teşvik edilmelidir.

Vizyonun netleşmesi için, kurumun bu gün bulunduğu durumla birlikte gelecekte arzulananı ve var oluş amacını yansıtan misyon da ortaya konulmalıdır.

Misyon ise, kuruluşların varlık nedenlerini ve ne yapmaları gerektiğini belirleyen bir ögedir. Misyon ifadesi ile kurumsal kimliğin ortaya konulmasının yanı sıra kurumun varlık sebebi belirtilmektedir. Bu nedenle dört temel soruya; Biz kimiz, ne yapmaktayız, kimin için yapmaktayız ve niçin yapmaktayız? sorularına cevap üretmelidir. Etkin bir misyon ifadesi spesifik, ulaşılabilir ve motive edici niteliklere sahip olmalıdır. Yalın ve kısa, akılda kalıcı bir ifade olarak formüle edilmelidir. Böylece kimin ve neyin önemli olduğu konusunda net bir mesajın kuruma iletilmesi mümkün olmaktadır. Misyonun başarılı şekilde gerçekleştirilmesi tüm kuruma yayılımının sağlanmasına bağlıdır.

İlkeler ise kurumun davranışlarını belirleyen ve her türlü politika ve aksiyonun geliştirilmesi ve yürütülmesine rehberlik eden faktörleri ifade etmektedir. Kurumsal ilkeler üstü örtülü olarak bilinse de açık bir biçimde ifade etmek daha yararlı olabilir. İlkeler sıklıkla kalite yönetimi kültürüyle bir arada ele alınmaktadır. Paydaşları tatmin etmek ve sürekli iyileşmeyi sağlayabilmek için ilk seferde en iyisini yapmak önemlidir.

Ayrıca ilkeler; kurumun her düzeyindeki karar alma süreçlerine rehberlik etmekte, değişen kurumsal kültür için güçlü bir araç olmakta ve misyon ve vizyonu gerçekleştirebilmek için gerekli olan temel değerleri ifade etmektedir.¹²⁵

2.1.4.5.3. Stratejik Tercihlerin Belirlenmesi

Amaçlar stratejik planın ayrıntılarına ilişkin çerçeveyi oluşturur. Amaçlar misyon ifadesinden daha belirgin olmakla birlikte yaratıcılığı ve yeniliği özendirici olacak kadar yeterli genelliğe sahiptirler. Amaçların belirlenmesinde önemli konuların

¹²⁵ <http://www.strateji.gazi.edu.tr/docs/stratejikplan.pdf> (E.T. 19.01.2007)

başında o amacın ne olduğu, hedefe hangi zaman sürecinde ve nasıl ulaşılması istendiği gelmektedir.

Amaçlar bir bütün olarak kurumun stratejik yönünü belirler. Buna bağlı olarak program ve faaliyetler arasında birleştirici bir rol oynarlar. Özel vurgu gerektiren öncelik derecesi yüksek ya da acil sorunlar da amaçlar içinde yer alır. Bu tarz yüksek öncelikli sorunlar ya da konular “yap ya da bırak” tarzı bir karaktere sahiptirler.¹²⁶ Amaçların belirlenmesi, aynı zamanda vatandaş memnuniyetini esas alan bir sistemde kamun hizmetlerinin kısa vadeli beklentiler yerine uzun vadeli kolektif çıkarların korunacağı biçimde şekillenmesi için temel zemini sağlamaktadır.

Stratejik plan tamamlandıktan sonra beklenmedik bir şekilde ortaya çıkan ve kurumun misyonunun gerçekleştirilebilmesinde sıkıntıya neden olan sorunlar ortaya çıktığında, amaç ve hedefler kaynakların etkin dağılımını sağlayarak sorunlara karşı koyabilmeyi sağlamaktadır.

Hedefler ise, stratejik plan sürecinin “nerede olmayı istiyoruz?” kısmını oluşturmaktadır. Hedefler, amaçlara göre daha belirgin ifade edilmekte ve zaman açısından sınırlı bir süreci kapsamaktadırlar. Ayrıca hedefler sayısal olarak ifade edilmektedirler.

İyi bir hedefte bulunması gereken kriterler şunlardır:¹²⁷

- Belirginlik: Hedefler belirgin strateji ya da eylemleri açık ve anlaşılır biçimde detaylı olarak ifade ederler.
- Ölçülebilirlik: Hedefler, ulaşıldığında değerlendirme yapabilmek için ölçülebilir olmalıdırlar. Hesap verebilirlik mutlaka plan sürecine dâhil edilmelidir.
- Agresif ulaşılabilirlik: Hedefler tartışılabilir, ama olanaksız istememelidirler. Bu anlamda mevcut kaynaklarla uyumlu olmalıdırlar.
- Zamansal içeriklilik: Hedefler için bir yıldan fazla birkaç haftadan az olmayan bir süre sınırlaması olmalıdır. Bu arada bütçe süreci ile uyumlu olmalıdır.

¹²⁶ <http://www.strateji.gazi.edu.tr/docs/stratejikplan.pdf> (E.T. 19.01.2007)

¹²⁷ <http://www.strateji.gazi.edu.tr/docs/stratejikplan.pdf> (E.T. 19.01.2007)

Stratejik planlamada hedef belirlenirken dikkat edilmesi gereken nokta, hedefin tartışılabilir olsa da başarılabilir olması gerekliliğidir. Bu anlamda asıl olan gerçekleştirilebilir hedefler oluşturmaktır. Bu durum sadece program ya da faaliyetler için değil, çalışanların güdülenmesi, onuru ve güveni için de önemlidir.

2.1.4.5.4. Stratejilerin Uygulanması

Stratejik planlama sürecindeki diğer adım da seçilen stratejilerin uygulanmasıdır. En iyi stratejilerin bile programlara, politikalara ve öteki uzun ve kısa vadeli planlara sağlıklı şekilde aktarılmadıkları zaman başarı şansları çok düşüktür. Kurumdaki yöneticileri, kurum stratejisini ya da strateji içerisindeki rollerini iyi kavramalıdır. Stratejinin herhangi bir bölümünün başarılabilmesi, çalışmaların tamamının boşa gitmesine neden olabilir.¹²⁸

Kurum stratejilerinin uygulanması, yönetimin tüm faaliyetlerini ve fonksiyonlarını ilgilendirir. Stratejinin uygulanması aynı zamanda fonksiyonel stratejilerin belirlenmesini ve kaynakların geliştirilmesini de gerektirmektedir.¹²⁹

2.1.4.5.5. Stratejilerin Değerlendirilmesi ve Kontrolü

Bir planın uygulanmasında ana amaç, sonucu elde etmek için en iyi yöntemin geliştirilmesidir. Bu da belli bir süre sonunda izleme ve değerlendirme çalışmasıyla gerçekleştirilir. Uygulamanın izlenmesi ve değerlendirilmesi aşaması aslında stratejik planlamanın bir parçası olmaktan çok bireysel ya da kurumsal performans değerlendirmesinin bir konusudur. Ancak, özellikle her kurumun veya birimin başındaki yöneticinin önderliğinde çalışanların belli bir uygulama süreci sonunda dönüp geriye ne yaptıklarına bakmaları gerekir. Bu sayede stratejik plan ve bu planın uygulanmasında çıkan sorunlar ve engeller değerlendirilebilir, bunların giderilmesi, planın geliştirilmesi ve iyileştirilmesi yoluna gidilebilir. Burada geri bildirim yoluyla görülen aksaklıkların giderilmesi ve kurum hedeflerine ulaşma düzeyinin artırılması temel amaçtır.¹³⁰

Misyon, vizyon, amaç ve hedeflere ulaşmada başarıya ulaşmanın ölçülebilmesi önemlidir. Sonuca dayalı bir performans ölçütü anlayışı stratejik planın en önemli unsurlarından biridir. Performans ölçmek iyi bir yönetim faaliyeti için gereklidir ve

¹²⁸ KOÇ, 2004, s.10

¹²⁹ KOÇ, 2004, s.10

¹³⁰ KOÇ, 2004, s.10

hizmetlerin kalitesini artırır. Çalışanların ve yöneticilerin amaç ve hedeflere ulaşmada neyin önemli olduğuna odaklanmalarını ve karşılaştırma olanaklarını artırır.

Stratejik kontrol, çeşitli stratejik izleme, değerlendirme ve aksiyon yöntemleriyle organizasyonların amaçlarına ve potansiyellerine ulaşmasını sağlamaya yönelik faaliyetlerdir. Stratejik kontrolün iki yönü bulunmaktadır. Birincisi mevcut faaliyetlerin amaç ve hedefler doğrultusunda yöneltip yönlendirilmesi, ikincisi ise gelecekte yapılacak faaliyetlere bilgi sağlamak için planların, faaliyetlerin ve sonuçların eleştirel olarak değerlendirilmesidir. Diğer bir ifadeyle bir yandan stratejilerin uygun olarak uygulanıp uygulanmadığını diğer yandan da uygulanan stratejilerin mevcut ve tahmin edilen gelecek için halen geçerli olup olmadığının belirlenmesine yönelik faaliyetlerdir. Stratejik kontrol stratejik aktiviteleri izleyerek ve değerlendirerek üst yönetimin kurumsal amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmasının yanı sıra stratejik yönetim sürecinin planlanan adımlarının uygun, tutarlı ve doğru çalıştığının belirlenebilmesi için gerekli olan geri beslemeyi arttırmakta aynı zamanda karmaşıklaşan ve farklılaşan kurumsal yapının da bütünleşmesini sağlamaktadır.¹³¹

2.1.4.6. Stratejik Planlama Uygulamalarına Genel Bir Bakış

Uygulamaları kapsam ve model itibariyle ülkeden ülkeye değişen stratejik planlamaya; İngiltere, Yeni Zelanda ve 1993 yılında eyalet ve federal düzeyde başlayan ABD uygulaması örnek olarak gösterilebilir.

2.1.4.6.1. İngiltere

İngiliz hükümeti 1982 yılında “Mali Yönetim Girişimi” adı altında bir proje başlatmıştır. Bu girişimin amacı, açık hedeflerin ve bu hedeflere göre performansın ölçülmesine dönük açık bir vizyona, kaynakların en iyi şekilde kullanılmasını sağlayacak bir sorumluluğa ve sorumluluğun etkin bir tarzda yerine getirilmesi için gerekli bilgi ve eğitime sahip yöneticilerin çalıştığı bir sistemi geliştirmek olmuştur.¹³²

İngiltere’de 1998 yılında hükümet tarafından yayınlanan, Comprehensive Spending Review (Kapsamlı Harcama İncelemesi) adlı dokümanda; kurumların amaç ve hedefleri ile harcama programlarını gözden geçirerek hükümetin hedeflerine

¹³¹ IŞIK, 2002, s.70

¹³² GEDİKLİ, 2001, s.150

ulaşmasının daha iyi yollarının araştırılması ve 1999, 2000 ve 2001 yıllarında özellikle eğitim ve sağlık alanında daha fazla kaynak aktarılması istenmiştir. Getirilen diğer kurallarla birlikte kamu kurumlarının üç yıllık ve yıllık periyotlarla plan hazırlaması ve bütçelerinin buna dayalı olması öngörülmüştür.¹³³

İngiltere’de harcama yönetim sistemi dört temel süreçten oluşmaktadır. Bu süreçlerden ilki; uzun dönem harcama yapısının (geçmiş 5 yıla, cari yıla ve gelecek 3 yıla ilişkin toplam 9 yıl) beklendiği “ Kamu Harcamalar Araştırması”dır. Kamu Harcamalar Araştırması, ülkenin kaynakları, hangi kamu harcamalarına ve programlara ödenek tahsis edileceği gibi konuların uzun vadeli bir planlaması anlamına gelir. Bu konudaki çalışmalar, hazine ve harcamacı kurumlarda başlar, daha sonra kabine genel hedefleri belirlenmektedir. Bu aşamada Hazine programları ilgili bakanlarla incelemektedir.¹³⁴

Harcama yönetim süreçlerinden ikincisini; gelecek yılın bütçe ödeneklerinin tahmini ve Parlamento tarafından onaylanmasını içeren “Ödeneklerin ve İhtiyaçların Tahmini”, üçüncüsü de ödeneklerin tahsis amacına ve sınırlara uygun kullanılıp kullanılmadığının yıl içinde izlenmesi oluşturmaktadır.¹³⁵

Harcamacı kurumlar, “Mali Yönetim Girişimi”nin amaçlarını gerçekleştirmek için üst yönetim sistemi ve bütçe kontrol sistemi geliştirmişlerdir. Üst yönetim sistemleri, hedefleri saptama, kaynak tahsisini planlama, önceliklere karar verme ve performansı takip etme amacıyla kullanılır. Bütçe kontrol sistemi ise üst düzey yöneticilerin kararlarını uygulama planlarına dönüştürür. Faaliyetlerin planlanması, en az maliyetle hedeflere ulaşılması, nakit yönetimi, personel yönetimi, sonuçların kontrolü bu sistem içinde yapılır. Her iki sistem “Kamu Harcamaları Araştırması”nın alt sistemleri gibi çalışmaktadır.¹³⁶

2.1.4.6.2. Yeni Zelanda

Yeni Zelanda’da reform girişimleri 1990’lı yıllarda önemli bir testten geçmiştir. Bu dönemde iktidara gelen Ulusal Parti hükümeti öncelikle reformun bir

¹³³ GÜLEN, Fikret, “Kamuda Stratejik Planlama ve Performans Bütçe”, *Memleket Mevzuat Dergisi*, Sayı:17, Ankara, Kasım 2006, s.18

¹³⁴ GEDİKLİ, 2001, s.151

¹³⁵ GEDİKLİ, 2001, s.151

¹³⁶ GEDİKLİ, 2001, s.152

değerlendirmesini istemiştir. Bu değerlendirme sonunda *Logan Raporu* diye bilinen rapor hazırlanmış ve reform büyük ölçüde desteklenmiştir. Böylece reform yeni bir boyut kazanmıştır. 1995 Yılında Hazine ve Devlet Hizmetleri Komisyonunun öncülüğünde Profesör *Allen Schick*'e de bir rapor hazırlanmıştır. Bu rapor ve hükümetin diğer girişimleri çerçevesinde son gelinen nokta kamu kesiminde Stratejik Yönetim girişimidir. Stratejik Yönetim girişimine yol açan ilk gelişme 1993 yılında Ulusal Parti tarafından yayımlanan *2010'a Giden Yol* adını taşıyan ve ekonomi, çevre, sosyal konular gibi alanlarda uzun dönemli vizyon ve hedefleri içeren belgenin yayımlanmasıdır.¹³⁷

Yeni Zelanda'da hükümetin ve kamunun stratejik hedeflerinin neler olduğu konusunda bir açıklık bulunmaması, hedeflere ulaşma konusunda yönlendirici olacak bir liderlik eksikliği, hükümetin stratejik önceliklerini gerçekleştirme konusunda bir ortak hareket edilememesi ve kamu kurumlarının faaliyetlerinin çıktı ve sonuçları ile stratejik sonuç alanları arasında sıkı bir bağ kurulamayışı, hükümeti çözüm arayışına itmiştir. Bu eksikliklerin giderilmesi amacıyla hükümetin stratejik önceliklerinin ve hedeflerinin açıkça belirtilmesi ve bakanların ve anahtar konumdaki üst düzey yöneticilerinin liderliklerinin ve eşgüdüm kapasitelerinin geliştirilmesini temel alan bir çalışma yapılmıştır.

Yeni Zelanda'da yürürlüğe konan stratejik yönetim çalışmaları uzun dönemli hedeflere odaklanma, devlette daha iyi koordinasyonun sağlanması ve kamu hizmetlerinin genel etkinliğinin artırılması amaçlarına yönelik olarak başlatılmıştır. Stratejik planlamanın uygulandığı Yeni Zelanda'da öncelikle kamu sektörünün stratejik sonuç alanları (strategic result areas) belirlenmekte ve bu çerçevede bakanların ve üst yöneticilerin kendi faaliyet alanlarıyla ilgili ana sonuç alanları (key result areas) tanımlanmaktadır.

Stratejik Sonuç Alanları, kamu sektörünün orta vadeli amaçlar setidir. Bu amaçlar setinin oluşturulması, devletin uzun vadeli politika hedefleri ve amaçlarıyla uyumlu olması yanında, bu uzun vadeli amaçlar ve hedeflerin gerçekleşmesinde çok önemli bir katkı sağlamaktadır. 1994-1997 arasında tanımlanan ve kamu sektörünün

¹³⁷ YILMAZ, Osman, *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, , Şubat 2001 <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/yilmazo/reform.pdf> s. 64 (E.T. 03.11.2006)

orta vadeli amaçlarını ve hedeflerini yansıtan Stratejik Sonuç Alanları; ekonomik büyümeyi sürdürme ve hızlandırma, girişimcilik ve yenilik, dışsal bağlantılar, eğitim ve eğitim programları, toplum güvenliği, sosyal yardım, sağlık ve özürlü hizmetleri, anlaşmazlıkların çözümü, çevreyi koruma ve geliştirme şekilde sıralanmaktadır. Stratejik sonuç alanlarının tanımlanması ve geliştirilmesinin koordinasyonu Başbakan ve Kabine Departmanı tarafından sağlanmaktadır.¹³⁸

Ana sonuç alanları ise, bakanların ve en yüksek memurların hükümetin stratejik sonuç alanları çerçevesinde kendi faaliyet alanlarıyla ilgili olarak tanımladıkları ve yazılı olarak ifade ettikleri temel bütçesel politiklardır. Stratejik sonuç alanları bütün bir kamu sektörünü içerirken, ana sonuç alanları bakanlığın (sektörün) ve altındaki ilgili departmanların hedeflerine ulaşmak için tanımladıkları kilit noktaları göstermekte, dolayısıyla kurumsal bir yapı taşımaktadır. Bu sonuç alanlarının sağladığı önemli avantajlardan birisi, stratejik olarak elde edinilmesi önem taşıyan çıktılarının ve sermaye yatırımlarının önceden bu şekilde daha netleştirilmesidir. Departmanların ana sonuç alanları ile belirlediği kilit noktalar aynı zamanda hazırlanan gelecek yıl bütçesinin ağırlık vereceği konuları da göstermesi bakımından önem taşımaktadır. Bu nedenden dolayı ana sonuç alanları en yüksek memur ile bakan arasında imzalanan performans sözleşmelerine de yansımakta ve yer almaktadır. Belirlenen bu ana sonuç alanları ve uygulama sonuçları aynı zamanda en yüksek memurun düzenli olarak yapılan performans raporlamasında bir performans kriteri olarak kullanılmaktadır.¹³⁹

2.1.4.6.3. ABD

Kamu kesiminde kaynak kullanımında etkinliğin arttırılmasına yönelik çabalar ABD' de son yıllarda yoğunluk kazanmıştır. ABD'de kamu kesimine yönelik stratejik planlama yaklaşımında temel amaç, kamu kesiminde kaynakların ve harcamaların orta vadeli bir perspektifte bir plan ve program çerçevesinde belirlenmesidir. Kamunun kaynak kullanımının daha verimli kılınması, kamu kuruluşlarının uyguladıkları politikaların amaçları ve hedefleri doğrultusunda daha açık bir şekilde tanımlanması, kuruluşların belirlenen performans kriterleri konusunda daha etkin çalışmaları amacıyla kamu kuruluşlarına yönelik olarak oluşturulan planlama yaklaşımı 1990'lı yıllarda

¹³⁸ YILMAZ, Hakkı Hakan, *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği*, Mayıs 1999, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/yilmazh/zelanday.pdf>. ss.30-31 (E.T. 18.10.2006)

¹³⁹ YILMAZ, 1999, ss.30-31

gündeme gelmiştir. Kamu kuruluşlarına yönelik bu yeni yaklaşım 1993 yılında yürürlüğe giren kanun GPRA ile uygulanmaya başlanmıştır.¹⁴⁰

GPRA; federal hükümetin faaliyetlerindeki işleyişi önemli ölçüde değiştirmeyi amaçlayan, faaliyetleri için kullanılacak girdileri önceden belirleyen ve uygulanan programların sonuçlarını kuruluşun başarısını ölçmek için kullanan ve bunları şeffaf bir yapıda gerçekleştirerek elde edilen sonuçları her yıl yayınlayan bir yapıyı öngörmektedir. Bir başka deyişle GPRA, kamu kuruluşlarının; tüm kamu kurumları; beş yıllık stratejik plan hazırlaması, bu plan çerçevesinde misyonlarını, amaçlarını, hedeflerini açıkça belirlemesi, hedeflerinin ölçülebilir yıllık hedeflere dönüştürmesi, hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını gösterecek performans göstergeler seti oluşturması, yıllık eylem planları hazırlaması, performans ölçümü yapması, elde edilen sonuçları performans raporlarıyla yayımlaması ve kaynak tahsislerini performans bilgilerine dayalı olarak yapmasını öngörmektedir.

Bugün ABD'de bütün kamu kuruluşları kendi misyonlarını, uzun vadeli stratejik amaç ve hedeflerini ve bu amaç ve hedeflerini başarabilmek için uygulayacakları stratejilerini gösteren stratejik planlarını hazırlamak, bu planları yıllık performans planlarına dönüştürmek, bütçelerini bu temelde hazırlamak, harcamaları konusunda ise önceden ilan ettikleri performans göstergeleri temelinde hesap vermek zorundadırlar. Girdiler yerine sonuçlara odaklanan bu anlayış ile birlikte 30 yıl aradan sonra halkın yönetime olan güveni ilk kez artma eğilimine girmiştir. ABD'de hem federal düzeyde hem de eyalet ve yerel yönetim birimlerinde stratejik plan örnekleri uygulanmaktadır.

ABD'de stratejik planlama, kuruluşun belirlediği amaç setini ve performans ölçme sürecini oluşturabilmesi için bir başlangıç noktası işlevini görmektedir. İkinci aşamada, GPRA her kuruluşun yıllık performans planını hazırlamasını ve bunu yayınlamasını gerektirmektedir. Performans planı, kuruluşun stratejik planda belirtilen uzun dönemli stratejik amaçları, hedefleri ile kuruluşun yıllık faaliyetleri ve yönetici ve çalışanlarının bir yılda başarmaları gereken hususlar açısından güçlü bir ilişki kurulmasını sağlamaktadır. Yıllık performans planının amaçları, kuruluşun uzun dönemli stratejik amaçlarının gerçekleştirilmesini sağlayan bir araç olmakta ve kuruluşun hangi performans ölçüm ve hedeflerini kullanacağını ayrıntılı olarak açıklamaktadır.

¹⁴⁰ ÖZEREN, Suat, *ABD'de Planlama Yaklaşımındaki Gelişmeler*, DPT, Ankara, 2002, s.2

Performans planları ilk olarak 1999 mali yılında uygulanmaya başlamıştır. Son olarak GPRA, her kuruluşun bir önceki yıl performans raporlarını ABD Başkanı ve Kongresine sunmasını gerektirmektedir. Bu rapor, yöneticilere ve politika yapıcılara kamu kuruluşlarının harcamalarında ne ölçüde performans gösterdiği konusunda önemli bilgiler sağlamaktadır.¹⁴¹

Daha önce de belirtildiği üzere GPRA, kamu kuruluşlarının yeni planlama yaklaşımının süreçlerini ve uygulama araçlarını ortaya koymaktadır. Stratejik planlar, yıllık performans planı ve performans raporları, yeni planlama yaklaşımının aşamalı süreçlerini ifade etmektedir. Ayrıca her aşamada hangi yöntem ve araçların kullanılacağı da belirlenmiştir. Stratejik planın hazırlanışı, içeriği ve sonraki aşamalar ile bağlantısı ayrıntılı bir formatta belirlenmiştir. Yine yıllık performans planı içinde performans ölçüm sistemleri, performans göstergeleri, bunların yöntemi ve bütçe ile bağlantıları bulunmaktadır.¹⁴² ABD Başkanına yıllık federal bütçenin hazırlanması ve bütçenin bakanlıklar ve diğer kamu kuruluşlarında uygulanması konusunda hizmet veren OMB de bu süreçte kamu kurumlarına rehberlik etmekte, stratejik plan ve performans bütçe hazırlama esaslarına yönelik dokümanlar yayınlamaktadır.

GPRA'nın öngördüğü üç aşamalı yapıyı stratejik yönetim süreci olarak da tanımlamak mümkündür. Bu süreç dört başlıkta incelenebilir:¹⁴³

Uzun dönemli stratejik amaçların ve önceliklerin oluşturulması; ABD'de kuruluş içindeki her birim bağlı bulunduğu bölümün amaçlarını gerçekleştirebilmesi için ayrıntılı bir alt stratejik plan hazırlamak durumundadır. ABD'de kamu kuruluşlarının faaliyet alanıyla ilgili olarak ulusal ve uluslar arası düzeyde ekonomik, sosyal ve politik alanlarda sürekli olarak değişiklikler olmaktadır. Kamu kuruluşlarının da stratejik planlarıyla oluşturduğu amaç ve hedeflerini gerçekleştirme düzeyini olumsuz yönde etkilememesi için bu değişimleri takip etmeleri ve stratejik amaç ve önceliklerinde gerekli değişiklikleri yapmaları hayati önemdedir.

Yıllık performans hedeflerinin oluşturulması; Yıllık performans planındaki amaç, hedef ve performans göstergelerinin stratejik planda yer alan stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu olarak oluşturulması gerekmektedir. Bu nedenle kamu kuruluşları

¹⁴¹ ÖZEREN, 2002, s.5

¹⁴² ÖZEREN, 2002, s.5

¹⁴³ ÖZEREN, 2002, ss. 9-11

performans göstergelerin geliştirmek için süreklilik arz eden bir çalışma içinde bulunması gerekmektedir.

Belirlenen hedeflerin bütçe yoluyla gerçekleştirilmesi; ABD’ de kamu kurumlarının yıllık bütçelerini stratejik planlarında yer alan stratejik amaçları doğrultusunda hazırlanması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle bütçe, stratejik planın yıllık uygulama planı olmak durumundadır.

Yıllık performans raporlarının sistematik olarak yayınlanması; Kamu kurumları her yıl performans raporları yayınlamaktadır. Gerçekleşen performans, yıl bazında yayınlanan hedefler ile karşılaştırılmakta, planlanan ve gerçekleşen düzeyler arasında oluşan farklılıkların nedenleri izah edilmektedir.

ABD’deki kamu kuruluşlarında uygulanan yeni planlama yaklaşımı Dünya Bankası tarafından önerilen Orta Vadeli Harcama Sisteminin temel çerçevesi ile uyumludur. ABD’ de bazı istisnalar hariç, her bir kamu kuruluşu altı yıllık devingen stratejik planlar hazırlamakta ve bütçelerini stratejik planlarına uygun olarak oluşturmaktadırlar.

ABD’de eyaletlerin stratejik planlama uygulamaları farklılaşmaktadır. Örneğin Nevada’daki düzenlemede, bütçe metinlerinde misyon bildiriminin ve programlara ait göstergelerin bulunması, Teksas’ ta bütçe talepleriyle birlikte programlar için altı yıllık stratejik planlama yapılması zorunludur. Bu planlar kurumun amacını, hedefini, çıktı ölçüsünü, stratejilerini, sonuç ölçümlerini ve etkinlik ölçümlerini içermektedir. Washington ise 1994’te kaliteli müşteri hizmetini, maliyet-etkinlik sorumluluğunu ve verimlilik artışını sağlayacak performans önlemlerini zorunlu kılan “Kamu Performans ve Sorumluluk Kanunu” çıkarılmıştır. Performans esaslı yasal düzenleme sahibi 31 eyaletten 16 sı performans ölçüleriyle stratejik yönetim arasında kanunlarla irtibat kurmuştur. 1994’de Vermont’ta çıkarılan “Ödenekler Kanunu” ile kurumların bütçelerinde bir stratejik plana yer vermeleri ve bu planda misyon bildirisi ile çıktı ve sonuçları ölçecek göstergelerin tanımlanması öngörülmüştür. Maine eyaletindeki yasal düzenlemeye göre 1 Ağustos 1996 yılına kadar her kurumun stratejik plan geliştirmesi gerekmektedir. Mississippi’ de 1994’te “Performans Bütçe ve Stratejik Planlama Kanunu” çıkarılmıştır. 31 eyaletten altısı benchmarking(kıyaslama) tekniklerinin kullanılmasını öngörmektedir. 7 eyalet, kuruluşlara yol gösterici rehberler hazırlamış

olup bu rehberler, stratejik planlama sürecinde belirlenen performans hedeflerine ulaşmalarını teşvik etmek üzere kamu yöneticileri için bazı ödüller öngörmektedir.¹⁴⁴

2.1.5. Performans Planları (Programları)

TKY, hizmetin, kaynakların ve iş süreçlerinin bir bütünlük içinde yönetilmesini amaçlamaktadır. İş süreçleri ise kuruluşun hizmet üretme teknolojisidir. Bu amaçla kuruluşun, performansını faaliyet bazında yönetebileceği bir sistemi oluşturması gerekmektedir. Bu çerçevede kuruluşlar, her yıl, kuruluşun sorumlu olduğu bakan tarafından değerlendirilmesi için kuruluşun geçmiş yıl içindeki faaliyet sonuçlarını bir performans raporuyla, gelecek yıl için planladığı faaliyetleri ise bir performans planı çerçevesinde açıklamalıdır. Bu, aynı zamanda kuruluşun bütçe gerekçesi olmaktadır. Her kurumun sunduğu kamu hizmetine ilişkin detaylı performans planlarının hizmetin miktarını, hedefleri, bu hedeflere ulaşmada ihtiyaç duyulan kaynakların miktar ve bileşimi(ekonomi) ile kalite göstergelerini(etkenlik) ortaya koyması gerekmektedir.¹⁴⁵

Stratejik planlama sonucunda elde edilen uzun ve orta vadeli amaç ve hedefler doğrultusunda kurumların yıllık performans seviyelerini belirleyen söz konusu planların özellikleri aşağıda sıralanmıştır.¹⁴⁶

1. Stratejik planda yer alan amaç ve hedefler doğrultusunda belirlenen ölçülebilir yıllık amaç ve hedefleri kapsar ve bunların stratejik amaç ve hedeflerle bağlantısını açıklar.
2. Bu amaç ve hedefler için ilgili yılda ulaşılması planlanan performans seviyelerini belirler.
3. Belirlenen hedefler ve performans seviyelerine ulaşmak için izlenecek yöntemi ortaya koyar.
4. İstenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını ölçmek için gerekli olan ölçülebilir performans ölçütlerini belirler.

¹⁴⁴ GEDİKLİ, 2001, s.140

¹⁴⁵ GEDİKLİ, 2001, s. 130

¹⁴⁶ ORAL, 2005, ss. 26-27

5. Elde edilecek performans bilgilerinin güvenilirliğinin nasıl sağlanacağı ve performans değerlendirmelerinin ne şekilde yapılacağına ilişkin açıklamalar yapar.

Performans planları aynı zamanda kuruluşun bütçe gerekçeleridir ve bütçe ile kaynak tahsis yapılırken bu planlar parlamentolar için önemli bilgi kaynağıdır. Performans planları performans göstergelerini içerdikleri için hesap verebilirliğin de en önemli araçlarından. Halka açık olan performans planları, bu sayede ilgilenen herkesin ilgili kurumun mali yıl için hedefleri, kaynakları, daha önceki yıllarda elde ettiği performans seviyeleri ve performans ölçmek için ortaya koyduğu performans göstergeleri hakkında bilgi almasını sağlamaktadır.¹⁴⁷

Performans planları toplam kalite anlayışı içinde kaynakların ve çalışanların hedeflenen sonuca ulaşmaları için süreçlerin sürekli iyileştirilmesini, çıktıların veya sonuçların ölçülmesini ve müşteri tatminini amaçlamaktadır. Bu nedenle performans planları ile ilgili olarak kalite çemberleri tarafından yapılacak çalışmaların ve bu çalışmalar sonucu elde edilen verilerin takip edilmesi gerekmektedir. Zira kıt kaynaklarla daha etkin çalışmakta ve maliyeti arttırmadan kaliteyi yükseltmekte bu çalışmalar da önemli rol oynamaktadır.

2.1.6. Performans Sözleşmeleri

Performans sözleşmeleri, performans yönetimi ve performans esaslı bütçelemenin unsurlarını yerine getirmek için kullanılan önemli bir araçtır. Kurumlarla ilgili yıllık amaç ve hedefler, performans planları yerine bu sözleşmelerle de belirlenebilmektedir. Ülkeden ülkeye değişik uygulamaları bulunan performans sözleşmelerinin temel amacı, etkinliği ve etkililiği sağlarken aynı zamanda kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin olarak hesap verebilirliği sağlamaktır. Sözleşmelerde hedefler, performans göstergeleri ve bazen de kaynak tahsisleri belirlenmektedir. Sözleşmeler genellikle iki taraf arasında yapılan görüşmeler sonucunda belirlenen unsurların yazılı metne geçirilmesi şeklinde yapılmaktadır.¹⁴⁸

¹⁴⁷ ORAL, 2005, s.27

¹⁴⁸ ORAL, 2005, ss. 27-28

Performans sözleşmeleri kuruluşlara idari anlamda yeni bir boyut sunmakta ve onlara sadece hedeflere ulaşma konusunda değil, aynı zamanda kaynakların kullanımı konusunda da daha dikkatli ve bilinçli davranmalarını sağlamaktadır.

Bazı ülkeler, geçmiş ve planlanmış performans üzerinde bütçe görüşmelerini yaparak performans ölçümünü bütçe sürecine daha sıkı bir şekilde entegre etmeyi hedeflemektedirler. Bu şekilde üst düzeyde sözleşmelerle amaçlanan hususların kuruluşun bütün kademelerine doğru yayılması beklenmektedir. Ancak deneyimler kaynak tahsisi ve kullanımıyla ilgili kararların performans dışında politik yaklaşımlar dahil pek çok faktörden etkilendiğini göstermektedir. Bu nedenle bütçe ile performans arasında doğrudan bağlantı kurmak zordur.¹⁴⁹

İngiltere, Avustralya, Norveç, Yeni Zelanda, Finlandiya, Danimarka ve Belçika gibi OECD üyesi ülkelerde çeşitli şekillerde performans sözleşmeleri yapılmaktadır. Yapıldığı taraflar, şekilleri ve nitelikleri bakımından farklılık gösteren bu sözleşmelerin ortak özellikleri yöneticilere kaynak kullanımı konusunda esneklikler tanınması ve bununla beraber hesap verebilir olmalarının sağlanmasıdır. Örneğin, Yeni Zelanda da bakan ve üst yöneticiler arasında yapılan bir performans sözleşmesi üç ana konuyu kapsamaktadır.¹⁵⁰ Bunlar, ilk olarak hükümetin belirlemiş olduğu stratejiler çerçevesinde sonuç alınacak anahtar noktalar üzerinde en yüksek memurun yoğunlaşmasının gerekliliği, ikincisi kurum faaliyetlerinin performansı (üretilen çıktı, kurumun planı) ve detaylı bilgi, üçüncüsü ise genel yönetim performansı diğer bir ifadeyle politikaların koordinasyonu ve formüle edilmesi, ihale ve bilgi teknolojilerine ilişkin standartlara uyma ve mali yönetimidir.

2.1.6.1. Danimarka'da Performans Sözleşmesi¹⁵¹

Danimarka'da performans sözleşmesinin temel özelliği bakanlıklar, merkezi kuruluşlar ve diğer kamu kuruluşları arasında, hedeflerin ve ulaşılması istenen sonuçların tanımlanarak bunların yapılacak bir sözleşme ile tesis edilmesidir. Kuruluşlarda daha düşük maliyetle iş görme anlayışının yerleştirilmesi için, âdemi merkezîyetçilik ve esneklik anlayışı ön plandadır. Detaylı bütçe ödenekleri üzerinde katı

¹⁴⁹ GEDİKLİ, 2001, s.127

¹⁵⁰ YILMAZ, 1999, s.32

¹⁵¹ AKAR, 2001, s.63

“ex-ante kontroller”¹⁵² yerine karşılıklı güvene dayalı ilişkiler üzerine inşa edilmesi suretiyle yönetici-yönetilen türündeki ilişkilerin yarattığı sorunların azaltılması amaçlanmıştır.

Danimarka’da performans ve sonuçlara odaklanma konusunda açılımlar sağlayan yeniden yapılanma kapsamında kamu birimleri ile bağlı oldukları bakanlıklar arasında performans sözleşmeleri yapılmaktadır.

Danimarka’da kamu harcama yönetiminde sürdürülen reformların bir parçası olarak performans sözleşmelerinin zemini çerçeve bütçeler ve yukarıdan aşağıya (Top-Down) bütçeleme anlayışına dayanmaktadır. Harcama politikasında söz konusu bütçe yaklaşımı ile politika öncelikleri ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi konusunda önemli ilerlemeler kaydedilmiş ve bu ilerlemeler sağlanan kontroller ile desteklenmiştir. Çerçeve bütçenin sunumu ile beraber hem bakanlıklar hem de kuruluşlara eylemlerinde artan bir serbestlik getirilmiştir. Bu yaklaşım daha sonraki yıllarda sorumluluğun ve rekabetin artmasında önemli bir rol oynamıştır. Genel olarak çerçeve bütçelerin zayıflığı girdilere dayalı bir sistem olmasıdır. Bu durumda bütçe çerçevesindeki bütün koşulları ve gereksinimleri yerine getirirse de verimliliğin düşük olması ve hizmetlerin en uygun şekilde sağlanamaması gibi bazı eksiklikleri taşıyabilmektedir. Bu eksikliğin çözümü ise sonuçlara odaklanan bir yaklaşım olan performans sözleşmelerinin uygulamaya konulmasıdır. Sonuca dayalı sözleşmelerin temel mantığı kuruluşların haklarının ve yükümlülüklerinin tartışılarak, müzakere edilerek tanımlanmasıdır. Diğer bir ifadeyle performansa dayalı sözleşmelerde karşılıklılık ilkesi vardır. Tespit edilmiş özellikli sonuçlara artan bir etkinlikle ulaşılması kuruluşun yükümlülüğü iken, bunun karşılığında artan bir performansın sağlanması için kuruluşun işlemlerinde serbestlik hatta bununla birlikte bir bütçe garantisi sağlanmaktadır.

Sözleşme genelde kuruluşlar ile departmanlar arasındaki diyalogu arttırıcı bir mahiyettedir. Bu bakımdan kuruluşların sonuca dayalı stratejilerde ve hedef seçiminde önemli katkıları olabilmektedir.

¹⁵² Ex-ante kontrol; tahsisatlar, taahhütler, ihale yöntemlerine, sözleşmeler ve ilgili ödemeler ile gereken şekilde ödenmemiş miktarların geri alınma ilişkin nihai kararların verilmesi öncesinde gerçekleştirilen kontrol faaliyetleri grubudur.

Danimarka'da bütün performans sözleşmeleri dört yıllık bir dönemi kapsamaktadır. Sözleşmelerin yasal bir bağlayıcılığı yoktur. Her sözleşme için yılda bir defa, yapılan uygulamalar ve elde edilen sonuçlar raporlanmaktadır. Raporlamanın amacı çalışmaların etkin bir şekilde ilerlemesi için kuruluş üzerinde bir baskının kurulması ve kuruluşun yaptığı çalışmaların raporun sunulduğu kurum tarafından tam olarak idrak edilebilmesidir. Sözleşmelerin temel amaçlarından birisi de birimler arasındaki koordinasyonun ve ilişkilerin arttırılması ve çalışanların yetenekleri ile bilgi birikimlerinden en iyi şekilde yararlanılabilmesidir.

Danimarka'da performans sözleşmesi uygulamalarıyla beraber sunulan hizmetlerin kalitesinin arttığı, yapılan anketlerde halk tarafından dile getirilmiştir. Ancak, önemli bir nokta halk veya müşteri talebinin ve isteklerinin aslında sözleşmelere yansıtılmış olmasıdır. Dolayısıyla müşterinin memnuniyeti dikkate alınmaktadır.

2.1.7. Yöneticilere Yetki Devredilmesi ve İdari Esneklik Sağlanması

Yetki devri; ayrıntılı düzenlemeler, sıkı denetim ve itaat eden bir yönetim anlayışından artan takdir hakkına, girdilere nispetle tanımlanacak olan çıktı ve sonuçlara göre performans hedeflerini başarabilmeleri için uygulama yöneticilerine öncelik verme anlayışına geçilmesini gerektirmektedir. Hatta Kanada, Danimarka, Fransa ve İngiltere gibi ülkelerde program ve faaliyet yöneticilerine ekonomiklik, etkinlik, verimlilik ve hizmet kalitesi hakkında bilgi, esneklik ve üstünlükler sağlamak üzere yeni bağımsız kurum ve birimler tesis edilmiştir. Özellikle, İngiltere'de bu konuda "Next Step Agency" adı altında zengin bir deneyim vardır.¹⁵³

Yetki devri kurumsal performansın arttırılması amacıyla, hem merkezi kurumlardan harcamacı kurumlara doğru hem de bu kurumlar içinde alt yöneticilere ve alt kademelere doğru olmalıdır. Çünkü organizasyonun alt düzeyinde etki noktalarına yakın alınan kararlar, sonuçları daha iyi bilineceğinden etkin olacaktır. Aynı zamanda, yöneticilerin harcamalarda kendi takdirlerini kullanma esnekliğini arttırmak, ancak belli kurallara göre hareket etmelerini sağlamak üzere tanımlayıcı prensipler ve kontrollerin azaltılması yoluna gidilmelidir. Bu da merkezi kontrollerden doğan etkinlik kaybını azaltarak performansı geliştirecektir. Bakan ve üst yöneticiler, gereksiz girdi kontrollerinin azaltılmasıyla beceri ve zamanlarını kullanma imkânına kavuşacaklar ve

¹⁵³ GEDİKLİ, 2001, s. 124

programların etkinliğini değerlendirmeye, sağlanacak hizmetlerin düzeyini incelemeye, politikaya ve kalite çerçevesi belirlemeye daha çok zaman ayırıp strateji ve uygulama sorunları üzerinde yoğunlaşabileceklerdir.¹⁵⁴

Günümüzde OECD üyesi ülkelerin birçoğu, güçlü bir mali yapının genel hedeflerini başarmanın yanında verimlilik, etkinlik ve kaliteli hizmet gibi özellikli hedefleri geliştirmenin de gerekli olduğunu görmüşlerdir. Bu nedenle kuruluşlarda yöneticilere belirli konularda idari esneklikler ve bunu tamamlayan hesap verme sorumluluğu sistemi getirilmiştir. Bu sistemde kuruluşlar hedeflerini belirleyebilmekte, bu hedeflerine ulaşmak için kaynaklarını önceliklendirmekte, hedeflerine ulaşamadıklarını da performans ölçümü yoluyla değerlendirmektedirler. Yapılan araştırmalar bu sistemin mali performansı önemli ölçüde geliştireceğini ortaya koymaktadır. Örneğin Yeni Zelanda'da çok amaçlı bakanlıkların iş odaklı birimlere bölünmesi, yöneticilere yetki devredilerek çıktı esaslı sözleşmeler yapılması gibi reformlar gayri safi milli hâsılaya oranla yüzde 9 civarındaki bütçe açığını 1980'lerde fazlaya dönüştürmüş ve bazı kuruluşlarda hizmetin birim maliyetin yüzde 20'den daha çok azaltmıştır.¹⁵⁵

Yetki devriyle ilgili önemli bir husus yetki devrinin ne ölçüde yapılması gerektiğidir. Yetki devri konusunda karar verme; devredilen yetkinin niteliğine, yönetim kapasitesine ve destek sistemlerinin yeterliliğine (kılavuzlar, bilgi sistemleri, raporlama, performans izleme vb.) ve dışsal faktörlere (harcama kesintisi, denetim organlarının tavrı) bağlı olduğu gibi suiistimallerin, vatandaş haklarına kulak asılmamasının veya uygunsuz davranışların ortaya çıkma riskinin değerlendirilmesini de gerektirir. Deneyimler Avustralya, Yeni Zelanda, İngiltere, İsveç, Danimarka ve Kanada gibi ülkelerde ne merkezi kurumların ne de harcamacı kuruluşların yetkiler devredilmeden önceki duruma dönmek istemediklerini ortaya koymaktadır. Bazı ülkelerde ise özellikle politik düzeyde yetki devri siyasiler aleyhine bürokrasiye daha çok güç vermek gibi algılanmıştır.¹⁵⁶

Yetki devri uygulamaları ülkelere göre farklılık göstermektedir. İngiltere ve Yeni Zelanda da yetki devri bir kuraldır, Danimarka da ise performansını geliştiren

¹⁵⁴ GEDİKLİ, 2001, s. 125

¹⁵⁵ ASOMEDYA, 1999, s.30

¹⁵⁶ GEDİKLİ, 2001, s. 126

kurumlar için bir ödüdür, İsveç'te ise kamu idarelerine girdi kontrolleri konusunda büyük ölçüde esneklik tanınmıştır. Birçok ülkede de yetki devri politika, strateji ve siyasi kararların alınmasında değil, bunların uygulanması aşamasında söz konusu olmaktadır.

Yetki devri ile beraber hesap verme sorumluluğu gündeme gelmektedir. Çünkü yetkinin devredilmesi yöneticilerin performanstan ve sonuçlardan sorumlu tutulması sonucunu doğurmaktadır.

Performansa dayalı bütçe sisteminde ödenekler, kuruluşlara üretmeleri gereken çıktılar için bir fon sağlamaktadır. Ayrıca yöneticilere üzerinde anlaşmaya varılmış çıktılar elde edilmesinde kullanılacak girdiler üzerinde büyük yetki verilmektedir. Fonların kullanılması ve girdilerin seçiminde tanınan bu yetkiler nedeniyle politika üretenler çıktılarının kalitesi ve fiyatlarını, kullanıcıların verecekleri tepkileri de değerlendirerek, takip edeceklerdir. Nihayetinde de elde edecekleri sonuçlar konusunda onların hesap vermelerini isteyeceklerdir. Bunun gerçekleştirilebilmesi için ise üst yönetimin düzenli ve bir şekilde performansı izleyebileceği güvenilir bir bilgi sisteminin varlığına ihtiyaç vardır.

2.1.8. Personel Rejiminden İnsan Kaynakları Yönetimine Geçilmesi: Bireysel Performans Değerlendirmesi

Son zamanlarda uluslararası alanda yaşanan gelişmeler, kalitenin ve memnuniyetin müşteriler için önem kazanması, kuruluşları vatandaş odaklı yönetim anlayışına yöneltmiş; bu yöneliş de beraberinde kurumların insan kaynağı üzerine yoğunlaşmaları, sürekliliğin ve kalitenin sağlanması için, insan kaynaklarını performansa göre değerlendirilmeye başlamaları sonucunu doğurmuştur.

Bunun yanı sıra, önceliklerin değişmesi, sınırlı kaynakların etkin ve verimli kullanılma zorunluluğu aynı nitelikteki işi, daha az emek, daha az zaman ve kısaca daha az kaynak harcayarak daha çok değere dönüştürmeyi de gerekli kılmıştır. Bunun için daha çok yorulmak yerine insan kaynağını etkin kullanmanın bu gerekliliği yerine getirmede oldukça etkili olduğu görülmüştür. Çünkü çalışanların iş tatmini duymalarını sağlayarak, yeteneklerini kullanmalarına ve becerilerini ortaya çıkarmalarına neden olmak ve her çalışanın motivasyon artışından kaynaklanan performansını, kuruluş

performansına katarak verimliliği yükseltmek mümkün bulunmaktadır.¹⁵⁷ Bunu sağlamanın yolu da insan kaynaklarının performansa göre değerlendirilmesidir.

Performans değerlendirmesi çalışanların kuruluş amaçları doğrultusunda görevlerini istekle yerine getirmeleri ve yeteneklerini kullanmalarını sağlamak için uygulanan yöntemdir. Çalışana; gerçekleştirdiği başarısını belirli ve objektif standartlar içinde gösteren ve performansını artırmak için iyi ve doğru tanımlanmış hedefler veren bu yöntem yöneticiye de; himayesinde çalışanların performansını artırmak için etken bir rol kazandırmakta ve yaratıcılık, motivasyon ve verimliliğin geliştirilmesi yönünden beklentilerini açıklama fırsatı vermektedir.

Bu çerçevede performans değerlendirmesi, kurumdaki görevi ne olursa olsun bireylerin çalışmalarının, etkinliklerinin, eksikliklerinin, yeterliliklerinin, yetersizliklerinin bir bütün olarak tüm yönleriyle gözden geçirilmesini sağlamaktadır. Elde edilen sonuçlara göre kişiye yönelik başarı beklentisinin hangi oranda gerçekleştiği belirlenerek; performansının geliştirilmesi için eğitime, terfisine, ödüllendirilmesine, görevinin değiştirilmesine, işten çıkarılmasına ve benzeri işlemlerin yapılmasına karar verilmektedir.

Bir defalık bir değerlendirme faaliyeti değil, dinamik bir süreç olarak ele alınan bireysel performansın değerlendirilmesinin amacı, çalışanın başarısını düzenli olarak kontrol etmekten öte, çalışanın performansını geliştirmek ve buna bağlı olarak kurumun performansını arttırmaktır.

İnsan kaynaklarında performans değerlendirmesi, AB ülkelerinde oldukça geniş uygulama alanı bulmaktadır.¹⁵⁸

Örneğin İngiltere’de 1985 yılından itibaren, kamu kesiminde çalışanların terfi potansiyelinin görülmesi ve işteki performansının ölçülmesi amacıyla performans değerlendirilmesi yapılmaktadır. İngiltere’deki değerlendirme sistemi ayrıca çalışanın eğitim ve gelişme ihtiyaçlarını da tespit etmekte ve bunu yaparken de hem çalışanın hem de kuruluşun karşılıklı yarar sağlamasına özen gösterilmektedir.

¹⁵⁷ TÜMER, Sumru , “Kurumsal Performans Yönetim Sistemi”, Milli Produktivite Merkezi, Ocak, 2007 [http://www.tobb.org.tr/organizasyon/sanayi/kalitecevre/akredite/MPM%20\(S.TUMER\).ppt](http://www.tobb.org.tr/organizasyon/sanayi/kalitecevre/akredite/MPM%20(S.TUMER).ppt), (E.T.04.04.2007)

¹⁵⁸ ÖRÜCÜ, Edip, KÖSEOĞLU, Mehmet Ali, *İşletmelerde İşgören Performansını Değerlendirme(KİT’ler İçin Avrupa Birliği Uyumlu Bir Model Önerisi)*,Gazi Kitabevi, Ankara, Eylül 2003, ss.61-69

Danimarka'da merkezi idarede geliştirilmekte olan değerlendirme sistemi, hem kuruluşun hem de çalışanın karşılıklı yarar sağlamasına yönelik olarak uygulanmaktadır.

Hollanda ise insan kaynakları politikasının işleyişinde merkezi olmayan bir yapıyı benimsemiştir. İçişleri ve Kraliyet İlişkileri Bakanlığı bünyesinde bulunan Kamu Yönetimi Genel Müdürlüğü, ülke genelinde kamu yönetiminin işleyişi ve personel politikasının tespiti, sendikalarla ilişkiler gibi konularda faaliyet yürütmektedir.

Hollanda'da kurumun insan gücü yapısının analiz edilmesi, daha sonra mevcut teşkilat yapısı ve görevlerin analiz edilerek bir karşılaştırma yapılması ve bu tablodan yola çıkarak, kurumun geleceği ve insan kaynakları politikası hakkında yıllık, beş yıllık, on yıllık perspektifler belirlenmesi; verimlilik, karlılık, iyi hizmet sunma gibi yönetim ilkelerini yerine getirebilme açısından önemli ve faydalı bir yöntem olarak benimsenmekte ve uygulanmaktadır.¹⁵⁹

Hollanda'da performans değerlendirme sistemi performansı değerlendirmekten çok performans gözden geçirme ve onu iyileştirmeye yöneliktir. Bu nedenden dolayı, değerlendirmeye çalışan ile üstü arasında samimi bir fikir alışverişinden oluşan ortak bir çaba olarak bakılmaktadır. Ayrıca, merkezi kamu hizmetinde, performansa dayalı ücret sistemi uygulanmakta ve söz konusu sistem tüm çalışanları kapsamaktadır.

2.1.9. Performans Ölçümü

Kamu hizmetlerinde kaliteyi artırmada kurumların neyi başaracağı ve bu başarıyı nasıl, hangi araçlarla elde edeceği belirlenmeden olumlu bir sonuca ulaşılması mümkün değildir. Deming, kaliteyi artırmada, *sonuçları geliştiren işlemler* üzerinde yoğunlaşmıştır. Çünkü her sonuç mutlaka bir veya birkaç işlemin ardından oluşmaktadır. Sonuçların kalitesinin geliştirilmesi de, sonuçlar üzerinde etkili olan işlemlerin değiştirilip geliştirilmesi ile sağlanabilecektir. Hizmet kalitesini artırmanın başlangıç noktası, verilen hizmet kalitesinin hangi noktada olduğunun tespitine bağlıdır.

¹⁵⁹ T.C. Başbakanlık Devlet Personel Başkanlığı, *Eğitim Ve Gençlik Merkezi Programları Merkezi Başkanlığı Tarafından Yürütülen Leonardo Da Vinci Programı Çerçevesinde Yürütülen Yerel Yönetimlerde İnsan Kaynakları Yönetimi Projesi Nihai Raporu*, Aralık 2005, ss.24-26

Ayrıca Toplam Kalite, kurumlara kendi gelişimini en başarılılar ile kıyaslamak, ne kadar yol aldığını ölçmek ve başarı faktörlerini paylaşma fırsatı yaratmaktadır. TKY anlayışına göre gelişmenin temeli öğrenmeye, öğrenme ise ölçme, kıyaslama ve paylaşma ilkelerine dayanmaktadır. Bu nedenle performans ölçümü; kamu mali yönetiminde toplam kalitenin buna bağlı olarak da kamu yönetiminde kalitenin sağlanmasının öncelikli unsurlarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.1.9.1. Performans Ölçümünün Tanımı

Performans ölçümü, bir programın başarısı doğrultusunda daha önce açıklanmış bir amaca yönelik olarak kaydedilen ilerlemenin gözetildiği ve raporlandığı bir süreçtir. Bu bakımdan bir programın veya kuruluşun yönetimi için bir rehber vazifesi görmektedir. Performans ölçümleri yürütülen program faaliyetlerinin çeşidi ve düzeyi hakkında bilgi verir, program tarafından sağlanan ürün ve hizmetler ve/veya sağlanan bu ürün ve hizmetler ile elde edilen sonuçlara işaret etmektedir.¹⁶⁰

Özel sektör tarafından geliştirilip özellikle imalat alanında faaliyet gösteren kuruluşlarca yaygın olarak kullanılmakta olan ve performansa odaklanmanın kamu yönetiminde gündeme gelmesiyle kamu kurumlarında da uygulanması kaçınılmaz olan performans ölçümü; “bir kurumun önceden belirlenen amaçlara ve hedeflere göre ortaya çıkan ürünleri, hizmetleri ve/veya sonuçları birlikte değerlendirmesine yönelik analitik bir süreç” olarak tanımlanabilir.¹⁶¹ Bir başka deyişle performans ölçümü; bir kurumun kullandığı kaynakları ürettiği ürünleri ve hizmetleri, elde ettiği sonuçları takip etmesi için düzenli ve sistematik biçimde veri toplaması, bunları analiz etmesi ve raporlaması sürecidir. Performans ölçümü bu süreçte kurumun önceden belirlenen stratejik amaç ve hedefleri doğrultusunda ne kadar ilerleme gösterdiğinin ve kurumun gelecekteki önceliklerinin belirlenmesine yardımcı olur, ancak tespit edilen sonuçların nedenlerini sorgulamaz.

Kamu kurumlarının yaptıkları işlerin sonuçları hakkında hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır. Performans ölçümü, bir kurumun stratejik amaç ve hedefleri ile performans hedeflerinin ne ölçüde gerçekleştiğini göstermekle etkin hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesine de uygun ortam sağlamaktadır. Çünkü

¹⁶⁰ AKAR, 2001, s.101

¹⁶¹ *Sayıştay'ın Performansının Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu*, Ankara: Sayıştay Yayını, 2002, s.6

performans ölçümünden elde edilecek veriler gerek hesap verenler gerekse muhatapları için gelişmeler hakkında fikir verebilecek işaretlerdir.

2.1.9.2. Performans Ölçümünün Faydaları

Kamu kaynaklarının iyi kullanılıp kullanılmadığı, diğer bir ifadeyle verimli etkin ve ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığı konusunda bir kanaate ulaşabilmek için performans ölçümü yapılması gerekmektedir. Hesap verme sorumluluğu en iyi şekilde, performansın ölçülmesiyle ve performans ölçümü sonucu ortaya çıkan performans bilgilerinin raporlanmasıyla yerine getirilebilmektedir.¹⁶²

Performans ölçümünün kamu kurumlarına sağlayacağı faydalar şöyle sıralamak mümkündür:¹⁶³

- Performans ölçümü mal ve hizmet üretim süreçlerinin detaylarının anlaşılması ve bunlara yönelik verimlilik artırıcı tedbirlerin geliştirilmesine yardımcı olmaktadır. İleriye dönük hedeflerin uygulanması safhasında, gerçekleşme oranına göre yeni kararlar alınması gerekebilecektir. Durumun zamanında tespiti karar vericilerin tedbir almasını ve olumsuz sonuçların artmadan engellenmesini sağlamaktadır. Karar verme sürecinin şekillenmesinde sezgilerin yerini elde edilen sağlıklı veri tabanlarının alması alınan kararlara güçlü dayanaklar oluşturacaktır.
- Kamu kuruluşlarının stratejik amaç ve hedeflerine ulaşması yalnızca kuruluşun kendi kaynaklarını etkin kullanmasıyla değil aynı zamanda dış çevrede meydana gelen ve kuruluşu da içine alan değişkenler karşısında yöneticilerin sağlıklı kararlar vererek olumsuzlukların önüne geçebilmeleri ile mümkündür. Performans ölçümü sadece mevcut problemin tespitinde değil, aynı zamanda gelecekteki muhtemel riskler için alternatif eylem planları yapılmasına yönelik de fonksiyonel araçlar sunar.
- Kuruluşların performansı, kaynak tahsisindeki verimlilik ile yakından ilişkilidir. Performans ölçümünden elde edilecek veriler, bütçe sürecinde kaynakların tahsisinde önceliklerin tespitine yardımcı olmaktadır. Performans ölçümü atıl

¹⁶² BAŞ, 2005, s.414

¹⁶³ KÖSEOĞLU, M. Akif, *Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Performans Ölçümü*, Uzmanlık Tezi, DPT, Haziran 2005, ss.13-15

kaynakların fonksiyonel hale getirilmesi ve kuruluş kapasitesinin artırılmasına yardımcı olmakta ve verimlilik seviyesinin yükseltilmesine katkı sağlamaktadır. Sonuçta da kamu kesimince üretilen mal ve hizmetlerin kalitesinin artmaktadır.

- Kuruluşlar, dışarıdan hizmet alımı suretiyle, istihdamdan kaynaklanan riskleri yüklenicilere devrederek asli faaliyet alanına odaklanmayı amaçlamaktadır. Fakat hizmet alımının maliyeti ve kalitesinin programlanan sınırlarda kalıp kalmadığının tespiti için performans ölçümü yöneticilere bakış açısı sunmaktadır. Yılın belirli dönemlerinde yapılacak analizler, hizmet alımının devamı konusunda karar mercilerine ışık tutmaktadır.
- Yöneticilerin personelden elde ettiği verim ile personelin iş tatmini arasında güçlü bir ilişki mevcuttur. Bu iki faktörü de doğrudan etkileyen unsur ise işin ve görevin tanımlanması ve hedeflerin anlaşılabilir ifadelerle çalışanlara iletilmesidir. Yöneticilerin personel için öngördükleri hedeflerin tutturulabilmesi için öncelikle çalışanların neyi, nasıl ve hangi zaman diliminde başarmak durumunda olduklarını bilmeleri gerekmektedir. Çalışanların kendileri için belirlenen hedefleri gerçekleştirme oranları doğrultusunda gerçek kapasitelerinin ve uygun çalışma alanlarının ortaya çıkarılması sonucunda performansa dayalı yönetim uygulamasına geçilmesi kolaylaşacaktır.
- Kamu kesiminde, benzeri faaliyetlerin birden fazla kuruluş tarafından yürütülmesi suretiyle kaynak israfının ortaya çıktığı gözlenmektedir. Performans ölçümünün gerçekleştirilmesiyle birlikte kuruluşların görev tanımlarının birbiriyle örtüşmeyecek şekilde yapılması neticesinde atıl kaynakların daha verimli alanlara tahsisi sağlanabilecektir.

2.1.9.3. Performans Göstergeleri

Performans göstergeleri, performansın ölçülmesine ilişkin olarak tespit edilmiş ifadelerdir. Miktar ve süre belirtebildiği gibi büyüklükler arasındaki oranı da gösterebilen performans göstergelerinin performans düzeyinde meydana gelebilecek olumlu veya olumsuz gelişmeleri yansıtabilmesi ve kuruluşun kritik faaliyetleri ile rutin faaliyetleri arasındaki farkları gösterebilmesi gerekmektedir.

Kuruluşun esas faaliyetlerini değerlendirmek için kullanılan bir araç olan performans ölçümünün çalışanlarca anlaşılır olması, yöneticilerin karar almasında yardımcı bir rol üstlenmesi gerekmektedir. Bu sayede çalışanlarca performans ölçüsü benimsenecek, yatay ve dikey işbirliğinin gelişmesi sağlanabilecektir. Ayrıca performans ölçüsü kuruluşun stratejik planında ifade edilen stratejik amaç ve hedeflerle uyum içinde olmalı, anlamlı bağlantılar kurulabilmelidir.

Performans göstergeleri; girdi, çıktı, sonuç, verimlilik, etkinlik ve kalite göstergeleri olmak üzere altı grupta incelenmektedir.

Girdi Göstergeleri; Mal ve hizmetlerin üretilebilmesi için gerekli olan kaynak miktarını ifade etmektedir. Sağlık hizmetlerinde görev alan doktor ve hemşirelerin sayısı, bu ölçüye örnek olarak verilebilir.

Çıktı göstergeleri; Kuruluş içi süreçlerden geçerek nihai hali alan mal ve hizmetlerin miktar olarak ifadesidir. Hastanede bir ay içinde tedavi edilen hasta sayısı, çıktı ölçüsüne örnek teşkil edebilir.

Sonuç göstergeleri; Elde edilen çıktıların stratejik amaç ve hedeflere ulaşılmasında ne ölçüde başarılı olduklarını gösteren ölçüdür. Hastanelere başvuran hastalardan geç müdahale nedeniyle ölenlerin sayısında meydana gelen azalma yüzdesi, sonuç göstergelerine örnek olarak verilebilir.

Verimlilik göstergeleri; Çıktı başına kullanılan girdi miktarını gösteren oransal ifadedir. Bir girdi düzeyi ile en uygun çıktının elde edilip edilmediğine ilişkin veri sağlar. Hastanede görevli doktorun bir ay içinde tedavi ettiği hasta sayısı verimlilik ölçüsüne örnektir. Ancak, verimlilik artışının çıktı kalitesi düşürülerek sağlanmasının önlenmesi için verimlilik göstergeleriyle kalite göstergelerinin dengeli bir şekilde kullanılması gerekmektedir.

Etkinlik göstergeleri; çıktıların beklenen sonuçları sağlayıp sağlamadığı etkililik göstergeleriyle ölçülür. Etkinlik göstergeleri sonuç/çıktı formülü kullanılarak hesaplanır. Sağlık kuruluşlarına müracaat eden hastaların sağlığına kavuşma oranı etkinlik ölçüsü olabilir.

Kalite göstergeleri; Kamu kurumlarında üretilen mal ve hizmetlerin, bunlardan yararlananlarda uyandırdığı memnuniyet ve tatmin düzeyini sınavan ölçülerdir.

“Hastanelerde sunulan sağlık hizmetlerinden memnun olma yuzdesi” ve “Okuma yazma seferberliğine katılanların bu programı değerlendirme sonucu (10 üzerinden 9 ya da 10 üzerinde 7)” örneğinde olduğu gibi bu ölçüler, anket yapılması ve hata oranının tespit edilmesi gibi yöntemlerle elde edilmektedir. Kuruluşların nihai hedefi müşteri tatminini sağlamak olduğuna göre kalite ölçüsünün müşteri beklentileri doğrutusunda kuruluşa yön verebilmesi gerekmektedir.

Yukarıda sayılan ölçüler, performansın yeterli olup olmadığı hakkında bilgi vermektedir. Bu ölçüler esas alınarak yapılan performans ölçümü planlı ve döngüsel bir çalışmayı gerektiren bir süreçtir. Bu amaçla oluşturulacak ölçüm sisteminin kuruluşların kendi ihtiyaçları doğrutusunda şekillenmesi kaçınılmazdır. Stratejik planlama sürecinin bir uzantısı olarak da değerlendirilebilecek performans ölçümü, sonuçları itibarıyla kuruluşların eksikliklerini ve potansiyel gelişme kapasitelerini açığa çıkararak sürekli iyileştirmeye zemin hazırlamaktadır. Bu çerçevede performans ölçüm sisteminin olmazsa olmazları arasında şunlar sayılabilir:¹⁶⁴

1. Performans ölçüm sisteminin sorunsuz işlemesi için üst yönetimin desteği ve kararlılığı gereklidir.
2. Hedeflerin doğru tespit edilmesi sonuca ulaşmayı kolaylaştırır.
3. Kuruluşun ihtiyaçlarına uygun performans ölçüm tekniği tercih edilmelidir.
4. Çalışma grubu oluşturulmalıdır.
5. Faaliyet alanlarının doğru ayrıştırılması ve öncelik tespiti yapılarak, önem verilenler üzerinde durulması gereklidir.
6. Performans göstergeleri günün şartlarına göre yeniden gözden geçirilip geliştirilebilmelidir.
7. Ölçüm sistemleri, bireysel-toplu, parasal-parasal olmayan özendirici sistemlerle mutlaka desteklenmeli ve ölçümler tüm kuruluş düzeyini kapsamalı, mümkünse alt birimlere indirilmelidir.¹⁶⁵

¹⁶⁴ KÖSEOĞLU, 2005, s.21

¹⁶⁵ AKAL, Zühal, “Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçme ve Değerlendirme Sistemleri”, *Verimlilik Dergisi*, MPM Yayını, Özel Sayı, 1995, s.89

2.1.9.4. Performans Ölçüm Sisteminin Önündeki Engeller

Performans ölçümü, çıktıları vasıtasıyla kuruluşların gerçek resimlerini görüp ileriye dönük atacakları adımlarda yol gösterecek bir perspektif sunarken bir takım güçlüklerle de karşılaşmaktadır. Kuruluşun içyapısından veya faaliyet gösterdiği pazardan kaynaklanabilecek engeller şu şekilde sıralanabilir:¹⁶⁶

Aşırı miktarda veriyle karşılaşılması: Aşırı veri ile muhatap olunması sonucu zaman veya işgücü sıkıntısından dolayı bunlardan bir kısmının özetlenmesi bir kısmının da elenmesi gerekebilecektir. Böylelikle performans ölçümüne faydalı olabilecek veriler de gereksiz verilerin yanında dikkatten kaçabilecektir.

Miyop Bakış Açısına Kapılma: Özellikle kuruluşun müşteriler nezdinde tanınmasını ve kabul görmesini sağlayacak uzun vadeli getiriye sahip araçlar yerine kısa vadede getiri sağlayan mali veya operasyonel araçlara yönelme kuruluşun vizyonu ile tezat teşkil edecektir.

Karar verme konusunda veriden gerçek mesajı alamama: Çoğu yöneticinin karar verme süreçlerini sezgi ve tecrübeye dayandırmaları geçerli veriler yardımıyla karar almalarına engel olabilmektedir.

Tutarsız, tartışmalı, gereksiz veri toplama: Toplanan her veri sonuçta kuruluşun başarısını ölçme konusunda girdi sağlamalıdır. Bu temel amaç dikkate alınarak tutarsız veya ilgisiz verilerin ayıklanması gerekecektir.

Çok az veri toplama: Gereğinden az performans ölçüsü geliştirerek veri toplamak, temel amaçtan uzaklaşmaya sebep olan haddinden fazla veri toplamak kadar mahsurludur. Böylelikle resmin sadece belli bir boyutunun görülmesi suretiyle kaynakların tahsisinde yanlış adımların atılması problemi ortaya çıkabilecektir.

Rekabetin desteklenip takım çalışmasının kösteklenmesi: Performans ölçümünün uygulamaya konmasıyla birlikte birimler arasında ve çalışanlar arasında daha iyi olabilmek için rekabet artarken temel amaç olan kuruluşun başarısı ve bunu başarmak için sergilenmesi gereken takım oyunu geri planda kalabilmektedir.

¹⁶⁶ KÖSEOĞLU, 2005, ss.26-28

Gerçekçi ve/veya makul olmayan performans göstergeleri geliştirilmesi: Performans ölçüsü geliştirirken kuruluşun bütçe kısıtları ve organizasyon kültürü göz önünde bulundurulmak durumundadır. Gerçekçi ve somut olmayan göstergelerle çalışanların ikna edilmesi de zordur.

Performans göstergeleri arasında bağlantıların kurulamaması: Geliştirilen performans göstergelerinin kuruluşun stratejik planı ile sıkı ilişki içinde olmaması durumunda performans ölçümünden çıkacak sonuçlar kullanışlı birer araç olmaktan çok masraf üreten birer genel idare gideri haline dönüşür.

Gelişme sürecini çok sık veya çok nadir ölçme: Performansta meydana gelen gelişimin ölçülmesi için zamanlamanın doğru seçilmesi maliyet artışının da önüne geçer. Aşırı sıklıkta ölçüm veya nadir ölçüm gerçek performansı göstermez.

Müşterileri göz ardı etme: Çoğu kuruluş performans ölçümünde kontrol etmenin daha kolay olduğu kuruluş içi faktörlere yoğunlaşarak esas hedef kitlesi olan müşterileri gözden kaçıır. Kuruluşun başarısı, müşteri ile kurduğu yakın ilişkiye bağlıdır.

Yanlış yerlere yanlış sorular yönelme: Bazı yöneticiler sistemden kaynaklanan problemlere yoğunlaşmak yerine suçu çalışanlarda aramak yolunu tercih ederler. Halbuki hatalı bir sistem, çalışanları baştan yanlış yöne sevk eder. Problemin teşhisini süreçte aramak kişilerde aramaktan daha yapısal değerlendirmeler sağlar.

Performans ölçüm sisteminin amacının belirsizleşmesi: Amaç veri toplamak değil toplanan verilerin karar verme sürecine yardımcı olması suretiyle kuruluşun başarıya ulaştırılmasıdır. Ancak çoğu zaman araçlar amaç olarak telakki edilerek esas gaye gözden kaçırılmaktadır.

2.1.9.5. Performans Ölçüm Teknikleri

Performans ölçüm teknikleri kamu yönetiminde işletmecilik anlayışındaki artış ve teknolojik gelişmeler doğrultusunda çeşitlilik göstermektedir. Bu tekniklerden bazıları; faaliyete dayalı maliyetlendirme, üçlü bilânço, ekonomik katma değer, program mantığı, dengeli skor kart (Balanced Scorecard) yaklaşımları ile kalite ödül kriterlerine göre öz değerlendirme yaklaşımı olan EFQM Mükemmellik Modelidir.¹⁶⁷

¹⁶⁷ KÖSEOĞLU, 2005, ss.25-26

Faaliyete dayalı maliyetlendirme; karlı ve karsız faaliyetlerin ortaya çıkarılması, müşteriler için değer üreten faaliyetlerin tespit edilmesi amacıyla yapılmaktadır. Bu teknikte kaynaklarla ilişkili giderlerin faaliyet bazına yansıtılmasına çalışılmaktadır.

Üçlü bilânço tekniği; 1998 yılında John Elkington tarafından gündeme getirilmiş olup, kuruluşların nihai başarılarının yalnızca geleneksel finansal ölçüler yardımıyla değil, ayrıca sosyal ve çevresel göstergelerin kullanılarak değerlendirilmesini esas almaktadır.

Ekonomik Katma Değer; Stern Stewart Corporation tarafından geliştirilmiş olup, temelde kuruluşun hissedarlarının gelirin odaklanmaktadır. Bir teşebbüs için yatırılan bütün sermayeye karşılık gelen fırsat maliyetinin net işletme karından çıkarılması suretiyle hesaplanmaktadır. Bu yaklaşım hisse sahiplerinin refahını arttırmayı amaçlayan yöneticilerin karar verme sürecine yardımcı olacak bilgiyi sağlayarak daha az riskli ve gider azaltıcı yatırımlara başlanmasını öngörmektedir.

Program mantığı yaklaşımında; kuruluşun belli bir dönemde başarmayı öngördüğü program hedefleri tespit edildikten sonra kademeli olarak gerçekleştirilmesi gereken faaliyetler ortaya konmakta, faaliyet gerçekleşmesinde girdi, süreç, çıktı ve sonuç ilişkileri analiz edilmektedir.

Balanced Scorecard yaklaşımı ve kalite ödül kriterlerine dayalı öz değerlendirme modeli olan Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı (EFQM) Mükemmellik Modeli ise; kamu kurumlarında en fazla uygulanan performans ölçüm teknikleridir. Bu nedenle söz konusu iki model aşağıda detaylı olarak incelenecek ve iki model arasındaki ilişki irdelenecektir.

2.1.9.5.1. Dengeli Skor Kart (Balanced Scorecard) Yaklaşımı

Balanced Scorecard yaklaşımı; Robert Kaplan ve David P. Norton tarafından 1992 yılında yayınlanan bir makale ile gündeme gelmiş ve model geliştirilerek 1996 yılında “Balanced Scorecard” isimli kitap olarak yayınlanmıştır. Geçmiş verilere dayanan ve finansal göstergelerin geleceğe yönelik ve finansal olmayan ölçülerle dengelenmesini savunan bu yaklaşım, işletmelerin strateji ve vizyonlarını fiziksel ölçülere dönüştürmeyi amaçlamaktadır. Yöneticiler kararlarını genellikle ölçülmesi nispeten kolay olan ve ölçme sistemleri kurulu göstergeleri takip ederek almaktadırlar.

Kurum performansını önemli ölçüde etkileyen, ancak ölçülmesi güç performans göstergeleri ise sistematik olarak takip edilmemektedir. Bu durumda kurumlarda geçmiş kararların bu günkü yansıması olan finansal göstergelere aşırı ağırlık verilirken, geleceği hazırlamak için ihtiyaç duyulan göstergelere gerekli önem verilmemektedir.¹⁶⁸

"Ölçemezsen yönetemezsin" kavramından yola çıkıldığında, stratejilerin etkin uygulanmasının önündeki en önemli engelin, uygun olmayan ölçüm sistemleri olduğunu söylemek yanlış bir ifade olmayacaktır. Geleneksel ölçüm sistemleri tek boyutlu olarak sadece finansal performansı ölçmekte, stratejik yönlendirme ve kararlar bu göstergelere dayanmaktadır. Ancak kurumun mevcut durumunu yansıtmakta yetersiz kalan finansal göstergeler karar almada tek başına kullanıldıklarında karar alıcıları yanlış yönlendirmektedirler.

Balanced Scorecard modeli ise kuruluşların geleneksel olarak kullandıkları maddi varlıklardaki değişimi ölçen performans göstergelerinin ötesine geçilerek firma değeri, istihdam gücü ve bilgi gibi maddi olmayan varlıkların da dikkate alınması gereğini vurgulamaktadır. Bu yaklaşımda performans göstergeleri dört ayrı grupta tasnif edilmektedir:

1. Finansal perspektif: Kurumumuz hangi sayısal hedeflere ulaşırsa ortaklarımız tarafından başarılı olarak kabul edilecektir?
2. Müşteri perspektifi: Vizyonumuza ulaşmak için müşterilerimiz tarafından nasıl algılanmalıyız?
3. Kuruluş içi/iş süreci perspektifi: Müşterilerimizi tatmin etmek için hangi süreçlerimizde mükemmelliği hedeflemeliyiz? Bu perspektifte yönetim, kuruluşun hangi önemli iç süreçlerinin geliştirilmesi ve mükemmelleştirilmesi gerektiğini belirler.
4. Yenilik ve öğrenme perspektifi: Vizyonumuza ulaşmak için nasıl bir kurumsal öğrenme ve gelişme modelimiz olmalı?

Bir kurumu geleceğe hazırlamada en önemli unsur o kurumun, rakiplerinin ve çevrenin koşullarına uygun olarak geliştirilmiş özgün strateji ve bu stratejinin etkinlikle

¹⁶⁸ ARGÜDEN Yılmaz, SAĞDIÇ Engin, KAPLAN, Robert S., NORTON, David P., *Balanced Scorecard*, ARGE Danışmanlık Yayınları, Birinci Basım, İstanbul: 2000, s.13

uygulanmasıdır. Ancak Robert S. KAPLAN ve David P. NORTON bu konuda detaylı bir araştırma yapmışlar ve sonuçta stratejilerin etkin olarak uygulanmasının önündeki engelleri tespit etmişlerdir. Bunlar; kurum hedeflerinin ve stratejisinin onları uygulamakla sorumlu çalışanlar tarafından yeterince anlaşılmamış olmasını gösteren “vizyon engeli”, bütçeleme, yatırım planlaması gibi yönetim sistemlerinin uzun vadeli stratejik yaklaşımlar ve öğrenme odaklı olmamasını ifade eden operasyonel engel, üst yönetimin zamanlarını günlük sorunları çözmek için kullanıp, stratejik düşünmeye yeterince eğilmediği anlamına gelen yönetim engeli ve insan kaynakları yönetim ve teşvik sistemlerinin strateji ile bağlantısının kurulmamış olmasını ifade eden insan engelidir.¹⁶⁹

Balanced Scorecard, kurum performansının en önemli belirleyicisi olan stratejinin, iş sonuçlarına süratle ve ölçülebilir bir şekilde yansımaya yardımcı olan, kurumun sadece farklılığın yaratılması için gerekli adımlara odaklanmasına destek olan ve bu yöndeki gelişmelerin takip edilebileceği dengeli, ölçülebilir performans göstergelerinin belirlenmesini ve paylaşılmasını sağlayan bir araçtır. Balanced Scorecard’ın başarısının, stratejik hedeflerin, süreç, takım ve kişi hedeflerine kadar indirgenebildiği somut adımların ortaya konmasını sağlamasında yattığı söylenebilir. Balanced Scorecard ayrıca, kuruma özgün stratejinin tutarlı ve somut adımlara ayrıştırılmasını, kurumda iletişimin artırılmasını ve düzenli olarak takip edilebilecek göstergelerle performans yönetiminin etkinliğinin artmasını sağlayan bir araçtır. Bu çerçevede Balanced Scorecard’ın, uygulandığı kurumlara sağladığı faydalar şunlardır:¹⁷⁰

1. Stratejinin bir vizyondan somut adımlara indirgenmesini sağlayan düşünce sürecinin yaşanması,
2. Kurumun stratejik yönetime ilişkin değişim sürecinde planladığı projelerin birbiriyle tutarlı olması ve önemli bir boşluğun kalmaması,
3. Stratejinin kurum içinde iletişiminin sağlanmasını ve yürütülen projelerle strateji arasındaki sebep-sonuç ilişkilerine ait varsayımların paylaşılması,
4. Takım ve kişi hedeflerinin stratejiyle tutarlı ve bütün olarak kapsayıcı olması,

¹⁶⁹ ARGÜDEN ve Diğerleri, 2000, s. 13

¹⁷⁰ ARGÜDEN ve Diğerleri, 2000, s. 14

5. Yetkinlik geliştirme programlarının belirlenmesi ve önceliklendirilmesi,
6. Performans yönetimi ve ödüllendirme sistemlerinin stratejiyle ilişkilendirilmesi,
7. Kurumsal öğrenme süreçlerinin ve stratejinin geliştirilmesi için bilgi toplama sistemlerinin geliştirilmesi.

Balanced Scorecard, kurumların üst düzey yöneticilerine işlerinin hızlı ve kapsamlı bir şekilde görme olanağı sağlayan bir dizi ölçümdür. Yapılmış olan çalışmaların ve alınmış olan önlemlerin sonuçlarını gösteren finansal ölçümlerin yanı sıra müşteri tatmini, iç süreçler, kuruluşun yenilenme ve iyileşme çabalarına ilişkin operasyonel ölçümleri de kapsar. Bu operasyonel ölçümler gelecekteki finansal performansı etkileyecek unsurlardır.¹⁷¹ Ayrıca Balanced Scorecard, kurumları stratejik planlama ve bütçeleme süreçlerini bütünleştirmeye zorlamaktadır. Böylece bütçelerin stratejileri desteklemesi sağlanabilecek ve kurumların hedefleri ile bunları gerçekleştirme için gerekli kaynaklar arasındaki denge korunabilecektir.

2.1.9.5.2. EFQM Mükemmellik Modeli (MM)¹⁷²

Mükemmellik Modeli (MM), kuruluşlara mükemmelliğe giden yolun neresinde olduklarını gösteren, zayıf noktalarını saptamalarını sağlayan ve uygun çözümlere ulaşabilmek için belli bir yaklaşımın kullanılmasını öneren bir araçtır. MM'nin dayandırıldığı felsefe şu kavramları içermektedir: Müşteri odaklılık, liderlik ve tutarlı, paylaşılan bir hedefe odaklanma, süreçlerle ve verilerle yönetim, insan odaklılık ve katılımcı yönetim, sürekli öğrenme, iyileştirme ve yaratıcılık, işbirlikleriyle gelişme, toplumsal sorumluluk, sonuç odaklılık.

TKY' yi esas alan bir sorgulama sistemi olan MM'ye göre, performansa, müşterilere çalışanlara ve topluma ait sonuçlar, işbirlikleri, kaynaklar ve süreçler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. MM'nin en yaygın kullanım alanı kuruluşlar için bir "özdeğerlendirme" aracı olmasıdır. MM, bu kapsamda kuruluşların; kuvvetli ve zayıf yönlerini belirlemelerine, iyileştirmeye açık alanların öncelik sıralamasını yapmalarına ve bu iyileştirmeler için eylem planlarının hazırlanmasına yardımcı olmaktadır.

¹⁷¹ ARGÜDEN ve Diğerleri, 2000, s. 37

¹⁷² ARGÜDEN, Yılmaz, "EFQM Mükemmellik Modeli ve Balanced Scorecard",

<http://www.arge.com/Hizmetlerimiz/Strateji/StratejiUygulamaBalancedScorecard/EFQMMukemmellikModeliveBalancedScorecard.aspx> (E.T. 01.04.2007)

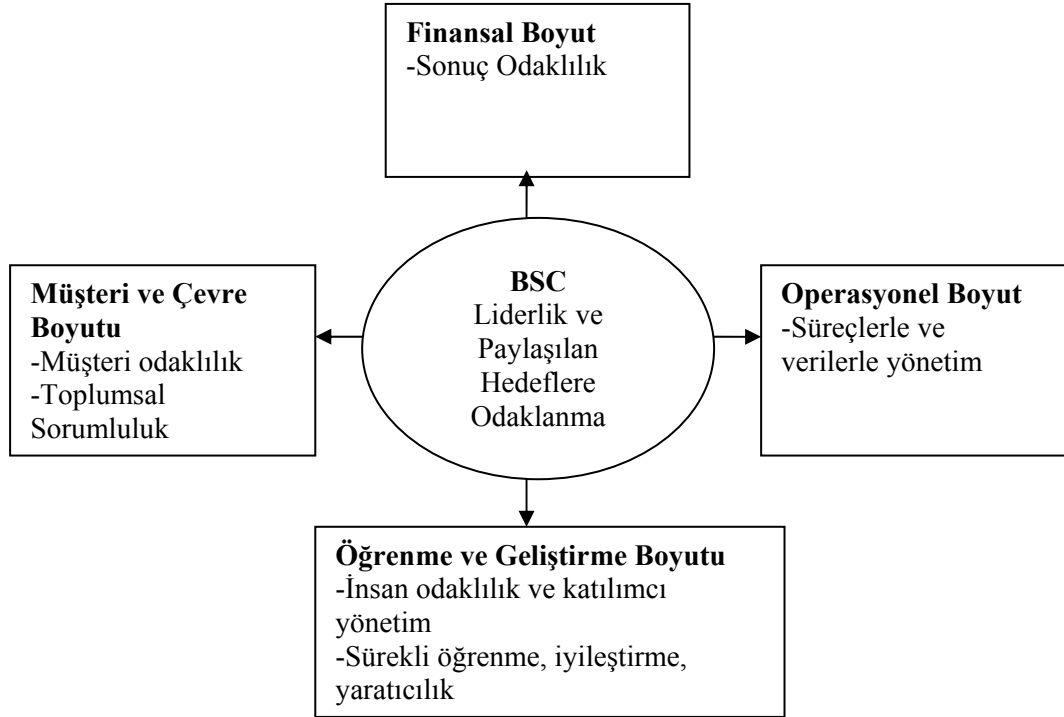
Söz konusu özdeğerlendirme süreci, yönetim tarafından; modele uygun soru kitapçığının ilgililer tarafından cevaplandırılması, bir yönetim çalıştay, karşılıklı görüşmeler ve uzlaşma, kurum dışından bağımsız denetçilerin aracılığı gibi farklı yöntemlerle gerçekleştirilebilmektedir.

2.1.9.5.3. EFQM Mükemmellik Modeli (MM) ve Dengeli Skor Kart (Balanced Scorecard) Yaklaşımı İlişkisi

MM ve Balanced Scorecard, kurumların performanslarını artırmak için kullanılmaktadır. Kurum performansını artırmak için gerekli olan ilkeler her iki modelde de dikkate alınmaktadır:

- Stratejinin kurum içerisinde yaygın iletişimi ve hedef birliğinin sağlanması,
- Kaynakların ve projelerin strateji doğrultusunda önceliklendirilmesi,
- Takımların ve kişilerin sorumluluklarının belirlenmesi ve yetkilendirilmesi,
- Yetkinliklerin geliştirilmesi, öğrenme kültürünün geliştirilmesi,
- Süreçlerle yönetim,
- Şeffaf performans ölçütleri ve geri besleme sistemlerinin kurulması,
- İyi performansın ödüllendirilmesi.

Ayrıca, Şekil 2’de görüldüğü gibi MM’nin temel kavramları da Balanced Scorecard’ın dört bakış açısıyla örtüşmektedir. Dolayısıyla, MM ile Balanced Scorecard’ın kurum performansını ileriye taşıyacak yönetim anlayışı açısından tutarlı oldukları söylenebilir.



Şekil 2: Balanced Scorecard ve Mükemmellik Modelinin Temel Kavramlarının İlişkisi¹⁷³

EFQM' in yaptırdığı bir araştırmaya göre Avrupa'da şirketlerin %90'ı bu iki modelden en az birini, %60'ı da her ikisini birden kullanmaktalar. Şirketlerin araştırmaya katılma nedenlerinden birinin bu modellere ilgi duymaları olduğu düşünülerek %90 oranının gerçeği olduğundan daha yüksek olarak yansıttığı düşünülse de, herhangi bir modeli kullananların çoğunluğunun her ikisini de kullanmakta olduğu bir gerçektir.¹⁷⁴ Bu verilere göre, kullanıcıların çoğunun bu iki modeli birbirlerine alternatif olarak değil birbirlerini tamamlayıcı olarak gördüğü söylenebilir.

Aşağıdaki tabloda MM ve Balanced Scorecard'ın karşılaştırması yer almaktadır.

¹⁷³KAYNAK: ARGÜDEN, Yılmaz, "EFQM Mükemmellik Modeli ve Balanced Scorecard", <http://www.arge.com/Hizmetlerimiz/Strateji/StratejiUygulamaBalancedScorecard/EFQMMukemmellikModeliveBalancedScorecard.aspx>

¹⁷⁴ ARGÜDEN, Yılmaz, "EFQM Mükemmellik Modeli ve Balanced Scorecard", <http://www.arge.com/Hizmetlerimiz/Strateji/StratejiUygulamaBalancedScorecard/EFQMMukemmellikModeliveBalancedScorecard.aspx> (E.T. 01.04.2007)

Tablo 1: Mükemmellik Modeli ve Balanced Scorecard'ın Karşılaştırılması

MÜKEMMELLİK MODELİ	BALANCED SCORECARD
MM'nin bütünsel yaklaşımı, kurumlar arası kıyaslamaya açık yapısı ve kısa bir eğitimle özdeğerlendirme aracı olarak kullanılabilmesi avantaj oluşturmaktadır. Ancak MM, "hangi yöntemle?" sorusunun cevabına odaklanırken, "neden ve ne yapılmalı?" sorularına ilişkin yeterince açıklayıcı değildir.	Balanced Scorecard'ın kuruma ve kurumun konumuna özgün yaklaşımı, yönetimin farklılık yaratmaya yönelik düşüncelerini (hipotezlerini) paylaşma ve test etme fırsatı yaratması ve ağırlıklı olarak stratejinin uygulanmasına yönelik göstergelerin yakından takip edilmesine odaklı olması tercih nedeni olmaktadır.
Geçmiş performans düzeyini sürekli olarak geliştirmekle ilgilenmektedir.	Geleceğe yönelik düşünce aşamasındaki uygulamaların somutlaştırılması için model kurulmasıyla ilgilenmektedir.
Kurumları TKY anlayışının temel doğrularını etkinlikle uygulamaya yöneltir.	Kurumu stratejik önceliklere yönlendirmeye çalışmaktadır.
Stratejinin oluşturulmasına veya değerlendirilmesine yönelmek yerine, strateji oluşturma sürecini değerlendirmekle yetinmektedir.	Bütünsel bir yaklaşımdan çok stratejik önceliklerin belirlenmesine, şirket içinde yayılımına, yakından takip edilmesine odaklanmaktadır.

KAYNAK: Tablo, Yılmaz ARGÜDEN' in "EFQM Mükemmellik Modeli ve Balanced Scorecard" isimli makalesinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tabloda belirtilen hususların yanı sıra, Balanced Scorecard'ın, MM'nin "politika ve stratejiler" ile "süreçler" kriterlerindeki uygulamayı etkin hale getiren bir araç olduğunu, gerek öncelikli stratejilerin gerekse kritik süreçlerin belirlenmesinde ve bütünsel bir yaklaşımla kurumsal performans parametrelerinin kişisel hedeflere kadar indirgenmesinde MM'yi tamamladığını ve başarı için her ikisinin de gerekli olduğunu söylemek de mümkündür.

2.1.9.6. Performans Ölçümüne İlişkin Ülke Uygulamaları

2.1.9.6.1. ABD

1993'te yürürlüğe giren GPRA ile her bir eyalet ve bunlara bağlı kuruluşların stratejik plan, yıllık performans planı ve performans raporları hazırlamaları hükme

bağlanmıştır. Bu plan ve raporların hazırlanmasına rehberlik etmek üzere OMB dokümanlar hazırlanmaktadır. Ayrıca OMB' den hükümet bazında performans planı hazırlaması beklenmektedir. Performans planları, taslak stratejik planlar ve performans raporları Kongrenin her bir kuruluşun bütçesinden sorumlu uyumlaştırma komitelerine gönderilmektedir. Böylelikle performans hedeflerinin tespiti sorumluluğu kuruluş ile Kongre arasında paylaştırılmaktadır. Uyumlaştırma sürecinin bir parçası olarak GAO tarafından, hazırlanan taslak performans planlarının kalitesi ve geçerliliği, performans ölçümünün stratejik planı yansıtırma durumu, geçen yıllara göre iyileştirmeler ve performans bilgisinin sonuç üretme konusunda güven verip vermediği konuları değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Performans ölçümü ile kamu kuruluşlarının kamuoyu ile irtibatının, müşteri duyarlılığının güçlendirilmesi ve verimliliğin artırılması amaçlanmaktadır. Gore Raporu olarak bilinen ve müteşebbis hükümetin teşkiline yönelik olarak "Hükümetin Yeniden Keşfi" adıyla yayımlanan rapor GPRA'nın temelini oluşturmuştur. Kanun 1993'te yürürlüğe girmesine rağmen uygulama ve yaygınlaştırma süreci yavaş ilerlemektedir. 2000 yılı performans planları GAO tarafından değerlendirilirken performans bilgilerinin kuruluşların performansına yönelik açık bir tablo sunmak yerine genel bilgiler içerdikleri, kaynakların kullanımı ve sonuçlara ulaşılma durumunun anlaşılmasına yönelik detayların aktarılmadığı vurgulanmıştır.¹⁷⁵

ABD'de kamu kurumlarında uygulanmaya başlanan Balanced Scorecard yaklaşımı; 1999 yılında doğrudan Başkan'a bağlı olarak oluşturulan İdareyi Yeniden Biçimlendirmek İçin Ulusal İşbirliği Programı (National Performance Review-NPR) tarafından yürütülen ayrıntılı ve kapsamlı bir araştırmaya da konu olmuştur. Araştırma; başarılı kuruluşların performanslarını ölçerken kullanıcıya sunulan hizmetin düzeyini, çalışanların tatmin olma duygusunu ve girdi-çıkıtı/maliyet boyutlarını nasıl hesaba katıp dengeledikleri, kullanıcıların, karar vericilerin ve çalışanların beklentilerini nasıl devreye sokup, bu beklentileri nasıl önceliklendirerek performans ölçümünü stratejik planlama sürecinde kullandıkları, bu aşamada karşılaştıkları sorunların neler olduğu ve bu sorunları nasıl çözdükleri, bu uygulamadan alınacak derslerin neler olduğu gibi konularla ilgilidir.¹⁷⁶

¹⁷⁵ KÖSEOĞLU, 2005, s.30

¹⁷⁶ AKTAN, 2003, ss.440-442

Bu araştırmaya göre kurumun paydaşlarının (kullanıcılar, karar vericiler ve çalışanlar) beklentilerinin onlarla birebir görüşmeler yapılarak öğrenilmesinin, paydaşlarla bir araya gelinerek beklentilerin tartışılmasının, performans ölçümünde kullanılacak göstergelerin paydaşların anlayabileceği açıklıkta ve beklentilerine cevap verecek nitelikte olmasının, performans ölçümünün her aşamasının şeffaf olmasına dikkat edilmesinin, mali ve mali olmayan performans göstergeleri arasında denge kurulmasının kuruluşun performansını geliştirmesinde hayati önem taşıdığı sonucuna varmak mümkündür.

ABD’de performans ölçüm sistemi eyaletlere göre uygulama farklılıkları göstermektedir. rnek olarak Teksas Eyaletindeki uygulama aşağıdaki gibi özetlenebilir:¹⁷⁷

Teksas Eyaletinde performans ölçümü konusunda ilk hukuki düzenleme 1991 yılında gerçekleştirilmiştir. Eyalette ‘‘Stratejik Planlama ve Bütçeleme Sistemi’’; planlama, bütçeleme, uygulama ve değerlendirme olmak üzere dört kısımdan oluşmaktadır. Bu sistemle ulaşılması amaçlanan hedefler; sonuca ulaştıracak süreçlerin uyumlaştırılması, bütçe ve performans kontrolünün güçlendirilmesi, standartlaştırılmış birim-maliyet ölçülerinin geliştirilmesi, başarı ve başarısızlığın karşılığı olarak ödüllendirme ve cezalandırma mekanizmasının kurulması ve ölçüm verilerinin sağlığının güvence altına alınmasıdır.

Teksas Eyaletinde uygulanan sistem, faaliyet raporlamasının ötesinde performans ölçümünden elde edilen sonuçların tespit edilen hedeflere ulaşılıp ulaşılamamasının topluma yansımaları üzerine odaklanmaktadır. Performans lleri dört gruba ayrılmıştır: Sonuç lleri, çıktı ölçüleri, açıklayıcı/girdi ölçüleri ve verimlilik lleri. Eyalete bağlı kuruluşlar stratejik planlama sürecinde beş yıllık amaçlarını hazırlamakta ve önemli faaliyetlerine yönelik birim-maliyet ölçülerini oluştırmaktadırlar. Bütçe çağrısıyla birlikte kuruluşlar her bir faaliyetle ilgili amaç, hedef, uygulama stratejisi ve bunları başarmak için ihtiyaç duyulan bütçe kaynağını tespit ederek önceliklendirmektedir. Ayrıca gelecek yıla ait tahminler doğrultusunda her bir amaçla ilişkili performans ölçüleri hazırlanır. Eyaletteki her bir kuruluş Bütçe Değerlendirme Sistemi vasıtasıyla Merkezi Bütçe Kurulu’na bilgisayar ağıyla bağlıdır.

¹⁷⁷ Keel,J,Hawkins, A. Ve Alwin, L.F., *Guide to Performance Measure Management*, The State of Texas, 2000’den aktaran KöSEOğLU, 2005, s.31

Böylelikle planlama ve politika amaçları, hedef ve stratejiler, amaçlara ulaşmaya yönelik bütçe kaynakları, performans ölçüleri (hedeflenen ve gerçekleşen performans ile ortaya çıkan marjlara ilişkin açıklamalar) bilgisayar ortamında eş zamanlı takip edilebilmektedir. Kuruluş performansına yönelik üçer aylık ve yıllık raporlar Eyalet Sayıştayı'na, Merkezi Bütçe Kurulu'na ve Valilik Bütçe ve Planlama Ofisi'ne iletilmektedir.

2.1.9.6.2.Finlandiya¹⁷⁸

Finlandiya'da kamu hizmetlerinin üçte ikisi mahalli idareler tarafından görülmekle birlikte, merkezi hükümetin önemli bir kontrol ve yönlendirme gücü mevcuttur. 1987 ve 1997 yılları arasında mali yönetim ve kamu sektöründe reform uygulamasına gidilmiş ve kamu yönetiminde şu değişiklikler meydana getirilmiştir:

- Sonuçlara odaklı bütçeleme ve performans sistemi (başlangıcı 1987, tamamıyla uygulanması 1994),
- Personel yönetiminin kuruluşlara devri,
- Mahalli idareler reformu,
- Birçok kamu kuruluşunun şirketleştirilmesi,
- Kamu kuruluşlarının birleştirilmesi, bölünmesi ve yeniden yapılandırılmasını içine alan yapısal reformlar.

1995'ten beri Finlandiya'da merkezi hükümetin bütününde performans yönetimi uygulanmaktadır. Girdilere ve kurallara odaklanmak yerine çıktı ve sonuçlara odaklanmak kamu reformunun temelini oluşturmaktadır. Performans sözleşmelerine geçilmesi önemli maliyet tasarruflarını beraberinde getirmiştir. Performans ölçümü sonuçları, bütçe önceliklerinin belirlenmesi konusunda yardımcı bir rol üstlenmiştir.

EFQM Mükemmellik Modeli ve Balanced Scorecard yaklaşımı Finlandiya'da ekonomi ve verimlilik ölçülerinin dengelenmesi konusunda başvurulan modellerdir.

¹⁷⁸ Finlandiya'daki performans ölçümü deneyiminin aktarılmasında KÖSEOĞLU, M. Akif, *Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Performans Ölçümü*, Uzmanlık Tezi, DPT, Haziran 2005, ss.36-37'den büyük ölçüde yararlanılmıştır.

Bu modellerden Balanced Scorecard yaklaşımının; kurumun stratejilerinin tanımlanması konusunda uzlaşma ve fikir birliği yarattığı, stratejinin kurum içinde çok daha iyi anlaşılmasına ve çalışanlarca daha fazla sahiplenilmesine katkıda bulunduğu ve hedeflerle bütçe bağlantısının daha iyi kurulmasına yardımcı olduğu belirtilmektedir.¹⁷⁹

Reformların temel ilkelerinin belirlenmesi ve kamu kuruluşlarına rehberlik hizmeti verilmesi Maliye Bakanlığı'nın sorumluluğundadır. Sözleşmelerle hesap verme sorumluluğu, sözleşmeliler üzerine yüklenmektedir. Kamu Yönetimi Enstitüsü performans yönetimi konusunda danışmanlık hizmeti vermektedir. Bakanlıklar ile bağlı kuruluşlar arasında yapılan görüşmeler sonucunda sonuçlara yönelik performans hedefleri tespit edilmektedir.

Finlandiya'da performans ölçümü suretiyle, idarenin daha verimli, saydam ve hizmet odaklı bir yapıya dönüştürülmesi amaçlanmaktadır. Bu amaca ulaşmak kaygısıyla 1998 yılında "İyi Yönetişim, Yüksek Kaliteli Hizmet ve Duyarlı Toplum" başlığını taşıyan bir Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanarak hizmet kalitesi ile performans arasındaki ilişki güçlendirilmiştir. Ayrıca, performans bilgileri yıllık raporlar halinde ve performans sözleşmesindeki sınırlar dikkate alınarak kamuoyuyla paylaşılmaktadır.

2.1.10. Performans Raporları

Performans raporları, kurumların yıllık performans planları doğrultusunda bir mali yıl içinde yürüttükleri faaliyetlerin sonuçlarının, mali yılın başında belirlenmiş olan yıllık amaç ve hedefleri doğrultusunda açıklandığı raporlardır.¹⁸⁰ Bu raporlar, saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlamadaki önemli araçlardan biridir.

Performans raporlarının saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlayabilmesi için öncelikle güvenilir olması yani doğru bilgilerle üretilmiş olması, ispatlanabilir olması ve da daha önceki dönemlerle ve diğer kurumlarla kıyaslanabilir olması, bilgilerin güncel olması ve raporlarda; geçmişteki performans, hedeflenen performans, gelecek öngörüler ve risk analizlerine yer verilmesi gereklidir. Ayrıca performans raporları kurum performansını bütüncül bir yaklaşımla ele almalı, yapılan ölçümlerle hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı görülebilmelidir.

¹⁷⁹ http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu_uluslararası_metin_bolum9.php (E.T. 03.04.2007)

¹⁸⁰ ORAL, 2005, s.37

Günümüzde OECD ülkelerinin bir kısmında performans sonuçları, performans raporları aracılığıyla kamuoyuna veya parlamentoya sunulmaktadır. Örneğin ABD’de kamu kurumları, yıllık performans planlarındaki hedeflerle gözlenen performansı kıyaslayan ve pratik olmayan hedeflerle ilgili tavsiyeleri içeren performans raporu üretmektedir. Avustralya’da yıllık raporlar önemli performans raporlama aracı haline gelmiştir. Hollanda, İsveç ve İngiltere’de de performans bilgilerine yıllık raporlarda yer verilmektedir.¹⁸¹

Bu raporlar sayesinde kurumların belli bir süre içinde gösterdikleri performansın parlamentoların ve kamuoyunun bilgisine sunulması, bu raporlara aynı zamanda yaptırım aracı olma özelliği de kazandırmaktadır. Performans raporları aynı zamanda yönetim kalitesini de arttırmaya yardımcı olmaktadır. Çünkü performansının düzenli olarak raporlanması, yönetimin eksiklikler konusunda tedbirler almasını ve kendini geliştirme çabası içerisine girmesini sağlamaktadır.

2.2. Muhasebe Sisteminde Toplam Kalite Uygulamaları

2.2.1. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman dahil), varlıkları (mali ve fiziksel varlıkları, cari ve sermaye varlıklarını), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içermektedir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe, amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplayıp raporlamaktadır. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığında ya da diğer bir ifade ile kamu yöneticilerinin performanslarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur.¹⁸²

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde muhtemel yükümlülükler, gelecekte gerçekleşmesi yüksek olasılık dâhilinde ise, gerçek yükümlülük olarak kabul edilmektedir. Bu sistemde taahhütler kaydedildiği ve ödenmemiş borçlar raporlandığı takdirde harcamalar daha iyi kontrol edilebilecektir. Bu özellikleri taşıyan fiziksel varlıklar ve diğer maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve

¹⁸¹ GEDİKLİ, 2001, s.136, ORAL, 2005, s.37

¹⁸² Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002, s.7

raporlanması, özellikle bunların özelleştirilmesi sırasında, kamu mali yönetiminde saydamlığı ve hesap verilebilirliği arttırmaktadır.¹⁸³

Tahakkuk esaslı muhasebe birimin kontrolündeki kaynaklar hakkında bilgi vermesi ve bu sayede harcamaların kontrol edilebilirliği için uygun bir sistem olmasının yanında yapılan işlemlerin veya sağlanan hizmetlerin tam maliyetini göstermesi ve ekonomideki işlemlerin etkinliğinin değerlendirilmesi nedeniyle kullanılması uygun bir sistem olarak görünmektedir.

Diğer yandan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi gerek hükümet faaliyet sonuçlarının performans ölçümü yönünden uygunluğu, gerekse herhangi bir anda maliyetleri görme olanağı sağlaması bakımından uygun bir sistem olarak değerlendirilebilir. Risklere karşı daha hazırlıklı bir ortam yaratması, kaynakların kullanımında daha dikkatli bir çabayı doğurmaktadır. Genel olarak performans ya da sonuca dayalı yönetim ve bütçe sistemlerinin önem kazandığı ülkelerde, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin performansa odaklı yönetimin bir aracı olarak kullanılmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Çünkü performansın başarılması açısından söz konusu sistemin kaynakların toplam maliyeti ile ilgili çok yakından bir ilişki kurabildiğine dikkat çekilmektedir. Örneğin Yeni Zelanda ve Avustralya'da tahakkuk esaslı muhasebe yöneticilerin çıktılardan ve/veya sonuçlardan sorumlu tutuldukları performans bütçe sistemleriyle birlikte kullanılmaktadır.

Yöneticilerin geleneksel yapıya göre daha bağımsız olduğu, kaynakların kullanımında onlara daha fazla esnekliğin tanındığı ve yetkinin devredildiği bundan dolayı da onların elde edecekleri sonuçlardan sorumlu tutulduğu bir sistemde mal ve hizmetlerin dağıtımı ile maliyetlerin ilişkilendirilmesindeki uyumu açısından bu uygulama kilit bir araç olarak görülmektedir.

Ödenekler söz konusu sistemde spesifik çıktılarda elde edilmesinde kullanılacak fonlar için hazırlanmaktadır. Bu nedenle yöneticiler belirlenmiş çıktılarda elde edilmesinden hesap verme sorumluluğuna tabi tutulmaktadır. Bu nokta da üretilen mal ve hizmetlerin tam maliyeti ile ilgili güvenilir bilgi, hesap verme sorumluluğu açısından önemli hale gelmektedir. Kuruluş bazen bir yıl içerisinde yaptığı uygulamalardan dolayı cari yılda az miktarda harcama yapmasına rağmen, yaptığı bu

¹⁸³ Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002, s.7

uygulamalar dolayısıyla gelecek yıllar için yükümlülük altına girmiş olabilmektedir. Tam tersine, bir sermaye varlığı üzerine yapılan harcamanın bir yıl içinde oluşturduğu maddi yük çok fazla olabilirken, yapılan bu harcama zaman içerisinde söz konusu varlığın çok etkin bir şekilde işletilmesini sağlayacak ilave değer yaratmış olabilecektir. Dolayısıyla bir yıl içerisinde gerçekleşecek harcamaların yaratacağı sonuçlar görülmeden söz konusu yöneticinin veya kuruluşun performansı konusunda bir değerlendirme yapmak yanıltıcı olacaktır. Bu bakımdan yöneticilerin yaptıkları uygulamalardan dolayı sorumlu tutulmaları tam maliyet bilgisine ulaşılmasıyla daha anlamlı olacağından hesap verme sorumluluğunun etkin bir şekilde yerine getirilebilmesinde en uygun yöntemi tahakkuk esaslı muhasebe olarak görünmektedir.

Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde stoklara ve akımlara ilişkin işlemlerin hepsini kapsayan ve stoklarda akımlara bağlı olarak ortaya çıkan bütün değişimleri gösteren bilânço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosu gibi mali raporlar üretilmektedir. Bu tablolardan ise net faaliyet dengesi, net borç verme/borç alma, nakit dengesi ve net değerdeki değişime ait anahtar göstergeler elde edilmektedir. Bu göstergeler hükümetin ekonomik ve mali politikalarının etkilerini ve sonuçlarını raporlayarak devlet hesaplarında saydamlığın ve karar alanların hesap vermelerinin temelini oluşturmaktadır.¹⁸⁴

Ayrıca tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde gelirlerin ne zaman tahsil edildiği ve giderlerin ne zaman ödendiğinin çok önemi bulunmamaktadır. Önemli olan, bir hakkın veya yükümlülüğün ne zaman doğduğu ve onun miktarıdır. Bu nedenle tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, devletin mevcut varlık ve yükümlülüklerini gerçek bir biçimde raporlamaktadır. Bu sürecin sonucunda ise, bir programın gerçek maliyeti ölçülebilmekte ve politikalara karar verenler kamu hizmetlerinin gerçek maliyeti hakkında bilgi sahibi olabilmektedirler. Bu durum bütçe politikasının ayrılmaz bir parçası olarak gelecekte yapılacak kaynak tahsisinin bu bilgiler çerçevesinde gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktadır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemi kamu mali yönetiminde mali saydamlığın sağlanması açısından da önemlidir. Bir ülkede mali şeffaflıktan söz edebilmek için, kamuoyuna tüm mali faaliyetleri (bütçe dışı faaliyetler dahil) gösteren

¹⁸⁴ Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002, s.7

açıklıkta bilgi verilmesi, gerçekleşmesi muhtemel büyüklükleri içeren mali risklerin, vergi harcamalarının ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerin raporlanması, ayrıca, mali bilgilerin yayınlanması konusunda açık bir taahhütte bulunulması gereklidir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile getirilen gelişmiş raporlama sistemi sayesinde hedeflerden sapmalar varsa bunların açıkça görülmesi mümkün bulunmaktadır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ayrıca bütün kurumların mali işlemlerinin aynı muhasebe standartlarına göre kaydedilmesi ve raporlanmasını sağlayarak, tahakkuk etmiş ancak ödenememiş borçların tespitine güvenilir bir dayanak oluşturarak, varsayım ve tahminlerdeki sapmalar ile gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler nedeniyle ortaya çıkabilecek mali risklerin raporlanmasını temin ederek ve devlete ait önceden belirlenmiş standartları olan bir bilanço çıkarılmasıyla, merkezi hükümetin borçları ve varlıklarının yapısını düzenli olarak göstererek kamu mali yönetiminde saydamlığın ve bunun sonucu olarak da kamu mali yönetiminde toplam kalitenin sağlanmasında rol oynayacaktır.

2.2.2. Mali Raporlamanın Kalitesinin Arttırılması

Mali raporlar, mali politikaların etkilerinin izlenmesi, yeni politikaların oluşturulması, mali kararların alınması ve etkili kaynak tahsisini sağlamak üzere, kamu idaresinin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kullanıcılara kapsamlı bilgi sunulması amacıyla hazırlanır.¹⁸⁵ Mali raporların, bu amacı gerçekleştirilebilmesi için; varlıkları, yükümlülükleri, öz kaynakları (net değeri), gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında bilgi sağlayan bu raporların kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini mümkün kılmak için en az bir önceki yılın verilerini de içermeleri ve herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ve açıklamaları ile birlikte hazırlanması gerekmektedir.

Kamu yönetiminde kendilerine bütçe verilen kamu idaresi yöneticilerinin kendi idareleri ile devletin bütününe ait mali raporları önceden belirlenmiş dönemlerde ve uluslar arası genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama standartlarına uygun olarak herkesin ulaşabileceği araçlarla ilgililere duyurması modern kamu mali yönetim sistemlerinin temelini oluşturmaktadır. Bu, devletin vergi ödeyenlere ve kamu giderlerini finanse edenlere karşı saydam olma ve hesap verme sorumluluğunun da bir

¹⁸⁵ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.237

gereğidir. Bu şekilde oluşturulan mali raporlar, mali karar alanlara ve bunları uygulayanlara ekonominin düzenlenmesinde ve yönetilmesinde yardımcı olacaktır.¹⁸⁶

2.2.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Mali Raporlama Ülke Uygulamaları

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, hesap verme sorumluluğuna sağladığı katkılardan dolayı performans bütçe sistemleriyle birlikte kullanılmaktadır. Performans esaslı bütçe sistemini uygulayan ülkelerden, Avustralya, İngiltere ve ABD'nin yanı sıra Yeni Zelanda ve İsveç de devlet muhasebesi sisteminde tahakkuk esasını kullanmaktadır.

Aşağıda Yeni Zelanda ve İsveç devlet muhasebesi sistemi kısaca açıklanmıştır.

2.2.3.1. Yeni Zelanda

Yeni Zelanda kamu sektörünü hesaplarını ve bilançolarını özel sektör gibi hazırlayıp özel denetleme şirketlerinin denetimine tabi tutan ilk ülkedir.¹⁸⁷

Yeni Zelanda'da kamu mali yönetimi reformu ile birlikte daha önce nakit esaslı olarak hazırlanan ve uygulanan muhasebe sistemi yerini tahakkuk esaslı muhasebe sistemine bırakmıştır. Sistemin yasal dayanağı 1989'da çıkarılan Kamu Finansmanı Kanunu olup, mali işlemler ve sonuçları "Genel Olarak Kabul Edilmiş Muhasebe Standartları-GKMS" ile belirlenmiş olan usul ve esaslara göre tutulmaya ve raporlanmaya başlanmıştır. 1993 yılında çıkarılan Finansal Raporlama Kanunu ile de kamudaki kurumların ve özel sektörün mali raporlarını söz konusu standartlara göre tutmaları gerektiği tekrar belirtilmiş ve mali raporlama ile ilgili standartları onaylaması için Muhasebe Standartlarını İnceleme Kurulu tesis edilmiştir. Mevcut sistemde muhasebe standartlarının oluşumu devlet tarafından belirlenmekte (söz konusu kurulun onayı ile) ve bu standartlar hem kamu hem de özel kesim için geçerli olmaktadır.¹⁸⁸

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş, ekonomik faaliyetlerin ifadelendirildiği muhasebe kayıt ve işlemlerinin hem özel sektör hem de kamu sektörü için aynı standartlarda oluşturulması gibi çok önemli bir dönüşümü getirmiştir. Bu muhasebe sisteminin uygulanması sonucunda, kamu bir mali yılda çıktılar için yapmış

¹⁸⁶ Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002, s.19

¹⁸⁷ SELÇUK, Faruk, Anjariitta, Rantanen, *Türkiye'de Kamu Harcamaları ve Kamu Borçlanması, Mali Disiplin Gereği Üzerine Bazı Gözlemler*, TÜSİAD, Ocak 1996, s.84

¹⁸⁸ YILMAZ, 1999, ss.27-28

olduğu toplam harcamaları tam olarak görebildiği gibi, sahip olduğu varlıkların değerlemesini de yapabilmektedir. Mali raporlamayı kolaylaştıran ve gerçek maliyeti ortaya çıkararak bu muhasebe sistemi, hükümetin karar alma süreçlerini nakit esaslı muhasebe sistemine göre daha net bir şekilde ortaya koymaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi departmanların, Crown'un¹⁸⁹ ve bir bütün halinde devletin mali pozisyonuna, yani varlıkların ve kaynakların durumunu gösteren bilançoya ancak bu sistemle ulaşılabilir. Böyle bir bilanço bilgisinin temini hükümete, bilançoda gösterilen yükümlülükler ve varlıklar ile bağlantılı risk yönetimi üzerinde değerlendirme yapabilme fırsatı sağlamıştır.

Yeni Zelanda'da mali raporlamaya büyük önem verilmiştir. Çünkü Hazine'ye düzenli, tam ve zamanında bilgi sağlanması yönetsel açıdan önemli bir ihtiyaçtır. Bu ihtiyacın karşılanabilmesi için de toplulaştırılmış mali tabloları sağlıklı bir şekilde üretebilecek bir bilgi sistemi alt yapısı oluşturulmaya başlanmıştır. Ayrıca mali tabloların dâhil edileceği kuruluşların kapsamı da genişletilmiş bu sayede devletin mali yapısının daha net olarak ortaya konulabilmesi sağlanmıştır.

Departmanların ve Crown kuruluşlarının mali tabloların oluşturulması konusunda bilgilendirilmeleri ve bu tabloların önemini kavramaları, bu tabloların sağlıklı bir şekilde üretilmesine katkı sağlamaktadır. Mali tabloların sağlıklı bir şekilde çıkarılmaya başlanması ile birlikte bu raporların yorumlanması da gelişme göstermiştir. Çünkü mali bilgilerin analizi artık daha detaylı yapılabilmektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile Parlamento, ekonomi ve mali yapı analistleri, medya, kamuoyu ve çevre grupları gibi mali tabloların temel kullanıcılarına; daha nitelikli mali bilgilerin, anlaşılabilir bir şekilde ve daha kaliteli dokümanlarda sunulmasını sağlamıştır. Bu sayede Yürütme Organı ile Parlamento'nun karar alma süreçlerinde ve etkinliklerinde artış olmuş ve bilgilendirmişlerdir.

Bundan önceki nakit muhasebe sisteminin bıraktığı miraslardan birisi de, birçok varlığın geçmişten gelen maliyet bilgilerinin kullanılabilir nitelikte olmamasıdır. Bu sorun varlık değerlemesinde net cari değer metodu yaklaşımının kullanılması suretiyle

¹⁸⁹ Crown burada devlet anlamında kullanılmaktadır. İleride bahsedilecek olan Crown kuruluşları ise, yasal olarak kurulan ve hükümetin hak sahipliği nedeni ile kontrollü ilgisinin bulunduğu kamu kurumsal yapılarıdır.

çözümlemişdir. Mali tabloların kullanıcıları birçok varlığın değerlendirilmesinde bu yaklaşımı benimseyerek bilançonun mali pozisyonunun ekonomik realitesini daha başarılı bir şekilde gösterebilmişlerdir. Bu yaklaşım son dönemde Yeni Zelanda ve Avustralya'daki muhasebe çerçevesindeki gelişmelerle desteklenmektedir.¹⁹⁰

Yeni Zelanda'da hükümetin kurduğu ve merkezi hükümetten ayrı olarak yönetilen, nispeten bağımsız yapıdaki Crown Kuruluşları ile Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT); sorumluluk açısından devletin diğer kuruluşları ile farklı esaslara tabidirler. Bu nedenle merkezi devletin mali tablolarının KİT'ler ve Crown Kuruluşları'nın mali tablolarıyla konsolide edilmesinin uygun olmadığı düşünülmüş olup bu kuruluşların muhasebeleri için öz sermaye muhasebesi yaklaşımı benimsenmiştir.¹⁹¹

Ayrıca Yeni Zelanda da Kamu Finansmanı Kanunu çerçevesinde parlamentoya bağlı olarak çalışan "Denetim Ofisi" kamu harcamalarının belli yetkiler içinde yapılıp yapılmadığını ve işlemlerinin genel kabul gören muhasebe standartlarına göre yürütülüp yürütülmediğini denetlemektedir.

2.2.3.2. İsveç

İsveç'te kamu yönetimi alanında başlatılan reformlardan birisi, 1993 yılında İsveç merkezi hükümetinde uygulamaya konulan tahakkuk esaslı muhasebe sistemidir. İsveç'te bütçe her ne kadar nakit esasına göre hazırlanmakta ise de tahakkuk bazında raporlar hazırlanmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe İsveç'te kamu kaynaklarının kullanımında esneklik, performans, hesap verebilirlik gibi kavramlar üzerine inşa edilen yeni yönetim anlayışını kolaylaştırmaktadır.

İsveç'te yapılan faaliyetler için aktarılan kaynaklardan ziyade faaliyetler neticesinde elde edilen sonuçlara daha çok önem verilmektedir. Girdi yerine çıktı ve sonuç üzerinde durulmuş, bu ise esneklik- performans ilişkisinde hesap verilebilirlik anlayışını arttırıcı bir eğilimi de beraberinde getirmiştir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ise hesap verilebilirliği sağlamlaştırıcı bir unsur olarak hükümet program ve uygulamalarının toplam maliyet ve daha spesifik olarak ürün başına maliyet gibi performans gözetimi ve analizleri yapmaya imkan tanımıştır.

¹⁹⁰ YILMAZ, 1999, s. 69

¹⁹¹ YILMAZ, 1999, s. 68

İsveç'te kuruluşlara büyük esneklik tanınması ve girdilerin seçiminde tamamen serbestlik getirilmesi nedeniyle her bir girdinin tam maliyetinin görülmesi açısından yöneticiler için kamu kuruluşlarının tahakkuk esaslı muhasebe sistemini kullanmaya başlamış olmaları çok önemli bir gelişme olarak görülmüştür.

Kimi yöneticiler bu sistemi teknik uygulamalar için çok yararlı bir sistem olarak görürken, çoğu ise maliyet hakkında edinilen bilginin kalitesindeki artışa dikkat çekmiştir.¹⁹²

2.3. Borç ve Nakit Yönetiminde Kalite

2.3.1. Borç Yönetiminin Düzenlenmesi

Son dönemde birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere yaşanan krizler, etkin ve sağlıklı çalışan bir borç yönetiminin önemini ortaya çıkarmış ve özellikle gelişmekte olan ülkelerin finansal krizlere olan yatkınlıkları nedeniyle kendileri için etkin borç yönetim politikaları oluşturmalarını zorunlu hale getirmiştir. Borç yönetim politikaları her ne kadar krizlerin ana nedeni olmasa da, borç portföyünün vade yapısı, faiz oranı ve para cinsi kompozisyonun yanı sıra, devletin verdiği doğrudan ve dolaylı garantiler de krizlerin derinleşmesinde önemli roller oynamaktadır.¹⁹³

Bu nedenlerle ülkeler etkin borç yönetimi sağlayabilmek için borç yönetim ofisleri kurmuşlardır. Etkin borç yönetimi, bir yandan düşük maliyet ve risk ile borçlanmayı hedeflerken diğer yandan oluşturulan borçlanma stratejisini kamuoyuna açıklayarak şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin gözetilmesine ve piyasaların mali disiplin içinde istikrarlı bir şekilde çalışmasına katkıda bulunur.¹⁹⁴

Borç yönetimi, devlet borçlarının etkin bir şekilde yönetilmesi için bir strateji geliştirmesi ve yürütülmesi sürecidir. En basit tanımı ile etkin borç yönetimi, düşük maliyet ve asgari risk ile piyasalardan finansman ihtiyacının karşılanmasıdır. Bu nedenle dar anlamda borç yönetimini yürütecek birimin hedefi düşük maliyetler ile borçlanmaya çalışmak olmalıdır. Uygulamada risk ve maliyetin düşük olmasından özellikle gelişmekte olan ülkeler için kabul edilebilir risk ve maliyet seviyeleri

¹⁹² AKAR, 2001, s.52

¹⁹³ ATEŞ, Gürkan, *Borç Yönetim Ofisi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Çalışma*, TC Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekim 2002; s.33

¹⁹⁴ ATEŞ, 2002, s. 34

anlaşılmalıdır. Örneğin, Finlandiya ve İrlanda borç ofisleri düşük maliyet seviyelerini ülkenin katlanabileceği bir sınır olarak değerlendirmişlerdir.¹⁹⁵

Gelişmiş ülkelerde, borç yönetimi tıpkı para ve maliye politikası gibi istikrarın sağlanması amacıyla kullanılan ayrı bir politikadır. Ekonomik dengeye bu üç politikanın uyumlu bir şekilde kullanılmasıyla ulaşılmaya çalışılmaktadır.¹⁹⁶ Ancak devlet borçları bir iktisat politika aracı olarak da değerlendirildiğinde, bunların bütçe ile olan sıkı ilişkisi biraz gevşemektedir. Artık sadece bütçedeki gelir eksikliğinin kapatılmaması için borçlanılmamakta, bunun yanında sırf ekonomiyi etkilemek ve yönlendirmek amacıyla da borç alınmaktadır.¹⁹⁷

Kamu borç yönetiminin temel ilkeleri genel olarak;¹⁹⁸

- Makroekonomik dengeleri gözeterek para ve maliye politikaları ile uyumlu, sürdürülebilir, saydam ve hesap verilebilir bir borçlanma politikası izlenmesi,
- Finansman ihtiyaçlarının, iç ve dış piyasa şartları ve maliyet unsurları göz önüne alınarak belirlenen risk seviyesi çerçevesinde, uzun vadede mümkün olan en düşük maliyetle karşılanmasıdır.

Borç yönetimi konusunda birçok OECD ülkesi ve gelişmekte olan ülkelerde yapılan reformlar sonucunda temel olarak üç önemli nokta ortaya çıkmıştır. Bunlar; borç yönetiminin politik baskılara maruz kalmaması, borç yönetiminde çalışan kişilerin teknik bakımından yeterli olması ile tek bir elde toplanmış bir veri ağının kurulması, risk yönetim modellerin geliştirilip uygulanması ve gerekli teknolojik donanımın sağlanmasıdır.

Etkin borç yönetimi genelde gelişmiş ülkelerde bağımsız bir bünyede veya Hazine ya da Maliye Bakanlığı gibi bir kurum bünyesinde kurulan borç ofisleri ile yürütülmektedir. Borç ofisleri; Yeni Zelanda'da Hazine, İsveç ve Danimarka'da Maliye Bakanlığı bünyesinde, Avusturya ve İrlanda'da ise ayrı ve bağımsız bir kurum şeklinde örgütlenmiştir. Borç yönetim ofislerinin Hazine-Maliye Bakanlığı içinde yer alması

¹⁹⁵ ATEŞ, 2002, s.4

¹⁹⁶ GÜRLER, A.Sema, *Devlet İç Borç Yönetimi OECD Ülkeleri ve Türkiye Uygulaması*, DPT Uzmanlık Tezi, Ağustos 1998, s.166

¹⁹⁷ EMİL, Ferhat, GELBERİ Ali İhsan, "Borç Yönetimi ve Para Politikalarının Koordinasyonu", *Hazine Dergisi*, Ekim 1996, ss. 56-58

¹⁹⁸ Hazine Müsteşarlığı; *Kamu Borç Yönetimi Raporu*, Nisan 2003, Ankara, s.1

veya ayrı bir kurum şeklinde örgütlenmesine göre bağımsızlıkları değişebilmektedir. Ülkelerin şartlarına göre ister bağımsız ister kurum bünyesinde kurulsun, borç yönetiminin bu ofisler aracılığı ile risk yönetiminde tamamen uzmanlaşabileceği ve bu sayede verimli olarak çalışabileceği ileri sürülmektedir. Çünkü risk yönetiminin farklı bir uzmanlık gerektirdiği ve bu birimlerde çalışan kişilerin tek bir konuda yoğunlaşmasının uygun olacağı savunulmaktadır. Bazı OECD ülkelerinin borç ofislerinin yapıları ve amaçları bu üç yapı hakkında fikir vermesi bakımından aşağıda belirtilmiştir.¹⁹⁹

- *İrlanda Borç Ofisi*; İrlanda'da 1990 yılında bağımsız olarak kurulan borç ofisinin bağımsızlığının derecesi kanunlarında tanımlanmıştır. Bu borç ofisinin temel amacı orta vadeli, düşük riskli bir borç portföyü yönetmektir.
- *Yeni Zelanda Borç Yönetim Ofisi*; Yeni Zelanda'da 1988 yılında kurulan borç yönetim ofisi, her ne kadar Hazine²⁰⁰ içinde örgütlenmiş olsa da bir dereceye kadar bağımsız olup kendi danışma kuruluna sahiptir. Sağlanan bağımsızlık sayesinde çıkardığı yasalar ile borç yönetimi stratejilerini para politikalarından ayırmıştır. Borç ofisinin amacı, ülkenin kabul ettiği risk sınırları içinde riski düşük bir net yükümlülük portföyünü, maliyet ve risk unsurlarını dikkate alarak hazırlamak ve etkin bir şekilde yönetmektir. Borç yönetim ofisi portföy yönetiminde riski azaltmak için aktif pasif yöntemine²⁰¹ başvurmaktadır.
- *İsveç Borç Ofisi*; İsveç Borç Ofisi 1989 yılında Maliye Bakanlığı bünyesine alınmıştır. Bu ofisin temel amacı, para politikalarının izin verdiği limitler içinde günlük kamu açıklarını mümkün olan en düşük maliyetle finanse etmektir. İsveç Borç Ofisi; iç ve dış borçlar için farklı hedefler tanımlamakta ve bu hedeflerden kabul edilebilir sapmaları belirlemektedir. Bu şekilde ofis, borç portföyünün

¹⁹⁹ ATEŞ, 2002, s.7

²⁰⁰ Yeni Zelanda'da Hazine, maliye bakanlığının işlevlerini yürütmekte ve Hazinesinin başında maliye bakanı bulunmaktadır. Bu nedenle Yeni Zelanda Borç Yönetim Ofisinin aslında maliye bakanlığı bünyesindeki yapılanma türüne uygun olduğunu söylemek daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

²⁰¹ Devletin, varlıkları ve yükümlülükleri bir bütün olarak ele alındığında, gelecekteki borç servis maliyetlerinde meydana gelen bir değişiklik devletin aktif ve pasiflerini dolayısıyla gelir-gider dengesini de etkileyecektir. Bu nedenle birçok ülke risk yönetiminde **aktif/pasif yönetimini** tercih etmektedir. Devletin, vergi mükelleflerinden topladığı vergi gelirlerini ve yarattığı diğer kaynaklarını, genel harcamaları, transfer ödemeleri, döviz satın alımı, kamu harcamaları, KİT'lerin ihtiyaçları ve borç servis yükünün karşılanmasında kullanması sırasında aktif ve pasifler vade, faiz, döviz kompozisyonundan kaynaklanan finansal ve kredi riskine maruz kalmaktadır. Bu risklerin asgari düzeye indirilmesi amacıyla aktif/pasif yaklaşımı, borç yöneticilerinin, vergi gelirleri ve borç portföyünün yanı sıra devletin diğer her çeşit varlık ve yükümlülüklerinin bir bütün olarak dikkate alınmasını sağlar.

yapısına, vadesine karar vererek borcu piyasa riskine karşı yönetmeye çalışmaktadır.

Borç yönetiminin hangi kurum tarafından yürütülürse yürütülsün muhasebeleştirme işlemlerinin tahakkuk esasına göre yapılması, bunu tamamlamak için nakit temelli bir alt sistem oluşturulması ve işlemlerin kolay denetlenebilmesini sağlayacak teknik donanım ve altyapı geliştirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde borç yönetim sisteminin güçlü yanlarının zamanla zayıflıklara dönüşmesi riski ortaya çıkacaktır.

Borçlanmadan sorumlu birimlerle ilgili olarak bazı ülkelerde(Avusturya, İrlanda, Yeni Zelanda, İsveç ve sınırlı derecede Danimarka ve İngiltere’de) belli bazı performans kriterleri uygulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle söz konusu birimlerin işlemleri sonucunda oluşan kayıp ve kazançlar belli kriterlere göre izlenmektedir. Fakat performans kriterlerine sahip ülkelerde oluşan kayıplara uygulanan herhangi bir cezai müeyyide yoktur. Yalnız İrlanda’da iyi performanslar ödüllendirilmektedir.²⁰²

Ülkelerin çoğunda borçlanma limitlerinin konulması ve değiştirilmesi bütçe kanunlarıyla ya da aynı işlevi gören mali kanunlarla olmaktadır. Borç Yönetimlerinde borçlanma limiti yasal düzenleme ile borçlanma miktarına limit konulması ve sınırlamalar getirilmesi finansal krizler ile mücadelede avantaj sağlayan ve riski azaltan etkili bir uygulamadır.²⁰³ Kanunla borçlanmaya Avusturya, Kanada, Japonya, Meksika, İsveç ve zımnen Hollanda ve İngiltere gibi ülkeleri örnek olarak vermek mümkündür. Avustralya’da kaynak ihtiyacından fazla borçlanmak yasaklanmıştır. Yunanistan’da ise brüt borçlanma üzerine sınırlar konulmaktadır. Bununla birlikte, Belçika, İrlanda, Yeni Zelanda gibi ülkelerde borçlanma miktarına herhangi bir sınırlama getirilmemektedir.²⁰⁴

Ancak devletlerin borçlanma yetkisine yasal sınırlamalar getirdiği ülkelerde deneyimler bütçe sürecinde bir belirsizlik olduğunu göstermektedir. Hükümetlerin düzenli olarak borç programı uygulama kapasiteleri olumsuz etkilenmiştir. Bu sorunu

²⁰² GÜRLER, 1998, s.160

²⁰³ GEDİKLİ, 2001, s.104

²⁰⁴ GÜRLER, 1998, s.160

çözmek için yasama parasal borç limitleri yerine borcun artmasına neden olan faktörleri kontrol etmeyi amaçlamalıdır.²⁰⁵

2.3.1.2. Borç Yönetiminde Şeffaflığın Önemi

Şeffaflık mali yönetimde alınan kararların popülist olma ihtimalini ortadan kaldırdığından başarılı bir borç yönetimi için zorunlu şart olarak karşımıza çıkmaktadır. Şeffaflık; piyasaların borç yönetimine olan güveninin artmasında, borçlanma maliyetinin ve riskinin azalmasında önemli bir rol oynar. Bir başka ifadeyle, açık olarak belirtilmeyen veya gizli kalan amaç ve uygulamalar genelde piyasalar üzerinde olumsuz etkiler yaparak riskin artmasına neden olabileceğinden piyasalara karşı açık olmak gerekmektedir. Şeffaflık aynı zamanda yatırımcıların finansal yapılarını kuvvetlendirebilmeleri açısından da büyük önem taşımaktadır.²⁰⁶

Şeffaflık piyasa katılımcılarının riskleri tanımak için gereken bilgiyi elde etmelerini sağlayarak, kaynakların etkin dağılımına katkı sağlayacaktır. Ayrıca, şeffaflık, katılımcıları piyasa beklentileri hakkında bilgilendirmekte, belirsizlik zamanlarında piyasalarda istikrarın sağlanmasına yardımcı olmakta ve açıklanan politikaların etkinliğinin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.

2.3.2. Etkin Nakit Yönetimi

Çalışmanın Birinci Bölümünde de bahsedildiği gibi kamu hizmetlerinin kalitesi için gerekli olan asgari özelliklerden bazıları; hizmetin zamanında sunulması, yeterlilik, erişilebilirlik, sürekliliktir. Bu unsurlar karşılanmadıkça kamu hizmetlerinin kalitesinden bahsedilmesi mümkün değildir.

Kamu hizmetlerinin istenilen kalitede sunulabilmesi için ise bütçede o hizmet için tahsis edilmiş bir ödeneğin bulunması ve bunun harcama programına bağlanarak harcama yetkilisinin emrine verilmesi ve aynı zamanda ihtiyaç duyulan nakdin bulunması gereklidir. Diğer bir ifadeyle ödeneklerin kullanılabilmesi, karşılığında gerekli nakdin sağlanmasına bağlıdır. Gerekli nakit ise ya gelirlerin tahsil edilmesi yoluyla ya da borçlanma suretiyle karşılanacaktır. Bu noktada nakit yönetiminin

²⁰⁵ GEDİKLİ, 2001, s.104

²⁰⁶ ATEŞ, 2002, s.18

devreye girmesi ve gelirlerin yer ve zaman bakımından denkleştirilmesi²⁰⁷ gerekmektedir.

Mali yönetimin kamu kesiminin tamamını kapsayan ve bu kesimin tüm giderlerini zamanında karşılayabilmek amacıyla nakit akım tahmini ile alacak ve tahsilât takibi yapabilen, faaliyetlerin sonuçlarını raporlayabilen, ihtiyaç fazlası fonları önceden belirleyerek isabetli bir şekilde değerlendirebilen, kamu kesiminin elindeki yabancı para nakdi yönetebilen, yeni yönetim uygulamalarına uyumlu düşecek ve bilişim teknolojisiyle destekli bir nakit yönetimi sistemine ihtiyacı vardır.

Nakit yönetiminin sözü edilen fonksiyonları yerine getirebilmesi için hazine birliği gereklidir. Hazine birliği, bütçe ayırımı yapılmaksızın kamu kesiminin bütün gelirlerinin devlete ait bir hesapta toplanması ve ödemelerin de bu hesaptan yapılması anlamına gelmektedir. Hazine birliği, mali disiplinin sağlanması açısından da gereklidir.

Etkin bir nakit yönetimi, iyi bir planlama, nakit tahsilâtı ve ödemeler arasında uyum sağlamayı gerektirmektedir. Nakit giriş ve çıkışları arasındaki uyumunun sağlanamaması, atıl nakdin değerlendirilememesi nedeniyle devlet için gelir kaybına neden olabileceği gibi devletin yüksek faizle borçlanmak zorunda kalması sonucunu da doğurabilecektir. Bu durum nakit planlamasının, nakit yönetimi ve borç yönetimini birbirine bağlayan önemli bir köprü olduğunu göstermektedir. Bu nedenle kısa ve uzun vadeli borçlanma ve nakit planlaması için tutarlı, gerçekçi ve detaylı hazırlanmış bir nakit akımları tahmini olmalı ve nakit akımlarının bütçenin uygulanma süreciyle ilişkisi tam olarak sağlanmalıdır.

Ayrıca, acil hallerde ödemelerin gereken zamanlarda yapılmasına olanak sağlayacak nakit yönetimi eylem planlarının mevcut olması gerekmektedir. Bu sayede karşılaşılabilecek muhtemel risklere karşı olası önlemler alınabilecektir.

Yeni Zelanda, nakit yönetiminde iyi uygulama örneği sergileyen bir ülkedir.²⁰⁸ Yeni Zelanda'da her ne surette olursa olsun bütün kamusal nitelik taşıyan paralar ya bir

²⁰⁷ Yer bakımından denkleştirme; devletin bütün gelirlerini (borçlanma yoluyla sağlananlar dahil) Hazineye toplamak ve bu gelirlerden gerekli kısmı bir hizmetin karşılığı olarak ödemelerin yapılacağı yere göndermektir. Zaman bakımından denkleştirme ise; hazinenin gerekli nakdi ihtiyaç olduğunda veznesinde bulundurup ödemesidir. Tek hazine hesabı sistemi zaman bakımından denkleştirmeye örnek olarak gösterilebilir.

²⁰⁸ YILMAZ, 1999, ss.36-37

Crown'un ya da bir departmanın banka hesabında tutulmaktadır. Hazine tarafından departmanlara yapılan ödemeler, departmanların gelirleri, yine departmanların varlık satışı sonucu elde ettiği gelirler dışındaki bütün kamu paraları Crown banka hesabına yatırılmaktadır. Departmanların ödemelerini zamanında yapabilmek için banka hesaplarında gerekli olan likiditenin bulundurulması, ödemeleri kendi banka hesaplarından yapmaları ve yaptıkları ödemelerin kayıtlarını tutmaları gerekmektedir.

Yeni Zelanda da her departman gelecek yıla ait nakit ihtiyacı için ayrıntılı bir nakit tahmini yapmaktadır. Hazırlanan nakit tahmini ve çıktının temin edilmesi ile ilgili diğer bilgiler kullanılmak suretiyle, nakit ödeme programı departman ile Hazine arasında kararlaştırılmaktadır. Hükümet bir banka ile yaptığı anlaşma çerçevesinde hemen hemen bütün departman ve Crown faaliyetlerinde gerekli olan bankacılık işlemlerini bu banka aracılığı ile sağlanmaktadır. Anlaşma yapılan bankadaki para her gece Crown banka hesabına aktarılmakta ve bu şekilde merkezileştirilen nakit yönetimi Hazine tarafından idare edilmektedir. Hazine tarafından nakit yönetimi amacıyla kullanılan departmanların banka hesabındaki paralarına piyasa faiz haddi düzeyinde gecelik bazda faiz tahakkuk ettirilerek bir faiz ödemesi yapılmaktadır (Hazine Borç Yönetimi Ofisi tarafından). Bu uygulama kurumlara, nakit yönetimlerini daha rasyonel biçimde planlamaları konusunda önemli bir teşvik unsuru olmaktadır.

Yeni Zelanda nakit yönetimi konusunda üzerinde durulması gereken bir konu da varlıkların satışı sonucunda elde edilen gelirin yönetiminin kurumların kendilerine bırakılmış olmasıdır. Yine bu anlamda departmanlara, sahip oldukları varlıkları kullananlara bunun karşılığında bir fiyatlandırma hakkı verilmiştir. Böylece bunları kullanan gerek kamu (özellikle) gerekse özel kesim bu yeni maliyete göre kararını yeniden gözden geçirmektedir.

2.4. Kontrol ve Denetimde Toplam Kalite Uygulamaları

Kamu yönetiminin çağdaş kurallara uygun bir şekilde işlemesi ve kamu mali yönetiminde toplam kalitenin gerçekleştirilebilmesi amacıyla mali saydamlığın sağlanması, yönetimlerin hesap verebilir hale gelmesi ve bunlara paralel olarak da yönetsel görev yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde düzenlenmesi; kamu idarelerinde yeni kontrol mekanizmalarının oluşturulmasını gerektirmiştir. Bu kontrol mekanizmaları; uluslararası standartlara uygun iç kontrol ve denetim sistemleridir.

2.4.1. İç Kontrol Sistemi

Günümüzde kamu yönetiminde mali saydamlığın temini ve etkinliğin artırılması amacıyla, gerek kamu yönetimi, gerekse kamu mali yönetimi ve kontrol sistemlerine yönelik olarak önemli çalışmalar yürütülmektedir. Bu çalışmalar, yeni yönetim modelleri, yeni kontrol düzenlemeleri ile iç denetimin kamu mali yönetimi ve kontrolü alanında sahip olduğu rolün yeniden tanımlanmasıdır. Sözü edilen çalışmalardan en önemlileri ise kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi ile ilgili olan ve getirdiği yeni bakış açısı ile mali kontrol uygulamasını belirli bir sistem temeline oturtan yeni kontrol düzenlemeleridir. Organizasyonun kendi kontrol sistemini değerlendirebilmesini sağlayacak çerçevenin ya da bir başka deyişle “iç kontrol sistemi”nin oluşturulması, bu düzenlemelerden biridir.

İç kontrol, idarenin amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi konusunda güvence sağlayan yönetim araçlarının bütünüdür. İç kontrol, aynı zamanda yönetim kontrolü olarak da adlandırılmaktadır. İç kontrol sistem ve araçları, idarenin yönetimine dayatılan kural ve uygulamalar değil, idare yönetiminin amaç ve hedefleri gerçekleştirme konusunda ihtiyaç duyduğu mekanizmalardır. Bu açıdan, yönetim aracı olarak iç kontrol, olumlu bir bakış açısı getirmektedir.²⁰⁹

2.4.1.1. İç Kontrolün Tanımı, Unsurları ve Amaçları

İç kontrol, idarenin amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik bir yönetim aracıdır. İç kontrol en geniş anlamıyla şöyle tanımlanmaktadır: “Bir kurumun, kuruma ait politikaların ve hükümet programlarının istenen sonuçlara ulaşması; bu programlar için kullanılan kaynakların, belirlenen amaç ve organizasyon hedefleriyle uyumlu olması; programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması; güvenilir ve zamanında bilginin elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla oluşturulan organizasyon, politika ve yöntemler bütünüdür.”

İç kontrol sistemi, kurumun;

- Yasalara, düzenlemelere ve yönetimin direktiflerine uyması,

²⁰⁹ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.141

- Düzenli, verimli, etkili ve tutumlu faaliyetleri teşvik etmesi ve planlanmış çıktılarını gerçekleştirilmesi, yolsuzluğa, israfa, suiistimale ve kötü yönetime karşı kaynaklarını koruması,
- Organizasyonun hedefleriyle uyumlu kaliteli ürünler ve hizmetler sunması,
- Güvenilir finansal ve yönetim bilgileri üretip bunu sürdürmesi ve düzenli raporlar aracılığıyla bu verileri tarafsız biçimde açıklaması, hususlarında makul bir güvence sağlamasına katkıda bulunmaktadır. Bu nedenle, bir kurumda bütün yöneticilerin etkili iç kontrol sistemi oluşturmanın ve bunu sürdürmenin önemini kavramaları yaşamsal bir önem taşır.²¹⁰

İç kontrol sisteminde açık ve uyumlu hedefler, görevler ve sorumluluklar ile kabul edilebilir riskler belirlenmeli, risk ve kontrol sistemlerine ilişkin değerlendirmeler yapılmalı, organizasyon içerisinde gerekli motivasyon, yeterli kaynak tahsisi ve düzenli bir raporlama sistemi sağlanmalı; öğrenme ve hayata geçirme mekanizmaları geliştirilmelidir.²¹¹

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlemesine yönelik temel unsurlar şunlardır:²¹²

- Tüm mali konulardan sorumlu güçlü merkezi bakanlıklar,
- Muhasebe, mali raporlama ve iç denetime ilişkin merkezi standartların belirlenmesi ve bu standartların uygulanmasını sağlayacak bir sistem,
- Birim ve yetkililere yönelik şeffaf bir hesap verebilirlik müessesesi,
- Ex-ante (Öncel) kontrole yönelik etkin ve uygun sistem ve yöntemler,
- Tüm kamu sektörü için mali raporlama ve performans yönetimine ilişkin açık, anlaşılır ve şeffaf kurallar,

²¹⁰ *İç Kontrol: Kamusal Hesapverme Sorumluluğu için Bir Yapı Oluşturulması*, çeviren; ÖZEREN, Baran, Mayıs 2002, s.1

²¹¹ ACAR, Pınar, “İç Kontrol Standartları”, *Uluslararası Mali Standartlar*, T.C. Maliye Bakanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara 2002, s.324

²¹² ACAR, 2002, s.329

- Parlamento tarafından kamu sektörünün dış denetimine yönelik güçlü ve etkin bir dış denetim.

Kurumların misyonlarını daha etkin bir biçimde yerine getirmeleri, faaliyetleri ve iş süreçlerini sürekli iyileştirilmeleri ve geliştirmeleri, daha başarılı program sonuçları elde etmeleri ve faaliyetlerine ilişkin problemleri azaltmalarında katkıda bulunan en önemli faktör iç kontrol sisteminin kurulması ve iç kontrol faaliyetlerinin uygun bir biçimde yapılmasıdır. Etkin iç kontrol değişen çevre koşullarının, çeşitlenen taleplerin ve önceliklerin üstesinden gelmek üzere değişimin yönetilmesine de yardımcı olmaktadır. Kurumların operasyonel süreçlerini geliştirmek ve yeni teknolojik gelişmeleri uygulamaya koymak üzere çaba sarf etmelerinden ve programların değişmesinden dolayı, yönetimlerin, kontrol faaliyetlerinin etkinliğinden emin olmak için iç kontrol işlemlerinin niteliğini ve değerini süreklilik temelinde saptayıp değerlendirmeleri gerekir.²¹³

2.4.1.2. İç Kontrol Yaklaşımları

Organizasyon ve işletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik olarak çeşitli iç kontrol modelleri geliştirilmiştir. Bunları en önemlileri COSO (Committee of Sponsoring Organizations) ve CoCo (Canadian Institute of Chartered Accountants) iç kontrol modelleri ve AB uygulaması olan Kamu İç Mali Kontrolü (PIFC) yaklaşımıdır.

COSO Modeli

İlk olarak özel sektörde uygulamaya başlanılan ve giderek kamu sektöründe bir yönetim aracı olarak uygulaması yaygınlaşan iç kontrol kavramı ve anlayışı COSO tarafından geliştirilmiştir. Bu nedenle iç kontrol sistemi COSO modeli olarak da isimlendirilmektedir.²¹⁴

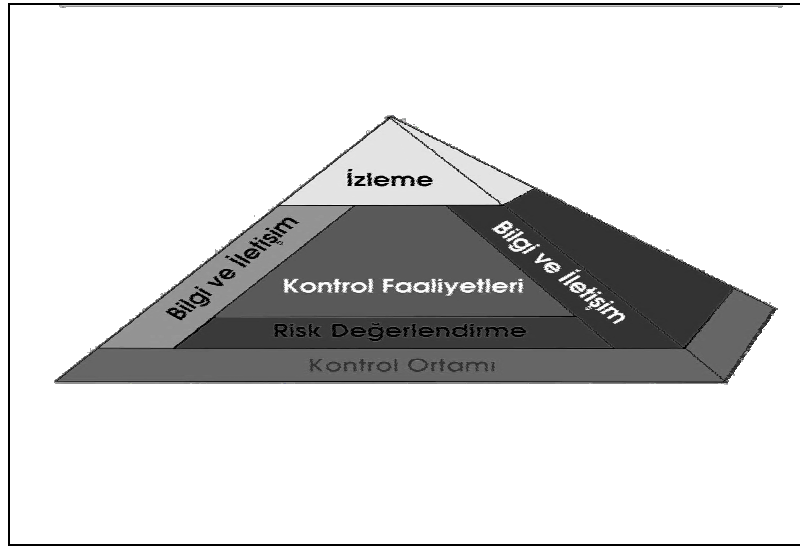
COSO modeline göre iç kontrol; üst yönetimden başlayarak en alt kademe çalışanına kadar süreçte görev yapan tüm çalışanlar tarafından uygulanan ve idarenin; faaliyetlerinin etkinliği ve etkililiği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve mevzuata uygunluk açılarından hedeflerine ulaşabilmesi konusunda kabul edilebilir bir güvence

²¹³ *Federal Hükümette İç Kontrol Standartları*, Çeviren; ÖZEREN, Baran, Mart, 2002, s.1

²¹⁴ ARCAĞÖK ve ERÜZ, 2006, s.142

sağlamayı amaçlayan bir süreçtir.²¹⁵ Bu modelin bileşenleri, kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemedir.

Bu alt bileşenlerde yer alan kriterlerin uygulanmasıyla kurum içi iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi hedeflenmektedir. COSO modelinde iç kontrol bileşenlerinin birbirleriyle ilişkisi COSO Piramidi olarak Şekil 3'te gösterilmektedir.²¹⁶



Şekil 3: COSO Piramidi

CoCo Modeli

Kanada modeli olarak da bilinen CoCo modelinde dört temel kontrol ölçütü ortaya konulmuştur. Bu ölçütler; amaç, bağlılık, yeterlilik, izleme ve öğrenmedir.²¹⁷

Amaç; varlık nedenidir. Bu nedenle amaçlar belirlenmeli ve herkese iletilmelidir. Amaçlara ulaşmanın önündeki her türlü risk tanımlanmalı ve değerlendirilmelidir. Bağlılık ölçütü; etik değerler, insan kaynakları politikası, organizasyon yapısı, yöneticilerin ve personelin çalışma yöntemleri, idare ve personelin performansı gibi hususları kapsamaktadır. İdarede yetki, sorumluluk ve hesap verebilirlik açık bir şekilde tanımlanmalı, karar alma ve uygulama görevleri uygun kişilere verilmelidir. Yeterlilik ölçütünde personelin yeterli bilgi ve niteliğe sahip olması, iletişim sisteminin idarenin amaç ve değerlerini desteklemesi konuya ilişkin

²¹⁵ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.144

²¹⁶ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.144

²¹⁷ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.146

yeterli bilginin ilgililere zamanında iletilmesi, karar ve uygulamanın koordinasyon içinde yürütülmesi, idarenin amaçları ve bu amaçlara ulaşmanın önündeki risklerin dikkate alınarak kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi esas alınmaktadır. İzleme ve öğrenme ölçütünde ise yönetimin kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmesi, sonuçlarını sorumluları ile görüşmesi iletişim ve raporlama alanındaki eksikliklerin belirlenmesi ve performansın izlenmesi gibi hususlar aranmaktadır.

CoCo modelinde iç kontrolün amaçları; faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, iç ve dış raporlamanın güvenilirliği, kanun tüzük ve iç politikalara uygunluk olarak sayılmaktadır.

Kamu İç Mali Kontrolü (PIFC) Yaklaşımı

AB uygulamasında Kamu İç Mali Kontrolü (Public Internal Financial Control – PIFC) yaklaşımı esas alınmaktadır. Bu yaklaşımın üç boyutu bulunmaktadır. Birinci boyutu yönetsel hesap verebilirlik(Mali Yönetim ve Kontrol Sistemleri) oluşturmaktadır. Mali yönetim ve kontrol sistemi; ön mali kontrol, süreç kontrolü, işlem sonrası kontrol, standart ve yöntemlerin belirlenmesi, kontrol listeleri ile kontrol öz değerlendirme formlarının oluşturulması, iç kontrol standartlarının belirlenmesi ve mali yönetim ve kontrol rehberlerinin oluşturulması suretiyle kurulacaktır.

PIFC yaklaşımının ikinci boyutu fonksiyonel olarak bağımsız iç denetimdir(İç Denetim sistemleri). İç denetim sistemi de fonksiyonel bağımsızlık, iç denetim standartları, iç denetim etik kuralları, bütün alanlarda tüm denetim türlerinin uygulanması, denetim rehberleri ve kalite güvence programlarından oluşacaktır.

PIFC yaklaşımının üçüncü boyutunu ise ilk iki boyuta ilişkin yöntem ve standartların oluşturulması için kurulacak merkezi uyumlaştırma birimi (Central Harmonization Unit-CHU) oluşturmaktadır. Merkezi uyumlaştırma birimi, uluslararası genel kabul görmüş standartlar ve en iyi uygulamalara bağlı olarak iç kontrol ve iç denetim yönteminin oluşturulması ve geliştirilmesinden ve de yönetsel hesap verebilirlik(mali yönetim ve kontrol sistemleri) ve iç denetime ilişkin yeni mevzuatın devletin tüm idari birimlerinde uygulanmasının koordinasyonundan sorumlu bir merkezi yönetim kuruluşudur. Uygulamada bu kuruluş genelde maliye bakanlığı bünyesinde yapılanmaktadır.

Kamu iç mali kontrolü, yürütme ve yürütmenin yetkili kuruluşları tarafından içsel olarak uygulanan mali kontrol sistemidir. Bu sistemin amacı, idarelerin mali yönetim ve kontrolünün ilgili mevzuata, bütçe tanımlarına ve iyi mali yönetim ilkelerine uygunluğunu sağlamaktır. Kamu iç mali kontrolü; idarenin bütün gelirleri, harcamaları, varlıkları ve yükümlülüklerinin kontrolüne yönelik olarak alınan bütün önlemleri ifade eder. Bu yaklaşım, ön mali kontrol ve iç denetimi kapsamakla birlikte sadece bunlarla sınırlı değildir.²¹⁸

2.4.1.3. İç Kontrolün Bileşenleri

COSO modeli, AB ve Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Teşkilatı (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI) gibi kuruluşlar tarafından da kabul edilen bir iç kontrol modelidir. Bu nedenle iç kontrolün bileşenleri olarak COSO modelinin bileşenlerinin esas alınmasının doğru olacağı düşünülmektedir. Modelin bileşenleri; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemedir.

2.4.1.3.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamını, bir kurumun personelinin kontrol bilincini etkileme tarzı belirler. Disiplin sağlayan ve yapı oluşturan kontrol ortamı iç kontrolün bütün diğer unsurlarının temelidir. Kontrol ortamının öğeleri:²¹⁹

1. Kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetimin ve personelin etik değerleri ve organizasyonun bütününde her zaman iç kontrole yönelik destekleyici bir tavır içinde olma,
2. Uzmanlığa adanmış olma,
3. “Üst yönetimin tavrı”,
4. Organizasyonel yapı,
5. İnsan kaynakları ve politikaları ve uygulamaları.

²¹⁸ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.147

²¹⁹ INTOSAI: *Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi*, Çeviren; ÖZEREN, Baran, 2006, s. 15

Bu ögelerden kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetimin ve personelin etik değerleri onların öncelikleri ve değer yargıları olup, sosyal ve ahlaki standartlara dönüşmektedir. Yönetim ve personel organizasyonun bütününde, her zaman iç kontrolün gerçekleşmesi için destekleyici bir tavır göstermelidir.²²⁰

Ayrıca, kamu kuruluşları da dürüstlüğü ve etik değerleri korumalı, bunları da düzenli, ekonomik, etkin ve verimli olarak yürütecekleri faaliyetlerine yansıtmalıdır. Bu da kamu kuruluşlarının misyonları ile uyumlu hareket etmek durumunda olduklarını göstermektedir.

Uzmanlığa adanmış olma; düzenli, etik, ekonomik, verimli ve etkin performansı sağlayabilmek için ihtiyaç duyulan bilgi ve beceri düzeyi ne sahip olmayı ve iç kontrolle ilgili kişisel sorumlulukların doğru biçimde anlaşılmasını ifade etmektedir.

Kontrol ortamının ögelerinden üst yönetimin tavrı yönetimin iç kontrol sistemiyle ilgili olarak aldığı önlemlerin her yönünü ilgilendirmektedir. Bu nedenle üst yönetici, iç kontrolün gerçekleşmesi için her zaman destekleyici bir yaklaşım sergilemeli, bağımsızlığı, uzmanlığı özendirmeli ve performans değerlendirmelerini etik davranışlara ağırlık vererek yürütmelidir.

Üst yönetimin iç kontrolün önemine olan inancı ve bunu geliştirmeye yönelik girişimleri(örneğin, iç kontrol sisteminin parçası olarak bir iç denetim birimi kurulması) kuruluşların de iç kontrol faaliyetlerine uyma konusunda bilinçlenmelerini sağlamaktadır. Bu nedenle üst yönetimin, kendi davranışları aracılığıyla iyi örnek oluşturması gerekmektedir.

Kontrol ortamının ve iç kontrolün en önemli boyutu insandır. Etkin kontrolün sağlanması için işinin uzmanı olan ve güvenilir personele ihtiyaç vardır. Bu nedenle, personel çalıştırma, işe alma, değerlendirme, ücretlendirme ve yükseltme yöntemlerinin kısacası insan kaynakları yönetiminin kontrol ortamının etkinliğini sağlayacak güvenceye sahip olması gerekmektedir. Çünkü doğru iç kontrol anlayışına sahip ve sorumluluk almaya istekli yönetici ve çalışanlar, şeffaf ve liyakat esasına dayanan işe alma, performans değerlendirme ve yükselme süreçleri iç kontrolün kilit noktasını oluşturmaktadır.

²²⁰ INTOSAI: *Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi*, 2006, s.15

2.4.1.3.2. Risk Değerlendirmesi

Risk değerlendirme; kurumun hedeflerini gerçekleştirme engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. Süreçteki risk tespiti; kurum hedefleri ile bağlantılıdır, kapsamlıdır ve hem kurum hem de faaliyet düzeyindeki iç ve dış faktörlere bağlı riskleri içerir. Risk ölçme; riskin değerinin tahmin edilmesi ve riskin meydana gelme olasılığının hesap edilmesidir. Risklere verilecek yanıtları üretme ise, dikkate alınması gereken dört tür yanıt olması gerektiğini ifade etmektedir:²²¹ Risk transferi, riski kabul etme, riski azaltma veya riski bertaraf etme. Etkili bir iç kontrol, riskleri iyileştirmenin temel mekanizması olduğundan en uygun yanıtın “riski azaltma” olması kaçınılmazdır. Öte yandan uygun iç kontrol faaliyetleri riskleri ortaya çıkarıcı ya da önleyici nitelikte olabilmektedir.

Kamu kuruluşları, hizmet sunma ve arzulanan çıktıları elde etme üzerinde etki yaratabilecek risklerle başa çıkabilmek zorundadır. Ancak kuruluşların faaliyet gösterdikleri çevre devamlı değişim göstermektedir. Bu nedenle risk değerlendirmesinin süreklilik temelinde tekrarlanan, değişen koşulları, fırsatları, riskleri tespit ve analiz eden ve riskleri göğüslemek üzere gerekirse iç kontrolde değişiklik yapan bir süreç olarak algılanması ve iç kontrol uygulamalarının buna göre yönlendirilmesi gerekmektedir.

2.4.1.3.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri riskleri göğüslemek ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan tespit edici, önleyici ve düzeltici politikalar ve yöntemlerdir.²²² İç kontrol faaliyetlerinin etkin olmaları için, amaca uygun olması, dönem boyunca planlandığı şekilde sürekli işlev görmesi ve kapsamlı, makul ve kontrol hedefleriyle doğrudan bağlantılı olması gerekmektedir. Kontrol faaliyetleri kurumun geneline, bütün kademelere ve tüm fonksiyonlara uygulanmaktadır. Tespit edici, önleyici ve düzeltici olarak uygulanan bu faaliyetler risklerin önlenmesi ve hedeflerin gerçekleştirilmesinde yardımcı olmaktadır. Ancak düzeltici kontrol faaliyetlerinin

²²¹ INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, 2006, s.19

²²² INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, 2006, s.24

maliyetlerinin bunlardan sağlanacak yararlarla orantılı olmalısı etkin bir iç kontrol için gereklidir.

2.4.1.3.4. Bilgi ve İletişim

İç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde yürümesi için, bilgiler düzenli olarak kaydedilmeli; yönetime ve kurum içinde bu bilgiye ihtiyaç duyan diğer kişilere iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine olanak sağlayacak sürede ve yazılı olarak iletilmelidir.²²³ Güvenilir ve uygun bilginin ön şartı da işlemlerin ve işlerin anında kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılmasıdır. Kalıcı nitelikteki bilgiler, personelin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak formatta ve zaman dilimi içinde belirlenmeli, elde edilmeli ve iletilmelidir(doğru kişilerle zamanında iletişim). Bu nedenle, iç kontrol sistemi bu türden ve diğer bütün işlemleri ve önemli işleri eksiksiz olarak dokümanlara kaydetmelidir.

Yönetimin uygun kararları alma gücü, bilginin uygun, vaktinde, güncel, doğru ve erişilebilir olmasından yani bilginin kalitesinden etkilenmektedir.²²⁴ Bu nedenle bilgi sistemleri faaliyetleri ilgilendiren, finansal olan veya olmayan bilgileri ve faaliyetlerin yürümesi ve kontrolünü olanaklı hale getiren raporlar üretecek şekilde ve teknolojiye oluşturulması gerekmektedir

2.4.1.3.5. Gözetim

İç kontrol sistemi, kurumun karşı karşıya kaldığı risklere ve değişikliklere sürekli biçimde uyum göstermesi gereken bir süreçtir. Bu nedenle, iç kontrolün değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurmasını sağlamak için iç kontrol sisteminin izlenmesi gerekmektedir. Başarılı bir iç kontrolün sorumluluğu bütün yöneticilere ait olduğundan yönetimin kontrollerin arzu edildiği şekilde çalışıyor olmasını ve koşullardaki değişikliklere gerektiği biçimde uyum göstermesini sağlamak için iç kontrolü izleyecek müesseseleri geliştirmesi gerekmektedir.

Bu amaçla getirilecek müesseseler belli bir zaman içindeki performans kalitesini değerlendirmeli ve denetim bulgularının ve diğer incelemelerin gerektiği şekilde

²²³ *İç Kontrol: Kamusal Hesapverme Sorumluluğu için Bir Yapı Oluşturulması*, Mayıs 2002, s.4

²²⁴ *INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi*, 2006, s.32

çözüme kavuşturulmasını ve denetim bulgularının ve tavsiyelerinin tatmin edici bir biçimde ve hemen yerine getirilmesini sağlamalıdır.²²⁵

İç kontrolün izlenmesi sürekli izleme, özel değerlendirme ve her ikisinin kombinasyonu olmak üzere üç şekilde gerçekleştirilmektedir.²²⁶ Sürekli izleme faaliyetleri; kontrolün her bir unsurunu içerir ve düzenli, ahlaki, ekonomik, verimli ve etkin olma niteliklerini taşımayan iç kontrol sistemlerine karşı alınan önlemlerle ilgilidir. Özel değerlendirmelerin kapsamını ve sıklığını ise esasen, risk değerlendirmesi ve sürekli izleme yöntemlerinin etkinliği belirlenmektedir. Bu çerçevede yapılacak değerlendirmeler iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirmesini içermekte ve önceden belirlenmiş yöntemlere dayalı olarak iç kontrolün arzu edilen sonuçları gerçekleştirmesini güvence altına almaktadır.

2.4.1.4. Kurumsal Risk Yönetimi²²⁷

Kurumların karşılaştıkları her fırsat, beraberinde riskleri de içermektedir. Bu nedenle kurumların “sürdürülebilir büyüme” hedeflerine ulaşmalarında risklerini etkin bir şekilde belirlemek, ölçmek ve yönetmek son derece önemli bir etkidir.

Kurumsal Risk Yönetimi; kurumu etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlamak, riskleri kurumun kurumsal risk alma profiline uygun olarak yönetmek ve kurumun hedeflerine ulaşması ile ilgili olarak makul bir derecede güvence sağlamak amacı ile oluşturulmuş; kuruluşun üst yönetimi ve tüm diğer çalışanları tarafından etkilenen ve stratejilerin belirlenmesinde kullanılan, kurumun tümünde uygulanan sistematik bir süreçtir.

Etkin bir kurumsal risk yönetimi uygulamasının varlığından söz edebilmek için gerekli olan ve Tablo-2 de yer alan bileşenlerin dikkate alınmasında yarar vardır.

²²⁵ İç Kontrol: Kamusal Hesap verme Sorumluluğu için Bir Yapı Oluşturulması, Mayıs 2002, s.4

²²⁶ INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, 2006, ss. 35-36

²²⁷ TÜSİAD Risk ve Değer Yönetimi Çalışma Grubu, Kurumsal Risk Yönetimi, Aralık 2006, ss.1-61

Tablo 2: Kurumsal Risk Yönetiminin Bileşenleri

Risk Yönetim Ortamı:	Kurum içerisinde etkin bir risk yönetim sisteminin kurulabilmesi için öncelikle risk yönetim stratejisinin belirlenmiş ve çalışma ortamının bu stratejiye uygun olarak düzenlenmiş olması gerekir. Risk yönetim stratejisi; kurumun risk yönetim anlayışını, temel prensiplerini, konuya verdiği önemi, kabul edilebilir asgari risk seviyelerini, genel risk alma isteği seviyesini ve profilini, temel görev ve sorumluluklar ve yetkinlikleri gibi konulara açıklık getirmelidir.
Risk Yönetim Stratejisi	Kurum içerisinde etkin bir risk yönetim sisteminin kurulabilmesi için bir diğer önemli unsur ise belirlenmiş olan stratejilerin uygulamaya dönüştürülmesidir. Aksi takdirde stratejiler kurum tarafından benimsenemez ve günlük faaliyetlere yansımaz. Risk yönetim stratejisi ile ilgili mevcut durum analizinde aşağıdaki soruların cevaplanması uygun olacaktır
Sistematik ve Bütünleşik Risk Yönetim Faaliyetleri:	Stratejilerin ve bunlara bağlı olarak hedeflerin net ve kesin bir şekilde belirlenmesinin ardından bunların yerine getirilebilmesi için etkin ve sağlıklı çalışan bir risk yönetim faaliyetleri bütünü oluşturulmalıdır.Bu bütünde risklerin belirlenmesi, risklerin değerlendirilmesi, risk yönetim aksiyonlarının belirlenmesi(kaçınma, azaltma, paylaşma ve kabullenme gibi)yer almalıdır.
Kontrol	Kurum içinde oluşturulan kontroller, politika ve yöntemlerin, risk yönetim stratejisi, risk alma isteği seviyesi(risk iştahı) ve risk yönetim hedefleri ile uyumlu olmasını güvence altına almalıdır. Tüm diğer sistemlerde olduğu gibi risk yönetim sisteminin de işleyişi sürekli, ancak etkin yöntemlerle kontrol altında tutulmalıdır.
Bilgi ve İletişim	Risk yönetim faaliyetlerinin sağlıklı ve etkin bir şekilde yürütülebilmesi için ilgili kişilerin ve grupların, gerekli bilgiye, gerektiği ölçüde ve gerektiği zamanda ulaşabilmelerini garanti etmelidir. Bilgi eksikliği risklerin doğru bir şekilde tanımlanmasını, yönetilmesini ve kontrol altında tutulmasını engelleyecektir. Öncelikle bilgi var olmalı, doğru şekilde korunmalı ve gerektiği biçimde paylaşılmalıdır.
İzleme ve Sürekli Gelişim	Kurumların içinde bulunduğu değişime zamanında ve doğru tepkiler vermesi ve hızlıca uyum göstermesi gerekmektedir. Risk yönetim sistemi de sürekli değişen bir organizasyonun bir parçası olarak sürekli gelişmek ve kendisini yenilemek zorundadır. Aksi takdirde kurumun karşı karşıya olduğu birçok yeni riskin algılanmasında ve bu risklere cevap verilmesinde geç kalınabilecektir.

Kurumsal risk yönetiminden elde edilebilecek faydalar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Karar almanın ve planlamanın daha özenli hazırlanması ve daha emin temellere oturtulması,
- Sürprizlerin minimize edilmesi ve daha hazırlıklı olunması,
- Stratejilerin daha sağlıklı belirlenmesi,
- Daha etkin risk bilgisine daha çabuk ulaşılması,
- Fırsatların ve tehditlerin daha iyi tespit edilmesi,
- Kaynakların daha etkin tahsisi ve kullanımı,
- Olayların daha iyi yönetilmesi ve dolayısı ile riskin maliyetinin düşürülmesi,
- Kamuoyunun güveninin geliştirilmesi,
- Kanun ve mevzuatlara uygunluğun sürekliliğinin sağlanması,
- Performansın risk odaklı takip edilmesi,

Kurumsal risk yönetiminin kuruma sağladığı fayda, kurumun özelliklerine ve kurumsal risk yönetimi uygulamalarının etkinliğine son derece bağlıdır. Bu nedenle, yukarıda listelenen her bir faydanın her kurumda görülmesini beklememek gerekir. Bir kurum; kurumsal risk yönetimi ile ilgili hedeflerini sağlıklı bir şekilde belirlemiş, sistemini bu hedeflere uygun bir şekilde geliştirmiş ve faaliyetlerini bu sistemlere paralel bir şekilde gerçekleştirmiş ise kurumsal risk yönetimi sisteminden maksimum faydayı sağlayacaktır.

2.4.1.5. İç Kontrolde Roller ve Sorumluluklar

Kurum içindeki herkesin iç kontrolle ilgili sorumlulukları bulunmaktadır. İç kontrol esasen, yönetim, iç denetçiler ve diğer personel dahil olmak üzere kurum içinde görev alan herkes tarafından yaşama geçirilir. Ancak, kurum dışındaki grupların hareketleri de iç kontrol sistemini etkilemektedir. Bu gruplar kurumun hedeflerini gerçekleştirmesine katkıda bulunabilirler veya iç kontrolü hayata geçirmek için yararlı

bilgiler sağlayabilirler. Ancak kurumun iç kontrol sisteminin tasarlanmasından, uygulanmasından, düzgün işlemeden ve sürdürülmesinden bu gruplar sorumlu tutulamayacaklardır.

Aşağıda Tablo 3'te kurum içinde ve dışında iç kontrol sisteminde rol alan görevliler ve sorumluluklarına yer verilmiştir.

Tablo 3: İç Kontrol Sisteminde Roller ve Sorumluluklar

		İÇ KONTROL SİSTEMİNDE GÖREV ALAN	
		AKTÖRLER	ROLLERİ VE SORUMLULUKLARI
KURUM İÇİ	Yöneticiler	İç kontrol sisteminin tasarlanması, uygulanması ve düzgün işleminin gözetilmesi dahil, sürdürülmesi ve dokümanite edilmesi ile ilgili faaliyetlerden doğrudan sorumludurlar. Sorumlulukları organizasyon içindeki fonksiyonlarına ve organizasyonun karakteristik özelliklerine bağlı olarak farklılık göstermektedir.	
	İç Denetçiler	Değerlendirmeleri ve tavsiyeleri aracılığıyla iç kontrol sisteminin etkinliğini süreklilik temelinde inceleyip ona katkıda bulunurlar ve böylece, iç kontrolün etkinleşmesinde önemli rol oynarlar. Bununla birlikte, iç denetçiler iç kontrolün tasarlanması, uygulanması, sürdürülmesi ve dokümanite edilmesi bakımlarından yönetimin öncelikli sorumluluğuna sahip değillerdir.	
	Diğer Personel	İç kontrole de katkıda bulunurlar. İç kontrol herkesin açık ya da zımnî biçimde görevinin bir parçasıdır. Personelin tümü kontrolün hayata geçirilmesinde rol oynar ve faaliyet sorunları, sosyal davranış kurallarına aykırılıklar ve politika ihlalleriyle ilgili raporlamadan sorumludur.	
KURUM DIŞI	Yüksek Denetim Kurumları	İç kontrolün kamuda etkin bir şekilde tesisini özendirir ve desteklerler. Sayıştayların uygunluk, finansal ve performans denetimleri bakımından iç kontrol değerlendirmesi yaşamsala önemdedir. Sayıştaylar bulgularını ve tavsiyelerini ilgili paydaşlara iletirler.	
	Dış Denetçiler	Bazı ülkelerde belirli kamu kuruluşlarını denetlerler. Dış denetçiler ve onların meslek kuruluşları iç kontrol hakkında	

		öneriler sunup tavsiyelerde bulunurlar.
	Yasa Koyucular ve Düzenleyiciler	İç kontrolle ilgili kuralları koyup direktifler verirler. İç kontrolün yaygın biçimde anlaşılmasına katkı sağlarlar.
	Diğer Gruplar	Organizasyonla karşılıklı etkileşim içinde bulunurlar (hizmetten yararlananlar, tedarikçiler vb). Hedeflerin gerçekleşmesi konusunda organizasyona bilgi sağlarlar.

Kaynak: INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, Çeviren; ÖZEREN, Baran, 2006, s. 38 den yararlanılarak hazırlanmıştır.

İç kontrolün işleyişinde kurum içindeki tüm personel önemli rol oynamakla birlikte; iç kontrolün tasarlanması, uygulanmasının, düzgün işlenmesinin, gözetilmesinin, sürdürülmesinin genel sorumluluğu yönetime aittir. Yönetim çoğunlukla, iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak bir iç denetim birimi oluşturur ve ondan iç kontrol sisteminin etkinliğini izleyebilmek üzere yararlanır. İç denetçiler iç kontrolün tasarımının ve işleyişinin değerlendirilmesinde dikkat çekici hususlara yoğunlaşarak iç kontrolün çalışması hakkında düzenli bilgi sağlarlar. İç kontrolün güçlü ve zayıf yanları hakkında bilgi sağlayıp geliştirilmesi için tavsiyelerde bulunurlar. Ancak iç denetim biriminin bağımsızlığının ve tarafsızlığının güvence altına alınması gerekir. Çünkü iç kontrol sisteminin etkinliği için iç denetim personelinin yönetimden bağımsız olması, tarafsız, önyargısız, doğru ve dürüst bir biçimde çalışması ve raporlarını organizasyon içindeki en yüksek kademeye doğrudan vermesi hayati önem taşımaktadır.

Organizasyonda görev alan diğer personel de kontrolleri yürütmek, yanlış uygulanan kontrolleri düzeltmek, günlük işlemlerin gerçekleştirilmesinde kontrol faaliyetleri aracılığıyla sorunları saptamak suretiyle iç kontrolün hayata geçirilmesinde görev alırlar.

Kurum dışındaki grupların özellikle de dış denetçilerin görevlerinden biri iç kontrol sisteminin çalışmasının değerlendirilmesi ve bulguları hakkında yönetime bilgi verilmesidir. Yasalar da iç kontrolün tanımı ve gerçekleştirilecek hedefleri konusunda ortak bir anlayış yaratabilir. Yasalar iç kontrol konusunda kendi rollerini ve sorumluluklarını yerine getirmede, kurum içi ve dışı paydaşlara izlemeleri gereken politikaları da bildirmektedir.

2.4.1.6. İç Kontrol Standartları

İç kontrol standartları, kamuda iç kontrol için kabul edilebilir kalite düzeyini tanımlamakta ve iç kontrol uygulamasına ilişkin yapılacak değerlendirmeler için bir temel oluşturmaktadır. Standartlar, kurumun tüm faaliyetlerine her açıdan(programlama, mali ve uyum açılarından) uygulanabilir niteliktedir. Buna karşın, söz konusu standartlar yasal düzenlemelerde bulunma, kural koyma ya da bir kurum içerisinde takdir yetkisine dayalı diğer politika yapıcı mekanizmaları kullanmaya ilişkin olarak devredilmiş yetkiye müdahale ya da yetki sınırlamasına yönelik olarak da kullanılmamalıdır.²²⁸

Genel bir çerçeve sağlayan bu standartların uygulanmasında yönetim, kurum faaliyetlerine uygun detaylı politika, yöntem ve uygulamaların gerçekleştirilmesi ve bu çalışmaların, kurum faaliyetlerinin bütünsel bir parçası olarak görülmesi hususunda sorumluluk taşımaktadır.²²⁹

Bu çerçevede ele alınacak standartlar; INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları, AB İç Kontrol Standartları ve Federal Devlette(ABD) Uygulanan İç Kontrol Standartlarıdır.

2.4.1.6.1. INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları

INTOSAI, iç kontrol sistemi çerçevesinde kabul edilebilecek minimum seviyeleri tanımlayan genel ve detaylı bir dizi standartlar yayımlamıştır.

Genel standartlar;²³⁰

- Organizasyonun her faaliyeti için uygun, kapsamlı ve makul özel kontrol hedefleri konmalı ve bunlar organizasyonun tüm hedefleriyle bütünleşmelidir.
- Yönetici ve çalışanlar, standartları destekleyici tutumlarını her zaman korumalı ve standartları karşılayacak yeterliliğe sahip olmalıdır.
- Sistem, iç kontrol hedeflerinin karşılanmasını sağlayacak makul teminatlar sağlamalıdır.

²²⁸ ACAR, 2002, s.332

²²⁹ ACAR, 2002, s.332

²³⁰ *Uluslar Arası Mali Standartlar*, T.C. Maliye Bakanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara 2002, s.123

- Yöneticiler operasyonları sürekli olarak gözlemeli ve gerekli yerlerde derhal düzenleyici faaliyeti gerçekleştirmelidir.

Detaylı standartlar;²³¹

- Tüm işlemlere ve kontrol sistemine ilişkin tam bir dokümantasyon sağlanmalıdır.
- İşlemlere ve faaliyetlere ilişkin zamanında düzenli rapor tutulmalıdır.
- İşlemlerin ve faaliyetlerin yürütülmesine ilişkin yetkilendirme düzenli olmalıdır.
- İşlemlerin her aşamasına ilişkin ana sorumluluklar bireyler arasında paylaştırılmalıdır.
- Kontrol hedeflerine ulaşabilmek için yetkin bir gözetim sağlanmalıdır.
- Kaynak ve kayıtlara erişim, bunların kullanımında sorumlu yetkili bireylerle sınırlandırılmalıdır.

Yukarıda sayılan genel ve detaylı standartların, iç kontrol sisteminin oluşturulmasında, işleminde, geliştirilmesinde ve izlenmesinde üst yönetim ve çalışanların uyması gereken kurallar ve sergilemeleri gereken davranışları açık ve anlaşılır bir şekilde ortaya koymasının, standartların uygulayıcılarının işlerini kolaylaştıracak nitelikte olduğunu ve bunun da iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğine katkı sağlayacağını söylemek mümkündür.

2.4.1.6.2. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları

AB'nin genişleme sürecine girmesiyle, kamu yönetimi reformu ön plana çıkmış; bu gelişmelere paralel olarak, gerek üye ülkelerde ve gerekse aday ülkelerde mali kontrol alanına ilişkin kurumsal ve ilkesel yapının gözden geçirilmesi ile aksayan ve iyi işleyen yönlerinin ortaya çıkarılması büyük önem arz etmeye başlamıştır. Hayata geçirilmeye başlanan kamu yönetimi reformunun mali yönetimdeki yansıması, kamu kaynaklarının daha etkin ve ekonomik olarak kullanımının sağlanması yönünde yeni adımların atılmasına neden olmuştur. Bu kapsamda yürütülen çalışmalar AB'de COSO

²³¹ *Uluslar Arası Mali Standartlar*, T.C. Maliye Bakanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara: 2002, ss.123-124

Modeli'ne dayalı bir iç kontrol sisteminin benimsenmesini gerekli kılmıştır.²³² Bu çerçevede AB tarafından yayımlanan İç Kontrol Standartlarına EK-2 de yer verilmektedir.

Söz konusu standartlar, yöneticilerin iç kontrole olan bakış açılarının, iç kontrolün kaderinin belirlenmesindeki önemi ve iç kontrolün en önemli parçası olan insan unsuru üzerinde ağırlıklı olarak durmakta ve bu da iç kontrolün sadece teknik birkaç uygulamadan ibaret olmayan, sürekli ve hayati öneme sahip bir süreç olduğunu göstermesi bakımından önem taşımaktadır.

2.4.1.6.3. Federal Devlette İç Kontrol Standartları (ABD)

ABD'de iç kontrole yönelik çalışmalar dikkatleri, bilgi teknolojisinde kaydedilen hızlı ilerlemenin bir sonucu olarak modern bilgisayar sistemleri ile iç içe ve güncelleştirilmiş bir iç kontrol rehberinin gerekliliğine ve iç kontrolün önemli bir parçası olarak kabul edilen insan kaynağının yönetimi üzerine çekmiştir.²³³

İç kontrol sisteminin yerleşmesi ve sürdürülmesine ilişkin genel çerçeveyi çizerek performans yönetimine ilişkin sorunlar ile hile, israf, suiistimal ve kötü yönetim riskinin en fazla olduğu alanların belirlenmesini amaçlayan “Federal Devlette İç Kontrol Standartları” ; özel sektör için geliştirilen COSO modeline dayalı olarak oluşturulmuştur.²³⁴ Devlet işlemleri yürütülürken bilgi teknolojisinin arttırılmasını öngören ve insan kaynağının önemini özellikle vurgulayan bu standartlarda “iç kontrol” ifadesi ile “yönetimsel kontrol” aynı anlamda kullanılmıştır. Bu uygulamanın hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi ve ön plana çıkarılması amacıyla yapıldığını söylemek mümkündür.

2.4.2. İç Denetim

İç denetim, iç kontrol sisteminin kalitesini bağımsız olarak değerlendiren ve sistemin iyileştirilmesi yönünde yönetime öneri ve tavsiyeler sunan bir mekanizmadır

İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors - IIA)nün “İç Denetim”e ilişkin olarak yapmış olduğu tanım şöyledir: “İç denetim, organizasyonun faaliyetlerini

²³² ACAR, 2002, s.326

²³³ ACAR, 2002, s.326

²³⁴ ACAR, 2002, s.326

iyileştirmek ve bu faaliyetlere değer katmak, risk yönetiminin ve yönetim sürecinin etkinliğini değerlendirmek ve arttırmak, organizasyona sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek hedeflere ulaşmayı sağlamak amacıyla tasarlanmış bağımsız; tarafsız, teminata dayalı bir danışma faaliyetidir.”

İdarelerin amacı stratejik planlarında öngörülen hedeflerine ulaşmak için ellerindeki kaynakları bu hedefler doğrultusunda en etkili şekilde kullanmaktır. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için yapacakları faaliyetlerin tarafsız, bağımsız ve etkin olarak çalışan bir iç denetim sistemi tarafından, uluslararası standartlara uygun olarak değerlendirilmesi ve bu değerlendirme sonucunda gerekli önlemlerin alınması için üst yönetime önerilerin sunulması gerekmektedir. İç denetimin bu işlevini en iyi şekilde yerine getirebilmesi için de bağımsızlık, “olmazsa olmaz” koşuldur. Bağımsızlık, bir anlamda hem denetlenenden bağımsız olmayı, hem de her türlü dış etkiden uzak olmayı gerektirmektedir. İç denetimin diğer denetim türlerinden farkı da budur; yönetimin dışında değil tam tersine, yönetimin bir parçası olarak fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyet göstermek. Bu özelliğe sahip olan iç denetimin kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verme sorumluluğunun yerleşmesine katkısının olabileceğini ve aynı zamanda denetim sonuçlarının ve idareye sunulacak tavsiyelerin de “tarafsız” olacağını söylemek mümkündür.

İç denetimle ilgili olarak belirtilmesi gereken bir diğer husus da iç denetimin spesifik olaylar yerine sistemin genel durumu üzerinde durması gerektiğidir. İç denetim tarafından idarenin mali yönetim ve kontrol sistemini bir bütün olarak ele alıp değerlendirmesi, faaliyet sonuçlarının kalitesinin üzerinde ağırlıklı olarak durulması için gereklidir.

2.4.2.1. İç Denetimin Kapsamı ve Nitelikleri

İç denetim faaliyetinin kapsamını, kuruluşun iç kontrol sisteminin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturmaktadır.²³⁵ Bu çerçevede iç denetim görevlilerinin; mali ve uygulamaya dönük bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, tasnif edilmesinde de değerlendirilmesinde doğru yöntemin kullanılıp kullanılmadığını; kuruluşun faaliyetlerinin bunlara etkisi olan

²³⁵ ÖZEREN, Baran, *İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları*, İnceleme, TC Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, Birinci Basım, Ağustos 2000, s.2

kanun ve yönetmelik, politika, plan ve yöntemlerle uyumlu olup olmadığını; varlıkların korunup korunmadığını, harcanan kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını sonuçların idarece tespit edilen amaç ve hedeflerle uyumlu olup olmadığını incelemesi ve değerlendirmesi gerekmektedir.

İç denetimin nitelikleri iç denetimin kendinden bekleneni verebilmesi için taşınması gereken minimum şartlara dikkat çekmektedir. IIA'nın "iç denetim" tanımından da bu niteliklerin; kurumu değer katma, fonksiyonel bağımsızlık, güvence sağlama, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine katkı sağlama, danışmanlık hizmeti sağlama ve standartlara göre yürütülme olduğu anlaşılmaktadır.

2.4.2.1.1 Kuruma Değer Katma

İç denetim faaliyeti, sadece denetim yapmak için değil, kurum faaliyetlerine ilave bir değer katmak amacıyla yapılmalıdır. İdarenin faaliyetlerinin etkin olarak yürütülmesi, varlıklarının ve kaynaklarının korunması ve kurumun karşılaşılabileceği risklerin etkisiz hale getirilmesi için kuruma yardımcı olunması, kuruma değer katma bakımından yapılması gerekenler arasında sayılabilir.

2.4.2.1.2. Fonksiyonel Bağımsızlık

İç denetimin fonksiyonunun etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için bağımsızlığın en önemli koşuldur. Bu bağımsızlık, iç denetçinin idari olarak bağlı olduğu makamdan bağımsızlığını anlamına gelmemektedir.²³⁶ Önemli olan iç denetçinin görevinde bağımsız olmasıdır. Diğer bir ifadeyle iç denetçinin, denetim bulgularını, değerlendirme ve önerilerini her hangi bir etki altında kalmadan raporlayabilmesi ve iç denetim faaliyetinin denetlediği faaliyetlerden bağımsız olması gerekmektedir.

Ancak iç denetimin idari olarak bağlı olduğu kurumda söz konusu denetim faaliyetlerini yapmasının bağımsızlığı zedeleyecek bazı sakıncalarının da olabileceği unutulmamalıdır. Çünkü iç denetçinin; özlük hakları ve atanma şekli yönünden bağlı bulunduğu idarenin olumsuz bir durumunu tespit etmede ne kadar objektif davranabileceği üzerinde durulması gereken bir konudur. Bu nedenle iç denetçinin görevini tarafsızlıkla ve bağımsız olarak yerine getirebilmesi için, atanma, görevden

²³⁶ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.192

alınma ve özlük haklarıyla ilgili olarak yapılacak düzenlemelerin iç denetçinin bağımsızlığını destekleyecek nitelikte olması kısacası “iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının güvence altına alınması” gerekmektedir.

İç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının güvence altına alınması söz konusu olduğunda, merkezi bir iç denetim birimi ya da bir merkezi uyumlaştırma biriminin varlığı aranmaktadır. İç denetimin merkezi bir sistemle yürütüldüğü ülke örneklerinde, Maliye Bakanlığı ya da Macaristan’daki gibi Hükümet Kontrol Ofisi ya da Malta İç Denetim Kurulu gibi merkezi bir iç denetim birimi, iç denetim faaliyetlerini yürütmekte ve denetlenecek idarelerde görev yapmak üzere doğrudan iç denetçi görevlendirmektedir.²³⁷ Bu durumda iç denetim birimi idarenin dışında örgütlendiğinden bağımsızlığı ile ilgili bir risk oluşmamaktadır.

Adem-i merkezi iç denetimin yürütüldüğü uygulama örneklerinde ise iç denetim, bakanlıklar ve diğer harcamacı kuruluşların her birinde bulunan, uzmanlaşmış iç denetim birimleri tarafından gerçekleştirilmektedir. İç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının sağlanması sorunu daha çok adem-i merkezi iç denetimin uygulandığı ülkelerde ortaya çıkmaktadır. Bünyesinde iç denetçi faaliyeti yürüttüğü idareden tamamen bağımsız olamayan iç denetçinin, idare içindeki konumunun güçlendirilmesi ve etkin görev yapabilmesinin sağlanması bakımından, bir merkezi uyumlaştırma biriminin varlığına ihtiyaç bulunmaktadır. Merkezi Uyumlaştırma Birimi (Central Harmonization Unit) olarak tanımlanan bu birimin iç denetim faaliyetlerinin tümünü koordine etmesi, ortak denetim standartlarını belirlemesi, iç denetimin bağımsızlığına ilişkin hususları izlemesi, denetim bulgularının gereğinin yapılmadığı durumlarda denetçilere destek sağlaması, genel olarak iç denetim sistemine gerekli müdahaleleri yaparak, sistemin kalitesini yükseltmesi ve koruması beklenmektedir.²³⁸

İç denetimin bağımsızlığı ile ilgili bir diğer hususta dış denetimin iç denetimin bağımsızlığını gözetme görevidir. Bağımsız dış denetçilerin varlığı iç denetçilerin bağımsızlıklarını koruyucu ve destekleyici olması bakımından önem taşımaktadır. Nitekim İngiltere’de Sayıştay tarafından yürütülen dış denetimin, iç denetçinin fonksiyonel bağımsızlığının sağlanmasındaki temel güvencelerden birisi olduğu kabul

²³⁷ GÖSTERİCİ, Hüseyin, “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı- Fonksiyonel Bağımsızlık”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mart 2006, Ankara, Sayı:295, s.182

²³⁸ GÖSTERİCİ, 2006, s.182

edilmektedir.²³⁹ Dış denetimin bu güvenceyi sağlaması için ise iç denetimin bağımsız olarak faaliyetlerini yürütmesi sürecini yakından izlemesi, iç denetimle sürekli ilişki ve işbirliği içinde bulunması gerekmektedir.

2.4.2.1.3. Güvence Sağlama

İdare içinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair kurum içine ve dışına yeterli güvencenin verilmesidir.²⁴⁰ Bu güvence de yine iç denetim sisteminin işlevini bağımsız olarak yerine getirmesine bağlıdır.

2.4.2.1.4. Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı Sağlama

İç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik faaliyet gösterir. Risk, kurumun hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek her türlü olasılık veya potansiyel problem, tehdit ve tehlikedir. Risk Yönetimi ise; kurum hedeflerine ulaşılmasını olumsuz etkileyebilecek her türlü riskin tanımlanması, gerçekleşme olasılığı ve olumsuz etkilerinin ölçülmesi ve uygun iç kontrol yöntemleriyle azaltılmasını içeren sistematik bir yönetim biçimidir. İç denetim, sürekli ve disiplinli, risk değerlemesine dayanan bir denetim anlayışı benimsediğinden bir kurumda etkin bir risk yönetiminin kurulmasına yardımcı olmaktadır.

Risk esaslı denetimde amaç; riskli alanlara yoğunlaşarak, iç kontrol süreçlerinin etkinlik düzeylerinin artırılmasında yönetime yapılan katkının üst seviyeye çıkartılmasıdır. Denetimin risk esaslı olarak yapılması, risklerin ve işlem süreçlerinin tanımlanmasını gerektirir.

2.4.2.1.5. Danışmanlık Hizmeti Sağlama

İç denetimin danışmanlık fonksiyonu, kurumun faaliyetlerini iyileştirmeye, bu faaliyetlere değer katmaya, risk yönetiminin ve yönetim sürecinin etkinliğini

²³⁹ KÖSE, H.Ömer, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, TC Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/ İnceleme/ Çeviri Dizisi NO:12, Ankara, Ekim 2000, s. 151

²⁴⁰ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.192

değerlendirmeye ve arttırmaya yönelik değerlendirme ve önerilerde bulunulmasını gerektirmektedir. Bu önerilerin nihai amacı ise kurumun amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine katkı sağlamaktır.

İç denetçinin danışmanlık görevi uygulamada bazı tartışmalara yol açmaktadır. Şöyle ki, idareye maksimum katkıda bulunması bakımından danışmanlık rolü desteklenmekle birlikte, danışmanlık faaliyetinin iç denetimin bağımsızlığını tehlikeye düşüreceği yönünde endişeler bulunmaktadır. Bu endişelerin temelinde, iç denetçinin danışmanlık görevinin giderek idari işlere dönüşmesi ve iç denetçinin yönetimle özdeşleşmesi olasılığı yatmaktadır. Bu bağlamda, sürekli devam eden bir danışmanlık rolünün, iç denetçinin tarafsızlığını tehlikeye düşüreceğinden kaygı duyulmakta, denetçilerin önceden danışman görüşü sağladıkları faaliyetleri, daha sonra denetçi sıfatıyla incelemelerinin tarafsızlıklarını zedeleyeceği düşünülmektedir. Oysa iç denetçinin danışmanlık görevi, kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak amacı dışına taşmamalı, iç denetçiler yönetim ve uygulama süreçlerinin dışında tutulmalı ve asla uygulamaya ilişkin ve idari sorumluluk içeren bir görev üstlenmemelidir. Bu kapsamda iç denetçinin denetlediği faaliyetlerden bağımsız olması ve böylece tarafsızlığını muhafaza edebilmesi bakımından, danışmanlık görevinin sadece denetim sonuçları ile sınırlandırılması önerilmektedir.²⁴¹

2.4.2.1.6. Standartlara Göre Yürütülme

İç denetim faaliyetlerinin uluslararası genel kabul görmüş denetim standart ve yöntemlerine göre yürütülmesi gerekmektedir.

2.4.2.2. İç Denetim Standartları

Denetim bir bakıma doğruluk, uygunluk ve rasyonellik sorgulamasıdır. Bu özellik, denetim faaliyetinin bizzat kendisinin de kalitesinin ve güvenilirliğinin güvence altına alınmasını gerektirmektedir. İşte iç denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak yapılması da denetimde kalite ve güvenilirliğin güvencesidir. Denetim standartları bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin kriterler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsamaktadır.

²⁴¹ GÖSTERİCİ, 2006, s.183

Denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetinde ışık tutan genel ilkelerdir. Yapılan denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için bu ilkelerden hiçbir şekilde ayrılması gerekir. Denetim standartlarının belirlenmesi anlamında birçok ulusal ve uluslararası mesleki kuruluş denetim mesleğinin icrası ve denetim elemanlarının uyacakları standartları belirleme yoluna gitmişlerdir.

2.4.2.2.1. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları

IIA, iç denetim mesleğine yönelik olarak “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları”nı belirlemiştir.

İç denetim standartlarının amacı; yönetimin tüm kademelerine, yönetim kuruluna, kamuya, dış denetçilere ve ilgili diğer mesleki kuruluşlara iç denetimin rolünü ve sorumluluklarını anlatmak, iç denetim faaliyetlerinin yönlendirilmesi ve değerlendirilmesi için temel hazırlamak ve iç denetim faaliyetlerini geliştirmektir. İç denetim fonksiyonunun sağlıklı ve kendisinden beklenenleri amaca uygun şekilde yerine getirebilmesi ve ortamdaki ortama ve kişiden kişiye değişmemesi için, belli kurallara göre yürütülmesi gerekmektedir.

IIA, 100’lü kod sistemiyle belirlemiş olduğu iç denetim standartlarını daha sonra 1000’li kod sisteminde ve niteliksel ve performans standartları olmak üzere iki ana başlık altında yeniden düzenlemiştir.²⁴² Bu kodlama sistemi ile iç denetimin güvence verme ve danışmanlık yönü daha ayrıntıda ve birbirinden ayrı olarak görünmesini sağlayacak şekilde düzenlenmiştir. Ama kodlama sisteminin değişmesinin standartların özünde bir değişiklik olarak algılanmaması, özü koruyan şekli bir düzenleme olarak algılanması gerekmektedir.

IIA’ın belirlediğine göre niteliksel standartlar; 1000-amaç, yetki ve sorumluluk, 1100- bağımsızlık ve tarafsızlık, 1200- mesleki yeterlilik ve mesleki özen ve 1300- kalite güvence ve gelişim programı olmak üzere dört başlıkta ele alınmaktadır. bu standartlara göre; iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluğu açıkça bir tüzükle belirlenmeli, standartlarla uyumlu olmalı ve yönetim kurulu tarafından onaylanmalıdır.

²⁴² İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, <http://www.bumko.gov.tr/> (E.T. 08.12.2006)

Diğer yandan; iç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler işlerini yaparken tarafsız olmalı ve görevler, mesleki yeterlilik ve mesleki özenle yerine getirilmelidir. Standartlar ayrıca iç denetim birim yöneticisinin, iç denetim faaliyetini tüm yönleriyle kapsayan bir kalite güvence ve gelişme programı geliştirmesini, korumasını ve programın etkililiğini sürekli izlemesini öngörmektedir. İç denetim birimi yöneticisinin geliştireceği bu program, iç ve dış kalite değerlendirme ve sürekli iç izlemeyi içermeli; programın her bölümü, iç denetim faaliyetinin, kurumun işlemlerine değer katmasına ve geliştirmesine yardımcı olmak ve Standartlar ve Etik Kurallar ile uyumlu olmasını güvence altına almak amacıyla tasarlanmalıdır.

Performans standartları ise; 2000- iç denetim faaliyetinin yönetilmesi, 2100- çalışmanın özellikleri, 2200- görev planlaması, 2300- görevin yerine getirilmesi, 2400- sonuçların bildirilmesi, 2500- izleme süreci ve 2600- yönetimin riskleri göze alma kararıdır. Performans standartlarına göre iç denetim birim yöneticisi, iç denetim faaliyetini, kuruma değer katmasını sağlamak için etkili bir şekilde yönetmelidir.

2.4.2.2.2. Etik Kurallar ve Meslek Ahlak Kuralları

Etik kuralların amacı, bu kuralların kapsamına giren personelin ve birimlerin performansı, hareket ve davranışları ile ilgili merkezi ve birime özgü standartları belirlemektir. Bu kurallar görevlerini yerine getirirken iç denetim biriminin bütün mensuplarından beklenen davranış standardını açıklığa kavuşturmayı hedeflemektedir. Bu Kurallar, denetim standartlarına uyması gereken bütün personeli ve birimleri kapsamaktadır.²⁴³ INTOSAI ve IIA gibi uluslararası kuruluşlar tarafından yayımlanan etik kuralları ve meslek ahlak kurallarının yanı sıra, Kanada ve İngiltere gibi ülkelerde de iç denetçilere yönelik olarak etik ve meslek ahlak kuralları yayınlanmıştır. Bu kurallar hakkında kısaca bilgi verecek olursak;

1- Amacı mesleki ahlak kavramlarını ortak bir noktada buluşturmak ve mesleki ahlaka ilişkin temel önermeleri belirlemek olan INTOSAI Meslek Ahlak Kuralları, “Dürüstlük” kavramı üzerinde ağırlıklı olarak durmaktadır. Bu kurallar ışığında üye ülkelerin yüksek denetim kurumlarının kendi meslek ahlak kurallarını geliştirmeleri öngörülmüştür. Kurallarda “Bağımsızlık”, “Nesnel Davranış” ve “Tarafsızlık” ilkeleri

²⁴³ Etik kurallarla ilgili açıklamalarda, <http://www.bumko.gov.tr/> adresindeki Dünyada Etik / Meslek Ahlak Kuralları bölümünden yararlanılmıştır. (E.T. 08.12.2006)

açıklanmakta, “Siyasi Tarafsızlık”, “Çıkar Çatışmasından Kaçınılması”, “Meslek Sırlarının Saklanması” ve “Yeterlilik” ilkelerinden söz edilmektedir.

2- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’nün etik kuralları belirleme amacı, iç denetim mesleğinde ahlaki kültürü oluşturmak ve yaygınlaştırmaktır. Etik kurallar dört temel prensibi esas almaktadır. Bunlar; dürüstlük, tarafsızlık, meslekî ehliyet ve sır saklamadır. Bu dört ana prensip içerisinde 11 davranış kuralı belirlenmiştir.

3- Kanada İç Denetçiler Enstitüsü Etik Kurallarında belirtilen temel ilkeler; “Nesnellik”, “Dürüstlük”, “Sır Saklama” ve “Yetkinlik” olup davranış kuralları bu kavramlar altında oluşturulmuştur.

4- İngiltere Merkezi İdarelerinde İç Denetçilere Yönelik Meslek Ahlak Kurallarına göre uyulması gereken ana kurallar; dürüstlük, tarafsızlık, meslekî ehliyet ve sır saklamadır.

Etik kurallar bir bütün olarak değerlendirildiğinde hepsinin dürüstlük, tarafsızlık, uzmanlık ve güvenilirlik vasıflarını temel aldığı ve davranış kurallarını bu ekseninde oluşturduğu görülmektedir. İç denetimin, idarenin kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek idarenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olabilmesi, bu davranış kurallarının bütünüyle benimsenip hayata geçirilmesiyle mümkün olacaktır.

2.4.3. Performans Denetimi

Kamu yönetiminin kaynaklarını etkin, verimli ve tutumlu olarak kullanması son yıllarda önemli bir öncelik olarak ortaya çıkmıştır. Bu öncelik çerçevesinde ortaya konulan hedeflere ulaşabilmek için önceden tespit edilmiş objektif kriterlere göre yönetimlerinin performanslarının ölçülmesi, değerlendirilmesi ve denetlenmesi kamu hizmetlerinin sunumunda temel yönetim anlayışlarından birisi olmuştur. Yönetim anlayışındaki gelişmeler, denetim anlayış ve yöntemlerinin de değişmesine neden olmaktadır. Yönetimde yaşanan gelişmelere paralel olarak denetimde de kaynakların hukuka uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı ile birlikte kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığı sorgulanmaya başlanmıştır. Diğer bir ifadeyle hukuka uygunluk denetiminin yanı sıra idarenin performansı da denetlenmektedir.

Kamu mali yönetimindeki kalitenin temel göstergelerinin biri hesap verme sorumluluğudur. Kamuda hesap verme sorumluluğu da kamu kaynaklarını yönetenlerin kaynakların uygun şekilde korunması ve söz konusu kaynakların etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılması konusundaki sorumluluğunu kapsamaktadır. Bu sorumluluk; daha bilinçli hale gelen, daha kaliteli hizmet talep eden toplumun devrettiği yetkinin daha etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığı konusunda artan duyarlılığının bir sonucudur. Performans sorumluluğu olarak da ifade edilen söz konusu hesap verme sorumluluğu ise performansın hesabının verilmesi üzerine odaklanan performans denetimini gündeme getirmiştir.

2.4.3.1. Performans Denetiminin Tanımı ve Gelişimi

Performans denetiminin tanımı ülkelere ve uluslar arası kuruluşlara göre farklılık göstermektedir.

INTOSAI denetim standartlarında performans denetiminin tanımı; “denetlenen idarenin görevlerini yaparken kaynaklarını ne kadar verimli, etkili ve tutumlu olarak kullandığının denetimi” şeklinde yapılmıştır. Standartlarda performans denetiminin,²⁴⁴

- Sağlam idari ilke ve uygulamalar ile yönetim politikalarına uygun olarak idari faaliyetlerin tutumluluğunun denetimini,
- Bilgi sistemlerinin, performans ölçümlerinin, iş gözetim düzenlemelerinin ve belirlenen zaafaların giderilmesi için denetlenen kurumlarca izlenen yöntemlerin incelenmesi de dahil olmak üzere insan kaynakları ve mali ve diğer kaynakların kullanımının verimliliğinin denetimini,
- Denetlenen kurumun amaçlarını elde etmesiyle ilişkili olarak performansın etkinliğinin denetimini ve amaçlanan etkilere göre faaliyetlerin gerçek etkilerinin denetimini,

kapsayacağına işaret edilmiştir.

Avrupa Toplulukları Sayıştay’ı mali yönetimin denetimi olarak da nitelendirdiği performans denetimini, yönetimin bütün düzeylerini, bunların programları,

²⁴⁴ GÖREN, İhsan, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim”, *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Konulu Seminer Sunumu*, İstanbul, 1999, s.58

uygulanmaları ve kontrolleri aşamalarındaki verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından kavrayan denetim olarak tanımlanmaktadır. Amerikan Devlet Denetim Standartlarına göre performans denetimi; bir hükümet kurumu, programı, faaliyeti veya fonksiyonunun performansının bağımsız bir değerlendirmesini yapmak, kamusal hesap verme sorumluluğunu geliştirmek ve taraflarca alınan kararları kolaylaştırmada bilgi sağlamak için objektif ve sistematik kanıt incelemesidir. Kanada Sayıştay'ının çıkardığı Performans Denetimi El Kitabında ise performans denetimi; “devlet faaliyetlerinin sistematik, amaçlı, organize ve tarafsız olarak incelenmesi” olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu el kitabında bu tanımın yanı sıra “Performans denetimi Parlamento'ya bu faaliyetlerin performansı konusunda bir değerlendirme; sorumlu, dürüst ve üretken yönetimi geliştirmeye yönelik bilgi, gözlem ve tavsiyeler sunar ve sorumluluğu ve iyi uygulamaları teşvik eder. Performans denetimi kamu faaliyetlerinin verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu ile çevresel etkilerinin; faaliyetlerin etkinliğini ölçme yöntemlerinin; hesap verme ilişkilerinin; kamu varlıklarının korunmasının ve mevzuata uygunluğun incelenmesini kapsar. Performans denetiminin konusu bir devlet idaresi veya bir devlet faaliyeti ya da hükümet çapında işlevsel bir alan olabilir.” değerlendirmelerine de yer verilmektedir.²⁴⁵

Performans denetimi konusunda farklı ülkeler ve uluslararası kuruluşlar farklı tanımlar geliştirmekte ise de tüm performans denetimi tanımlarının odağında kaynakların etkili ekonomik ve verimli kullanılması konusunun kapsamlı incelenmesi olduğu görülmektedir. Yukarıdaki tanımlardan da yararlanarak performans denetimi konusunda şöyle bir tanım geliştirilebilir: “İdarenin görevlerini yaparken kaynaklarını ne kadar verimli, etkili ve tutumlu olarak kullandığının; kamusal hesap verme sorumluluğunu geliştirmek ve taraflarca alınan kararları kolaylaştırmada bilgi sağlamak amacıyla sistematik, amaçlı, organize, tarafsız ve objektif olarak incelenmesi.”

Yine yukarıda yapılan tanımlardan performans denetiminin amacının, ilgili idarenin kendisine tahsis edilen tüm kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkin kullanımını sağlayacak sistemi kurma ve bunları gereği gibi çalıştırma tutma sorumluluğunu ne ölçüde yerine getirdiğinin ve bu sistemin ne ölçüde etkili işlediğinin, bağımsız ve tarafsız bir değerlendirmesi ile bu sistemin nasıl daha iyiye

²⁴⁵ GÖREN, 1999, s.58

götürülebileceğinin, yöneticilerin hesap verebilirliklerini arttırmak üzere raporlanması olduğunu söylemek mümkündür.

Performans denetimi, ABD, Kanada, İsveç, İngiltere ve diğer bazı ülkelerde 1960'lı sonunda uygulama alanı bulmuştur. 1980 yılından itibaren tüm dünyada performans denetimi hızla yayılmaya başlamıştır. Performans denetimi en başarılı sonuçlarını Anglo-Sakson ülkelerde vermiş ve özellikle Kanada ve İngiltere bu konuda öncü rol oynamaya başlamıştır.²⁴⁶ Performans denetimi ile başlayan gelişmeler, kurumların stratejik planlara dayalı olarak amaç ve hedeflerini belirlemesi ve bunlara ne ölçüde ulaşıldığının ölçülmesine kadar gelmiştir. Performans göstergeleri ile performansın yani kurumun amaç ve hedeflerine ne ölçüde ulaştığının ölçülebilir hale gelmesi yöneticilerin hesap verebilir hale gelmesini sağlayacaktır.

Performans denetimi, ortaya çıkışından bu yana önemli ölçüde gelişmiş ve değişmiştir. İlk zamanlarda maliyetlerin azaltılması ve tasarruf sağlanmasına yönelik olarak yapılan denetimler uzun süre daha az girdi kullanılması ile verimlilikle ilgili sorunlar üzerinde durmuştur, diğer bir ifadeyle, süreçler üzerinde odaklanılmıştır. Zamanla uygulamadan çıkarılan dersler ve daha gelişmiş tekniklerin kullanılması performans denetimine yeni bir boyut kazandırmıştır. Etki yaratan, değer katan, denetlenen kurumların yaşadıkları sorunların özüne yönelen çalışmalar yapılmaya, makul ve uygulanabilir öneriler geliştirilmeye başlanmıştır. Bilişim teknolojisinde yaşanan gelişmeler daha iyi yönetim bilgisinin üretilmesine imkan sağladığından sorunlar ve riskler daha iyi teşhis edilerek, çözüm yolları ve ulaşılan sonuçlar daha açık ve anlaşılır bir şekilde ifade edilir hale gelmiştir.²⁴⁷

Diğer yandan dikkatlerin sonuçlara doğru yönelmesi, elde edilen başarıların ölçülebilir hale gelmesi, kamu hizmetlerinin kalitesinin artması, kıt kamu kaynaklarının en iyi şekilde kullanıldığının anlaşılır hale gelmesi performans denetimi çalışmalarına duyulan güveni daha da arttırmıştır. Ayrıca performans kavramının verimlilik, etkinlik, ekonomiklik ve kalite gibi unsurları bünyesinde toplamasının performans denetiminin kurumlarda mali ve uygunluk denetimlerinin yanı sıra uygulanmaya başlamasını sağladığını da söylemek mümkündür.

²⁴⁶ GÜLEN, 2006, s.19

²⁴⁷ GÜLEN, 2006, s.19

2.4.3.2. Performans Denetiminin Amaçları

Performans denetimi, hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesinin, idarelerin faaliyetlerinin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesinin, kamusal faaliyetlerin çıktı ve sonuçlarının bilinmesinin güvencesi konumundadır. Bu çerçevede performans denetiminin amaçlarının; hesap verme sorumluluğunun gelişmesini sağlamak, performansın geliştirilmesini sağlamak ve performans bilgisi sağlamak olmak üzere üç başlık altında incelemek mümkündür.

2.4.3.2.1. Hesap Verme Sorumluluğunun Geliştirilmesi

Kurumlar öncelikle, yetkilerinde bulunan kaynakların kullanımı konusundaki performanslarını performans ölçüm sistemleri aracılığıyla ölçmektedirler. Performans denetimi de performansın doğru bir şekilde ölçülüp ölçülmediği ve ölçüm sonucu ortaya çıkan performans bilgisinin doğru olup olmadığı konusunda yapılan incelemedir. Bu inceleme sonucunda kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı belirlenerek kuruma ve parlamentoya bildirilir. Performans denetimi sayesinde kaynak kullanma yetkisi bulunanlar, bu kaynak ve yetkileri en etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanmak konusunda yetki devredene karşı hesap verme sorumluluğunu yerine getirmektedirler.

2.4.3.2.2. Performansın Geliştirilmesine Katkıda Bulunmak

Performans denetimleri ile elde edilen bilgiler daha iyi bir performans için teşvik edici bir unsurdur. Kamu kurumlarının kaynaklarının kullanımındaki etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik açısından başarı dereceleri performans denetimiyle tespit edilmekte, performans denetimi bu açıdan daha iyi etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik için şu an bulunulan noktayı göstermektedir.²⁴⁸ Kısacası performans denetimleri, kurumların doğru şeyi, en az maliyetle ve doğru bir şekilde yapıp yapmadıklarının, yapılmamışsa bu şekilde yapmak için alınması gereken önlemlerin ilgili birimlere ve yasamaya iletilmesini amaçlamaktadır.

²⁴⁸ DEMİRBAŞ, Tolga, *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması*, TC Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Nisan 2001, s. 70

2.4.3.2.3. Performans Bilgisinin Sağlanması

Yönetimde kalitenin sağlanması iyi bir hesap verme sorumluluğuyla iyi hesap verme sorumluluğu da ancak iyi bilgiyle gerçekleşebilecektir. Performans denetimleri ile bu tarafsız ve objektif bilgiler sunulmakta, sağlanan bu bilgilerle de performansa dayalı karar verme süreci gerçekleşmektedir.

2.4.3.3. Performans Denetiminin Unsurları

Performans denetiminin temelini verimlilik(efficiency), etkinlik(effectiveness) ve ekonomiklik(economy) kavramları oluşturmaktadır.

2.4.3.3.1. Ekonomiklik(Economy)

Girdilerle ilgili bir kavram olan ekonomiklik, bir faaliyet için kullanılacak kaynakların amaca uygun bir şekilde ve aynı zamanda kalite de göz önünde tutularak en az maliyetle elde edilmesi olarak tanımlanabilir. Amacın başarılabilmesi için gereken tutarda maliyete katlanmak, gereksiz maliyetlerden kaçınmak anlamına gelen ekonomiklikten söz edilebilmesi için alternatiflerin olması ve aynı zamanda bu alternatifler arasında seçim yapabilme imkanının bulunması gerekmektedir. Ekonomiklik denetiminde de alternatifler üzerine odaklanılır. Belirli bir çıktıyı üretebilmek için kullanılan girdilerin, alternatif bir üretim fonksiyonu açısından durumu incelenir. Dolayısıyla ekonomiklik denetiminde; belirli bir çıktıyı üretmede kullanılan girdiler / alternatif üretim fonksiyonuna göre gerekli girdiler oranlaması yapılır. Bu oran birden büyükse ekonomiklik sağlanmıştır. Küçükse ekonomikliğin sağlanabilmesi için alternatif üretim fonksiyonunun kullanılması gerektiği anlaşılmaktadır.²⁴⁹

Ekonomiklik, hizmet gerekliliği, yerindeliğini ve kalitesini dikkate alarak söz konusu hedeflerin elde edilmesi için kullanılan kaynakla yani girdilerle ilgilenmektedir. Ekonomiklik, diğer bir ifade ile tutumluluk, veri alınan şartlar altında en fazla ürün yani çıktının, en düşük maliyetle elde edilmesi gayretidir. Sonuçta veri alınan bir kalite düzeyi en düşük maliyetle elde edilmiş ise ekonomiklikten söz edilebilir.

Ekonomiklik amaçların başarılması ile de ilgilidir. Amaca uygun kaynak kullanımı olmadan sağlanacak tasarrufla ekonomiklik sağlanamayacaktır. Ekonomiklik

²⁴⁹ DEMİRBAŞ, 2001, ss. 83-86

denetiminde üretim faktörleri ve girdiler azaltılarak kalite bozulmadan veya istenilen kalitede bir çıktı üretmenin mümkün olup olmadığına karar verilmektedir.

2.4.3.3.2. Verimlilik(Efficiency)

Bir üretim ya da hizmet sisteminin ürettiği çıktı ile bu çıktıyı yaratmak için kullanılan girdi arasındaki ilişki olarak tanımlanan verimlilik kısaca mal ve hizmetlerin üretimindeki kaynakların etken kullanımınıdır. Bu etkenliğin belirlenmesinde ise; Çıktı / Girdi oranından yararlanılmaktadır. Verimliliği arttırmanın yolları ise aşağıda sayılmıştır:²⁵⁰

- Girdinin tür ve düzeyini değiştirmeksizin çıktıyı arttırmak,
- Aynı tür ve düzeydeki çıktıyı girdiyi azaltarak başarmak,
- Girdi ve çıktıların ikisini de arttırırken, çıktıdaki yüzde artışı, girdideki yüzde artıştan yüksek tutmak,
- Girdi ve çıktıların ikisini de azaltırken girdideki yüzde azalışı çıktıdaki yüzde azalıştan yüksek tutmak.

Verimlilik denilince artık, elde edilen ürün ve hizmetlerin kalitesini yükseltme, çevreyi ve doğal yapıyı koruma, çalışanlara en iyi yaşam ve çalışma koşulları sağlama ve bu arada birim girdi başına üretim miktarını artırma çabaları birlikte düşünülmektedir. Bu anlamda verimlilik kısaca “İYİ HARCAMA” olarak da tanımlanmaktadır.²⁵¹

Verimlilik denetiminde çıktılar üzerinde durulur ve belirli bir girdi kaynağı ile daha yüksek bir çıktıyı gerçekleştirmenin mümkün olup olamayacağı araştırılır. Yani belirli bir girdi kullanımı ile elde edilen çıktılar ile belirli bir girdi kullanımından elde edilebilecek çıktı arasında karşılaştırma yapılır. Verimlilik denetimi; belirli bir girdinin kullanımıyla elde edilen gerçek çıktı / alternatif üretim fonksiyonu kullanılarak alınan çıktı oranının birden büyük olması yapılan faaliyetin verimli olduğunu gösterir. Ters

²⁵⁰ DEMİRBAŞ, 2001, s.88

²⁵¹ ÖZER, Hüseyin, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, T.C. Sayıştay Başkanlığı, 135 Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997, s.80

durum da ise alternatif üretim fonksiyonu kullanılarak verimlilik artışının sağlanabileceği anlaşılmaktadır.²⁵²

Verimlilik denetimi yapılırken aşağıdakilerden bir veya birkaçının değerlendirilmesi yapılır.²⁵³

1. Bir kurumun ulaştığı verimlilik düzeyinin makul standartlarla karşılanması,
2. Verimliliğin ölçümünde ve raporlanmasında kullanılan sistem ya da yöntemlerin yeterliliği ve güvenilirliği,
3. Bir kurumun, verimliliğinin artırılması için yaptığı araştırmalar ve uygulamaya koyduğu çabalar,
4. Bir kurumun yönetim süreçlerini, bilgi sistemlerinin, faaliyet sistem ve uygulamalarının verimliliğin elde edilmesine yardımcı olup olmadığı.

2.4.3.3.3. Etkinlik(Effectiveness)

Amaçlara yönelik bir kavram olan etkinlik, genel veya özel bir amacın gerçekleştirilme derecesi olarak tanımlanmaktadır. Faaliyetlerin yapılmasıyla elde edilen çıktının değerini yansıtan ve dolayısıyla çıktıların parasal değerlerinin ötesinde bir kavram olan etkinlik çıktıların sonuçları ve bunların amaçlarla ilişkisi üzerinde durmaktadır.²⁵⁴

“Doğru şeylerin yapılması” olarak da tanımlanan etkinlik, bir kurumun performansını gösteren en önemli göstergedir. Çünkü idarelerin amaçlarına ulaşma derecelerini arttırmaya çalışmadan sağladıkları ekonomiklik ve verimliliğin bir anlamı yoktur.

Etkinlik, girdi ve çıktıların parasal değerlerle ifade edilerek bir standartla karşılaştırılmasını gerektiren verimlilik kavramına göre daha geniştir. Kamu hizmetlerinin bütünü için söz konusu olan etkinlik bu yönüyle çıktıları mümkün olan tüm yollardan arttırmaya çalışır.²⁵⁵ Etkinlik kavramı, verimlilik kavramını da içine alan

²⁵² DEMİRBAŞ, 2001, s.91

²⁵³ DEMİRBAŞ, 2001, s.91

²⁵⁴ FALAY, Nihat, “ Denetim, Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 29, Yıl 1997, s.51

²⁵⁵ FALAY, 1997, s.21

daha geniş bir örgütsel başarı ölçüsüdür. Etkinlik kurum içi ve dışı faktörlere göre belirlenirken; verimlilik ise daha çok teknik ve ekonomik faktörlere bağlıdır.

Etkinlik, örgütlerin tanımlanmış amaçlarına ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri etkinliklerin sonucunda, bu amaçlara ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur.²⁵⁶ Hatta performansın en önemli unsurudur. Çıktılar ve sonuçlar üzerinde odaklanılan etkinlik denetiminde kurum yönetiminin etkinlik ölçüm sisteminin yeterliliği gözden geçirilir. Etkinlik denetimlerinde kurumlarca belirlenen hedefler ile çıktı ve özellikle sonuçlar hayati önem taşır. Eğer hedefler, çıktılar ve sonuçlar açık bir şekilde tanımlanmazsa, verilen hizmet açısından bir belirsizlik ortaya çıkar, bu da kaynak kullanımında zafiyete ve performansta başarısızlığa yol açabilir. Açıkça tanımlanmamış hedef, çıktı ve sonuçlar performans denetimini güçleştirir.²⁵⁷

2.4.3.4. Performans Denetimi Süreci

Sistemik ve iyi yapılandırılmış performans denetimi süreci denetimin başarısını önemli ölçüde etkilemektedir. Bu nedenle performans denetimi yürütülürken belirli aşamaların takip edilmesinde fayda vardır.

Performans denetiminin etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için öncelikle bir denetim planlamasının yapılması gereklidir. Planlama aşamasında denetlenen kurumun etkinliği, verimliliği ve ekonomikliğini arttıracak şekilde denetim konularının seçilmesi önem taşımaktadır. Planlama yapılırken ayrıca değerlendirme kriterlerinin de belirlenmesi gerekmektedir. Değerlendirme kriterleri duruma göre ilgili mevzuat, kurumun performans göstergeleri, öngörülmuş ya da planlanmış sonuçlar, denetlenen kurumun geçmiş performansı olabilmektedir. Bu kriterlerin denetlenen kurum veya faaliyete uygulanmasında kurumla işbirliği halinde hareket edilmesi önem taşımaktadır.

Performans denetiminin başarılı olabilmesi için planlama sürecinde denetlenen kurumun hedef ve amaçlarının, temel faaliyetlerinin, belli başlı kaynaklarının ve kurumun verimli, etkin ve ekonomik çalışmasını önleyecek olası risklerin tanımlanması gerekmektedir. Bu nedenle denetimin bu aşamasındaki amacın; denetlenen kurum hakkında bilgi toplamak, elde edilen bilgileri değerlendirmek, verimlilik, etkinlik,

²⁵⁶ AKAL, Zühal, *İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi*, Ankara, 1982, MPM Yayınları:473, s.15

²⁵⁷ DEMİRBAŞ, 2001, s. 97

ekonomikliğin sağlanmasına ilişkin risk alanlarını tanımlamak ve incelenecek konuları, kısaca potansiyel performans denetim alanlarını belirlemektir.²⁵⁸

Planlama aşamasından sonra planlanan denetim sürecinin uygulanması aşaması yer almaktadır. Değişik amaçlar için veri toplanan performans denetiminde veriler genellikle denetim konusunun belirlenebilmesi, etkilerin ve çıktının ölçülebilmesi ve değerlendirilebilmesi ve böylece olasılıkların test edilmesi suretiyle denetlenen kurumdaki yetersizliklere göre performansın açıklanması için toplanmaktadır. Veri toplamak için kullanılan araçlar; mülakatlar, anketler, gözlemler, uzman görüşü, belge incelemeleri, performans göstergeleri ve bilgileri, kurum dışı kaynaklar, kamuoyu araştırmaları ve örnek olaylardır. Denetçiler tarafından söz konusu araçlar kullanılarak toplanan veriler istatistiksel yöntemler kullanılarak analiz edilmektedir. Bulguların analiz edilmesi, denetim sonuçlarını ortaya çıkaran temel unsurdur.

Uygulama aşamasında toplanan verilerin analiz edilmesinden sonra analiz edilen verilerin denetim bulguları olarak raporlanması gerekmektedir. Her performans denetimi performans denetim bulgularını detaylandıran bir rapor hazırlanmasıyla sonuçlanmaktadır. Raporlamanın etkinliği önemli ölçüde yapılan raporun kalitesine bağlıdır. Raporlama kalitesinin sağlanması için ise raporların içeriğinin yeterli, güvenilir ve anlaşılır olması, objektif değerlendirmeler içermesi ve doğru ve yapıcı olması önem taşımaktadır.

Performans denetimi yapılan kurumun denetim sonucunda tespit edilen konulara ilişkin yapılmış öneriler doğrultusunda hareket edip etmediği, raporun gereğini yerine getirip getirmediğinin de izlenmesi gerekmektedir. İzleme; performans denetiminin etkinliğinin arttırılması, yasama organına yardımcı olunması ve denetim biriminin performansının değerlendirilmesi amacıyla yapılmaktadır.

2.4.3.5. Performans Denetiminde Dış Denetimin Etkinliğinin Arttırılması

Dış denetim, kamu idareleri faaliyetlerinin, anayasal dayanağı olan ve bazı ülkelerde yargısal yetkilerle de donatılmış bağımsız ve özerk denetim kuruluşlarınca, parlamentolar adına denetlenmesi olarak algılanmaktadır. Dış denetim kurumlarının

²⁵⁸ COŞKUN, Arife, “Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması”, *Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri*, 15. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirileri, Antalya 2000, s.289

yapılandırılmalarında AB ülkelerinde kuzey ve güney ülke uygulamaları olmak üzere iki model ön plana çıkmaktadır. Güney model; mevzuata uygunluk denetiminin ve hesap yargılamasının yapıldığı bir denetim sistemidir. Kuzey model ise kaynakların hedeflere uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının parlamentolara periyodik olarak raporlandığı ve kurul esasına göre örgütlenen bir denetim sistemidir.²⁵⁹

Ofis ve kurul tipi yapılanma dış denetim kurumlarının bir diğer yapılandırılma şeklidir. İngiltere, Danimarka, İrlanda ve Finlandiya gibi ülkelerde yargı yetkisi olmayan ofis tipi Sayıştaylar(Westminster veya Board Modeli); Fransa, İspanya, İtalya, Türkiye ve Portekiz gibi ülkelerde de yargı yetkisi de olan kurul tipi Sayıştaylar(Napoleonic Model) mevcuttur.²⁶⁰

Dış denetim birimlerinin görev alanına düzenlilik denetimi(uygunluk ve mali tablolar denetimi)girmektedir. Ancak düzenlilik denetimi günümüzde hala önemini korumakla beraber, performans denetimine olan ilginin de arttığı görülmektedir.

Bütçelerin çok yıllık olarak stratejik planlar doğrultusunda performans programlarına göre hazırlanmaya ve uygulanmaya başlaması ile birlikte, performans denetiminin de önemi artmış bunun sonucunda da dış denetim birimlerinin geleneksel hukukilik denetiminin yanında, performans dayalı denetim teknikleri geliştirmeleri kaçınılmaz olmuştur. Bu nedenle dış denetim birimlerinin, performans denetimine zemin hazırlaması bakımından, idari ve kurumsal kapasitelerini ve insan kaynaklarını güçlendirmeleri ve bilgi teknolojisi sistemlerini daha çok kullanmaya başlamaları önem taşımaktadır.

Kamu kurumları, hesap verme sorumluluklarını en iyi şekilde performans ölçümü yaparak yerine getirebileceği için dış denetimin, öncelikle kurumların performanslarını ölçme kapasitelerini arttırmaya yönelmesi gerekmektedir. Kamu kurumlarının performans ölçümü yapmaları şeffaflığı da arttıran bir unsurdur. Dış denetim biriminin performans denetimi sonucunda tespit edilen konularda gereğinin yapılıp yapılmadığını izlemesi, kurumun performans ölçümü yapma kapasitelerini arttırıcı niteliktedir. Bu nedenle dış denetim biriminin performans denetimine ağırlık vermesi gerekmektedir. Dış denetim biriminin, kaynakların tahsisinde performans

²⁵⁹ *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 9. Kalkınma Planı, DPT, 2006, s.22

²⁶⁰ BAYAR, Doğan, "Sayıştay'ın Anatomisi", *Maliye Dergisi*, Yıl:2005, Sayı:148, s.63

denetimini öncelikli olarak değerlendirmesi performans denetimlerinin arttırılmasını sağlayacak bir uygulamadır.

Dış denetim yapan yüksek denetim kurumları yalnızca denetlenen kurumdan bağımsız olduklarında ve dış etkilere karşı korunduklarında görevlerini etkili bir şekilde yapabilirler.²⁶¹ Eğer böyle bir bağımsızlık yoksa dış denetimin yapılmasının da anlamı olmayacaktır. Bu nedenle dış denetim birimlerinin bağımsızlığının yasalarla düzenlenmesi diğer bir ifadeyle fonksiyonel ve idari bağımsızlıklarının kanunlarla korunmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

2.4.3.6. Dış Denetim Birimince Yapılan Performans Denetimine İlişkin Uygulama Örnekleri

2.4.3.6.1. İngiltere²⁶²

Yüksek denetimin doğduğu ülke olan İngiltere’de Sayıştay, parlamentonun kurulmasından daha önce var olmuştur. Kurumsal yapılanması, denetime tabi kuruluşlar üzerinde daha çok mali ve performans denetimine yönelik raporlar hazırlayarak parlamentoya sunan Westminster modeline uygun olan İngiltere Sayıştay’ı kamu harcamalarını parlamento adına inceleyen ve hükümetten bağımsız bir organ olup bütün bakanlıkların ve çok sayıdaki kamu kurum ve kuruluşunun hesaplarını denetlemekte ve Parlamenta rapor sunmaktadır. 1983 yılında çıkarılan Sayıştay Yasası ile İngiltere Sayıştay’ının düzenlilik denetiminin yanı sıra paranın verimli, etkin ve ekonomik harcanıp harcanmadığının araştırılması anlamında “paranın karşılığı denetimi”nin yapılmasına ağırlık vermesi istenmiştir. Kaynaklarının yaklaşık yüzde 50’sini performans denetimlerine ayıran İngiltere Sayıştay’ı bu kapsamda;

- Olası zayıflık, israf, verimsizlik, etkinsizlik ve kontrol zayıflığı gibi alanların incelenmesine yönelik seçici incelemeler;
- Önemli proje veya programların performansı hakkında güvence sağlamak üzere geniş kapsamlı incelemeler,

²⁶¹ *Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi*, Çeviren: Gonca İSTANBULLUOĞLU, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, Kasım 2005, s. 4

²⁶² DEMİRBAŞ, Tolga, “Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması”, Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Nisan 2001, ss.157-159’dan önemli ölçüde yararlanılmıştır.

- İdari işlemlerin yaygın iyi uygulama standartları veya modelleri açısından değerlendirilmesini içeren incelemeler,

olmak üzere üç tür inceleme yürütmektedir. Bu incelemeler Sayıştay tarafından doğrudan başlatılabileceği gibi parlamentonun 15 üyeden oluşan(başkanı muhalefetten) Kamu Hesapları Komitesince de Sayıştay'dan inceleme yapması istenebilmektedir. Sayıştay'ın düzenlediği performans denetim raporları söz konusu komiteye sunulmakta, komitede değerlendirilen söz konusu raporlar gerek görülürse parlamentoya gönderilmektedir.

Kamu yönetim reformlarının yerelleşme ve yerindelik anlayışına yönelmesi dış denetimde de yerelleşme çalışmalarını gündeme getirmiştir. İngiltere'de dış denetimin yerelleşmesi yönündeki önemli adımlardan biri olan İngiltere Denetim Komisyonu hesap verme sorumluluğu, şeffaflaşma, dış denetimin verimliliğini ve etkinliğini artırma yönünden iyi bir örnek teşkil etmektedir. Bağımsız bir izleme kurumu olarak Denetim Komisyonu;²⁶³

- İngiltere ve Galler'deki Yerel yönetimlerin, Ulusal Sağlık İdaresi(NHS) kuruluşlarının ve adli yargı kuruluşlarının kamu harcamalarını denetlemek üzere bağımsız dış denetçiler gönderip bu denetçilerin çalışmaları ile ilgili düzenlemeler yapan,
- Kamu maliyesinin düzgün yönetilmesini sağlayan ve kamu hizmetinden sorumlu olanların verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu gerçekleştirmelerine yardımcı olan,
- Kamu hizmetlerinin kalitesi ile ilgili olarak bilgiler toplayan ve bu bilgileri diğer kurumlarla paylaşan,
- Uygulamaya dönük tavsiyelerde bulunarak, iyi uygulamaları yaygınlaştırarak ve hizmetten yararlanan yöre sakinlerinin geri bildirimlerini öğrenerek kamu hizmetinde gelişme sağlamaya çalışan,
- Kamu idarelerine teftiş eden, sonuçları hakkında kamuoyuna rapor veren, yerel hizmetlerin teftişi aracılığıyla, bu hizmetlerin kalitesini ve maliyet-etkinliğini

²⁶³ YÖRÜKER, Sacit, "Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve", TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı, Ankara, Mayıs 2004, s. 7

değerlendiren ve yerel idarelerin sürekli biçimde iyileştirilmesinde katkıda bulunan,

- Ulusal performans incelemeleri yaparak bu kapsamda performansı kıyaslayan, iyi uygulamaları tespit ve teşvik eden,

Bakanlık dışı icracı bir kamu organıdır.

Denetim Komisyonunun Sayıştay'ın aksine parlamentoyla doğrudan bir ilişkisi bulunmamaktadır. Komisyon denetçilerin atanmasından ve denetimle ilgili düzenlemeleri yapmaktan sorumludur. Sayıştay'ın aksine kendisi bizzat denetim yapmamaktadır. Çalışmayı yürütmek üzere ya bölge denetçisini ya da özel sektör denetçisini görevlendirmektedir. Buna karşılık bizzat komisyon yasal yetkileri çerçevesinde ulusal performans incelemeleri yapmaktadır. Bu incelemeler, mukayeseli yönetim incelemeleri olup, tek tek organlardan ziyade özel alanları irdelemektedir.²⁶⁴

2.5. Yönetim Bilgi Sistemlerinin Geliştirilmesi

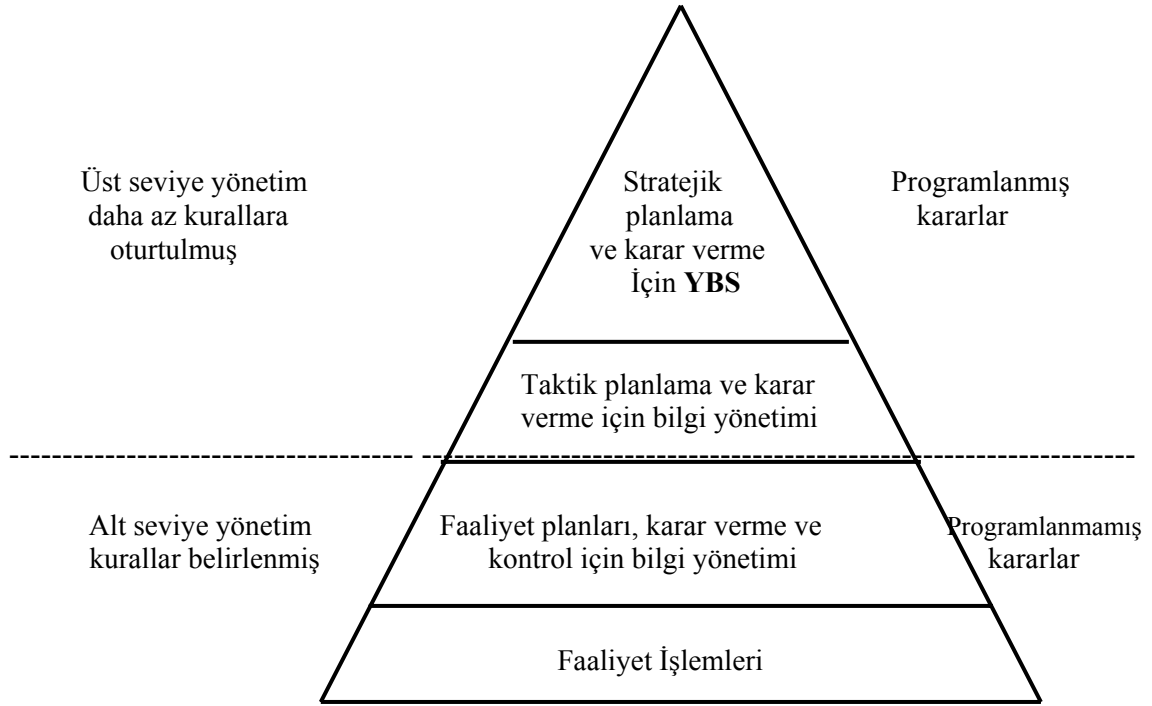
Bilgiye dayalı yönetim günümüzde önemini arttırmıştır. Kamu idareleri, kamuda toplam kalite anlayışının gelişmesine de katkı sağlaması bakımından yönetimde bilginin öneminin bilincinde olmalı ve kamu hizmetlerinde verimliliği artırıcı önlemler arasında bilgiye dayalı yönetim anlayışını geliştirmelidirler.

Bunun yanı sıra kamu idarelerinin, çağdaş yönetim için bilgi teknolojilerini bilinçli bir biçimde kullanmaları, bilişim ve bilgi sistemlerinden yararlanması önem taşımaktadır. Bunun için de kamu idarelerinin kendi bilgi sistemlerini kurup geliştirmeleri esas alınmalıdır. Kurum ve kuruluşlarda bilgiye odaklanmış yönetim bilgi sistemlerinin kurulması ve işletilmesi bilgiye dayalı yönetim anlayışının temelini oluşturmaktadır.

Yönetim bilgi sistemi, Şekil 4'te görüldüğü gibi bir piramit yapısında gösterilebilmektedir. En alt basamakta günlük faaliyetler, ikinci basamakta günlük faaliyet planlarını karar kılma işlemini ve kontrolü destekleyen bilgi kaynakları, üçüncü basamakta yönetimin kontrolü için taktik planlamaya ve karar vermeye yardımcı olacak bilgi sistemi kaynakları ve en üst basamakta ise üst yönetim tarafından politika

²⁶⁴ YÖRÜKER, 2004, s. 9

belirlenmesine ve stratejik plan yapılmasına yardım eden bilgi kaynakları bulunmaktadır.



Şekil- 4: Yönetim Bilgi Sisteminin Yapısı²⁶⁵

2.5.1. Yönetim Bilgi Sistemlerinin Amacı ve Fonksiyonları

Yönetim bilgi sistemlerinin amacı; yöneticilerin teknolojiyi kullanarak iş süreçleri ile ilgili ihtiyaç duyduğu bilgi ve raporları, en kısa sürede, uygun, eksiksiz, açık, anlaşılır ve güvenilir bir şekilde elde etmelerini sağlamaktır.

Yönetim bilgi sistemlerinin kurulmasıyla, bilgi akışında eşgüdüm ve standart oluşturulacak, tüm iş süreçlerine ait bilgilerin sistematik bir şekilde toplanması ve bir araya getirilmesi sağlanacak, personel ve zamandan tasarruf edilecektir. Üretilen yönetim bilgisinin güvenceye alınmasıyla, bilginin gizlenme veya kaybolma riski ortadan kalkacak ve yönetimin iş süreçlerine ve kurumun işleyişine hakim olması, yöneticilerin kararlarını hızlı ve güvenilir bilgiye dayalı olarak alabilmesi sağlanmış olacaktır.

²⁶⁵ KAYNAK: ÇOBAN, Hasan, *Bilgi Toplumuna Planlı Geçiş; Bilgi Toplumuna Geçmek İçin Stratejik Planlama ve Yönetim Bilgi Sistemi Uygulaması*, <http://www.dpt.gov.tr/dptweb/ekutup96/cobanh/biltop.html>, (E.T. 24.04.2007)

Yönetim bilgi sistemlerinin fonksiyonları şunlardır:

- Üst yönetimin bilgi ihtiyacının güvenilir bir şekilde ve zamanında karşılanması,
- İş süreçlerindeki görev ve sorumlulukların yerine getirilmesine düzen ve standart getirilmesi,
- Faaliyet yöneticilerinin ihtiyaç duyduğu bilgilerin de uygun zaman ve biçimde üretilmesi,

2.5.2. Yönetim Bilgi Sistemlerinin Kamu İdarelerine Sağlayacağı Faydalar

Yönetim bilgi sisteminin temel işlevi; kuruluşun amaçlarına en etkin bir şekilde ulaşmasını sağlayacak olan karar organlarına doğru, zamanlı ve anlamlı bilgi sağlamaktır. Bu çerçevede Yönetim Bilgi Sistemlerinin kamu idarelerine sağlayacağı faydalar aşağıdaki gibi özetlenebilir:²⁶⁶

- Farklı bilgi kaynaklarını tek bir ortamda birleştirir ve verilerden üretilen nitelikli bilgiye dayalı raporlar üretilmesine yardımcı olur,
- Doğru bilgiye kaynağından ve hızlı erişim imkanı sağlar,
- Analitik değerlendirme imkanı verir ve karar verme süreçlerini kısaltır, problem çözme ve karar verme konusunda gerekli desteği sağlar,
- Yöneticilerin risk yönetimi kapasitesini artırır,
- Her kademedeki yönetici için esnek raporlama imkanı sağlar, veri ve bilgi güncellendikçe çeşitli analiz teknikleri kullanılarak sistem tarafından raporlar oluşturulur.
- Sistem aracılığıyla bu raporlara her zaman ve her yerden ulaşılabilir.
- Tahsis edilen bütçe ve zaman çerçevesinde kurumsal denetimi artırır,
- Aynı işin aynı anda birden çok yapılmasının veya tekrar edilmesinin önüne geçer,

²⁶⁶ [http:// www. sayistay.gov.tr/proje/yon-bil-sis-sun_dosyalar/outline.htm](http://www.sayistay.gov.tr/proje/yon-bil-sis-sun_dosyalar/outline.htm) (E.T. 24.04.2007)

- İş süreçleri ve yeni projeler ile bunların başarmak istediği amaçlar hakkında kurumsal bilinçlenmeye katkı sağlar,
- Her birimde bu konuda çalışan ayrı ekiplerin yerine küçük bir merkezi yapı kurulmak suretiyle parasal tasarruf sağlar,
- Yöneticilerin farklı iş süreçleri veya sistemleri arasında bağları kurmak için harcadığı zamandan tasarruf sağlar,
- İstenilen bilgilerin ilgililere anlatılması, bilgilerin güvenilirliğinin sorgulanması, farklı birimlerden gelen bilgilerin birleştirilmesi, karşılaştırılması, analiz edilmesi ve güncellenmesini sağlar.
- Kurumsal bilginin üretimi, depolanması ile erişimi, paylaşımı ve kullanımını sağlayarak bilginin kurumda etkin bir rol oynamasını temin eder.

Yönetim bilgi sistemleri yukarıda özetlenen faydalarının yanı sıra kamu idarelerinin stratejik planlama faaliyetlerine de yardımcı olmaktadır. Çünkü kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması amacıyla stratejik planlama yapılırken, çok geniş çaplı iç ve dış bilgiye ihtiyaç vardır. Diğer bir ifadeyle stratejik planlama, her zaman için “doğru bilgi akışı”na bağlıdır. Doğru bilgi akışı ise etkili bir “Yönetim Bilgi Sistemi”nin kurulmasıyla sağlanabilecektir.

2.5.3. Yönetim Bilgi Sistemlerinin Başarı Şartları

Yönetim bilgi sistemlerinin; yeni sistem alınması, mevcut sistemlerin geliştirilmesi, personel gideri, merkezi birim ve danışmanlık maliyeti gibi birtakım maliyetleri bulunmaktadır. Ancak sistemin sağlayacağı faydalar dikkate alındığında söz konusu maliyetlerin önemsiz kaldığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Yönetim bilgi sisteminde kurumun en alttaki faaliyetlerinden başlayarak yukarı doğru olan faaliyetlerinin bilgi işlem sistemine dahil edilmesi, kurumun etkinliğinin artırılmasının yanı sıra maliyetin düşürülmesini ve verimli çalışmayı sağlayacaktır.²⁶⁷

Bir yönetim bilgi sisteminin tasarımı ve gerçekleştirilmesinde bilgi ihtiyacının en iyi biçimde ortaya konulması, bu ihtiyaçları en uygun şekilde karşılayacak olan bilgisayar donanım ve yazılım sisteminin tasarlanması önem taşımaktadır. Ancak bilgisayar sistemi kurmakla Yönetim Bilgi Sistemi kurmanın karıştırılmaması gerekmektedir. İyi bir Yönetim Bilgi Sistemi için eş zamanlı olarak iyi bir bilgisayar sisteminin kurulması faydalı olacaktır. Ancak yönetim bilgi sistemi, yönetici tarafından yönetim faaliyetleriyle ilgili olarak kullanılmadığı sürece, istatistiksel bilgi depolamaya yarayan pahalı bir arşiv sistemi olmaktan öteye gidemeyecektir. Bu nedenle kamu idarelerinin yöneticileri bilgisayarların sonsuz olanakları ile yönetim bilgi sistemlerini karıştırmamalı ve söz konusu sistemleri, karar alma süreçlerini hızlandıran, etkin ve güvenilir bir yönetim sistemi oluşturmalarını sağlayan bir araç olarak görmeli ve kullanmalıdır.

Yönetim Bilgi Sistemleri kapsamında verilerin otomatik olarak işlenmesi ve elektronik ortamda saklanması ve kullanılmasında genellikle dikkate alınmayan bir husus bulunmaktadır. Yönetim Bilgi Sistemleri, iyi şekilde uygulanmadığı, izlenmediği ve kontrol edilmediği zaman önemli bir risk oluşturabilen iş süreçlerini temel almaktadır. Söz konusu sistemler, süreçlerin tam olarak tanımlanmaması ve süreç kontrollerinin düzenli olarak yapılmaması halinde eksik, yanlış ve geçersiz bilgi üretebilecektir.

Bu nedenle yönetim bilgi sistemleri kapsamında mali ve mali olmayan veri ve bilgileri elektronik ortamda takip eden ve kullanan kamu idarelerinin, iş süreçlerinin tanımlanmasına ve kontrolüne önem vermesi ve yönetim bilgi sistemlerinin etkinliğinin güvence altına alınması açısından bilgisayar teknolojileri denetimine de ağırlık vermesi uygun olacaktır.

²⁶⁷ÇOBAN, Hasan, *Bilgi Toplumuna Planlı Geçiş; Bilgi Toplumuna Geçmek İçin Stratejik Planlama ve Yönetim Bilgi Sistemi Uygulaması*, <http://www.dpt.gov.tr/dptweb/ekutup96/cobanh/biltop.html>, s.34 (E.T. 24.04.2007)

Yukarıda bahsedilen hususların yanı sıra kamu idarelerinin modern yönetim anlayışını benimsememesi ve değişime açık olmayışları ile üst yönetimin Yönetim Bilgi Sistemine destek vermemesi de Yönetim Bilgi Sisteminin başarısını etkileyen faktörler arasındadır.

2.5.4. Mali Yönetim Bilgi Sistemleri

Mali yönetim, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılmasıyla ilgilidir. Daha iyi bir kamu mali yönetimi için üst düzey yöneticilerin mali karar almalarını desteklemek amacıyla; nitelikli bilgi üretilmesi, geliştirilmesi, saklanması ve paylaşılması ve kamuda uygulanması ve kullanılması gerekmektedir. Bunu sağlayacak araç ise Mali Yönetim Bilgi Sistemleridir.

Mali Yönetim Bilgi Sistemleri, birbiri ile ilgisi olan veya bağlı olan, birbirini etkileyen mali yönetim unsurlarını bir arada bulundurmaktadır. Söz konusu sistemler, faaliyetlerin şeffaflığını ve sistem yöneticilerinin hesap verebilirliğini sağlayan kontrolleri ve dengeleri kapsamaktadır.

Kamu mali yönetiminin tüm unsurlarını içine alan bir sistem olan, Mali Yönetim Bilgi Sistemleri; bütçe hazırlık, bütçe uygulama, taşınmaz-taşınır yönetimi ve ayniyat, insan kaynakları yönetimi, muhasebe ve mali raporlama, borç yönetimi, nakit planlama, kontrol ve denetim alanlarında uygulanabilecektir.

Mali yönetim bilgi sistemlerinin oluşturulması, tüm kurumlara hizmet edecek kurumsal bilgilerin bir arada toplanması ve ortak kullanıma sunulması açısından da önem taşımaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAMU MALİ YÖNETİMİ SİSTEMİ VE TÜRKİYE İÇİN BİR MODEL ÖNERİSİ

Kamu yönetiminde merkezi bir yapıya sahip olan Türkiye'de, ekonomik ve sosyal gelişme sürecinin etkin yönetimini sağlamak üzere kamu yönetiminin, vatandaş odaklı, kaliteli, etkili ve hızlı hizmet sunabilen, esneklik, saydamlık, katılımcılık, hesap verme sorumluluğu, öngörülebilirlik gibi kavramları öne çıkaran çağdaş bir anlayışa, yapıya ve işleyişe kavuşturulması bir gereklilik halini almıştır.²⁶⁸ Son yıllarda, bu yeni anlayış çerçevesinde kamu kurumlarının daha etkin ve verimli bir yapıya kavuşturulması amacıyla gerekli yasal düzenlemeler yapılmış, böylece kaliteli kamu hizmeti için hukuki bir temel oluşturulmaya çalışılmıştır.

Ülkemizde de, kamu mali yönetiminin iyileştirilmesine ve bütçe sürecinin etkinliğinin artırılmasına yönelik çalışmalar yürütülmüştür. Söz konusu iyileştirme çabalarının temelinde dünyadaki gelişmeler, ülkemizin durumu, Acil Eylem Planı ve 58 ve 59 uncu Hükümetlerin Programları ve AB normlarına uygunluğu sağlama zorunluluğu bulunmaktadır.

Kamu kurumlarının politika oluşturma kapasitelerinin artırılması, bütçe hazırlama ve uygulama süreçlerinde mali disiplin sağlanması, kaynakların belirlenen stratejik önceliklere göre dağıtılması, bu kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının izlenmesi, bunun üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi, kısacası kamu mali yönetiminin kalitesinin iyileştirilmesi amacıyla yapılan çalışmaların sonucunda; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu²⁶⁹ çıkarılmış ve 5436 sayılı Kanunla²⁷⁰ yapılan

²⁶⁸ *Dokuzuncu Kalkınma Planı*, s. 58, 01 Temmuz 2006 tarih ve 26215 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır. <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/ix/9kalkinmaplani20070302.pdf> (E.T. 11.04.2007)

²⁶⁹ 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

değişiklikler sonrasında 01.01.2006 tarihi itibarıyla tüm hükümleriyle yürürlüğe girmiştir.

5018 sayılı Kanunun getirdiği yenilikleri, aşağıdaki gibi saymak mümkündür:

- Kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin yeniden yapılandırılması,
- Parlatentonun bütçe üzerindeki denetiminin arttırılması,
- Mali saydamlığın sağlanması,
- Stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye birlikte orta vadeli harcama sistemine geçilmesi,
- Kamu idarelerinde iç denetim sisteminin kurulması,
- Performans denetiminin sisteme dahil edilmesi,
- İdarelerde iç kontrol sisteminin kurulması,
- Sayıştay'ın denetim alanının genişletilmesi,
- Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol alanında görev, yetki ve sorumluluklarının arttırılması, hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi

Yukarıda sayılan yeniliklerden, 5018 sayılı Kanunun, mali sistemde önemli değişiklikler yaptığı anlaşılmaktadır. Kanunun çıkarılma gerekçeleri olarak, kamu mali yönetimindeki zayıflık, verimsizlik, ihtiyaçlara cevap verememe gibi sebepler ön plana çıkmaktadır.

TKY, kamu yönetiminde kaynakların etkin tahsisi ve kullanımı yoluyla hem toplum hem de devlet için hizmet sonuçlarının kalitesinin geliştirilmesini hedefleyen bir yönetim anlayışı ortaya koymaktadır. 5018 sayılı Kanunun mali yönetim ve kontrol sistemimizde getirdiği yenilikler ve temel aldığı ilkeler dikkate alındığında, 5018 sayılı Kanunla uygulamaya konulan sistemin kaliteyi sağlamak için geliştirilmiş yeni bir model olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

²⁷⁰ 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 22.12.2005 tarihli ve 26033 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Diğer yandan, 5018 sayılı Kanun, 01.01.2006 tarihinden itibaren tüm hükümleriyle uygulanmaya başlamakla birlikte, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme konularında, kamu idareleri itibariyle geçiş süreci öngörülmüştür. Ayrıca sistemin yenilenmesinde örnek alınan ülkelerdeki uygulamalar, sistemin yerleşmesi için 5-10 yıl gibi bir süre geçmesi gerekeceğini göstermektedir. Bu nedenle yeni model olarak nitelendirilen mali yönetim ve kontrol sisteminin, uygulanamazlığını öngörerek alternatif bir model önermek yerine, öncelikle bu yeni modelin eksik kalan yönleri ile modelin uygulamasında karşılaşılabilecek sorunların ortaya konması, daha sonra da söz konusu sorunların giderilmesi ve eksikliklerin tamamlanması amacıyla çözüm önerileri geliştirilmesi – TKY felsefesinin özünde, sistemin radikal bir şekilde değiştirilmesi değil, iyileştirmelerle sürekli geliştirilmesini ifade eden KAİZEN in var olduğu da dikkate alındığında- uygun bir yaklaşım olacaktır.

Ayrıca yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin bir takım eksik ve hatalı yönlerinin bulunması bu sistemden tümüyle vazgeçilerek yeni bir sistem oluşturulması gerektiği anlamı taşımamaktadır.

Bu nedenle, çalışmanın bu bölümünde, 5018 sayılı Kanunun öngördüğü kamu mali yönetim sisteminin; kapsamı, kamu idarelerini yönlendirici kuruluşları, ilkeleri ve unsurları bakımından incelenmesi, sistem üzerindeki değerlendirmelere yer verilmesi ve söz konusu değerlendirmeler çerçevesinde; eksiklik ve sorunların giderilmesine, iyileştirilmesine, kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlemesine, uluslar arası standart ve uygulamalara biraz daha yaklaştırılmasına yönelik öneriler getirilmesi amaçlanmaktadır.

1. KAMU MALİ YÖNETİMİ SİSTEMİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1. Kamu Mali Yönetiminin Kapsamı

5018 sayılı Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Uluslararası standartlara göre kamu sektörü faaliyetleri, genel yönetim içinde yer alan kurumların faaliyetleri ile devletin ticari faaliyetlerinden oluşmaktadır. 5018 sayılı Kanun da uluslararası standartlara uygun bir idari sınıflandırmayı içermektedir.

Bu Kanunda genel yönetim; merkezi yönetimi, sosyal güvenlik kurumlarını ve mahalli idareleri kapsamaktadır. Merkezi yönetim içinde, devletin temel fonksiyonlarını yerine getiren, kamusal ve yarı kamusal mal üreten kurumlar yer almaktadır. TBMM tarafından onaylanıp kanunlaşacak olan bütçe merkezi yönetim bütçesi olacaktır.²⁷¹

5018 sayılı Kanunun kapsamı genel yönetim olmasına rağmen genel yönetim içinde yer alan sosyal güvenlik kurumları, bütçenin TBMM’ce onaylanması yöntemine tabi değildirler. Ancak bu durum bu kurumların hedeflerinin ve faaliyetlerinin parlamentoya sunulmayacağı anlamına gelmemektedir. Sosyal güvenlik kurumlarının bütçeleri kendi yönetim kurullarında oylanacak ancak 5018 sayılı Kanunun temel ilkeleri sosyal güvenlik kurumlarının mali yönetim ve kontrolünde uygulanacaktır.

Mahalli idareler 5018 sayılı Kanunda; Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler olarak tanımlanmıştır. Mahalli idarelerin de faaliyet hedefleri ile sonuçları merkezi yönetim bütçesi ekinde TBMM’ye sunulmaktadır. 5018 sayılı Kanunun 77 nci maddesine göre mahalli idarelerin mali yönetim ve kontrolü; genel hükümleri bakımından bu Kanuna, özel hükümleri bakımından da kendi ilgili mevzuatlarına tabi olacaktır.

5018 sayılı Kanunda yer alan bütçe türleri genel yönetime dahil idarelerin mali yönetim ve kontrolünün kapsamını belirlemektedir. Bu Kanun, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerini merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak üç gruba ayırmaktadır. Merkezi yönetim bütçesi, genel bütçeden, özel bütçelerden ve düzenleyici ve denetleyici kurum bütçelerinden meydana gelmektedir. 5018 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan idareler genel bütçeli idareler, (II) sayılı cetvelde yer alan idareler özel bütçeli idareler ve (III) sayılı cetvelde yer alan idareler de düzenleyici ve denetleyici kurumlardır.

5018 sayılı Kanun genel bütçeyi; devlet tüzel kişiliğine dâhil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesi olarak tanımlamaktadır. Genel bütçeli kurumlar temel kamu hizmetlerini yerine getiren, kendi gelirleri olmayan ve hizmet maliyetleri vergi gelirleriyle karşılanan kamu idareleridir.

²⁷¹ MUTLUER, M. Kamil, ÖNER, Erdoğan ve KESİK, Ahmet, *Bütçe Hukuku*, Birinci Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul Mayıs 2005, s.188

Özel bütçe, 5018 sayılı Kanunda da bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve 5018 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesi olarak tanımlanmaktadır.

Bu kurumlar genel bütçeden farklı olarak kendi öz gelirleri olabilen, ürettikleri mal ve hizmetlerin faydası bazı durumlarda tamamen bazı durumlar da ise kısmen bölünebilen ve fiyatlandırılabilen kurumlardır.²⁷²

Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve 5018 Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.

Türkiye’de düzenleyici ve denetleyici kurumlar, belirli sektörleri düzenlemekle görevli kurumları (bankacılık, telekomünikasyon ve elektrik gibi), siyasi müdahaleden uzak tutmak ve idari ve mali özerkliklerini teminat altına alma amaçlarıyla kurulmuş olup²⁷³, söz konusu kurumlar idari ve mali özerkliklerinin korunması adına 5018 sayılı Kanunun çoğu maddelerinden muaf tutulmuştur. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar bütçelerini diğer kurumlardan farklı olarak doğrudan TBMM’ye sunmaktadırlar ayrıca mali kontrol sistemlerini 5018 sayılı Kanuna tabi olmadan kendi mevzuatlarına göre düzenlemektedirler.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, belirlenmiş kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde etkinlik ve verimliliği arttıracakları düşüncesiyle kurulmuşlardır. Bu kurumların belli bir alanda yoğunlaşmak suretiyle toplumun sorunlarıyla yakından ilgilenme fırsatı bulacakları, hükümetlerin öncelikleri ve politikalarına uygun olarak çıktı ve sonuçlara yönelik olarak faaliyette bulunacaklarına inanılmaktadır. En temel kuruluş amaçlarından birisi de, geleneksel bakanlık yapılarının dışında tutularak karmaşık bürokratik, idari ve mali kurallardan kaçma imkânı verilmesiyle politik etkilerden uzak kalabilecek olmalarıdır.²⁷⁴

²⁷² MUTLUER, ÖNER ve KESİK, 2005, s.192

²⁷³ MUTLUER, ÖNER ve KESİK, 2005, s.193

²⁷⁴ MUTLUER, ÖNER ve KESİK, 2005, s.193

Bu kurumlara verilen bağımsızlık, bazı durumlarda kontrolün elden kaçırılmasını da beraberinde getirebilmektedir. Ayrıca bağımsız kurum ile bakanlıklar arasındaki rollerin ve sorumlulukların net bir şekilde ortaya konmaması, belirsizliği ve başarısızlığı da beraberinde getirmektedir. Bu kurumların sorumluluk mekanizmasının iyi bir şekilde oluşturulamayışı, performans kriterlerinin konmaması ve etkin olmayan bütçe mekanizmalarının kurulması, bu kurumlardan beklenen faydayı bazı durumlarda sağlayamamaktadır. Kurumların başarılı olabilmesi, teşkilatlanmalarının bütünsel bir anlayışla gerçekleştirilmesine, sorumluluk mekanizması ile iyi yönetim için genel prensiplerin yerleştirilmesine ve hukuki altyapının güçlendirilmesine bağlıdır.²⁷⁵

5018 sayılı Kanunun tüm hükümleriyle uygulamaya başlamasıyla yürürlükten kalkan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa göre döner sermayenin kuruluş amacı genel bütçeli kurumların sadece kamusal mal üretecekleri varsayımı altında, kamusal mal üretimi ile birlikte ortaya çıkan fazla kapasiteyi değerlendirebilmeleri ve fiyatlandırabilmeleridir. Bu durumda, genel bütçeli kurumlara bağlı olarak kurulacak olan döner sermayeli işletmeler, ticari ve sınaî nitelikte çeşitli faaliyetleri yürütebilecek, bunları fiyatlandırmak suretiyle gelir elde edebilecektir. Burada temel amaç, gelir elde etmekten ziyade vatandaşa hizmet götürmek amacıyla kamusal mal üretmektir. İkincil amaç ise, kamu hizmetlerini yerine getirirken ortaya çıkan fazla kapasiteyi piyasada değerlendirmek ve bu şekilde gelir elde etmektir.²⁷⁶

Ancak zamanla döner sermaye işletmesi kurmak kurumlar için bir amaç haline gelmiştir. Genel bütçeli idareler, katma bütçeli idareler ve bütçeden yardım alan kuruluşlar, yeni faaliyet alanları yaratmak yerine mevcut faaliyet alanlarını genişleterek yeni kaynaklar yaratmışlardır. Bununla da kalmayıp asli kurum faaliyetlerini de döner sermayelerine kaydırmışlar ve döner sermayeler sayı ve faaliyet büyüklüğü bakımından diğer bütçeler ile yarışır hale gelmişlerdir.²⁷⁷ Örneğin, Orman Genel Müdürlüğü Döner Sermayesinin 2007 yılı bütçe ödeneği toplamı 1.130.000.000.-YTL olarak öngörülmüştür.²⁷⁸ 2007 Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa göre Orman Genel Müdürlüğü'nün 2007 mali yılı özel bütçe ödeneği toplamı ise 544.600.000.-YTL'dir.²⁷⁹

²⁷⁵ MUTLUER, ÖNER ve KESİK, 2005, s.193

²⁷⁶ MUTLUER, ÖNER ve KESİK, 2005, s.181

²⁷⁷ MUTLUER, ÖNER ve KESİK, 2005, s.181

²⁷⁸ *Orman Genel Müdürlüğü 2007 Yılı Döner Sermaye Bütçesi*, Ocak 2007, Ankara, s.7

²⁷⁹ 2007 Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu, 29.06.2006 tarihli ve 26391 mükerrer sayılı Resmî Gazetede Yayımlanmıştır.

Bu durum, Orman Genel Müdürlüğünün döner sermaye ödeneklerinin, özel bütçe ödeneklerinin iki katına ulaştığını göstermektedir.

5018 sayılı Kanun döner sermayelerin tasfiye edilmesini değil, yeniden yapılandırılmasını öngörmektedir. 5018 sayılı Kanunun geçici 11 inci maddesi; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçelerinin, ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alacağı, bu Kanun kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmelerinin 31.12.2007 tarihine kadar yeniden yapılandırılacağını hükme bağlamıştır.

Ayrıca maddede döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırılincaya kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetiminin Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirleneceği ifade edilmektedir. Bu kapsamda hazırlanan “Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği”, 01.05.2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Döner sermayeler, merkezi yönetim bütçe kanunu ve parlamento süreci kapsamında bulunmamaktadır. Bütçeleri, yetkili organlarının onayını müteakip yürürlüğe girmektedir. Döner sermaye bütçesi, analitik bütçe kod yapısına da tabi değildir. 2006 yılı verilerine göre döner sermaye işletmelerinin sayı olarak; tarım, milli eğitim, sağlık, çevre ve ormancılık alanlarında ağırlıklı olduğunu söylemek mümkündür.²⁸⁰

Döner sermayelerin, ilgili idarelerin bütçesinde ne şekilde yer alacağı ve bütçe hazırlama ve uygulama süreçlerine tabi olup olmayacağı 5018 sayılı Kanunda açık olarak düzenlenmemiştir. Kanunda döner sermaye işletmelerinin nasıl yapılandırılacağına ilişkin herhangi bir düzenleme de yapılmamıştır.

Diğer yandan 5018 sayılı Kanunla bütçenin kapsamı genişletilmekle birlikte mevcut yapıları bakımından genel yönetim kapsamında olması gereken ve önemli ölçüde kamu kaynağı kullanan bazı kurumların (TOKİ, TRT, TMSF, Milli Piyango İdaresi gibi) Kanun kapsamı dışına çıkarılması, bu kuruluşların aynı zamanda Sayıştay

²⁸⁰ <http://www.muhasabat.gov.tr/dose/menu6.xls> (E.T. 02.05.2005)

denetimi dışında kalmaları sonucunu doğurmuştur.²⁸¹ Bu tür kurumların kapsam dışına çıkarılmasının mali disiplini ve saydamlığı da zedeleyeceği dikkate alındığında söz konusu kurumların 5018 sayılı Kanun kapsamına dahil edilmesi yerinde bir düzenleme olacaktır.

1.2. Kamu İdarelerini Yönlendirici Kuruluşlar

2.2.1. Maliye Bakanlığı

Maliye Bakanlığı, 5018 sayılı Kanunun öngördüğü mali yönetim ve kontrol sisteminin genel olarak izlenmesinden, koordinasyonundan ve yönlendirilmesinden sorumludur.

Bu kapsamda, kamu maliyesi ilkelerinin uygulanmasının gözetimi, mali saydamlığın sağlanması konusunda kamu idarelerinin izlenmesi, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemlerin belirlenmesi, geliştirilmesi ve uyumlaştırılması Maliye Bakanlığına verilmiş görevlerdendir. Maliye Bakanlığı, rehberlik ve koordinasyon görevleri çerçevesinde, kamu idarelerinde mali yönetim ve kontrol sistemlerinin oluşturulmasına yardımcı olmaktadır.

Maliye Bakanlığının 5018 sayılı Kanun kapsamındaki diğer görevleri ise aşağıda sayılmıştır:

- Mali yönetim ve kontrol sistemine ilişkin düzenlemeleri hazırlamak,
- Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren orta vadeli malî planı hazırlamak,
- Merkezi yönetim bütçesini kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutarak hazırlamak, bu amaçla kamu idarelerinin koordinasyonunu sağlamak, performans esaslı bütçelemeye ilişkin hususları belirlemek,
- Merkezi yönetim bütçesinin uygulama esaslarını belirlemek,

²⁸¹ SÖYLER, İlhami, “ Kamu Mali Yönetim Sisteminin Denetim Tekniği ve Süreçleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi* , Ocak 2007, Ankara, Sayı:305, s.109

- Genel bütçe gelir cetvelini hazırlamak, gelir politikalarının belirlenmesine katkıda bulunmak, uygulamayı yönlendirmek ve devlet gelirlerini tahsil etmek,
- Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçlarını gösteren genel faaliyet raporunu hazırlamak,
- Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu aracılığıyla, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarını uluslararası standartlara uygun olarak belirlemek,
- Genel Yönetimin detaylı hesap planlarına, merkezi yönetimin muhasebe işlemleri, hesap planları ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenleme yapmak,
- Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerini yürütmek,
- Merkezi yönetim mali istatistiklerini hazırlamak, genel yönetim mali istatistiklerini derlemek ve yayımlamak,
- İç denetime ilişkin standartlar ve yöntemleri, İç Denetim Koordinasyon Kurulu aracılığıyla belirlemek, geliştirmek ve uyumlaştırmak,
- Merkezi yönetim bütçesi kesin hesap kanun tasarısının hazırlamak,
- Hazine mallarını yönetmek, kamu malları ile kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yönetim esaslarını belirlemek ve bunlara ilişkin diğer işlemleri yapmak,

2.2.2. Hazine Müsteşarlığı

Hazine Müsteşarlığı 1983 yılına kadar Maliye Bakanlığına bağlı bir Genel Müdürlük şeklinde teşkilatlanmıştır. Ancak 13.12.1983 tarih ve 188 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığından ayrılarak Başbakanlığa bağlı Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı olarak kurulmuştur. 09.1.2.1994 tarih ve 4059 sayılı Kanun ile Dış Ticaret Müsteşarlığından da ayrılmış ve bugünkü yapısına kavuşmuştur.

Hazine Müsteşarlığının kuruluş amacı; ekonomi politikalarının tespitine yardımcı olmak ve bu politikalar çerçevesinde hazine işlemleri, kamu finansmanı, KİT

ve devlet iştirakleri, ikili ve çok taraflı dış ekonomik ilişkiler, uluslararası ve bölgesel ekonomik ve mali kuruluşlarla ilişkiler, yabancı ülke ve kuruluşlardan borç ve hibe alınması ve verilmesi, ülkenin finansman politikaları çerçevesinde sermaye akımlarına ilişkin düzenleme ve işlemlerin yapılması, bankacılık ve sermaye piyasası, yurt dışı müteahhitlik hizmetleri, sigorta sektörü ve kambiyo rejimine ilişkin faaliyetler ile yatırım ve yatırım teşvik faaliyetlerini düzenlemek, uygulamak, uygulamanın izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin esasları tespit etmektir.

Hazine Müsteşarlığının 5018 sayılı Kanunla öngörülen kamu mali yönetim ve kontrol sistemi içindeki fonksiyonları; merkezi yönetimin nakit yönetiminin yürütülmesi, borçlanma politikasının hazırlanması ve borç yönetimi, nakit ve borç yönetimine ilişkin muhasebe kayıtlarının tutulmasıdır.

2.2.3. Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı

Kaynakların verimli kullanılması ve kalkınmanın hızlandırılması amacıyla ülkemizin ekonomik, sosyal ve kültürel planlama hizmetlerinin bir bütünlük içerisinde etkin, düzenli ve süratli olarak görülmesini temin etmek için 540 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye dayanılarak Başbakanlığa bağlı Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı(DPT) kurulmuştur.

DPT Müsteşarlığının 5018 sayılı Kanun kapsamındaki fonksiyonları;

- Bakanlar Kurulunun Mayıs ayı sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde kabul edeceği Orta Vadeli Programı hazırlamak,
- Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerini ve stratejik planlamaya geçiş takvimini tespit etmek, stratejik planların kalkınma plan ve programlarıyla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasları belirlemek,
- Kuruluşların bütçelerinde yer alacak performans göstergelerini Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idaresi ile birlikte tespit etmek,

- Yıllık yatırım programlarının hazırlanmasında, kamu idarelerince uyulması gereken genel ilkeleri belirlemek,
- Düzenleyici ve denetleyici kurumların yatırım nitelikli projelerine, bilgi için yılı yatırım programında yer vermek,
- Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin yatırımlarının uygulanması ve izlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek,
- Genel ve özel bütçeli idarelerin yatırım bütçesi hazırlama esaslarını ve önceliklerini belirlemek, idarelerin yatırım projesi tekliflerinin ve yatırım proje ödeneklerinin dağılımını planlamaktır.

2.2.4. Sayıştay

Yeni mali yönetim sisteminde Sayıştay, genel yönetim kapsamındaki tüm idarelerin dış denetimini yapmak ve dış denetim sonuçları hakkında TBMM'yi bilgilendirmekle görevlendirilmiştir. Sayıştay'ın 5018 sayılı Kanun çerçevesindeki başlıca fonksiyonları şunlardır:

- Dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporunu dikkate alarak merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için genel uygunluk bildirimini hazırlamak,
- Mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle TBMM'ye sunmak,
- Bir yıla ait malî istatistikleri izleyen yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından değerlendirerek bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporunu TBMM'ye sunmak,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerini; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden genel kabul görmüş uluslararası

denetim standartlarını dikkate alarak incelemek (dış denetim), dış denetim sonuçlarını TBMM'ye raporlamak,

- Sorumluların hesap yargılamasını yapmak.

2.2.5. Değerlendirme

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere 5018 sayılı Kanun ile stratejik planlama ile ilgili usul ve esasları belirleme yetkisi DPT Müsteşarlığına, performans esaslı bütçelemenin diğer unsurlarına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi ise Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu unsurların ayrı merkezi kurumlarca düzenlenmesi ve koordinasyonun ayrı merkezi kurumlarca yapılmasının performans esaslı bütçelemeye geçiş sürecine olumsuz etkileri olabilecektir. Birbirine bağlı birer doküman niteliğindeki stratejik planlar ve performans programlarının hazırlanması ve uygulanmasını yönlendirecek kurumların ayrı olması sistemin uygulanmasında olumsuz sonuçlara yol açabilecektir. Olumsuzlukların önlenbilmesinin yolu stratejik plan ve performans programlarının hazırlanması ve uygulanmasını yönlendirecek kurumun tek bir kurum olmasından geçmektedir.

Ayrıca dikkat çekilmesi gereken bir diğer husus; 5018 sayılı Kanunla bütçe hazırlık ve koordinasyonunun cari ve yatırım ayırımına tabi tutularak, DPT ve Maliye Bakanlığı arasında paylaştırılmış olmasıdır. Ancak bütçenin bir bütün olduğu, cari, yatırım ve transfer olarak ayırma tabi tutulmasına rağmen, bu unsurların her birinin diğeriyle ilişkili olduğu dikkate alındığında bütçenin yönetiminin tek çatı altında yürütülmesinin gerekli olduğu ortaya çıkmaktadır.

OECD'nin Türkiye'de bütçe sürecine yönelik olarak hazırladığı 2007 tarihli raporunda da; bütçe sürecindeki bölünmüşlüğe değinilerek; OECD ülkelerinin genel olarak tek bir bütçe otoritesine sahip oldukları ifade edilmektedir. Tek bütçe otoritesi belirlenmesinin; kaynak tahsisinde etkinlik ve bürokrasi maliyetlerinde azalmayı sağlayacağı da söz konusu raporda belirtilen hususlar arasındadır.²⁸²

Nakit yönetiminin Hazine Müsteşarlığınca yürütülmesi de; bütçe yönetiminde bütünselliği engellemektedir. Bütçe yönetiminde bütünselliğin sağlanması için nakit

²⁸² OECD Public Governance And Territorial Development Directorate Public Governance Committee, *Budgeting In Turkey*, Working Party Of Senior Budget Officials, GOV/PGC/SBO(2007)6, s.14

yönetiminin de bütçenin koordinasyonu ve yönetiminden sorumlu birimle aynı çatı altında teşkilatlanması uygun bir yaklaşım olacaktır.

5018 sayılı Kanun 540 sayılı KHK ile kurulan ve merkezi yönetime planlama ve danışma konusunda yardımcı olan bir kuruluş niteliğinde olan DPT'ye ciddi yürütme görevleri yüklemiş, diğer bir deyişle bütçe hazırlık süreci Maliye Bakanlığı ile paylaştırılmıştır. Planlama ve danışma görevlerini yapan, yürütme ehliyeti ve kadrolarına sahip bulunmayan bir kurumun, bütçe sürecine bu etkinlikte katılımının doğru olmayacağı değerlendirilmektedir.

DPT Müsteşarlığının mevcut yapılanmasının, uygulamacı yetkilerinden arındırılarak, hükümete danışmanlık yapan ve makroekonomik öngörülerde bulunan bir kuruma dönüştürülmesi düşünülmelidir. OECD ülkelerinde de bu yapılanmaya ilişkin örnekler bulunmaktadır. Örneğin; Hollanda'da II. Dünya Savaşından sonra kurulan ve bu günkü haliyle özellikle konularda hükümete danışmanlık yapan bir kurum haline getirilen Merkezi Planlama Ofisi (Central Planning Office - CPO), hazırladığı merkezi ekonomik planla, makroekonomik öngörülerde bulunan ve ithalat, ihracat, istihdam, enflasyon, fiyat seviyesi, gelirler, harcamalar ve belirlenen temel politik kararların sonuçları hakkında değerlendirmeler yapan bağımsız nitelikli bir kurumdur.²⁸³ İsveç, Hollanda, Avusturya ve Slovenya'da da bu yapıya benzer danışmanlık kuruluşları bulunmaktadır.²⁸⁴

1.3. Temel İlkeler

1.3.1. Mali Disiplin

5018 sayılı Kanun ile yeni mali sistemde mali disiplinin sağlanmasına yönelik olarak önemli düzenlemeler yapılmıştır. Kanunda makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak, bütçe ilkeleri arasında sayılmış; kamu bütçelerinin hazırlık, uygulama ve denetim süreçlerinin güçlendirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmış; orta vadeli program, orta vadeli mali plan ve üç yıllık olarak hazırlanan

²⁸³ Tijsseling, I.C., Uden, P.G.J.van, *Made in Holland Dutch Public Finance: lessons and experiences*, National Academy for Finance and Economy, Den Haag 2004, ss.126-127

²⁸⁴ OECD Public Governance And Territorial Development Directorate Public Governance Committee, *Budgeting In Turkey*, Working Party of Senior Budget Officials, GOV/PGC/SBO(2007)6, s.14

bütçelerle, planlı mali yönetim anlayışının hâkim kılınması, kamunun gider ve gelir tahminlerinin ortaya konulması ve kamuoyunun bilgilendirilmesi sağlanmıştır.

Diğer yandan merkezi yönetim bütçesinin orta vadeli program, orta vadeli mali plan, idare stratejik planları dikkate alınarak üç yıllık olarak hazırlanması, idarelerin bütçe teklif tavanlarının belirlenmesi mali disiplinin sağlanmasına yönelik getirilen önemli düzenlemelerdir.

Kanunun 12 nci maddesindeki, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerinin; merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanıp uygulanacağına ve kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağına yönelik düzenleme ile 14 üncü maddesindeki merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; kamu gelirlerinin azalmasına veya kamu giderlerinin artmasına neden olacak ve kamu idarelerini yükümlülük altına sokacak kanun tasarılarının getireceği malî yükü, orta vadeli program ve malî plan çerçevesinde, en az üç yıllık dönem için (sosyal güvenliğe yönelik tasarılar da en az yirmi yıllık) hesaplayarak tasarılar ekleyeceklerine ilişkin düzenleme de kamu mali yönetiminde mali disiplini sağlamaya yönelik düzenlemelerdir.

Yine kamu mali yönetiminde ödenek üstü harcamaların yasaklanması, vergi harcamalarının bütçede gösterilmesinin sağlanması, yıl içinde ödenek eklenmesine sınırlamalar getirilmesi, 5018 sayılı Kanunun mali disiplini sağlamaya yönelik diğer düzenlemeleridir.

1.3.2. Mali Saydamlık

Saydamlık, halk diliyle, “devletin millettten aldığı kaynaklarla ne yaptığı hakkındaki tüm gerçekleri topluma doğru bir biçimde anlatması” olarak tanımlanmaktadır.

Saydamlık devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların sonucunu görebilmek için gereken bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunmasıdır. Mali Saydamlık ise kamu kaynaklarının kim tarafından nasıl ve hangi amaçla kullanıldığının bilinmesidir. Mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin

kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların sağlanmasında mali saydamlık önemli bir araçtır.

Türkiye’de mali saydamlık ve hesap verebilirlik konularının giderek daha çok önem kazanmasının nedenleri arasında mali krizler, bu krizlere neden olan kamu açıkları, büyük yolsuzluk skandalları, kamuda israfları ve yolsuzlukları önleyecek etkili bir etik rejiminin olmaması, AB adaylık sürecinde AB standartlarına uyum sağlama çabaları gösterilebilir. Bu konuda Türkiye’de son yıllarda çeşitli adımlar atılmıştır. Özellikle, 5018 sayılı Kanun, mali saydamlığın sağlanması için atılmış en somut adımlardan birisidir. Kanunun “Mali saydamlık” başlıklı 7 nci maddesinde her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi öngörülmüş ve bu amaçla;

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

zorunlu tutulmuştur.

Maddede ayrıca malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idarelerinin sorumlu olduğu ve bu hususların Maliye Bakanlığınca izleneceği de belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanunun öngördüğü mali yönetim sisteminde mali saydamlığın sağlanmasına yönelik diğer düzenlemeler ise aşağıda belirtilmiştir.²⁸⁵

²⁸⁵ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, ss. 38-39

- Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme sistemi ile idarelerin uzun dönemli kaynaklarını planlaması, bütçelerinin hedefleriyle uyumlu olarak hazırlanması ve kamuoyunun bilgilendirilmesinin öngörülmesi.
- Bakanların, hesap verme sorumluluğu kapsamında, idarelerin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmekle sorumlu tutulmaları.
- Bütçelerin kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanıp uygulanması ile bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlığın esas alınacağı bütçe ilkeleri arasında sayılması.
- Gelir ve giderleri etkileyecek kanun tasarılarına en az üç yıllık mali yük hesaplamalarının eklenmesinin öngörülmesi (sosyal güvenlikle ilgili olanlarda en az 20 yıllık aktüeryal hesaplamalar yapılacaktır.).
- Gider ve gelir tekliflerinin, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanmasının öngörülmesi.
- Orta vadeli program ve orta vadeli mali plan aracılığıyla hükümetlerin takip eden üç yılda izleyecekleri ekonomik ve mali politikaların kamuya açık olmasının sağlanması.
- Bütçelerin üç yıllık hazırlanması esasının getirilmesiyle, idarelerin gelecekte kullanmayı öngördüğü kaynakların belirliliğinin artırılması.
- Mali saydamlığa katkı sağlamak amacıyla bütçe tasarılarına eklenecek bilgi ve belgelerin artırılması.
- Yedek ödenekten yapılan aktarmaların tür, tutar ve konu itibarıyla dağılımının yılın bitimini takip eden on beş gün içinde Maliye Bakanlığınca ilan edilmesi.

- Genel yönetim kapsamındaki idarelerin ilk altı aylık bütçe uygulama sonuçlarını ve gelecek altı aya ilişkin beklenti, hedef ve faaliyetlerinin kamuoyuna açıklama zorunluluğunun getirilmesi.
- Maliye Bakanlığının merkezî yönetim bütçe kanununun ilk altı aylık uygulama sonuçları, finansman durumu, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetleri kapsayan malî durumu temmuz ayı içinde kamuoyuna açıklamasının öngörülmesi.
- Kamu idarelerince yıllık faaliyet raporları hazırlanması suretiyle kamuoyunun bilgilendirilmesinin sağlanması.
- Kamuda standart bir muhasebe ve mali raporlama sisteminin kurulmasının öngörülmesi.
- Kamuda mali istatistiklerin standartlara uygun olarak hazırlanması ve merkezi yönetimde aylık, genel yönetimde ise üçer aylık dönemler itibarıyla açıklanmasının öngörülmesi.
- Mali istatistiklerin Sayıştay tarafından hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından değerlendirilmesi ve bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporunun TBMM'ye ve Maliye Bakanlığına gönderilmesinin öngörülmesi.

1.3.3. Hesap Verebilirlik

Modern devletlerin refah devleti anlayışıyla yeni ve değişik roller üstlenmesiyle yönetimlerin üzerine düşen görevlerde hem sayı hem de büyüklük açısından önemli artışlar görülmüştür. Ayrıca devletler kamu hizmetinin sunumunda artık daha fazla uzmanlık ve profesyonelliğe gereksinim duymaktadır. İşte böylesine karmaşık kurumsal ve profesyonel bir ortam içerisinde vatandaşların kamu görevlilerini ve karar vericileri etkili bir hesap verme işlemine tabi tutması giderek artan oranda önem kazanmakta ve bu iş o kadar da zorlaşmaktadır.²⁸⁶

²⁸⁶ BALCI, Asım, “Kamu Yönetiminde ‘Hesap Verebilirlik’ Anlayışı”, *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*. Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003, s.115

Bu bağlamda devlet yönetiminde “hesap verebilirlik” anlayışının vurgulanması özellikle son 20 yıl içerisinde gündeme gelen yönetimde yeniden yapılanma, değişim, reform, yeni kamu yönetimi ve yönetim yaklaşımları içerisinde vazgeçilmez unsurların başında gelmektedir. Ancak “hesap verebilirlik” anlayışı ne kadar önemli olsa da, içeriğini teorik olarak kapsamlı bir şekilde ortaya koyan ve pratik açısından bunların anlamlarını yansıtan çalışma sayısı özellikle Türkçe alan yazında çok azdır.²⁸⁷

Hesap verebilirlik, kısaca bir kimsenin yaptıklarından dolayı başka bir otoriteye açıklamada bulunması olarak tanımlanabilir. Bunun dışında “performansın açıklanabilmesi”, “bir kimsenin sorumluluklarını ne gibi yollarla ya da nasıl yerine getirdiğini açıklaması, ortaya koyması veya ispat etmesi zorunluluğu” olarak da tanımlanmıştır. Ancak hesap verebilirlikten bahsedebilmek için bazı şartlar bulunmaktadır. Birinci olarak, hesap verebilirlik dışsaldır yani başka bir dış otoriteye karşı yapılır. İkinci olarak, sosyal bir etkileşim ve karşılıklılık içerir yani taraflardan biri cevap ve düzeltim ister diğeri ise buna karşılık verir ve yaptırımları kabul eder. Üçüncüsü, otoritenin haklarının kabulü anlamına gelir yani üst makamların astları üzerindeki haklarını kapsar.²⁸⁸

Başarılı bir hesap verme sorumluluk ilişkisinin temel öğeleri şunlardır:²⁸⁹

- Ölçülebilir hedefler belirlenmesi ve sorumlulukların tespiti,
- Hedeflerin gerçekleştirilmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunun planlanması,
- İşin yapılması ve gelişmenin izlenmesi, sonuçların raporlanması, sonuçların bir değerlendirmeye tabi tutulması.

Hesap verme sorumluluğu, demokratik ülkelerde bir dizi yetki devrinin bir sonucu olarak açıklanmaktadır. Parlamenterlerin vatandaşlara, hükümetin parlamentoya, kamu yönetiminin hükümete karşı olmak üzere hesap verme sorumluluğu değişik düzey ve süreçlerde gerçekleşmektedir.²⁹⁰

²⁸⁷ BALCI, 2003, s.115

²⁸⁸ BALCI, 2003, s.116

²⁸⁹ BAŞ, 2005, s. 404

²⁹⁰ ATİYAS, İzak, SAYIN, Şerif, *Siyasal Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*, Tesev Yayınları, İstanbul, 1997, s.6

İyi işleyen bir devlette, hükümet hem dışarıdan vatandaşlar tarafından, hem de kendi içerisinde kamu kurumları yoluyla hesap verebilirliğe tabidir. Bu ayırım ise dikey hesap verebilirlik ve yatay hesap verebilirlik olarak adlandırılır. Dikey hesap verebilirlik; seçim süreçleri veya dolaylı olarak sivil toplum kuruluşları ya da medya yoluyla vatandaşların aktif olmalarını kapsar. Dikey hesap verebilirliğin müesseseleri seçimlere ilişkin hesap verebilirlik, bağımsız kitle iletişim araçları ve sivil toplum kuruluşlarıdır. Yatay hesap verebilirlik ise; devletin kötüye kullanma ve verimsizliklerini kontrol etmek için oluşturulmuş kamu kuruluşlarını kapsar ve yargı, yasama, genel denetçiler, yolsuzluk karşıtı birimler, seçimle ilgili kurullar ve insan hakları komisyonları, kamu denetçisi veya kamu şikayet kurumları gibi kurumlardan sağlanır. Yatay hesap verebilirliğin müesseseleri kanunlar, yolsuzluk karşıtı birimler ve yargı sistemidir.²⁹¹

Hesap verebilirlik, vatandaşların devlete olan güveninin arttırılması için bir araç olarak görülmektedir. Ancak, yönetim yapısı ve anlayışından kaynaklanan bir takım problemlerin aynı zamanda hesap verebilirlik için de engel oluşturduğu değerlendirilmektedir.²⁹²

Kamu idarelerinin; sundukları hizmetlerin kalitesinden, kamusal kaynakların makul ve uygun kullanılmasından ve yaptıklarının sonucu olan işlerden hesap verebilir olmaları kaçınılmazdır. Nitekim enformasyon teknolojisi olanakları, performans ölçümüne dayalı yeni yönetim teknikleri ve vatandaşların kamu hizmetleriyle ilgili bilgi edinmesinin kolaylaştırılması yönünde atılan adımlar hesap verebilirliğin arttırılmasına yol açabilecek uygulamalar olarak değerlendirilebilir.

Kurumsal yönetişimde hesap verebilirliği sağlayan araçlar şöyle tanımlanmıştır:²⁹³

1. İç kontrol sisteminin devam ettirilmesi ve belli aralıklarla gözden geçirilmesi,
2. İç denetim yoluyla düzenli izleme,
3. Belirli aralıklarla, şeffaf ve açık bir mali raporlama ve gözden geçirme,

²⁹¹ SAMSUN, Nihal, “Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim”, *İyi Yönetişimin Temel Unsurları*, T.C.Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, 2003, ss.22-23

²⁹² BALCI, 2003, s.121

²⁹³ SAMSUN, 2003, s.19

4. Bağımsız bir denetim komitesi tarafından denetim yapılması.

Hesap verme sorumluluğu sadece bilgi sağlamanın ya da cevap vermenin ötesine geçen karmaşık bir kavramdır. Yetki devri ile birlikte sorumluluğun nasıl uygulanacağı ve kaynakların nasıl kullanılacağı gündeme gelmekte ve bununla bağlantılı olarak da bu sorumluluğun ya da görevin nasıl yerine getirildiğinin hesabının verilmesi yükümlülüğü devreye girmektedir. Dolayısıyla nelerin yapılmış ya da yapılmamış olduğu, nelerin yapılmakta olduğu ve nelerin yapılmasının planlandığı konularında açıklamalar yapılması ve gerekçeler sunulması, sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngörüldüğü gibi yerine getirilip getirilmediğini değerlendirme imkânı verir. Sorumluluğu devredenler ihtiyaçlarının karşılanıp karşılanmadığını bildirmek, yaptırımlar uygulamak veya teşvikler sağlamak isteyebilir veyahut hataların düzeltilmesini ya da ilave güvenceler sağlanmasını talep edebilirler.²⁹⁴

Tüm ciddi kurumların ve çağın demokrasilerinin ortak noktaları, hedeflere varma konusunda atılan adımlarla ilgili olarak saydamlık ve hesap verme kavramlarıdır. Reform girişimlerinin çoğunun başarısızlığının altında bu iki noktadaki zafiyetlerin payının olduğunu söylemek mümkündür

5018 sayılı Kanunun 1 inci maddesinde bu Kanunun amaçlarından birinin hesap verebilirliği sağlamak olduğu belirtilmiş ve 8 inci maddesinde de hesap verebilirlik, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olması ve yetkili mercilere hesap vermesi olarak tanımlanmıştır.

Kanunun 10 uncu maddesi ile bakanlar hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumlu tutulmuştur. Bu sorumluluk, Yüksek Öğretim Kurulu, üniversiteler ve ileri teknoloji enstitüleri için Milli Eğitim Bakanına, mahalli idareler için ise İçişleri Bakanına verilmiştir. Aynı zamanda bakanlar, kamu kaynaklarının etkili,

²⁹⁴ BAŞ, 2005, s. 406

ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve TBMM'ye karşı da sorumlu tutulmuşlardır.

Kanunun 11 inci maddesi üst yöneticilerin sorumluluğunu düzenlemektedir. Buna göre üst yöneticiler; idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar ve bu sorumluluğun gereklerini; harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getireceklerdir.

Bakanların, idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmeleri öngörülmüştür.

5018 sayılı Kanunun hesap verme sorumluluğunu düzenleyen söz konusu maddeleri incelendiğinde hesap verme sorumluluğunun asıl olarak şeffaflığı yerine getirmek amacına yönelik olduğunu söylemek mümkündür.

Ancak, 5018 sayılı Kanundaki hesap verme sorumluluğu açık olarak düzenlenmemiştir. Kanunla hesap verme sorumluluğunun nasıl yerine getirileceğine ilişkin mekanizmalar oluşturulmamıştır. Hesap verme sorumluluğunun en önemli unsuru bakanların parlamentoya, üst yöneticilerin de bakana karşı olan hesap verme sorumluluğudur. Hesap verme sorumluluk ilişkilerinde bakanların parlamentoya, üst yöneticilerin bakana, harcama yetkililerinin de üst yöneticiye karşı olan hesap verme sorumluluklarının çerçevesi açık olarak belirlenmemiştir.

Bazı OECD ülkelerinde, hesap verme sorumlulukları performans sözleşmeleri aracılığıyla yerine getirilmektedir. Genel olarak bakanlar parlamentoya sonuçlardan dolayı, üst yöneticiler de çıktılardan dolayı hesap vermekle sorumludur. Türkiye'de de bakanla üst yönetici arasında, üst yöneticiyle de harcama yetkilisi arasında düzenlenecek performans sözleşmelerinin bu açığı kapatacağı düşünülmektedir.

1.3.4. Maliyet Etkililik

Maliyet etkililik, kamu idarelerinin yaptıkları harcamalar neticesinde üretilen kamu hizmetlerinin toplumun arzuladığı sonuçları doğurmasıdır.²⁹⁵ Diğer bir ifadeyle harcanan paranın karşılığı mal veya hizmetin ihtiyaca uygun, nitelik ve nicelik yönünden tam olarak alınabilmesidir. Kamu idarelerinin performans sorumluluğu olarak da ifade edilebilen bu kavram 5018 sayılı Kanunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması olarak sıklıkla yer almaktadır. Bu Kanunun amacının, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemek olması; hesap verebilirlik ve mali saydamlıkla birlikte kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasının sağlanmasının kanunun temelini oluşturduğunu göstermektedir.

Kamu kaynaklarının kullanılmasında etkililik, verimlilik ve ekonomiklik unsurlarının bir arada gerçekleştirilmesi, kamu kaynağının tam karşılığının alınmasını yani maliyet etkili olunmasıdır. Maliyet etkililik, kısaca doğru işi yapmanın ve işi doğru yapmanın bir arada olduğu durumu ifade etmektedir.²⁹⁶

1.4. Unsurlar ve Unsurlara Yönelik Değerlendirmeler

1.4.1. Bütçe

1.4.1.1. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla kamu mali yönetiminde, planlama boyutundan bütçe hazırlığı, uygulama, raporlama ve denetim boyutuna kadar uzanan bütüncül bir kurumsal performans modeli oluşturulmuştur.²⁹⁷

Performans esaslı bütçelemeye ilişkin olarak, 5018 sayılı Kanunun;

²⁹⁵ ARCAGÖK, ERÜZ, 2006, s. 42

²⁹⁶ ARCAGÖK, ERÜZ, 2006, s. 43

²⁹⁷ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.70

- 9 uncu maddesinde kamu idarelerinin bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlayacakları, kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmekte,
- Çeşitli maddelerinde idarelerin, bütçelerine dayanak oluşturmak üzere yıllık performans programı hazırlayacakları belirtilmekte,
- 41 inci maddesinde de kamu idarelerinin yıllık faaliyet raporu hazırlamaları ve kamuoyuna açıklamaları öngörülmektedir.

Performans esaslı bütçeleme modelinin, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak üzere getirildiği ve mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlamayı amaçladığı görülmektedir. 5018 sayılı Kanunun öngördüğü stratejik planlar ile bütçeleme sürecinde hazırlanan performans programları ve mali yıl bitiminde hazırlanan faaliyet raporları bu amacı gerçekleştirmek için kullanılacak temel araçlardır.

5018 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinde performans esaslı bütçeleme sisteminin tanımına yer verilmiş ancak, öğelerinin ne olduğu sıralanarak açıklanmıştır. Buna göre kamu mali yönetiminde mali disiplin, hesap verilebilirlik ve mali saydamlık hedeflenerek, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak üzere hazırlanan bütçe, performans esaslı bütçe sayılmaktadır.

5018 sayılı Kanun ve mahalli idarelere ilişkin 5216, 5393 ve 5302 sayılı Kanunlar gereğince uygulanacak olan performans esaslı bütçelemenin, kamu idarelerinde katılımı artırması, planlı, hedeflere dayalı, sonuç odaklı bir yönetim kültürünü geliştirmesi, kaynakların mali disiplin içinde etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlaması, mali saydamlık ve hesap verebilirliği güçlendirmesi ve performans denetimine nesnel bir temel oluşturması beklenmektedir.²⁹⁸

Performans esaslı bütçelemenin başarılı sonuçlar vermesi, gerekli idari ve mali altyapının sağlanmasıyla mümkün olacaktır. Ayrıca kamu idarelerinin idari

²⁹⁸ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.75

kapasitelerinin geliştirilmesi ve teşkilat yapılarının değiştirilmesi de başarıyı sağlayacak çalışmalardır. Bunların yanı sıra gerekli kurumsal kültür değişiminin sağlanması ve eğitimlerin verilmesi de performans esaslı bütçeleme için gereklidir.

1.4.1.2. Yeni Bütçe Sınıflandırması

Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund – IMF)nun İyi Uygulamalar Tüzüğü'nün üçüncü maddesinde; bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerinin açık olması öngörülmektedir. Tüzükte, bu madde kapsamında bütçe verilerinin sınıflandırılması üzerinde durulmaktadır.²⁹⁹ Tüzüğe göre bütçe verileri politik analiz yapmayı kolaylaştıracak ve sorumluluk arttıracak şekilde sınıflandırılmalı ve bu çerçevede sunulmalıdır. İlk olarak, bütçe verilerinin IMF' in GFS (Government Finance Statistics) El Kitabında³⁰⁰ belirtilen ekonomik, fonksiyonel ve idari sınıflandırmaya uygun olarak kodlandırılması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca, bütçe büyüklüklerinin brüt olarak kaydedilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Önem arz eden (sağlık, eğitim vb.) harcama programlarının hedeflerini gösteren bir metnin de bütçe dokümanında bulunması gerektiği böylece bu harcamalarla ne kadar refah artışı sağlanacağına incelenmesi gerektiği de belirtilmektedir.

Türkiye'de de yeni bütçe sınıflandırmasının temeli 1995 yılında başlatılan Kamu Mali Yönetim Projesine dayanmaktadır. Bu proje kapsamında uluslararası geçerliliği kabul edilmiş esaslara göre yeni bir bütçe kod yapısının oluşturulması benimsenmiş, 2002 yılı bütçesi hazırlanırken seçilen altı pilot kurumun bütçeleri bu yeni kod yapısına göre oluşturulmuştur. 2003 yılı bütçesi ise bütün genel ve katma bütçeli idarelerde “analitik bütçe sınıflandırması” denilen bu yeni sınıflandırma ve program bütçe sınıflandırması dikkate alınarak hazırlanmıştır.

5018 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinde bütçelerin kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanıp uygulanacağına yönelik düzenleme ile 17 nci maddesindeki gider ve gelir tekliflerinin, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı

²⁹⁹ TOKER, Murat, “Mali Saydamlık ve Türkiye”, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/24malisaydamlık.pdf> (ET. 16.03.2007)

³⁰⁰ GFS(Government Finance Statistics), ekonomik analiz yapmak amacıyla devletin nakit alımlarını ve ödemelerini (muamelelerini) kayıt eden uluslararası kabul edilmiş bir sistemdir.

sağlayacak şekilde, Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanacağına yönelik düzenlemeler de 2004 yılından itibaren tamamen uygulanmaya başlayan analitik bütçe sınıflandırmasının yasal dayanağını oluşturmuştur.

Analitik bütçe sınıflandırması ile devletin mali istatistiklerinin daha düzenli, güvenilir, analiz ve uluslararası karşılaştırmaların yapılmasına elverişli şekilde tutulması hedeflenmektedir. Aynı kodlamanın konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilir olması ve program sorumlularının tespitine imkân vermesi nedeniyle, analitik bütçe kod sistemi mali saydamlığın artırılmasına ve hesap verebilirliğin geliştirilmesine yardımcı olacaktır.

Analitik bütçe sınıflandırması ile getirilen kurumsal, fonksiyonel ve finans tipi sınıflandırılma ile bütçenin kapsamı genişletilmekte, fonksiyonel sınıflandırma ile farklı birimler tarafından benzer hizmetlerin yerine getirilmesine engel olunmakta, hem de kamu hizmetlerinin kalitesinin yükseltilmesinde belirleyici bir unsur olarak kamu kaynaklarının hangi kaynaklardan finanse edildiği görülebilmektedir.

Analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmesi ile bütçe kodlaması uluslar arası kuruluşların tavsiyelerine uygun hale getirilmiştir. Ancak, politika- bütçe ilişkisinin güçlendirilmesi için uygulanması amaçlanan politika bileşenlerinin bütçede görünmesi ve izlenmesi ve yukarıdan aşağıya politikaların maliyetlendirilmesi bakımından mevcut uygulamanın iyileştirilmesi gerekmektedir.

Yeni bütçe sınıflandırmasına yönelik olarak getirilebilecek eleştiri, söz konusu sistemde sınıflandırmanın çok fazla ayrıntıda düzenlenmesidir. Örneğin; merkezi yönetim bütçe kanununda sadece bir bakanlığın bütçesi yaklaşık 300 tertipten oluşmaktadır.³⁰¹ Ayrıca, bütçenin tamamı yaklaşık 34.500 tertipten oluşmaktadır. Bu durumun, bütçe uygulamasında esnekliği azalttığını söylemek mümkündür. Birçok OECD ülkesinde, 1990 lı yıllardan bu yana bütçe sınıflandırmaları sonuç odaklı mali yönetimle bağlantılı olarak, kurumsal ve program sınıflandırma kriterlerine göre oluşturulmaktadır. Bu sınıflandırmada, her bakanlığın bütçesinde 10-20 arasında tertip bulunmaktadır. Bu sınırlama, muhasebe ve raporlama açısından söz konusu tertiplerin

³⁰¹ Örneğin, 2007 Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununda Kültür ve Turizm Bakanlığının bütçesi, 332 tertipten oluşmuştur.

alt kalemlere bölünmesine engel oluşturmamaktadır. Bütçe tertiplerinde azalma program yöneticilerine daha fazla esneklik sağlamaktadır.³⁰²

Analitik bütçe Sınıflandırmasında sadeleştirilmeye gidilmesi suretiyle bütçelerdeki tertip sayılarının azaltılması, bütçenin uygulanmasında esnekliği arttıracak ve Parlamentoda bütçe müzakerelerinin sonuçlar (paraya karşılık değer) üzerinde odaklanması sağlanmış olacaktır.

1.4.1.3. Orta Vadeli Bütçe Sistemi

Türkiye’ de 5018 sayılı Kanunla beraber, kamu mali yönetiminde orta vadeli bütçe sistemine geçilmektedir. Kanunda orta vadeli bütçe sisteminin unsurları olarak; orta vadeli program, orta vadeli mali plan, stratejik plan, üç yıllık perspektifle yıllık olarak hazırlanan performans programı ve üç yıllık bütçeler sayılmaktadır.

1.4.1.3.1. Orta Vadeli Program

Türkiye’de çok yıllı bütçeleme sürecinin başlangıç noktasını orta vadeli program oluşturmaktadır. 5018 sayılı Kanununun 16 ncı maddesinde Mayıs ayı sonuna kadar toplanacak Bakanlar Kurulunun, kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul edeceği ve programın da aynı süre içinde Resmi Gazetede yayımlanacağı belirtilmektedir.

1.4.1.3.2. Orta Vadeli Mali Plan

Kaliteli bir mali yönetim sisteminde kaynak tahsislerinin stratejik öncelikler gözetilerek yapılması gereklidir. Bu ise hükümetlerin harcamacı bakanlıkların hedeflerini, bütçe tavanlarını ve orta vadede yapılacak tahsislerin boyutunu belirlemek suretiyle stratejik öncelikler hakkında karar almasını gerektirmektedir. Bu çerçevede makroekonomik mali disiplin kavramı içinde bütçenin boyutu, daha sonra harcamacı bakanlık tavanları sektörel olarak belirlenmektedir. 5018 sayılı Kanununun 16 ncı maddesine göre orta vadeli programla uyumlu olmak üzere gelecek üç yıla ilişkin

³⁰² OECD Public Governance And Territorial Development Directorate Public Governance Committee, *Budgeting In Turkey*, Working Party of Senior Budget Officials, GOV/PGC/SBO(2007)6, s.16

toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef denge ve varsa borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren orta vadeli mali plan Maliye Bakanlığınca hazırlanıp Haziran ayının on beşine kadar Yüksek Planlama Kurulu (YPK)nca kabul edilecektir.

Orta vadeli program ve orta vadeli mali planın her yıl hazırlanması gerekli olup birer yıl ilave edilerek günün ekonomik ve mali koşullarına uygun olarak güncellenmesi de gerekmektedir.

Çok yıllık bütçelemenin en önemli aşaması sektör/bakanlık tavanlarının YPK tarafından kabul edilmesi olduğundan, Maliye Bakanlığı ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca belirlenen harcama büyüklüğü ve sektör tavanlarının YPK'ya yol gösterici bir nitelikte olması gerekmektedir. Çünkü yüksek planlama kurulu bu aşamada, sektör öncelikleri ile kaynak yapısı çerçevesinde orta vadeli sektörel kaynak dağılımını belirlemiş olmaktadır. Bu işlem, gelecek üç yıl için sektörlerin/kurumların kaynak durumlarının (bütçe tavanlarının) tespit edilmesi suretiyle yapılmaktadır. Sektör politikaları ve kaynakları arasındaki denge ne kadar iyi ise, çok yıllık bütçeleme de o kadar anlamlıdır. Sektörel kaynak dağılımının çok sık değişmesi, bütçe tavanlarının uygulamada anlamsız kalması sonucunu doğurabilecektir.³⁰³

5018 sayılı Kanun; Kalkınma Planı, Orta Vadeli Program, Orta Vadeli Mali Plan, Stratejik Plan ve Performans Programı arasında makul ve açıkça anlaşılabilir, işlerliği ve etkinliği olan bir ilişki kurmamıştır.³⁰⁴ Kalkınma Planının yedi yıllık, Stratejik planların beş yıllık, Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Planın üç yıllık olarak hazırlanması gibi bir durum ortaya çıkmıştır. Olması gereken hükümetin ölçülebilir amaç ve hedeflerini açıklayacağı bir dokümanın ve bu hedeflerle uyumlu kurum stratejik planlarının hazırlanmasıdır.

1.4.1.3.3. Stratejik Plan

Stratejik planlama hali hazırda Türkiye'de pek çok özel sektör kuruluşunca uygulanmakta olup kamuda uygulanmasının gündeme gelmesi 12 Temmuz 2001 tarihinde Dünya Bankası ile imzalanan "*1. Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü*

³⁰³ MUTLUER, ÖNER ve KESİK, 2005, s.175

³⁰⁴ GÜLEN, 2006, s.23

Uyum Kredi Anlaşması (Programmatic Financial and Public Sector Adjustment Loan-PFPSAL -1)” ile olmuştur³⁰⁵

Kamu sektörü reformu kapsamında da “Kamu Harcama Yönetimi: Bütçe Reformu” yapılması öngörülmektedir. “Kamu Harcama Yönetimi: Bütçe Reformu”nun bir ayağı da kamu kurumlarında politika oluşturma kapasitesinin güçlendirilmesi ve bu çerçevede stratejik planlamanın hayata geçirilmesidir.

Stratejik planlama ilk olarak Acil Eylem Planı (AEP) içinde yer almış ve burada; hükümet programının öncelikli hedefleri arasında yer alacağı belirtilmiştir. Nitekim 5018 sayılı Kanun ile stratejik planlar ilk olarak Türk kamu yönetimi ve kamu hukuku alanına girmiştir.

Ayrıca AEP'nin Kamu Yönetimi Reformu bölümünde “Kuruluş düzeyinde stratejik planlama uygulamasına geçilecek” ifadesi yer almaktadır. 4 Temmuz 2003 tarih ve 2003/14 sayılı 2004 Yılı Programı ve Mali Yılı Bütçesi Makro Çerçeve YPK Kararı'nda kamu kesiminde yürütülen reform çalışmaları kapsamında kamu kuruluşlarının stratejik planlarını hazırlamalarının ve gelecek dönemlerde kuruluş bütçelerini bu planlar doğrultusunda oluşturmalarının öngörüldüğü belirtilmiş, DPT Müsteşarlığınca hazırlanan stratejik planlama kılavuzu ilgili tüm kuruluşların bilgisi ve kullanımına sunulmuştur.

Yukarıda anılan Makro Çerçeve Kararına göre de sekiz kuruluşta pilot düzeyde stratejik planlama çalışmaları başlatılmıştır.

Türkiye’de kamu kuruluşlarının içinde buldukları mali ve yönetsel sorunlar dikkate alındığında, kamu kuruluşlarının önümüzdeki dönemde planlı hizmet üretme, belirlenen politikaları somut iş programlarına ve bütçelere dayandırma ve uygulamayı

³⁰⁵ PFPASAL anlaşmasının hedefleri özetle; bütçe kapsamının bütün kamu sektörünü kapsayacak şekilde genişletilmesi, mali işlemlerde saydamlığın artırılması, devlet muhasebe sisteminin geliştirilmesi, denetimin ve kontrol araçlarının kapsamının genişletilmesi, bütçe sınıflandırılmasının ve raporlamasının geliştirilmesi, kamu harcamalarının denetiminde Sayıştay’ın AB’ye uyumunun sağlanması, performans geliştirilmesinin bir aracı olarak harcamacı kuruluşlara daha fazla esneklik sağlanması, AB direktiflerine uyumlu bir ihale sistemi oluşturulması ve sürdürülebilir borç yönetiminin yanı sıra garantiler ve diğer şartlı yükümlülükler için uygun bir kamu finans ve borç yönetimi yasasının çıkarılmasıdır.

etkili bir şekilde izlemelerinin önemi artmaktadır. Katılımcı ve esnek bir planlama yaklaşımı olarak, kuruluşların mevcut durum, misyon ve temel ilkelerinden hareketle geleceğe dair bir vizyon oluşturmaları, bu vizyona uygun hedefler saptamaları ve ölçülebilir göstergeler geliştirerek, başarıyı izlemeleri ve değerlendirmeleri sürecini ifade eden stratejik planlama, söz konusu faaliyetlerin kuruluşlar tarafından yürütülmesinde, temel bir araç olarak gündeme gelmektedir.

Kamu mali yönetim sisteminde, kamu idarelerinin bütçe hazırlık süreçlerini güçlendirmek, daha planlı bir yönetim anlayışına geçmelerini sağlamak üzere stratejik planlamaya yer verilmiştir. 5018 sayılı Kanun ile kamuda stratejik planlama uygulamasının yasal altyapısı da oluşturulmuştur. Kanununun 3 üncü maddesinde, stratejik plan; kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan olarak tanımlanmaktadır.

5018 sayılı Kanunda, kamu kaynağının kullanılmasının genel esasları çerçevesinde, hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar yanında stratejik planlar ve ona bağlı bütçeler temel metinler olarak sayılmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 9uncu maddesi stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme konularını düzenlemektedir. Bu madde ile kamu idarelerinin; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmaları, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamaları, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmeleri ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamaları, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmaları zorunluluğu getirilmiştir.

Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitinde, stratejik planların kalkınma planı ve yıllık programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesinde DPT Müsteşarlığı, kamu idarelerinin bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak

hazırlamaları ve bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirleme konusunda ise Maliye Bakanlığı yetkilendirilmektedir.

5018 sayılı Kanuna göre, çok yıllık esasla ele alınan stratejik planların bütçeyle ilişkisi performans programı aracılığıyla kurulmaktadır.

Kanuna göre stratejik planlar beş yıllık dönemi kapsayacak ve en az iki yıl uygulandıktan sonra kalan süre için güncellenebilecektir. Güncelleştirme, stratejik planın misyon, vizyon ve amaçları değiştirilmeden, hedeflerde yapılan nicel değişiklikler olarak tanımlanmaktadır. Ancak Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte³⁰⁶ bazı hallerde stratejik planların yenilenebileceği belirtilmektedir. Yenilenme stratejik planın beş yıllık dönem için yeniden hazırlanması anlamına gelmektedir:

- Görev yetki ve sorumluluklarını düzenleyen mevzuatta değişiklik olması halinde ilgili kamu idaresinin stratejik planı yenilenebilir.
- Hükümetin değişmesi halinde mahalli idareler hariç diğer kamu idarelerinin, bakanın değişmesi halinde de ilgili bakanlık ile bağlı ve ilgili kamu idarelerinin stratejik planları yenilenebilir.
- Mahalli idarelerde mahalli idare üst yöneticisinin değişmesi halinde de ilgili mahalli idarenin stratejik planının yenilenmesi mümkündür.
- Doğal afetler, tehlikeli salgın hastalıklar veya ağır ekonomik bunalımların ortaya çıkması durumunda da ilgili kamu idarelerinin stratejik planlarının yenilenmesi gündeme gelebilecektir.

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan Stratejik Planlama Kılavuzunda; stratejik planlamanın kamu idaresinin aşağıdaki dört soruya cevap bulmasını ifade ettiği belirtilmektedir: Bunlar; Neredeyiz? Nereye gitmek istiyoruz? Gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz? ve Başarımızı nasıl takip eder ve değerlendiririz?

³⁰⁶ Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 26.05.2006 tarihli ve 26179 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Neredeyiz? Sorusuna, kamu idaresinin faaliyetini gerçekleştirdiği iç ve dış ortamın kapsamlı bir biçimde incelenmesi ve değerlendirilmesini içeren durum analizi yapılarak cevapları verilir.

Nereye gitmek istiyoruz sorusunun cevabı;³⁰⁷

1. Kamu idaresinin varlık sebebinin öz biçimde ifade edilmesi anlamına gelen misyon,
2. Ulaşılması arzu edilen geleceğin kavramsal, gerçekçi ve öz bir ifadesi olan vizyon,
3. Kamu idaresinin faaliyetlerine yön veren ilkeler,
4. Ulaşılması için çaba ve eylemlerin sarf edileceği genel kavramsal sonuçlar olarak tanımlanabilecek stratejik amaçlar,
5. Bu amaçların elde edilebilmesi için ulaşılması gereken sonuçlar anlamına gelen hedefler,

ortaya konularak verilecektir.

Stratejik amaçlara ve hedeflere ulaşmak için kullanılacak yöntemler olan stratejiler ve faaliyetler “gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz?” sorusunun cevabı olacaktır.

Son olarak yönetsel bilginin derlenmesi ve plan uygulamasının raporlanması; alınan sonuçların daha önce ortaya konulan misyon, vizyon ve ilkeler, amaçlar ve hedeflerle ne ölçüde uyumlu olduğunun, kısaca performansın değerlendirilmesi ve buradan elde edilecek sonuçlarla planın gözden geçirilmesini ifade eden değerlendirme süreci ise “Başarımızı nasıl takip eder ve değerlendiririz?” sorusuna cevap vermektedir.

Ayrıca 5018 sayılı Kanuna paralel olarak 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile nüfusu elli binin üzerindeki belediyelerin, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu ile de il özel idarelerinin stratejik plan, performans planı ve faaliyet raporu hazırlamakla yükümlü kılınmalarına yönelik düzenlemeler

³⁰⁷ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2005, s. 51

yapılmıştır. Dolayısıyla mahalli idarelerin de ilgili kanunlarındaki esaslar çerçevesinde stratejik hazırlamaları gerekmektedir.

Stratejik planlamaya yönelik temel eleştirilerin bazıları şunlardır,³⁰⁸

- Stratejik planlamada kullanılacak temel yöntem olan SWOT analizi, piyasa koşulları veri alınarak hazırlanmış bir modeldir.
- Planda devlet-vatandaş ilişkisinden devlet-müşteri ilişkisine geçiş zımnen kodlanmaktadır.
- Kamusal faaliyetlerde strateji oluşturmada planlama ile bilginin elde edilmesi zor olup edinilen bilginin analiz edilmesi teknik problemlere yol açmaktadır.
- Kamu kuruluşları siyasi gelişmelere açıktırlar, bunun sonucu olarak da planların kuruluş gerçeklikleri ile uyuşmayan bir güç yoğunlaşmasına dönüşme riski vardır.

Stratejik plan hazırlama sürecinde yaşanan sorunlardan birisi de misyon, vizyon, hedef ve faaliyet gibi kavramların stratejik planlama sürecine dahil olan çalışanlar tarafından muğlak ifadeler olarak algılanması ve bu kavramların anlamlarının karıştırılmasıdır. Bunun nedeni ise kamu kurumlarında bir altyapı hazırlanmadan, stratejik planlama ekibinin stratejik planlamayı ve kavramlarını özümsemesi beklenmeden stratejik planlama hazırlanmak zorunda kalınmasıdır. Bu durum ise kamu kurumlarını stratejik plan hazırlık aşamasında özel sektörden danışmanlık hizmeti satın almaları sonucunu doğurmaktadır ki bu da stratejik planlamanın maliyetini arttıran bir unsurdur.

Özel sektörde hatalı bir stratejik planın uygulamaya konması veya yanlış stratejilerin izlenmesi planı uygulayan şirketin zarar ve hatta iflas etmesi sonucunu doğurabilir.³⁰⁹ Oysa kamu kuruluşlarının yanlış stratejiler ve eylem planları uygulamasının olumsuz sonuçlarına katlanacak olanlar özel sektörün ortakları değil, kamu hizmetlerinden yararlanan tüm vatandaşlardır.

³⁰⁸ İKİZ, Cengiz, SOMEL, Ali, “Türkiye’de Planlama ve Planlama Anlayışının Değişmesi”, Tartışma Metinleri, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, NO:81, 2005, s.2

³⁰⁹ AKDOĞAN, A. Argun, “Stratejik Planlama Kavramı ve Kuramı Üstüne Değerlendirmeler”, *Memleket Mevzuat Dergisi*, Kasım 2006, Ankara, Sayı:17, s.6

Somut ve nesnel değişkenlerle ölçüm yapılamaması kamu kuruluşlarında stratejik planlamanın uygulanmasının önündeki en önemli unsurlardan birisidir.³¹⁰ Eğer ölçüm yapılamazsa stratejik planı gözden geçirmek ve değerlendirmek için gerekli olan geri bildirim sağlanamadığı için bu teknikler de bir işe yaramayacaktır.

Stratejik planlarda değişiklik gerektiren durumların Türkiye’de ne kadar sık yaşandığı dikkate alındığında, kamu kuruluşlarının hazırladıkları stratejik planın anlamlı bir zaman diliminde uygulanmasının zor olacağı söylenebilir. Ayrıca farklı stratejik planlar hazırlayacak olan kamu kuruluşları arasında hesap verme sorumluluk ilişkilerinin nasıl kurulacağına ilişkin düzenlemeler bulunmamaktadır. Üstelik stratejik planların merkezi kalkınma planlarıyla ilişkisinin kurulmaması sebebiyle Anayasanın 166 ncı maddesinde yer alan, planların bağlayıcılığı, planın bütünlüğü ve merkezi planlama ilkeleri de zedelenmektedir.³¹¹

Stratejik plan hazırlama sürecinde en önemli konulardan birisi de amaç ve hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını ölçecek performans göstergelerinin oluşturulmasıdır. Çünkü performans göstergelerinin doğru ve gerçeği yansıtacak şekilde istatistiksel analiz tekniklerinden de yararlanılarak oluşturulmaması başarısızlıkların başarı, başarıların ise başarısızlık olarak görülmesine neden olabilir. Ayrıca performans göstergelerinin performansı tüm yönleriyle göstermesi gerekmektedir. Bu nedenle her şeyden önce değerlendirmelerin güncel, geçerli ve güvenilir verilere dayalı olarak yapılması kritik önem taşımaktadır. Bunu sağlayacak mekanizma’da “yönetim bilgi sistemi”dir.

1.4.1.3.4. Performans Programı

Performans programı, bir mali yılda kamu idaresinin stratejik planı doğrultusunda yürütmesi gereken faaliyetleri, bu faaliyetlerin kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren, idare bütçesinin ve idare faaliyet raporunun hazırlanmasına dayanak oluşturan program olarak tanımlanmaktadır. Performans hedefleri; idarelerin stratejik amaçları çerçevesinde, stratejik hedeflerine ulaşmak için bir mali yılda gerçekleştirmeyi amaçladıkları performans seviyelerini gösteren çıktı-sonuç odaklı hedeflerdir. Performans göstergeleri ise, kamu idarelerince stratejik amaç

³¹⁰ AKDOĞAN, 2006, s.7

³¹¹ AKDOĞAN, 2006, s.8

ve hedefler ile performans hedeflerine ulaşmak amacıyla yürütülen faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan araçlar olarak tanımlanabilir.³¹²

Performans programı bir mali yılda yürütülecek faaliyetleri belirlediğinden detaylı bir ön çalışma ve değerlendirme gerektirir. Bu nedenle, hedef ve göstergelerin doğru ve tam olarak oluşturulması önemlidir. Program yıl sonunda hazırlanacak faaliyet raporu ile performans değerlendirmesine temel oluşturur. Bu nedenle faaliyet sonuçları üzerine yapılacak performans değerlendirmesi kadar, program hazırlığında yapılacak ön değerlendirmeler de büyük önem taşımaktadır.

Performans programının hazırlanma aşamasında, stratejik planlarında yer alan amaç ve hedeflerden mali yıl için en öncelikli olanlar ilgili kamu idaresi tarafından belirlenir. Bu amaç ve hedefleri gerçekleştirmek için yürütülmesi gereken alternatif faaliyet ve projeler, değerlendirme süreci sonrasında tespit edilir. Maliyetler, çıktılar, riskler ve belirsizlikler, analiz yöntemleri kullanılarak değerlendirmeye tabi tutulmak suretiyle alternatif faaliyet ve projeler arasından yürütülmesi gerekli olanlar seçilir. Şüphesiz bu söylenenlerin gerçek hayatta yapılması o kadar da kolay değildir. Çünkü ilgili idarelerde idari kapasitenin geliştirilmesi, yeterli personelin sağlanması kadar uygulanması gereken teknik ve yöntemler üzerinde sektörel düzeyde enine boyuna bilimsel anlamda çalışma yapılmasını da gerektirir. Örneğin, eğitimde uygulanacak faaliyet ve projelerin seçiminde kullanılacak analiz yöntemleri birbirinden farklı olabilecektir. Daha da önemlisi, birçok sektörde sadece matematiksel analiz yöntemleriyle faaliyet ve proje alternatiflerinin analiz edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle kamu idarelerini, bu yeni sistemin uygulanması konusunda çok yüksek bir beklenti içine sokmak, bazı hayal kırıklıklarını da beraberinde getirebilecektir. Bu nedenle, performans programlarını oldukça basitleştirip sadeleştirmek suretiyle uygulamaya çalışmak ve aceleci olmamak bu sistemin gelecekteki başarısı bakımından son derece önemlidir.³¹³

Performans programları 5018 sayılı Kanunun öngördüğü çerçeve içinde hem idare düzeyinde ve hem de idarenin alt birimleri düzeyinde hazırlanacaktır. İdare performans programı, birim performans programlarında yer alan bilgilerden gerekli

³¹² MUTLUER, ÖNER ve KESİK, 2005, s.148

³¹³ MUTLUER, ÖNER ve KESİK, 2005, s.149

görülenlerin bir araya getirilmesi ile oluşturulur. Zaten karmaşık ve zorlu olan böyle bir sürecin bir idarenin irili ufaklı bütün birimleri için hazırlanmasını beklemek yerinde bir yaklaşım olmayacaktır. Bunun yerine idarenin faaliyetlerini önemli ölçüde temsil edecek birimlerin performans programı hazırlaması bu yeni yaklaşımın başarısı bakımından daha uygun olacaktır.³¹⁴

Maliye Bakanlığınca hazırlanan **Performans Esaslı Bütçeleme Rehberine** göre, performans programının hazırlanmasında altı aşamanın takip edilmesi öngörülmektedir. Bunlar; öncelikli stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesi, performans hedeflerinin belirlenmesi, faaliyet ve projelerin belirlenmesi, kaynak ihtiyacının belirlenmesi, performans göstergelerinin belirlenmesi ve performans programının hazırlanması aşamalarıdır.³¹⁵

Kamu idareleri yukarıda sayılan aşamaları dikkate alarak hazırladıkları performans programı tekliflerini bütçe teklifleri ile birlikte, temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına gönderirler. Maliye Bakanlığı ile yapılan bütçe görüşmeleri ile makroekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin belirleneceği en geç Ekim ayının ilk haftası içinde toplanan YPK görüşmeleri sonucunda belirlenecek büyüklüklere göre, düzenlenen performans programı idare tarafından revize edilir ve tasarı performans programı olarak TBMM'ye sunulur. TBMM'de kabul edilen bütçe büyüklüklerine göre nihai şeklini alan idare performans programları, 5018 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi gereğince Bakanlar tarafından her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyuna açıklanır.

Stratejik planların yıllık uygulama dilimlerini performans programları oluşturur. Stratejik planlar ve bütçeler arasındaki ilişki performans programları aracılığıyla daha ayrıntılı olarak kurulacaktır. Stratejik planın amaç ve hedeflerini gerçekleştirmeye dönük faaliyet ve projeler ile bunların bütçelendirilmesi performans programında yer alır. Böylelikle bütçelerin performans uygulamasını destekleyen bir yapıya sahip olması sağlanmış olacaktır.

1.4.1.3.5. Çok Yıllı Bütçeler

Çok yıllık bütçeleme 5018 sayılı Kanunda orta vadeli bütçeleme anlayışının bir unsuru olarak mali yönetim sistemimize girmiştir. 5018 sayılı Kanunun 13 üncü

³¹⁴ MUTLUER, ÖNER ve KESİK, 2005, s.149

³¹⁵ Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Taslak), ss.17-25 <http://www.bumko.gov.tr>.(E.T. 09.02.2007)

maddesinde bütçelerin, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülüp değerlendirileceği belirtilmekte, 17 nci maddesinde kamu idarelerinin; orta vadeli program ve malî planda belirlenen temel büyüklükler ile ilke ve esaslar, kalkınma planı ve yıllık program öncelikleri ile kurumun stratejik planları çerçevesinde belirlenmiş ödenek tavanları, stratejik planları ile uyumlu çok yıllık bütçeleme anlayışı ile performans hedeflerini dikkate alarak gelecek üç yıla ilişkin bütçelerini hazırlamaları öngörülmektedir. İlk yıl uygulama açısından kanunlaşan veya yetkili organ tarafından onaylanan ve uygulanması zorunlu olan bütçeyi göstermektedir. Takip eden iki yıl ise bütçe planlaması niteliğinde karar vericilere sunulan tahminlerdir. Bütçeler her yıl bir yıl eklenmek suretiyle yeniden hazırlanacaktır. Tahminler de günün ekonomik koşulları dikkate alınarak yeniden gözden geçirilecektir.

Ayrıca Kanununun 18 inci maddesinde; merkezî yönetim bütçe kanun tasarısına, TBMM’de görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminlerinin de ekleneceği belirtilmektedir.

1.4.1.4. Performans Bilgi Sistemi

Performans esaslı bütçeleme, performans bilgisine dayanan bir bütçeleme sistemidir. Bu nedenle, performans esaslı bütçeleme yapacak olan kamu idarelerinin, performans bilgisini üretecek bir performans bilgi sistemi oluşturmaları gerekir. Performans bilgisi, performansa dayalı karar alma süreçlerinde kullanılmak üzere toplanan, nitel ve nicel her türlü bilgidir. Performans bilgi sistemi ise idarelerin performansını ölçmek üzere bilginin düzenli olarak toplanması, analiz edilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanmasına yönelik kurulan sistemdir. Performans bilgi sistemi, idarenin yönetim sisteminin bir parçası olarak yöneticilerin karar almasına katkı sağlar. Ayrıca idarenin performansının ölçülmesini sağlarken çalışanların idare performansına kendi katkılarını görmelerine imkân tanır. Bu sistem dinamik bir yapı gösterdiğinden, değişen koşullara ve ihtiyaçlara bağlı olarak sürekli gözden geçirilmeli ve değiştirilmelidir.³¹⁶

³¹⁶ *Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi(Taslak)*, s.54 <http://www.bumko.gov.tr>.(E.T. 09.02.2007)

Performans bilgi sisteminin özellikleri şöyle sırlanabilir:³¹⁷

- Sistematik bir süreçtir; belirli aralıklarla, önceden belirlenen yöntem ve standartlara dayanılarak düzenli bir şekilde yerine getirilir.
- Veri yönetiminin tüm yönlerini içerir; veri ihtiyaçlarının tanımlanması ve veri toplama araçlarının tasarlanmasından veri yönetimi, analiz edilmesi ve belirli aralıklarla raporlanmasına kadar tüm süreci içerir.
- Kurum faaliyetlerinin tüm yönlerini içerir; kullanan kaynaklardan, üretilen ürün ve hizmetlere ve kullanıcıların ürün ve hizmetlerden sağladığı kısa ve uzun dönemli faydalara kadar idare faaliyetlerinin tüm yönlerini izleyecek şekilde oluşturulur.

1.4.1.5. Performans Değerlendirmesi³¹⁸

Performans değerlendirme, kamu idarelerinin belirledikleri stratejik amaç ve hedeflere ulaşmak için izledikleri yolun, performans hedeflerine ulaşmak üzere kullanılan yöntemler ile yürütülen faaliyet ve projelerin ve bunların sonucunda elde edilen çıktı ve sonuçların değerlendirilmesidir.

Performans değerlendirme performans sonuçlarından hareketle yöneticilerin geleceğe ilişkin olarak doğru kararlar vermesini sağlar. Performans değerlendirmesinin amacı karar alma süreçlerini güçlendirmek, kurumsal öğrenmeyi sağlamak, etkin kaynak dağılımını sağlamak ve hesap verebilirlik için zemin oluşturmaktır. Performans değerlendirme analitik bir değerlendirme süreci olup kamusal politikaların, kurumların veya faaliyet ve projelerin açıklanmasına yardımcı olur. Temel amacı bilgiyi artırarak geleceğe ilişkin belirsizlikleri azaltmaktır.

Performans değerlendirme idare yöneticileri ve çalışanları tarafından yapılabileceği gibi değerlendirilecek konuda uzman kişilerden oluşturulacak çalışma grupları aracılığıyla da yapılabilir. Öte yandan, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde bütçe ödeneklerinin tespit edilmesi, bütçe uygulamasının izlenmesi ve ödenek teklif tavanlarının tespiti amacıyla Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol

³¹⁷ *Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi(Taslak)*, s.54 <http://www.bumko.gov.tr>.(E.T. 09.02.2007)

³¹⁸ *Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi(Taslak)*, s.56 <http://www.bumko.gov.tr>.(E.T. 09.02.2007)

Genel Müdürlüğünce, yatırım projelerinin performansının izlenmesi amacıyla ise DPT Müsteşarlığı tarafından performans değerlendirmesi yapılır.

Performans değerlendirmesi yapılırken bazı hususlara dikkat edilmesi gereklidir. Örneğin, performans değerlendirmesi yapılırken idarenin misyon ve vizyonu ile ilişkisine dikkat edilmeli, değerlendirme üst yönetim de dahil kurumun tüm çalışanlarının da dahil edileceği bir süreçte yapılmalı, değerlendirmenin çok yönlü yapılmasına dikkat edilmeli, değerlendirilecek alanların seçiminde parasal büyükler değil öncelikle idare için önem arz eden konular dikkate alınmalı ve değerlendirmenin kapsamı belirlenirken katlanılacak maliyet ile elde edilecek fayda arasındaki denge göz önünde tutulmalıdır.

Diğer yandan değerlendirmenin sonuçlarının tüm yönleriyle ortaya konulması aynı zamanda mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlayacağından bu hususta da gereken özenin gösterilmesi gerekmektedir.

1.4.1.6. Performans Ölçümü

Hesap verme sorumluluğunun tam olarak yerine getirilebilmesi için istenen sonuçlara nasıl ulaşılabileceğinin planlanması, amaçların, hedeflerin ve performans hedeflerinin açık ve ölçülebilir bir şekilde belirlenmesi; beklentilerin, sorumlulukların ve yetkilerin hesap verme sorumluluğu ilişkisi içinde olanların varacağı mutabakatla açıklığa kavuşturulması; hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının izlenmesi, bunun için performans ölçümü yapılması ve elde edilen sonuçların değerlendirmeye tabi tutularak raporlanması gerekmektedir. Kamu kurumlarının hesap verme sorumluluğu açısından yukarıda belirtilen süreçler ve mekanizmalar içinde, performans ölçümünün kritik bir öneme sahip olduğunu da vurgulamak yerinde olacaktır.

Performans ölçümü sonucunda elde edilen performans bilgisinden bütçe müzakere sürecinde önemli oranda yararlanıldığı görülmektedir. Performans bilgisinin bütçe kaynak dağılımında da etkili olduğu dikkate alındığında performans ölçümünün doğru yapılmasının önemi ortaya çıkmaktadır. Kaynak tahsislerinin kamu hizmetlerinin istenen kalite ve düzeyde sunulmasına yönelik yapılabilmesi de bu kaynak tahsislerinde kullanılan performans bilgisinin doğru performans ölçümü sonucunda elde edilmesine bağlıdır.

Vatandaş memnuniyetinin ilişkili olduğu önemli unsurlardan birisi, kamu hizmetlerinin kalitesi ve kamu hizmet üretimindeki çıktılardır. Kamu birimlerinin performansının (özellikle verimliliğin) sağlıklı bir şekilde ölçülmesi ve değerlendirilmesi performans esaslı bütçelemenin ve performans denetiminin en önemli unsurlarından biridir. Bu çerçevede kamu kuruluşlarının performans düzeylerinin belirlenebilmesi açısından, vatandaşların kendilerine sunulan kamu hizmetlerinden tatmin olma derecelerini ortaya koyan ölçüm yöntemleri geliştirilmeleri hayati önem taşımaktadır.

5018 sayılı Kanun ile kamu idarelerinin performans ölçmeleri ve izlemeleri gerektiği ifade edilmektedir. Öncelikle 5018 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde stratejik planın tanımı yapılırken, “kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren planı ifade eder.” denilmekle stratejik planlar içinde performans ölçütlerine yer verileceği anlaşılmaktadır.

Diğer yandan 5018 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinde kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmaları zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre kamu idarelerinin yürüttükleri faaliyetlerin her boyutunu (girdi, süreç, çıktı, sonuç, kalite) ölçmek ve değerlendirmek için oluşturulan ve performans denetimine dayanak oluşturan verileri ifade eden performans göstergelerinin, hedeflenen ve gerçekleşen düzeyleri arasındaki ilişki diğer bir ifadeyle mevcut kaynaklarla ne oranda performans gerçekleştirildiği bir sonraki yılda bütçe kaynaklarının dağılımında belirleyici olmaktadır.

Bu nedenle kurumların performanslarının ölçümünde kendileri için en faydalı olacak performans ölçüm tekniğini seçmeleri gerekmektedir. Ancak performans ölçümü sonucunda elde edilecek performans bilgisinin kaynak tahsisine ve de aynı zamanda performans denetimine sağlam zemin oluşturması için kuruluşun performansını hem mali açıdan hem de mali olmayan açılardan değerlendirmesine imkan verecek yöntemleri benimsemesi uygun olacaktır. Bu yöntemlerin; kurum performansının en önemli belirleyicisi olan stratejinin, iş sonuçlarına süratle ve ölçülebilir bir şekilde yansımaya yardımcı olan, kurumun sadece farklılığın yaratılması için gerekli adımlara odaklanmasına destek olan ve bu yöndeki gelişmelerin takip edilebileceği dengeli,

ölçülebilir performans göstergelerinin belirlenmesini ve paylaşılmasını sağlayan Balanced Scorecard ile kuruluşların performanslarını arttırmak için mükemmelliğe giden yolun neresinde olduklarını gösteren, zayıf noktalarını saptamalarını sağlayan Mükemmellik Modeli olduğunu söylemek mümkündür.

1.4.1.7. Faaliyet Raporları

Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun en önemli unsurlarından olan faaliyet raporları bir yıllık bütçe uygulamasının sonrasında üst yöneticiler ve kendilerine bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından hazırlanır. Faaliyet raporları aynı zamanda performans esaslı bütçeleme sisteminin de temel yapıtaşlarından biridir.

Faaliyet raporları, 5018 sayılı Kanununun 41 inci maddesinde düzenlenmiştir. Maddede, kamu idarelerinin stratejik plan ve performans programları uyarınca yürüttükleri faaliyetlerin, belirlenmiş performans göstergelerine, hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak ve idarenin faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde faaliyet raporu hazırlayacakları belirtilmektedir.

Faaliyet raporlarının hazırlanmasına ilişkin usul ve esaslar “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik”te belirlenmiştir.³¹⁹ Faaliyet raporlarının, Yönetmelikte yer alan usul ve esaslara göre hazırlanması gerekmektedir.

Kanununun 41 inci maddesinden de anlaşılacağı üzere idare bazında iki tür faaliyet raporu hazırlanmaktadır. Birim faaliyet raporu, idarenin bünyesinde bulunan ve kendisine bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından hazırlanırken, idare faaliyet raporu birim faaliyet raporlarını da esas alarak üst yönetici tarafından hazırlanmaktadır.

Faaliyet raporlarının işleyiş sürecine bakılacak olursa,³²⁰ birim faaliyet raporlarının hazırlanması ve üst yöneticiye sunulması işleminin izleyen mali yılın en geç Şubat ayı sonuna kadar tamamlanması gerekmektedir. Üst yönetici tarafından birim faaliyet raporları esas alınarak idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporu hazırlanmaktadır. Üst yönetici tarafından hazırlanan idare faaliyet raporları

³¹⁹ *Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik*, 17.03.2006 tarihli ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³²⁰ Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi(Taslak), ss.42-43 <http://www.bumko.gov.tr>(E.T. 09.02.2007)

Nisan ayı sonuna kadar Sayıştay'a gönderilmekte ve üst yönetici tarafından kamuoyuna açıklanmaktadır.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelikte faaliyet raporlarının kamu kurumlarınca Maliye ve İçişleri Bakanlıklarına ve Sayıştay Başkanlığına verilme süreleri de düzenlenmiştir. Buna göre 5018 sayılı Kanuna ekli I ve II sayılı cetvellerde sayılan genel ve özel bütçeli idareler ile IV sayılı cetvelde sayılan sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının bir örneğini Nisan ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına; il özel idareleri Mart ayı, belediyeler ve mahalli idare birlikleri de Nisan ayı sonuna kadar İçişleri Bakanlığına göndereceklerdir.

İçişleri Bakanlığınca mahalli idarelerin faaliyet raporları dikkate alınarak mahalli idareler değerlendirme raporu hazırlanacak ve Mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay ve Maliye Bakanlığına gönderilecektir. Bu raporun ayrıca kamuoyuna da açıklanması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı ise, genel ve özel bütçeli idareler ile IV sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumlarının idare faaliyet raporlarını esas alarak genel faaliyet raporunu hazırlayacaktır. Maliye Bakanlığı hazırlayacağı söz konusu genel faaliyet raporunu Haziran ayı sonuna kadar Sayıştay'a gönderecek ve kamuoyuna açıklayacaktır. Sayıştay ise genel faaliyet raporları, mahalli idareler hariç idare faaliyet raporlarını esas alarak oluşturacağı yürütmenin faaliyetleri ile ilgili performans değerlendirmesini, Genel Uygunluk Bildirimi ile birlikte TBMM'ye sunacaktır.

1.4.1.8. Bütçe Sürecinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin Fonksiyonunun Arttırılması

Çeşitli ülkelerde, bütçe sürecinde yasamanın rolü anayasal düzenlemelere ve politik sisteme göre değişmektedir. Ancak, yasama özellikle OECD üyesi ülkelerde bütçe sürecinde gittikçe aktif ve etkin bir rol oynamaya başlamıştır. Bu değişiklikler, yürütmeye karşı yasamanın gücünü arttırmaktan çok mecliste bütçe incelemelerinin kalitesini geliştirmek için tasarlanmaktadır. Bu bağlamda dört alan önem kazanmaktadır:³²¹

³²¹ GEDİKLİ, 2001, ss.130- 131

- Mali tablolar, bütçe harcamaları, gelir, borç ve açık düzeylerinin incelenmesi için yasamaya sunulmaktadır. Bu tablolar toplam harcamanın kontrolü ve bileşimi bakımından önem taşır.
- Bütçe incelemesinde bütçe veya finans komiteleri ile sektörel komitelerin rolü artmıştır.
- Girdi ve sonuçlar açısından yasama için geliştirilmiş raporlar sunmaya başlanmıştır. Bu tablolarda kuruluşların performansını izlemek bakımından önemlidir.
- Bütçe konusunda uzman düzeyinde incelemeler yaptırmak için bağımsız birimler oluşturularak veya ilgili komitelerin kaynaklarını arttırarak yasamanın bütçe tetkikine daha fazla kaynak ayırması söz konusudur.

Yasama bağımsızlığı açısından mecliste bütçe bürokratlarının istihdamı ve yasama denetimi fonksiyonlarının güçlendirilmesi gerekli görünmektedir. Bu nedenle yasamanın bütçenin tek tek harcama kalemleri bazında kontrolü ve onaylanmasının yerine İngiltere’de bloklar, Kanada’da torbalar ve Avustralya’da da portfolyolar gibi daha geniş bir çerçevede kontrolü ve onaylanması konusunda genel bir eğilim bulunmaktadır.³²²

Türkiye’de de 5018 sayılı Kanunla Parlamentonun bütçe ve kamu idarelerinin performansı üzerindeki etkinliği arttırılmıştır. Nitekim 5018 sayılı Kanunun 41 inci maddesi gereğince idarelerce hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanmaktadır. Bu raporlar Sayıştay tarafından dış denetim sonuçları dikkate alınarak görüşlerini de belirtmek suretiyle TBMM’ye sunulmakta; TBMM de bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşmektedir.

Diğer yandan, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî işlemlerini kapsayan malî istatistikler de TBMM’nin bilgisine sunulmaktadır. Bir yıla ait malî istatistikler izleyen yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay

³²² GEDİKLİ, 2001, s.131

tarafından değerlendirilerek ve bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu Maliye Bakanlığının yanı sıra TBMM'ye de gönderilmektedir.

Ayrıca 5018 sayılı Kanun, Sayıştay tarafından genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesini ve sonuçlarının TBMM'ye raporlanmasını öngörmektedir.

Bütçe uygulama sonuçlarının hazırlanması ve bunların idarelerin performans sonuçlarını da içeren faaliyet raporları ile desteklenmesi kesin hesabın hazırlanması ve Parlamento denetimine sunulması açısından yeterli ve Parlamento denetiminin etkinliğini arttıracak unsurlardır.

Diğer yandan TBMM'nin, bütçe tasarıları ve mali tabloların uzman düzeyinde kontrolünü sağlayabilmesi bakımından, alt komisyonların idari kapasitelerinin geliştirilmesi ve bunu sağlamak üzere gerekli mevzuat düzenlemesinin yapılması Parlamantonun etkinliğini arttırıcı uygulamalar olacaktır.

1.4.1.9. Kamu Kuruluşlarına Bütçe ve Harcama Sürecinde Esneklikler Tanınması

Kurumların performansının izlenmesi ve performans açısından değerlendirilebilmesi açısından bütçe harcama sürecinde belirli bazı esnekliklerin tanınması büyük önem arz etmektedir. 5018 sayılı Kanunla getirilen yeni mali yönetim sistemi belirli ölçüde kurumlara geçmişte uygulanan 1050 sayılı Kanuna göre önemli esneklikler sağlamıştır. Bunlara örnek olarak,

- Katı ön kontrollerin kaldırılarak harcama sürecinin hızlandırılması,
- Maliye Bakanlığı birimlerinin ve Sayıştay'ın harcama öncesi kontrol fonksiyonunun kaldırılması,
- Ödenek teklif tavanlarının belirlenecek olması,
- Kurumlara kendi bütçeleri içerisinde %5'e kadar aktarma yapma yetkisi tanınması,

- Gelecek yıllara yüklenmelere girişilmesinde kanun çıkarılma zorunluluğunun kaldırılması yoluyla kolaylaştırılması,
- Çok yıllık bütçeleme yapılmaya başlanmasını,
saymak mümkündür.

Getirilmiş olan bu esnekliklere rağmen kamu idarelerinin inisiyatifleri dışında gerçekleşen durumlar performanslarını olumsuz yönde etkileyebilecektir. Kurumların istedikleri nitelikte personel temininde yaşayacakları güçlükler ile kadro değişiklik taleplerinin yerine getirilmemesi bu durumların ilk örneğidir.

Kamu kurumlarına girdiler konusunda esneklikler tanınması bu kurumların performanslarının arttırılmasına ve dolayısıyla da hesap verebilirliklerinin geliştirilmesine katkı sağlamaktadır. Örneğin İsveç'te kamu kurumları ödeneklerinin belirli bir kısmını gelecek yıla devredebilmekte ve bir kısım ödenekleri de belirli sınırlar içerisinde gelecek yıl bütçesinden borçlanabilmektedirler.³²³ Ancak mevcut kamu mali yönetim sisteminde, kamu idarelerinin çeşitli nedenlerle yılı içerisinde tasarruf ettikleri ödeneklerini gelecek yıla devrederek o yılda tahsis edilecek ödeneklerle birlikte kullanabilmelerine veya ilgili yılda oluşan maliyet artışını karşılamak amacıyla gelecek yılın ödeneklerinden borçlanmalarına imkan veren düzenleme bulunmamaktadır.

Türkiye'de yılı bütçe kanunlarına konulan hükümlerle bazı bütçe ödeneklerinin (özellikle sermaye ödenekleri) belirli bir yüzdesi kesinti yapılmak suretiyle alıkonulmaktadır. Oysa performans esaslı bütçeleme, kurumların politika oluşturma sürecini güçlendirirken, performans ölçümü ve hedeflerin belirlenmesinde kendilerine karar verme imkânı tanımaktadır. Performans programları kurumların yetkili organlara ve kamuoyuna karşı performans taahhüdü niteliğini taşımaktadır. Ödeneklerin kurumların inisiyatifi dışında kesintiye uğratılması kurumların hedeflerine ulaşma konusunda yetkili mercilere olan hesap verme sorumluluğunun işlemesi açısından bir sorun teşkil edebilecektir. Diğer bir ifadeyle kurumların kararlarına merkezi bütçe kurumlarının aşırı müdahalesi performansın gerçekleştirilmesi karşısında bir engel ve gerekçe niteliği taşıyabilecektir.

³²³ KARABACAK, 1999, ss. 26-27

1.4.2. Muhasebe ve Mali Raporlama

1.4.2.1. Muhasebe Sistemi

Kamu mali yönetiminde saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanması ve kamu idarelerinde performans ölçümüne dayalı denetime dayanak teşkil edecek temel şartlardan birisi, mali işlemlere ilişkin uluslararası standartlara uygun bir muhasebe ve raporlama sisteminin oluşturulmasıdır. Saydamlık, hesap verebilirlik ve performans denetimine destek sağlayacak bir muhasebe sisteminin sadece nakit esasında bütçe işlemlerini değil, tahakkuk esasında her türlü mali işlemleri kaydetmesi ve raporlaması gerekmektedir. Devlet muhasebesinde tahakkuk esasına geçilmesi ile Türkiye’de kamu yönetiminde saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanması, performans esaslı bütçeleme ile iç ve dış denetime uygun bir altyapı oluşturulması ve geçmiş yılların mali faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve geleceğe yönelik olarak politika oluşturulmasında ilgililere destek sağlayacak sağlam bir veri tabanının oluşturulması amaçlanmaktadır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, 5018 sayılı Kanunun kapsamına dahil kamu idarelerinde Ocak 2006 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi devlet muhasebesinde sürekliliğin sağlanması bakımından önemli bir aşamadır. Çünkü bu sistemle faaliyet ve bütçe uygulamasının gelecek yıllara olan etkilerinin de muhasebe sisteminde görünmesi amacıyla bütçe uygulamasında varlığa dönüşen değerler aktifleştirilecek, dönemsel faaliyet sonuçları ve bilanço çıkarılacaktır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile ilgili düzenlemelerde SNA93, ESA 95, GFS ve IFAC-PSC gibi uluslararası kural ve standartlardan yararlanılmış ve muhasebe sisteminin çerçeve hesap planı, muhasebe standartları ve raporlamaya ilişkin esasları IMF Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı (GFSM 2001) ile uyumlu olarak hazırlanmıştır.³²⁴

Bu standartlardan Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (European System of National and Regional Accounts- ESA 95), AB’nin kullandığı ulusal ekonominin tanımını yapan hesap sistemidir. Bu hesap sistemi AB’nin istatistik

³²⁴ DUMAN, Ömer, “5018 Sayılı KMYKK nun Muhasebe Sistemi Alanında Getirdiği Yenilikler”, *Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma* 20. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirileri, Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Karahayıt/Pamukkale Mayıs 2005, s.44

alanında çalışmalar yapan alt kuruluğu EUROSTAT tarafından hazırlanmış olup Birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlamaktadır. Bu çerçevede AB'ne üyelik sürecindeki ülkemizin muhasebe sisteminin de bu standartlara uyumlu hale getirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Diğer yandan 5018 sayılı Kanunda; genel yönetim kapsamındaki idarelerde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerinin uluslar arası standartlara uygun olarak ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı bünyesinde ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirleneceği ve Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacağı hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede kamu hesaplarının, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tamamında standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması sağlanacaktır.

Bunların yanı sıra 5018 sayılı Kanun belge düzeninde disiplin için standart oluşturulmasına işaret etmektedir. Bu amaçla merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde mali işlemlerin gerçekleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerinin şekil ve türlerinin Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenmesini öngörmektedir. Ayrıca genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ortak belge düzeninin sağlanması amacıyla, kullanılacak belgelerle ilgili olarak mahalli idareler için İçişleri Bakanlığı, sosyal güvenlik kurumları için ise bağlı veya ilgili oldukları bakanlıkların hazırlayacakları yönetmeliklerde Maliye Bakanlığının uygun görüşünü almaları şart koşulmaktadır.

1.4.2.2. Mali Raporlama

Mali raporlar, mali politikaların etkilerinin izlenmesi, yeni politikaların oluşturulması, mali kararların alınması ve etkili kaynak tahsisinin sağlamak üzere, kamu idaresinin mali durumu, performansı ve nakit durumu hakkında kullanıcılara kapsamlı bilgi sunulması amacıyla hazırlanmaktadır. Mali tablolar da bu amaçların gerçekleştirilmesi için; kamu idarelerinin varlıkları, yabancı kaynakları, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında bilgi veren belgelerdir. Mali tabloların kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini mümkün kılmak için son üç dönemin

verilerini de içermeleri ve herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ve açıklamaları ile birlikte hazırlanmaları esastır.³²⁵

5018 sayılı Kanunda devletin mali istatistiklerinin hazırlanmasına ilişkin esaslar belirlenmiş, devlet mali istatistiklerinin hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından dış denetim organı olan Sayıştay'ın denetimine tabi olacağı düzenlenmiştir. Bu denetim doğru ve güvenilir bilgilerin yayımlanmasını da güvence altına alacaktır. Maliye Bakanlığınca hazırlanacak mali istatistiklerin, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali işlemlerini kapsayacak olması devletin resminin tam olarak çıkarılabilmesini sağlayacaktır.

Mali raporların bir diğer amacı da mali saydamlığın sağlanmasına katkıda bulunmaktır. Mali saydamlığı sağlayacak nitelikte raporlamanın olması için de, hedeflerin baştan belirlenmesi, bu hedeflere ilişkin uygulama ve sonuçların gözlenmesi, hedeflerle karşılaştırılması ve raporlanması, sonuç olarak bu sistemin denetlenmesi gerekmektedir.

5018 sayılı Kanun performans denetiminin yapılmasına yönelik düzenlemeler içermektedir. Performans denetiminin gerçekleştirilebilmesi ise öncelikle verilerin gerçek bir raporlama sistemi içerisinde üretilmiş olmasına bağlıdır. Bu anlamda mali raporların ürettiği bilgilerin kalitesi, performans denetiminin de temelini oluşturmaktadır

1.4.3. Nakit -Borç Yönetimi

1.4.3.1. Nakit Yönetimi

5018 sayılı Kanunun hazine birliğini düzenleyen 6 ncı maddesinde merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilât, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetiminin hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütüleceği ve genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin tüm gelirlerinin hazine veznelere gireceği ve giderlerin bu veznelere ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

5018 sayılı Kanunun söz konusu maddesi, sadece Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin tüm gelirlerinin Hazine veznelere gireceğini, giderlerin bu

³²⁵ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.237

veznelerden ödeneceğini hüküm altına almıştır. Bu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere merkezi yönetim kapsamındaki diğer idareler bu kapsamda değerlendirilmemektedirler. Buna Hazine saymanlıklarına ilişkin istisnalar da eklendiğinde gerçek anlamda bir hazine birliğinin gerçekleşmediği söylenebilir.

Diğer yandan Hazine birliğinden bahsederken Tek Hazine Hesabı Sistemi hakkında bilgi vermek yerinde olacaktır. Tek Hazine Hesabı Sistemi, kapsam içindeki saymanlıkların, banka hesabının bakiyesine bakmaksızın ödemelerini yapmalarına olanak sağlayan bir sistemdir. Sistemde muhabir banka, Perşembe günü başlayıp Çarşamba günü akşamı sona eren haftalık dönem sonunda Hazine Müsteşarlığı ile hesaplaşmaktadır. Söz konusu hesaplaşma haftalık dönem sonunda nakit fazlası varsa Hazineye gönderilmesi, nakit ihtiyacı doğmuş ise Hazineden gerekli nakit getirilmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Tek Hazine Hesabı Sistemi, genel bütçe kapsamındaki saymanlıkları kapsamaktadır. Ancak genel bütçe kapsamında olmakla birlikte, bakanlıkların merkez saymanlıkları, gelir tahsilatı yapan büyük vergi daireleri ve gümrük saymanlıkları Tek Hazine Hesabı Sistemi dışında tutulmuşlardır.

Tek Hazine Hesabı Sisteminin uygulanmasında bazı sıkıntılar yaşanmaktadır. Bu sistemde nakit planlaması yapılamamaktadır. Aynı zamanda bu sistem büyük maliyetler doğurmakta ve işlemlerin tek bir banka üzerinden yürütülmesi diğer bankalar aleyhine eksik rekabete yol açmaktadır. Bu sıkıntıların giderilmesi ve nakit planlamasına dayalı bir nakit yönetiminin tesisi için Tek Hazine Hesabı Sisteminin revize edilmesi gerekmektedir.

1.4.3.2. Borç Yönetimi

5018 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde; borç yönetiminde 28.03.2002 tarih ve 4749 sayılı Kanunun uygulanacağı belirtilmiştir.

Devletin her alanda kaliteli ve etkin hizmeti sağlayabilmesi ancak kaynakların etkin kullanımını esas alan şeffaf ve hesap verilebilir bir kamu mali yönetiminin oluşturulması ile mümkündür. 4749 sayılı Kanunla bu anlayış içinde borçlanma konusunda daha şeffaf bir yapılanma oluşturulmaya sağlamıştır.

Borçlanma Kanunu olarak da bilinen ve 09.04.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4749 sayılı Kamu Finansmanının Düzenlenmesi ve Borç Yönetimi Hakkında Kanun³²⁶ kamu mali yönetimindeki temel yasalardan birisi olup uygulamaya yönelik olarak önemli düzenlemeler içermektedir.³²⁷ Bu düzenlemeler mali disiplini, saydamlığı ve borç ve alacak yönetiminde etkinliği arttırıcı düzenlemelerdir. Bu kapsamda mali disiplinin artırılmasına yönelik olarak;

- Tek bir borçlanma otoritesi belirlenmiş,
- Borçlanma, garanti ve ikraz limitleri belirlenmiş,
- Bütçe dışında izlenen dış proje kredilerinin kullanımları bütçe içine alınmış,
- Garantisiz kamu dış borçlarının sağlanmasında izin müessesesi getirilmiş, Hazine alacaklarının tahsilinde 6183 sayılı Kanun hükümlerinin geçerli olacağı hüküm altına alınmış,
- Risk hesabı oluşturularak bütçe odaklı mali risk yönetimi yaklaşımını esas alan faaliyetler kapsamında koşullu yükümlülüklerden doğabilecek yükümlülüklerin ölçülmesi ve bu kapsamda oluşan risklerin yönetilmesine yönelik olarak çalışmalar başlatılmıştır.

4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 14 üncü maddesinde, Devlet borcu ve Hazine garantilerinin uygulama sonuçları Hazine Müsteşarlığınca hazırlanarak ilgili yıl kesin hesap cetveli ile birlikte Hazine genel hesabına dahil edilmek üzere Maliye Bakanlığına gönderileceği, ilgili bütçe yılı içinde sağlanan iç ve dış finansman imkanları, sağlanan Hazine garantileri, risk hesabı, alınan ve verilen hibeler, dış borcun devri, dış borcun ikrazı ve dış borcun tahsisine ilişkin bilgilerle finans piyasalarına ve borç yönetimine ilişkin değerlendirmelerin yer aldığı Kamu Borç Yönetimi Raporunun üçer aylık dönemler itibarıyla Plan ve Bütçe Komisyonuna havale edilmek üzere TBMM Başkanlığına, Bakanlar Kuruluna sunulmak üzere Başbakanlığa, Maliye Bakanlığına, Sayıştay Bakanlığına ve DPT Müsteşarlığına gönderileceği bildirilmiş; Hazineden sorumlu Bakanın, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunu özel gündemle yapılacak toplantı ile

³²⁶ 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 28.03.2002 tarihli ve sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³²⁷ Hazine Müsteşarlığı; *Kamu Borç Yönetimi Raporu*, Nisan 2003, Ankara, ss.100-106

yılda bir defadan az olmamak üzere bilgilendireceği hüküm altına alınmıştır. Bu raporlama, borç yönetiminde şeffaflık yönünde bir adım olarak değerlendirilebilir.

Borç ve alacak yönetimindeki etkinliğin artırılması için ise, ilke ve stratejilere yönelik genel esaslar belirlenmiş, kamu borç ve alacaklarının risk analizine dayalı olarak yönetilebilmesi için yasal çerçeve sağlanmış, hibelerin alınması ve verilmesi hususları düzenlenmiş, kısa vadeli nakit ihtiyaçlarının temini amacıyla para piyasalarında nakit işlemi yapma olanağı getirilmiş, hazine hesaplarında oluşacak nakit fazlalıklarının Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası aracılığıyla nemalandırılmasına yönelik düzenleme yapılmış ve hazine alacaklarının tahsil kabiliyetinin artırılması amacıyla uzlaşma müessesesi getirilmiştir.

Söz konusu Kanunda, borçlanma limiti, Mali Yılı Bütçe Kanununda belirtilen başlangıç ödenekleri toplamı ile tahmin edilen gelirler arasındaki fark kadar net borçlanma kullanımı olarak belirlenmiştir. Ayrıca, yine 4749 sayılı Kanun gereğince ilgili yıl için sağlanabilecek garanti miktarı üzerindeki limit, ilgili yıl bütçe kanunlarında yer almaktadır.

Diğer yandan 30.11.2006 tarih ve 2006/91 sayılı YPK kararıyla kabul edilen *2006 Yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programında*³²⁸; borç yönetiminde şeffaflığın artırılması ve performansa dayalı etkin borçlanmanın asgari maliyet ve makul bir risk seviyesinde gerçekleştirilmesini temin etmek üzere 2004 yılından bu yana stratejik ölçüt uygulaması sürdürüldüğü ve borçlanma politikasının maliyet ve risk hesaplamalarına bağlı olarak tespit edilen bu stratejik ölçütler çerçevesinde uygulandığı belirtilmektedir.

Söz konusu programda ayrıca borç yönetiminde şeffaflığın sürdürülmesi kapsamında finansman programlarının, aylık ihale programının ve borç bilgilerinin düzenli olarak kamuoyuna duyurulmaya devam edileceği, yıllık finansman gereğinin büyük bir kısmını oluşturan iç borçlanmalara ilişkin olarak, mevcut itfaların daha düzenli hale getirilmesi amacıyla ve stratejik ölçütlerle uyumlu olmak üzere, aktif borç yönetimi araçları olarak mevcut durumda uygulanan geri alım ve değişim işlemlerine devam edilmesinin öngörüldüğü ifade edilmektedir.

³²⁸ *2006 Yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programı*, <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/kep/KEP2006.pdf> (E.T. 11.04.2007)

1.4.4. Kontrol ve Denetim

1.4.4.1. İç Kontrol Sistemi

5018 sayılı Kanunla, mali yönetimde kaliteyi sağlamaya yönelik uygulamalardan biri olan iç kontrol sisteminin mali yönetim ve kontrol sistemimizdeki yerini alması sağlanmıştır.

5018 sayılı Kanunun iç kontrol sistemini düzenleyen maddeleri ve bunlara ilişkin ikincil mevzuat; kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin kurulması ve bunun bir unsuru olarak da idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde iç kontrol faaliyet ve süreçlerinin tasarlanıp uygulanmasına yönelik hususları düzenlemektedir.

5018 sayılı Kanunla, iç kontrol sistem ve mekanizmaları uluslararası standartlar ve AB uygulamalarıyla önemli ölçüde uyumlu olarak oluşturulmuş ve iç kontrol alanında yapılan düzenlemelerde uluslararası kabul görmüş iç kontrol model ve standartları esas alınmıştır. Nitekim COSO modelinde kabul edilen beş temel unsur olan kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve gözetim, “İç kontrolün unsurları ve genel koşulları” başlığı altında, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslardaki³²⁹ yerini almıştır.

Kanunun 55 inci maddesinde iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır.

Kanunun 56 ncı maddesinde de iç kontrolün amaçlarının; kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini; kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini; her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini; karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini ve

³²⁹ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005 tarihli ve 3. mükerrer 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamak olduğu belirtilmiştir.

Bu iki düzenleme dikkate alındığında kamu mali yönetiminde kaynakların etkili ekonomik ve verimli kullanılması ile mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanabilmesinin, kamu idarelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığına ve sağlıklı bir şekilde işletilmesine bağlı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Ayrıca kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin, tasarlanıp uygulanması yasal bir zorunluluk olmasının yanı sıra, 5018 sayılı Kanunda öngörülen hesap verme ve yönetim sorumluluğunun yerine getirilmesinin de bir gereğidir.

İç kontrolün tanımı ve amaçları; iç kontrol faaliyet ve süreçlerinin sadece mali karar, iş ve işlemlerle sınırlı olmadığını, mali olsun veya olmasın tüm iş ve işlemleri kapsadığını ve iç kontrolün yalnızca bu konuda görevli ve sorumlu olan birim veya personel tarafından yerine getirilecek bir faaliyet olmadığını göstermektedir.

İdarelerde iç kontrol sisteminin kurulması ve işleyişine ilişkin sorumluluklar üst yöneticiler, mali hizmetler birimi, harcama yetkilileri, muhasebe yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerine ait olmaktadır. Üst yöneticiler iç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve gözetilmesinden sorumludurlar. Yönetimin bu sorumluluğu hem iç kontrolün oluşturulup uygulanmasını hem de gözden geçirilip değerlendirilmesi ve geliştirilmesini kapsamaktadır. Bu amaçla iç kontrolün yönetim tarafından sürekli izlenmesi ve gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.

Harcama yetkilileri bütçe ile ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi olup, görev ve yetki alanları çerçevesinde idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludurlar. Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, her yıl, iş ve işlemlerin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenleyerek birim ve idare faaliyet raporlarına ekleyeceklerdir.

İdarelerin mali hizmetler biriminin iç kontrolle ilgili sorumlulukları, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak ve ön mali kontrol faaliyetini yürütmektir. Mali hizmetler birimi yöneticilerine de üst yöneticiler ve harcama yetkililerince düzenlenen iç kontrol

güvence beyanına benzer bir şekilde güvence beyanı verme sorumluluğu yüklenmiştir. Buna göre mali hizmetler birimi yöneticileri, idarelerinde faaliyetlerin mali yönetim ve kontrol mevzuatı ile diğer mevzuata uygun olarak yürütüldüğü, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmek üzere iç kontrol süreçlerinin işletildiği, izlendiği ve gerekli tedbirlerin alınması için üst yöneticinin bilgilendirildiği konularında bir güvence beyanı düzenlemekle yükümlüdürler.

Muhasebe yetkililerinin iç kontrole ilişkin sorumluluğu, ödemelerde kontrol, muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam ve erişilebilir tutulmasından ibarettir.

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütenlerdir. Dolayısıyla, onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarımlarını hazırlayanlar, mali karar ve işlemleri belgelendirenler, mal ve hizmeti teslim alanlar, ihale komisyonu ile muayene ve kabul komisyonlarında görev yapanlar da gerçekleştirme görevlisi olacaklardır.³³⁰ Bu görevliler de 5018 sayılı Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden ve bunlara ilişkin olarak belirlenmiş süreç kontrolünden sorumludurlar.

İç kontrol ile ilgili sorumluluklardan bahsederken insan unsuruna da değinmekte yarar vardır. Çünkü iç kontrolü hayata geçirenler insanlardır. Bu nedenle yöneticilerin iç kontrol faaliyet ve süreçlerinin tasarımı ve uygulanmasında aktif ve katılımcı bir yöntem benimsemeleri ve tüm kurum çalışanlarını sürecin tasarlanması ve uygulanmasına dahil etmeleri, tüm çalışanların iç kontrol konusundaki görev, yetki ve sorumluluklarını belirleyip açıklamaları, rollerini açıkça tanımlamaları gerekmektedir.

5018 sayılı Kanununun 57 nci maddesinde, yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri

³³⁰ ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006, s.122

tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemlerin alınacağı belirtilmiştir.

İç kontrol, yönetim sorumluluğunun gereği olarak kamu idarelerince kurulup işletilecek bir sistem olmakla birlikte Maliye Bakanlığının da gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanıp oluşturulmasında önemli görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı 5018 sayılı Kanunun 57 nci maddesiyle verilen merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde mali yönetim ve iç kontrol konusunda standart ve yöntemleri belirleme, uygulamayı izleme, koordinasyonu sağlama ve rehberlik hizmeti vermek suretiyle iç kontrol süreçlerinin geliştirilmesini sağlayacaktır.

İç kontrole ilişkin düzenlemelerin yapılmasında ve kontrol faaliyet ve süreçlerinin uygulanmasında 5018 sayılı Kanunun da özünü oluşturan mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik gibi iyi mali yönetim ilkelerinin temel alınması esastır.

Ön mali kontrol ve iç denetim, Türkiye’de 5018 sayılı Kanunla getirilen iç kontrol sisteminin iki önemli kolunu oluşturmaktadır. Ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri; iç denetim faaliyeti de idarelerin iç kontrol sisteminin yeterliliğini, etkililiğinin iç kontrol süreç ve yöntemlerinin değerlendirilmesini ve sistemin geliştirilmesine yönelik üst yönetime önerilerde bulunulmasını kapsamaktadır. İç denetim faaliyetinin performans kalitesi hem iç kontrolün hem de genel olarak idarelerin faaliyetlerinin ve kaynak kullanımının yeterlilik ve etkinliğine etki etmektedir.

5018 sayılı Kanunla mali yönetim ve kontrol sistemimize kazandırılan iç kontrol sisteminin daha iyi anlaşılması bakımından ön mali kontrol ve iç denetime ayrı başlıklar altında değinilmesinde fayda bulunmaktadır.

1.4.4.1.1. Ön Mali Kontrol

İç kontrolün bir unsuru olan ön mali kontrol (ex-ante financial control) mali işlemlere yönelik ön kontrol faaliyetlerinin ifade etmektedir. Ön mali kontrol kavramı, ödenek tahsis edilmesi, taahhütler, ihale yöntemleri, sözleşmeler, ödemeler ve fazla/yersiz ödemelerin geri alınması gibi mali karar ve işlemlerin uygulamaya

konulmasından önce kontrol edilmesini ifade etmektedir. Bu tür mali kararlar, ancak ön mali kontrol yetkilisi tarafından onaylandıktan sonra işleme konulmaktadır. Ön mali kontrol kavramı bazen “önleyici kontrol” anlamına gelen “preventive control” olarak da ifade edilmektedir.³³¹

Kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizi yeniden düzenleyen 5018 sayılı Kanun ile ön mali kontrol sistemimizde önemli değişiklikler getirilmiştir. Anılan Kanunla mali yönetim sistemimizde yeni bir ön mali kontrol mekanizması kurulmuştur. Bu düzenlemenin getirdiği değişiklikler ana hatlarıyla aşağıda özetlenmiştir.³³²

- Ön mali kontrol görevinin Sayıştay ve Maliye Bakanlığında alınarak kamu idarelerine devredilmesi, bu çerçevede taahhüt ve sözleşme tasarılarının Maliye Bakanlığınca vize edilmesi uygulamasına son verilmesi,
- Ön mali kontrol görevinin ödeme aşamasında yapılan kontrol olmaktan çıkarılarak, taahhüt aşamasında gerçekleştirilen, risk analizine dayalı, danışma niteliğini de taşıyan önleyici bir kontrol haline getirilmesi,
- Maliye Bakanlığına bağlı birimlerde ödeme aşamasında yapılan mevzuata uygunluk kontrolünün kaldırılması,
- Ödenek gönderme belgesi düzenleme, kontrol etme ve ilgili yerlere gönderme görevi ile kesin hesap hazırlama, bütçe içi ödenek aktarması yapma, genel bütçe kapsamı dışındaki idarelerde muhasebe hizmetini yürütme ve bütçe kayıtlarını tutma görevlerinin kamu idaresine devredilmesi,
- Düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak mali yönetim ve kontrol sistemi için Maliye Bakanlığına uyumlaştırma, koordinasyon, rehberlik, eğitim, standart ve yöntemleri belirleme gibi görevler verilmesi.

5018 sayılı Kanununun 58 inci maddesinde ön mali kontrolün harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsadığı, ön mali kontrol sürecinin mali

³³¹ ARCAĞÖK ve ERÜZ, 2006, s.169

³³² ARCAĞÖK ve ERÜZ, 2006, s.174

karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşacağı belirtilmiştir. Buna göre, ön mali kontrolü harcama birimleri ve mali hizmetler birimi yapacaktır. İş ve işlem olarak ön mali kontrolün kapsamı ise mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşmaktadır.

Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliktedir ve mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı olmadığı gibi; mali karar ve işlemlerin ön mali kontrolü sonucu uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda ön mali kontrol; idarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrol olarak tanımlanmıştır.

Buna göre ön mali kontrol, harcama öncesi kontrolden farklı olarak, sadece harcamalar alanında değil, idarenin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin tüm mali karar ve işlemleri alanında gerçekleştirilecektir. Ayrıca ön mali kontrol, sadece mevzuata uygunluk açısından değil, aynı zamanda kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da yerine getirilecektir.

5018 sayılı Kanunun öngördüğü mali kontrol sisteminde her bir kamu idaresinde mali işlemleri yürüten mali hizmetler birimi kurulması, ön mali kontrol işleminin bu birim ve harcama birimi tarafından yapılması, muhasebe hizmetlerinin muhasebe yetkilisince gerçekleştirilmesi ve iç denetimin de üst yöneticiye bağlı olarak çalışacak iç denetçiler tarafından yapılması gerekmektedir. Bu fonksiyonları ifa edecek personel, kural olarak kamu idarelerinin personeli olacaktır. Ancak Cumhurbaşkanlığı, TBMM ve Sayıştay'ın muhasebe birimleri ile hazine saymanlıkları hariç olmak üzere genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülecektir.

Harcama birimlerinde ön mali kontrol; işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan süreç kontrolü, ödeme emri belgesini düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisi tarafından ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde yapılan kontrol ve harcama yetkilisince yapılan kontrollerden oluşmaktadır.

Süreç kontrolü, bir işlemin başlamasından sonuçlanmasına kadar geçen süreçte sorumlulukların belirlenmesini ve hizmetin kalitesinin artırılmasını hedeflemektedir. Bu nedenle süreç kontrolünde, her bir işlemin daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanıp uygulanması, mali işlemleri yürütülmesinde görev alanların yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol etmesi gerekmektedir.

Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlileri, harcama yetkililerince yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından görevlendirecekleri bir veya daha fazla sayıdaki gerçekleştirme görevlileridir. Bu görevliler, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yapmakla yükümlüdürler. Harcama yetkilisi de bu görevliler tarafından ön mali kontrolü yapılarak imzalanan ödeme emri belgelerini imzalamadan önce kontrol eder. Böylece harcama birimlerinde yapılan ön mali kontrol süreci tamamlanmış olur.

Mali hizmetler birimince ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemler ise İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda sayılmıştır. Buna göre;

- Kanun tasarılarının mali yükünün hesaplanması,
- Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları,
- Ödenek gönderme belgeleri,
- Ödenek aktarma işlemleri,
- Kadro dağılım cetvelleri,
- Seyahat kartı listeleri,
- Seyyar görev tazminatı cetvelleri,
- Geçici işçi pozisyonları,
- Yan ödeme cetvelleri,

- Sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri,
- Yurtdışı kira katkısı,

Usul ve Esaslarda belirtilen sürede ve açıklamalar çerçevesinde mali hizmetler birimince ön mali kontrole tabi tutulacaktır. Ayrıca kamu idareleri riskli alanları göz önünde bulundurarak Usul ve Esaslarda belirtilen mali karar ve işlemler dışındaki mali karar ve işlemlerin de mali hizmetler birimince ön mali kontrole tabi tutulmasına yönelik düzenlemeler yapabileceklerdir.

1.4.4.1.2. İç Denetim

İç denetim konusunda uluslararası alanda yaşana gelişmeler ve bu gelişmelerin ülkemize yansımaları özel sektörün bir kısmıyla sınırlı kalmış ve kamu kesiminde uluslararası standartlara uygun iç denetim faaliyetinin uygulaması gelişmemiştir. Türkiye’de T.C. Merkez Bankası, kamuda iç denetimin ilk uygulaması olarak başarılı bir örnek oluşturmaktadır. İç denetimin tanımı içerisinde Türkiye’deki geleneksel denetim anlayışının ötesinde önemli unsurlar bulunmakta olup, bu unsurlar kamu mali yönetiminde yaşanan reform çabalarının başarıya ulaşması için büyük önem taşımaktadır.³³³

5018 sayılı Kanunla kamu idarelerinin faaliyetlerinin, stratejik planlar ve çok yıllık bütçelerle gerçekleştirilmesi esasları getirilmiştir. Bu sistemin etkin bir şekilde işlemesi için, idare faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının hedefler doğrultusunda olup olmadığı ve kaynak tahsislerinin kurum hedeflerine yönelik etkili ve verimli bir şekilde yapılıp yapılmadığının uluslararası standartlara uygun olarak, bağımsız ve tarafsız bir şekilde iç denetçiler tarafından denetlenmesi gerekmektedir. Diğer yandan, 5018 sayılı Kanunun öngördüğü kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde yer alan stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme modeli, risk yönetimi ve iç denetim faaliyetleri ile doğrudan ilişkilidir. Zira yeni mali yönetim ve kontrol sisteminde kamu idarelerinin; faaliyetlerini vizyon, misyon, amaç ve hedefleri doğrultusunda planlamaları, bütçelerini bu planlar doğrultusunda yapmaları ve uygulamaları, bu planların gerçekleştirilmesinin önündeki engelleri başarılı bir şekilde yönetmeleri gerekmektedir. Bu durum, etkin bir risk yönetimi ve uluslararası standartlara uygun bir

³³³ *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 9. Kalkınma Planı, DPT, 2006, s.42

iç denetim sisteminin varlığını gerektirmektedir. İdare bünyesinde bağımsız bir şekilde yapılandırılmış iç denetim faaliyeti ile idarenin stratejik planlarında belirlenen hedeflere ulaşılmasının önündeki risklerin yönetilmesi konusunda öneriler geliştirerek idarelere yardımcı olması ve aynı zamanda da faaliyet sonuçlarına ilişkin olarak idareye ve ilgili taraflara kabul edilebilir bir güvence sunması gerekmektedir.³³⁴

Bu nedenle 5018 sayılı Kanunla iç denetimin yasal çerçevesi oluşturulmuş ve iç denetimin kapsamı, uygunluk denetiminin ötesinde iç kontrol, risk yönetimi ve yönetsel süreçlerin denetimini de içerecek şekilde tasarlanmıştır. Diğer bir ifadeyle Kanun ile daha önceleri gerek Amerika Birleşik Devletleri'nde gerekse Avrupa ülkelerinde uygulanan *iç denetim* olgusu mali yönetim ve kontrol sisteminde bütçenin denetimine farklı bir boyut kazandırmıştır.

Bu kapsamda 5018 sayılı Kanununun 63, 64, 65, 66 ve 67 nci maddelerinde; iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçilerin nitelikleri ve atamalarına ilişkin usuller ile İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve görevleri düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler incelendiğinde kaynakların etkili ve verimli kullanılıp kullanılmadığını incelemek ve önerilerde bulunmak ile yapılan harcamalar sonrasında harcamaların ilgili yasal düzenlemelere uyup uymadığını denetlemenin iç denetçilerin görevleri arasında sayıldığı görülmektedir. İç denetçiler yaptıkları denetim sonucu elde ettikleri bilgiler doğrultusunda rapor hazırlamakta ve raporlarını doğrudan ilgili kamu kurumunun üst yöneticisine sunmaktadırlar. 5018 sayılı Kanununun 64 üncü maddesi ise bu raporların üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na sunulmasını öngörmektedir.

5018 sayılı Kanunda iç denetim; “kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır. 5018 sayılı Kanun bu faaliyetlerin, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirileceğini belirtmekte ve iç denetimin, düzenleyici

³³⁴ *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 9. Kalkınma Planı, DPT, 2006, ss.42-43

ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, her bir kamu idaresinde, fonksiyonel bağımsızlığa sahip iç denetçiler tarafından gerçekleştirileceğini hüküm altına almaktadır.

İç denetim, aynı zamanda iç kontrol sistemini bütün yönleriyle bağımsız ve tarafsız bir şekilde incelemek ve değerlendirmek suretiyle iç kontrol sisteminin yeterliliği ve güvenilirliği hakkında üst yöneticiye görüş bildiren ve eksikliklerin ve yetersizliklerin giderilmesi için tavsiyelerde bulunan bir faaliyettir.

5436 sayılı Kanunla, 5018 sayılı Kanunun iç denetime ilişkin maddelerinde yapılan değişiklikle, iç denetim alanında uluslararası standartlar ve AB uygulamalarıyla büyük ölçüde uyum sağlanmıştır.

İç denetim faaliyeti kamu idarelerindeki fonksiyonel olarak bağımsızlığı bulunan iç denetçiler tarafından bağımsız olarak yürütülmelidir.

İç denetçiler, 5018 sayılı Kanunun 64 üncü maddesinde belirtilen;

- Nesnel risk analizlerine dayanılarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak ve bunları takip etmek.
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlanıldığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

- Kamu idaresince üretilen bilgilerin doğruluğunu denetlemek.

görevlerini ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin³³⁵ 15 inci maddesinde sayılan diğer görevleri yerine getirirler.

İç denetçiler, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla objektif güvence sağlama ve danışmanlık görevini yürütürler. İç denetçilerin iç denetim görevi çerçevesinde yaptıkları denetimler; mali denetim, uygunluk denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojisi denetimidir. İç denetim, bu denetim türlerinden bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı yapılacaktır.

İç denetçi olarak atanacakların 5018 sayılı Kanununun 65 inci ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 19 uncu maddelerinde belirtilen şartları taşımanın yanı sıra, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca yapılacak olan iç denetim eğitimini başarıyla tamamlayarak sertifika almaları gerekmektedir.

AB, “Kamu İç Mali Kontrolü” başlığı altında iç denetimin bağımsızlığı konusuna özel önem vermekte ve iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı için;³³⁶

- İç denetim biriminin üst yönetime bağlı olacak şekilde organize edilmesi ve doğrudan üst yöneticiye rapor ve bilgi sunması,
- İç denetçinin, objektif risk değerlendirmeleri temelinde hazırlayacağı yıllık iç denetim programına üst yöneticinin müdahale etmemesi, bu süreçte iç denetçinin özgür olması ve bağımsız hareket edebilmesi,
- İç denetçinin özlük haklarının, atama ve görevden alınma usulleri, idari hiyerarşi içindeki konumu ve üst yönetimle ilişkisinde özel bir statüye sahip olması, denetçinin bilgi ve belgelere ulaşmasının engellenmemesi ve denetim sonuçlarına ilişkin bulgu ve tavsiyelerini serbestçe raporlayabilmesi,

³³⁵ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 12.07.2006 tarihli ve 26226 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³³⁶ GÖSTERİCİ, 2006, ss.185-186

- Üst yönetim ve iç denetçiler arasındaki ilişkide birimlerinin görev alanlarına müdahale etmeyi önleyen ve iç denetçilerin bağımsızlıklarını koruyan bir dengenin bulunması,
- İç denetimin bağımsızlığını güvence altına alan hükümlerin, kamu iç mali kontrol sistemini düzenleyen kanun ve diğer mevzuatta yer alması,
- İç denetimin adem-i merkezi anlayışla yürütüldüğü ülkelerde, denetim birimleri ile iç denetçilerin bağımsızlıklarını izleyen, aykırı uygulamalara karşı görüş bildiren, kritik denetim bulgularına karşılık gereken çabanın gösterilmediği durumlarda profesyonel destek sağlayan bir iç denetim merkezi uyumlaştırma birimi var olması, iç denetçi ile üst yönetimin anlaşmazlığa düşmesi halinde, iç denetçinin bulgularını özgürce Merkezi Uyumlaştırma Birimine gönderebilmesi,
- İç denetçinin danışmanlık görevinin, denetim sonuçlarıyla sınırlı kalması, idarenin faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak amacı dışına taşmaması, iç denetçilerin asla uygulamaya ilişkin ve idari sorumluluk gerektiren bir görev üstlenmemesi,
- Denetim raporlarının kamuya açık olması,
- Yürütme organı karşısında tam bağımsızlığa sahip olan dış denetimin, iç denetim faaliyetlerini yakından izlemek ve iç denetimle sürekli ilişkide kalmak suretiyle, iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının sağlanmasına katkıda bulunması,

gerektiğini ifade etmektedir.

IIA'nın yayımladığı “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarında” da iç denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı niteliksel standartlar arasında sayılmaktadır. Uluslararası uygulamalarda merkezi uyumlaştırma birimi, iç denetçinin bağımsızlığının güvencesi olarak görülmektedir.

Ülkemizde iç denetim sisteminin uluslararası standartlara uygun olarak kurulup işletilmesi için, 5018 sayılı Kanunla iç denetim standartları ve yöntemlerini belirlemek, geliştirmek ve uyumlaştırmak üzere Maliye Bakanlığına bağlı fakat fonksiyonel olarak bağımsız ve tarafsız bir birim olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur. İç denetim alanına ilişkin ikincil mevzuat söz konusu Kurul tarafından düzenlenmektedir.

5018 sayılı Kanunun 66 ncı maddesinde, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun; yedi üyeden oluşacağı, üyelerden birinin Başbakanın, üçünün Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakan, Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakan ve İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçünün de Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre için Bakanlar Kurulu tarafından atanacağı belirtilmiştir. Ayrıca maddede üyelerin Kanunun 67 nci maddesinde belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olmasının şart olduğu vurgulanmış ve Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranacağı ifade edilmiştir.

Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususların İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunda görevlendirilenlerin asli görevlerinin devam edeceği de anılan maddede belirtilen hususlar arasındadır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri 5018 sayılı Kanunun 67 nci maddesinde ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte belirtilmiştir.³³⁷ Kurulun iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma fonksiyonu kapsamında görevleri; düzenleme yapmak, iç denetim sistemini izlemek, yönlendirme, koordinasyon ve eğitim ile idarelerin denetim birimleriyle işbirliği yapmak olarak sayılabilir.

1.4.4.1.3. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

5018 sayılı Kanunda kamu idarelerinde, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde oluşturulması öngörülen iç kontrol sistemleri ve bu kapsamda tasarlanıp uygulanacak olan iç kontrol faaliyet ve süreçlerinin yeni Türk kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin en önemli unsurlarından biri olduğu tartışmasıdır. Bununla birlikte, Kanunda yer alan hukuki düzenlemelerin varlığı kamu idarelerinde yeterli ve etkin işleyen iç kontrol sistemlerinin oluşturulabilmesi için yeterli değildir. İç kontrolün beklenen faydaları verebilmesi, kamu idarelerinin düzenleme ve çalışmalarına bağlıdır. Çünkü iç kontrolün yapısından, yeterlik ve etkinliğinden yönetim sorumludur. Kamu

³³⁷ İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 08.10.2005 tarihli ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

idarelerinin üst yöneticileri yeterli bir iç kontrolün tasarlanması, işletilmesi, gözden geçirilmesi ve geliştirilmesinden sorumludur.

Diğer yandan gerek uluslararası standart ve uygulamalar gerekse konuya ilişkin yasal ve idari düzenlemelere göre iç kontrol süreci kuruluşların mali olsun olmasın tüm faaliyet ve işlemlerini kapsamaktadır. 5018 sayılı Kanundaki “iç kontrol” tanımı da bunu öngörmektedir. Bu noktada iç kontrolün belli mali işlemler üzerinde gerçekleştirilen ön mali kontrole indirgenmemesi, ön mali kontrolü de içine alacak şekilde geniş kapsamlı faaliyet ve süreçlerin tamamını kapsadığının bilinmesi gerekmektedir.

İç denetim faaliyetleri risk odaklı olarak yürütülmesi gereken bir faaliyet olarak, idarenin hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek risklerin yönetilmesinde kamu idaresine yardımcı olmaktadır. İç denetim biriminin iç denetimin bu fonksiyonunu etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için iç denetçilerin bağımsız olmaları gerekmektedir. 5018 sayılı Kanun ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre; iç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığını sağlamaya yönelik düzenlemelerin; isteği dışında başka göreve atanamaması, doğrudan üst yöneticiye bağlı olması, denetim faaliyetinin planlanması, uygulanması ve raporlanmasında bağımsız olması, raporunu doğrudan iç denetçiye sunması ve iç denetim görevi dışında çalıştırılmaması olduğu söylenebilir.

Ancak 5018 sayılı Kanununun 65 inci maddesinde; iç denetçilerin, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanacağı ve aynı usulle görevden alınacağı belirtilmektedir.

Bir iç denetçinin, uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimlerini gerçekleştirdiği bir kurumun üst yöneticisine idari yönden bağlı olması ve aynı zamanda bu görevleri bağımsız olarak yapması zor olacağı gibi denetim işlemini tarafsız olarak yerine getirebileceğini kabul etmek oldukça iddialı bir yaklaşımdır. 5018 sayılı Kanunla düzenlenen hesap verme sorumluluğu müessesesi dikkate alındığında, üst yöneticinin kendisine bağlı bir iç denetim birimi tarafından sorumluluğu altındaki kaynaklarla ilgili olumsuz bir durumu ortaya koyması hoş karşılanmayacak hatta engellenebilecektir.

Ayrıca kamu idareleri üst yöneticilerinin atamalarının liyakat sistemine uygun olamayışının oldukça sıkça görülen bir durum olduğu ve iç denetçilerin atanma ve görevden alınma süreçlerinin oldukça kolaylaştırıldığı hususları hesaba katıldığında yolsuzluklarla mücadele açısından sistemin başarı şansının oldukça düşeceği söylenebilir.

Bu nedenle iç denetimin bağımsızlığı ve fonksiyonunu etkin bir şekilde yerine getirebilmesini güvence altına alacak düzenlemelerin geliştirilmesi, uygun bir yaklaşım olacaktır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu mevcut uygulamada ve 5018 sayılı Kanunun yerine getirmesini istediği görevleri yapma noktasında çok etkin olarak işleyemeyecek bir yapı ile kurulmuştur. Kurul üyelerinin sadece ayda dört kez toplanarak ve yarı zamanlı çalışarak iç denetim mesleğine yön veren bir anlayışla görevlerini yerine getirmesi oldukça zordur. Avrupa Komisyonunun 08 Kasım 2006 tarihli İlerleme Raporunun³³⁸ 32- Mali Kontrol faslına ilişkin kısmında da, bu durum eleştiri konusu yapılmakta ve 2004 yılında faaliyete geçen İç Denetim Koordinasyon Kurulunun bir danışma organı olarak kabul edilmesi ve mevcut uyumlaştırma ve koordinasyon görevlerinin ve Kurulun bu çerçevedeki sorumluluklarının yeterli bir şekilde yerine getirebilmesini temin etmek amacıyla daimi nitelikli merkezi bir uyumlaştırma birimine dönüştürülmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yapısının yeniden gözden geçirilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Diğer yandan 5018 sayılı Kanununa göre kamu idarelerinde iç denetim birimleri kurulma zorunluluğunun olmaması ve birim kurma kriterinin ortaya konulmaması, iç denetim birimi bulunmayan idarelerde iç denetim faaliyetinin nasıl yürütüleceğinin belirlenmemiş olması iç denetimle ilgili diğer eksiklikler arasında sayılmaktadır.³³⁹

³³⁸ Türkiye 2006 Yılı İlerleme Raporu, Gayri Resmi Tercüme, http://www.tobb.org.tr/abm/haberler/epb/İlerlemeRaporu_8Kasim2006_TamamininCevirisiMFA.pdf (E.T.11.04.2007)

³³⁹ *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 9. Kalkınma Planı, DPT, 2006, s.43

1.4.4.2. Performans Denetimi

Hızlı, verimli ve etkin çalışarak kaliteli hizmetler üreten kamu kesimi, yolsuzlukların önündeki en büyük engel olarak görülebilir. Bu bakımdan klasik mevzuata uygunluk denetiminin yanı sıra performans denetiminin de gerek iç ve gerekse dış denetimde yerini alması gerekmektedir. Bu gereklilik Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısının Genel Gereğesindeki;³⁴⁰ “...Devletin düzenleyici ve denetleyici olarak halkın yararını koruyacak bir işlev üstlendiği günümüz dünyasında yönetimin kalitesi denetimin kalitesi ile yakından ilişkili hale gelmektedir.” şeklindeki ifadede de kendini göstermektedir.

5018 sayılı Kanunun, 9 uncu maddesinin son fıkrasında; “Maliye Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir.” hükmü yer almaktadır.

Yine Kanunun 63 üncü maddesinde iç denetimin, 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 olduğu belirtilmiştir, performans denetiminin iç denetimin de görev alanına girdiği ifade edilmektedir. 68 inci maddede ise dış denetimin, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

- Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştireceği hüküm altına alınmaktadır.

³⁴⁰ <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss349m.htm> (E.T. 11.04.2007)

Yine aynı madde, Sayıştay'ı, gelir ve gider işlerini yürüten sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme ve denetleme işlerini yapmakla sorumlu tutmaktadır.

5018 sayılı Kanunla da dış denetim konusunda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Kanunda Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM'ye raporlanması olarak belirlenmiştir.

5018 sayılı Kanunun 68 inci maddesine göre Sayıştay tarafından yapılan dış denetim; mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi olarak üçe ayrılabilir. Mali denetim ve uygunluk denetimini, kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti oluşturmaktadır.

Performans denetiminin konusu ise kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesidir.

Dış denetimde kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler kullanılacaktır. Sayıştay ihtiyaç duyduğu halde iç denetçiler tarafından hazırlanan raporları da isteyebilecek ve sonuçta, kendi denetim çalışmalarına dayalı olarak hazırlayacağı dış denetim genel değerlendirme raporunu TBMM'ye sunacaktır. Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması, kamu idareleri tarafından yapılan mali işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olduğu anlamına gelmektedir.

Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimin ayrıntıları ilgili kanunlarla düzenlenecektir. Ancak performans denetimleri uluslararası standartlara göre performans denetim bulgularını detaylandıran bir rapor hazırlanmasıyla

sonuçlandırılmakta ve yıllık takvimle bağlantılı bulunmamaktadır.³⁴¹ Yıllık olarak yapılan mali denetim sonuçlarıyla performans denetim sonuçlarınının 5018 sayılı Kanuna göre idareler itibariyle konsolide edilmesi bu açıdan zor görünmektedir.

5018 sayılı Kanununun 42 nci maddesinde; idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, kesin hesap kanunu tasarısı ve dış denetim genel değerlendirme raporunun, merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ile birlikte görüşüleceği hüküm altına alınmıştır. Denetim konuları artan ve kurumsal açıdan denetim kapsamı genişleyen Sayıştay'ın mevcut idari kapasitesi ile uluslararası standartlara uygun denetim yapma ve denetim sonuçlarını merkezi yönetim bütçe tasarısının görüşülmesi sürecine yetiştirebilme ihtimalinin zayıf olduğu söylenebilir. Bu nedenle Sayıştay'dan beklenen dış denetim fonksiyonunun performans denetimine ağırlık verilerek ve raporlama fonksiyonu geliştirilerek yerine getirilebilmesi için bir takım yasal ve kurumsal düzenlemeler yapılmasına ve idari kapasitesinin güçlendirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

Diğer yandan 5018 sayılı Kanunda dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağı öngörülmekle birlikte, dayanağını Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 165 inci maddesinden alan bir dış denetim organı daha bulunmaktadır: Yüksek Denetleme Kurulu.

Başbakanlığa bağlı, tüzel kişiliğe sahip yüksek bir denetleme organı olan bu Kurulun denetim kapsamına; KİT, özel kanunlarında Yüksek Denetleme Kurulunun denetimine tabi olduğu belirtilen kurum ve kuruluşlar, sosyal güvenlik kuruluşları, 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanununun 11 inci maddesine göre özelleştirme kapsamına alınan kuruluşlar ile 3346 sayılı Kanun çerçevesinde TBMM tarafından denetimi Yüksek Denetleme Kuruluna verilen kuruluşlar girmekte iken Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 160 inci maddesinde yapılan değişiklikle sosyal güvenlik kurumları ve iktisadi nitelikte faaliyette bulunmayan bazı kuruluşlar Yüksek Denetleme Kurulunun denetim alanından çıkarılarak Sayıştay'ın denetimine geçmiştir.

Yüksek Denetleme Kurulunun denetimine tabi olan kuruluşlarda uygunluk denetimi yanında esas olarak finansal denetim ve performans denetimi yapılması öngörülmüştür. Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yapılan denetim, ekonomik

³⁴¹YÖRÜKER, Sacit, ÖZEREN, Baran, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi*, Çeviri, TC Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:24, Ekim 2002, s. 49

(iktisadi, sistemci) denetim olup; uygunluk denetimi ve esas itibariyle finansal denetim ile performans denetimidir.³⁴² Bu yapılanmadan Türkiye’de dış denetimin Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu arasında paylaştırılmış olduğu söylenebilir. Saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında en temel unsurlardan birinin sağlıklı bir denetim sistemi olduğu gerçeğine karşılık, dış denetimin iki başlı olarak yürütülmesi bazı kuruluşların denetim kapsamı dışında kalması ve söz konusu ilkelerin zedelenmesi sonucunu doğurabilecektir. Bu sakıncaların giderilmesinin yolunun, dış denetimin görevinin tek çatı altında toplanarak tüm kurumların Sayıştay’ın denetimine tabi tutulması olduğunu söylemek mümkündür.

Sayıştay’ın mevcut yapılanmasının tüm kurumlarda ağırlıklı olarak performans denetimi yapmasına imkan verecek şekilde yenilenmesi denetim kapsamı genişleyen Sayıştay’ın işini kolaylaştıracak niteliktedir. Ancak Sayıştay’ın mevcut yapılanması uygunluk denetimi ve yargılanmasını ağırlıklı olarak esas alan kurul tipi yapılanmadır. Bu yapının performans denetimi için pek uygun bir yapı olmadığı söylenebilir. Bu nedenle Sayıştay’ın yapılanmasının da; İngiltere, Kanada, Japonya, Kore ve bazı Asya ülkelerinde olduğu gibi denetime tabi kuruluşlar üzerinde daha çok mali ve performans denetimine yönelik raporlar hazırlayarak parlamentoya sunan ofis tipi yapılanmaya uygun bir şekilde yenilenmesi daha uygun olacaktır.

Bu kapsamda Sayıştay’ın; düzenlilik ve performans denetimi tekniklerini eşit ağırlıkta uygulayabilmesi, tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini denetlemek için yasal yetkiye sahip olması, işleyiş ve fonksiyonel açıdan bağımsız olması, uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim yapabilmesi, hazırladığı raporları zamanında ve belli bir yöntem dahilinde TBMM’ye ve kamuoyuna sunabilmesi ve organizasyon yapısının tekrar düzenlenmesi amacıyla Sayıştay Kanunu Teklifi hazırlanmış olup, söz konusu Kanun Teklifinin TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmesi devam etmektedir.³⁴³

³⁴² “Sayıştay İle Yüksek Denetleme Kurulu’nun Tek Çatı Altında Toplanması Hakkında Yüksek Denetim Elemanları Derneğinin Görüşleri”, http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_yde_gorusler.doc (E.T.30.03.2007)

³⁴³ http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanun_teklifi_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=30493 (E.T. 28.04.2007)

Sayıştay'ın teşkilat yapısı, görev ve yetkilerinin beşeri ve idari kapasitesini güçlendirmesine ve ağırlıklı olarak performans denetimi yapmasına imkan verecek şekilde yeniden düzenlenmesi, diğer bir ifadeyle yeniden yapılandırılması, 5018 sayılı Kanun ile getirilen mali yönetim ve kontrol sisteminin tüm müesseseleriyle işlemesi bakımından da önem taşımaktadır.

1.4.5. Yönetim Bilgi Sistemleri

5436 sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle Başbakanlık ve bakanlıklarda Strateji Geliştirme Başkanlığı, 5436 sayılı Kanunun eki (1) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin merkez teşkilatları ile üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerinde Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, (2) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin merkez teşkilatlarında da Müdürlükler kurulmuştur. Aynı maddede 5018 sayılı Kanununun 60 ıncı maddesinin birinci fıkrasında sayılan görevler ile maddenin ikinci fıkrasında belirtilen görevlerin söz konusu strateji geliştirme birimleri tarafından yerine getirileceği ifade edilmiştir. Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle bu birimlerin görev ve fonksiyonları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.³⁴⁴ Yönetmelikte bahsi geçen görev ve fonksiyonlar; stratejik yönetim ve planlama, performans ve kalite ölçütleri geliştirme, *yönetim bilgi sistemi* ve malî hizmetler olarak belirtilmiştir.

Yönetim bilgi sistemi fonksiyonu kapsamında ise, bilgi sistemlerine ilişkin hizmetleri varsa ilgili birimlerle işbirliği içinde yerine getirmek, yönetim bilgi sisteminin geliştirilmesi çalışmalarını yürütmek ve istatistikî kayıt ve kalite kontrol işlemlerini yapmak strateji geliştirme birimlerinin görevleri arasında sayılmıştır.

Ancak gerek 5018 ve 5436 sayılı Kanunlarda gerekse Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte yönetim bilgi sistemlerinin nasıl oluşturulması gerektiği belirtilmemiştir. Kamu idarelerinin strateji geliştirme birimlerinde oluşturulan yönetim bilgi sistemlerinin otomasyon ve enformasyona dayalı olarak kurulmasına yönelik düzenlemelerin yapılmasının ve bu düzenlemeler çerçevesinde oluşturulacak sistemle kurumların karar alma süreçlerinin güçlendirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

³⁴⁴ Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik 18.02.2006 tarih ve 26084 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE KALİTE İÇİN ÖNERİLER

Türkiye’de kamu mali yönetiminin geliştirilmesi, eksikliklerinin giderilmesi, uluslar arası standartlar ve uygulamalara biraz daha yaklaştırılması amacıyla getirilen öneriler; kapsamın genişletilmesi, kamu idarelerini yönlendirici kuruluşların işleyişi ve kamu mali yönetimin unsurlarının geliştirilmesi olmak üzere üç ana başlık halinde ele alınmıştır.

2.1. Kamu Mali Yönetiminin Kapsamının Genişletilmesine Yönelik Öneriler

2.1.1. Döner Sermayeler ve Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların 5018 Sayılı Kanun Karşısındaki Durumlarının Netleştirilmesi

2.1.1.1. Döner Sermayeler

5018 sayılı Kanunun Geçici 11 inci maddesinde; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçelerinin, ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alacağına yönelik düzenleme, 12 nci maddesinin “Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.” hükmünün gereğidir ve yerinde bir düzenlemedir.

Ancak 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmelerinin tasfiye edileceğine yönelik düzenleme 5436 sayılı Kanunla “yeniden yapılandırma” olarak değiştirilmiş ve yeniden yapılandırmanın ne şekilde olacağına ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır.

Avrupa Komisyonununun 08 Kasım 2006 tarihli İlerleme Raporunun, 32- Mali Kontrol faslına ilişkin kısmında da, döner sermayelerin 5018 sayılı Kanunun ilk halinde öngörüldüğü şekilde tasfiye edilmeyerek yeniden yapılandırılacak olması eleştiri konusu yapılmıştır.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde 5018 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde belirtilen bütçe türleri dışında bir bütçe oluşturulamayacağına göre, bu maddede geçen yeniden yapılandırmanın;

- Döner sermayeli kuruluşların yürüttükleri faaliyetlerin gözden geçirilmek suretiyle devamında fayda bulunanların bağlı buldukları kurumun bütçesi içerisinde yer almaları ve 5018 sayılı Kanun hükümlerine tabi olarak faaliyetlerini sürdürmeleri,
- Sağlık, eğitim ve tarım ve ormancılık sektöründeki büyük döner sermaye işletmelerinin daha etkin bir hale getirilmek suretiyle ekonomik faaliyet yapan birimler haline dönüştürülmeleri,
- Faaliyetlerine devam etmesine gerek bulunmayan küçük döner sermaye işletmelerinin ise kapatılmaları,

şeklinde gerçekleştirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

2.1.1.2. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar

Devletin düzenleyici rolünün güçlendiği ve özel sektörün geleneksel olarak devletin faaliyet gösterdiği birçok alana girmeye başladığı bir ortamda düzenleyici ve denetleyici kurumların varlığı vazgeçilmezdir. Özel firmaların faaliyet gösterdiği alanlarda tarafsız ve objektif kriterler ile bağımsız karar vermesi gereken bu kurumlar hükümetin genel politikalarına uygun davranmak ve tüketicinin haklarını korumak durumundadırlar.

Hükümet politikalarına uygun çalışmak bu kurumların gündelik karar alma süreçlerinde operasyonel bağımsızlıkları ile çelişmediği gibi, hesap verme sorumluluklarını da ortadan kaldırmamaktadır. Bağımsız karar alma ile kamuoyuna dönük olarak şeffaflığı sağlama ve demokratik süreçler içinde hesap verme sorumluluğunu yerine getirme arasında kurulacak denge uzun vadede bu kurumların kamu yönetimi sistemimiz içinde sağlıklı bir zemine yerleşmelerine de katkıda bulunacaktır.

Bu nedenle 5018 sayılı Kanun kapsamındaki diğer kurumlar gibi düzenleyici denetleyici kurumların da Kanunun tüm hükümlerine tabi tutulması yönünde gerekli düzenlemenin yapılması uygun olacaktır. Böyle bir düzenleme aynı zamanda kamu mali yönetiminde mali disiplinin ve saydamlığın sağlanabilmesi için de gereklidir.

2.1.1.3. Kapsamın Genişletilmesine Yönelik Diğer Öneriler

Mali disiplinin ve saydamlığın geliştirilmesi amacıyla, 08 Kasım 2006 tarihli İlerleme Raporunun 32- Mali Kontrol faslına ilişkin kısmında, 5018 sayılı Kanun kapsamı dışına çıkarılmaları eleştirilen Kalkınma Ajansları ile mevcut yapıları bakımından genel yönetim kapsamında olması gereken ve önemli ölçüde kamu kaynağı kullanan, TOKİ, TRT, TMSF, Milli Piyango İdaresi gibi kurumların, 5018 sayılı Kanun kapsamına dahil edilmesi yerinde bir düzenleme olacaktır.

2.2. Kamu İdarelerini Yönlendirici Kuruluşların İşleyişine Yönelik Öneriler

2.2.1. Bütçe Yönetiminde Bütünlük Sağlanması

Kamu mali yönetiminde merkezi yetkiler Maliye Bakanlığı ile DPT ve Hazine Müsteşarlıkları arasında bölünmüştür. Maliye Bakanlığı Maliye Bakanına, DPT ve Hazine Müsteşarlıkları ise Devlet Bakanına bağlı durumdadır. Bu dağınık yapılaşma ve bölünmüşlük bir takım sorunlara neden olmaktadır. Bu sorunlardan ilki çok başlılıktır. Burada sorun bu birimlerin birbirlerine aynı kuruluşun alt birimleri kadar yakın olmalarından kaynaklanmaktadır. Bu kurumlardan birinin, işini daha iyi yapabilmesi diğerinin ne yaptığına sıkı sıkıya bağlı olduğu için birimlerin birbirlerine müdahale etme gereği ortaya çıkmakta bu ise birimler arasında işbirliği yerine olumsuz rekabete neden olmaktadır. Çok başlılığın yarattığı sıkıntılar özellikle koalisyon hükümetleri döneminde daha da artmaktadır. Çünkü Başbakan, Devlet Bakanları ve Maliye Bakanı farklı partilere mensup olabilmektedir.

Bölünmüşlüğün neden olduğu ikinci sorunun, karar alma gücünün olduğu söylenebilir. Yönetimde karar alma mekanizmasına giren otorite sayısı arttıkça karar alma doğal olarak güçleşmekte ve uzamaktadır.

Bölünmüşlüğün neden olduğu üçüncü sorun, bilgi akışında aksama ve bilgilendirme eksikliğidir. Oysa kamu mali yönetiminin etkin bir şekilde yönetilmesi doğru karar alma ile yakından ilgilidir. Doğru karar alınması ise tam ve doğru bilginin zamanında iletilmesine bağlıdır. Ancak çok başlılık, bilginin yatay akışını kesintiye uğratmaktadır. Bu nedenle karar alma gecikmekte, eksik ve hatalı bilgiye dayanarak karar verme olasılığı artmaktadır. Ayrıca, kurumların birbirinden bağımsız, habersiz ve bazen de tezat kararlar alması gündeme gelmekte, bu ise gerek bu kararları

uygulayacaklarda gerekse bu kararlara muhatap vatandaşlarda karmaşa ve kararsızlık yaratmaktadır.

Bölünmüşlüğün dördüncü sakıncası, koordinasyon güçlüğüne neden olmasıdır. Koordinasyon eksikliğinin en küçük birimlerde dahi var olduğu düşünülürse, birimin büyümesi halinde bu eksiklik artmakta, ayrıca bu farklı birimler görev yetki ve sorumluluk dağılımı açısından iç içe ise, koordinasyon daha da zorlaşmaktadır.

Diğer yandan söz konusu kurumların görev alanlarının birbirine yakın olması söz konusu görevlerin dağıtımını da zorlaştırabilecek, bu da sistemin işleyişini yavaşlatarak etkinsizleştirebilecektir. Ayrıca bağımsız birimler arasındaki olumsuz rekabet nedeniyle, bazen değişik birimlerin görüş ve önerileri ağırlık kazanmakta, ekonomik ve mali politikalarda yeterince bütünlük ve devamlılık sağlanamamaktadır.

Yukarıda açıklanan hususlar özetlenecek olursa; bu dağınık yapılaşma içinde hızlı ve doğru karar alabilme ve etkin bir uygulama mümkün olamayacağı gibi mali disiplinin de bozulabileceğini, kamu hizmetlerinde öncelik kontrolünün kaybolabileceğini ve bürokrasi maliyetlerinin artacağını söylemek yanlış olmayacaktır.

Kamu mali yönetiminde yetki bölünmüşlüğünün yarattığı sorunların önlenmesi için bütçe yönetiminin Maliye Bakanlığı çatısı altında toplanması en uygun seçenek olmaktadır. Bu çerçevede geliştirilen öneriler ise aşağıda sıralanmıştır:

- DPT Müsteşarlığının, yatırım bütçesinin hazırlanması ve koordinasyonuyla ilgili görevlerinin Maliye Bakanlığına devredilmesi suretiyle bütçenin koordinasyonundan sorumlu tek birimin Maliye Bakanlığı olması,
- Bütçe sürecinde stratejik planlama ve performans programlarını yönlendirme görevinin Maliye Bakanlığına verilmesi.
- Nakit yönetiminin, Maliye Bakanlığına içinde kurulacak Kamu Nakit Planlaması Genel Müdürlüğü tarafından, en uygun maliyet ve düşük risk altında gerçekleştirilmesinin sağlanması,
- Borç yönetiminin, Hazine Müsteşarlığınca yürütülmeye devam edilmesi,

Bütçe yönetiminin Maliye Bakanlığı çatısı altında yürütülmesine gelebilecek itiraz, Maliye Bakanlığının çok güçlü olacağı yönündedir. Ancak mali disiplinin sağlanması için güçlü bir yönetim çok önemlidir ve mali disiplinin, kamu mali yönetiminin temel ilkesi olduğu günümüzde bütçe yönetiminde bütünlüğün Maliye Bakanlığının bünyesinde sağlanması en doğru yaklaşım olacaktır.

2.2.2. DPT Müsteşarlığının Mevcut Yapılanmasının Değiştirilmesi

DPT Müsteşarlığının mevcut yapılanmasının, OECD ülkelerindeki yapıya paralel hale getirilebilmesi bakımından;

- Tüm icrai görevlerinden arındırılarak, mevcut yapılanmasının, merkezi makroekonomik tahminler ve politika hedeflerinin tespitinde danışmanlık yapmak üzere değiştirilmesi,
- Bağımsız bir kurum olarak teşkilatlanması ve akademik birimlerle sürekli ilişki halinde bulunması,
- Yöneticisinin ekonomi alanında bilgi ve deneyim sahibi olması, siyasi iradenin etkisi olmadan görevlendirilmesi,

gerekmektedir.

DPT Müsteşarlığının icrai görevlerine son verilmesi, Müsteşarlığın etkinliğini zayıflatmayacak aksine, merkezi makroekonomik tahmin ve politika analizi kurumu fonksiyonuna daha iyi odaklanabilmesini sağlayacaktır.

2.3. Kamu Mali Yönetiminin Unsurlarının Geliştirilmesine Yönelik Öneriler

2.3.1. Hükümetin Orta Vadeli Amaç ve Hedeflerini Yansıtan Tek Bir Politika Belgesinin Bulunması

Kalkınma planı, yıllık program, orta vadeli program, orta vadeli mali plan, uygulamada kavram kargaşası yarattığından bunların sadeleştirilmesi hükümetin tek bir politika belgesi olması gerektiğinden yola çıkılarak, bütçe politikası beyanı olarak tek bir orta vadeli politika belgesinin var olması gerektiği düşünülmektedir. Nitekim Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi ve Kamu İhaleleri Özel İhtisas

Komisyonu Raporunda da söz konusu belgelerin tamamının bütçe hazırlık sürecinde kullanılacak olmasının iş yükünü arttırdığı ve koordinasyon sorununa yol açtığı ifade edilmektedir.

Arıca OECD ülkelerinde de planlama süreçleri sadeleştirilmiştir. Devlet politikalarının istenilen çıktıları ve sonuçları ile ilgili tartışmalar bakanlıkların, Parlamento ve toplumda tartışmaya ve değişikliğe açık olan, sektörel planları temelinde yapılmaktadır. Bütçe sürecinin daha şeffaf ve verimli hale gelmesi ve bürokrasi maliyetlerinin azaltılması bakımından kapsamlı planlama prosedürlerinin (kalkınma planı, orta vadeli program, yıllık program ve yatırım programı) kaldırılması³⁴⁵ ve yerine tek bütçe politika belgesinin hazırlanması uygun olacaktır.

Bütçe politikası beyanı olarak nitelendirilecek bu belgenin; hükümetin ölçülebilir amaç ve hedeflerini ortaya koyan, bakanların veya üst yöneticilerin hangi amaç ve hedefleri gerçekleştirmekle yükümlü oldukları, üç yıllık dönem içinde hangi amaçların gerçekleştirileceği, hangi ölçülebilir hedeflere ulaşılacağı ve hangi sonuçların elde edileceğini içeren, politikaların maliyet ve faydaları hakkında kapsamlı bilgiler içeren bir belge olarak hazırlanması gerekmektedir. Bu irade beyanı hükümetin gelecek üç yıllık dönem için öngördüğü kamusal büyüklükleri ve uygulamayı hedeflediği politikaları bakanlıklara ve toplumun diğer kesimlerine beyan etmesi açısından önem taşımaktadır.

Ayrıca söz konusu politika belgesinin hükümetin taahhütlerini içermesi nedeniyle, tüm hükümet üyelerinin imzasını taşıması bakımından, Bakanlar Kurulunun kararıyla uygulamaya konulması uygun olacaktır.

2.3.2. Politika Kararları Verilmeden Önce Etkilerinin Değerlendirilmesi

Düzenlemelerin hazırlanması aşamasının çağın gereklerine uygun hale getirilmesi arayışları sonucunda geliştirilen, devlet faaliyetlerinin yeniden yapılandırılmasına ve yönetimin modern hale getirilmesine önemli katkı sağlayan Düzenleyici Etki Analizi (DEA), politika değişimlerinin uygulanması durumunda ortaya çıkacak bir dizi seçeneğin olası etkilerinin değerlendirilmesidir. DEA, politika oluşturma sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır ve şeffaflık, katılım ve hesap verebilirliği

³⁴⁵ OECD Public Governance And Territorial Development Directorate Public Governance Committee, *Budgeting In Turkey*, Working Party of Senior Budget Officials, GOV/PGC/SBO(2007)6, s.14

arttırarak politik ve idari karar alma sürecinin kalitesini arttırmaktadır. DEA' nın en önemli amacı, uygulanması öngörülen politikaların faydalarının en yükseğe, maliyetlerinin de en aza çekilerek en iyi hale getirilmesidir. DEA sürecinde fayda-maliyet, maliyet-etkinlik analizi, maliyet değerlendirmesi ve mali veya bütçe analizi gibi tekniklerden de faydalanılmaktadır.³⁴⁶

Düzenleyici etki analizinin çok sayıda faydası bulunmaktadır.³⁴⁷ Ekonomik performansın ve tüketici refahının artırılması, karar vericilerin istediği politika değişikliğini gerçekleştirebilmesi için alternatif seçeneklerin belirlenmesi, en iyi politika seçeneğinin belirlenerek bunu gerçekleştirecek düzenlemenin yapılması, kamu hizmetlerinin etkili ve verimli bir şekilde sunulması, söz konusu faydaların bazılarıdır.

Diğer yandan DEA, içerdiği kapsamlı bilgilerle hükümetin alacağı kararların toplumu nasıl etkilediğini göstererek bakanlıkların ve diğer karar mekanizmalarının hesap verebilirliklerini geliştirmektedir. Örneğin İngiltere'de hazırlanan düzenleyici etki değerlendirmesi, yasanın parlamentoya sevkinden önce sorumlu bakan tarafından "Düzenleyici etki değerlendirmesini okudum ve faydaların maliyetleri karşıladığına ikna oldum" denilerek imzalanmaktadır.³⁴⁸

5018 sayılı Kanunda, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili ekonomik, verimli hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

Kamu kaynağı, daha önceden belirlenmiş politikalar çerçevesinde hazırlanan stratejik planlar, performans programları ve bütçelere dayanılarak elde edilmekte ve kullanılmaktadır. Dolayısıyla politikalar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasında da etkiye sahiptirler.

Bu nedenle ülkemizde de önemli politika kararları alınmadan önce; söz konusu politikaların amaçlarının netleştirilmesi, devlete gelir ve tasarruf sağlayıp sağlamadığı,

³⁴⁶ EKİCİ, Dr. Birol, *Düzenleyici Etki Analizi, Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Tüzük, Yönetmelik ve Diğer Düzenlemelerde Uygulanması*, TEPAV Yayını, Ankara, Haziran 2006, s.28

³⁴⁷ EKİCİ, 2006, s.31

³⁴⁸ EKİCİ, 2006, s.38

kamu hizmetlerinin kalite ve maliyetlerini etkileyip etkilemediği, kamu sektörünü, özel sektörü ve en önemlisi halkı etkileyip etkilemediğinin tespiti amaçlarıyla, DEA yapılması gerekmektedir. Önemli politika kararları denmesinden kasıt, DEA'nın pahalı bir süreç olması nedeniyle, çok küçük politika değişikliklerinde bile DEA yapılmasının faydadan çok maliyet getirebileceğinin de göz önünde bulundurulması gerekliliğidir.

Bakanlar Kurulu ise bu analiz sonuçlarına dayanarak hükümet tarafından söz konusu politikaların uygulanması konusunda karar vermeli ve karar verilen politikalarla birlikte söz konusu politikalara ait DEA verileri de açıklanmalıdır.

Özetlemek gerekirse DEA, etkinlik, hesap verebilirlik ve şeffaflığı sağlaması bakımından kamu mali yönetim sistemindeki yerini almalıdır.

2.3.3. Kurumların Stratejik Planlama Yapabilme Kapasitelerinin Güçlendirilmesi

Kamu idarelerinde yönetim kalitesinin geliştirilmesi için yönetim kararlarının orta ve uzun vadeli bakış açısı ile şekillendirilmesi, amaç ve hedeflere dayalı, sonuç odaklı yönetim anlayışının ve bütçelemenin geliştirilmesi, kamu hizmetlerinin sunulmasında yararlananların taleplerine duyarlılığın artırılması, katılımcılık ve hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesini temin etmek üzere tüm kamu kurumlarının stratejik planlarını hazırlayarak uygulamaya koyması gerekmektedir.

Stratejik planlama çalışmalarının güncel, geçerli ve güvenilir verilere dayalı olarak yapılması bakımından hesap verme sorumluluğunun ve mali saydamlığın yerine getirilmesinin olmazsa olmaz şartı olan “yönetim bilgi sistemi” nin kamu kurumlarında oluşturulup geliştirilmesi ve söz konusu sistemin stratejik planlama çalışmalarını koordine edecek olan Maliye Bakanlığı tarafından da desteklenmesi gerekmektedir.

Diğer yandan stratejik planın unsurlarından misyon, vizyon, hedef ve faaliyet gibi kavramlar ile stratejik planlama çalışmalarında kullanılan SWOT analizi gibi tekniklerin stratejik planlama çalışmalarına katılacak personel tarafından çok iyi kavranması ve özümsemesi, stratejik planın sahiplenmesini kolaylaştıracaktır. Bu nedenle kamu kuruluşlarına stratejik planlama çalışmaları konusunda eğitim verilmesi, beşeri ve idari kapasitelerinin güçlendirilmesi ve bu suretle stratejik planların başarı şansını arttırması gerekmektedir.

2.3.4. Kamu Kurumlarına Tanınacak Esnekliklerin Arttırılması

Kamu idarelerinin performanslarının arttırılması için kamu idarelerine yetki devri ve inisiyatif tanınması büyük önem taşımaktadır. Diğer yandan bütçe hazırlama ve uygulama aşamasında kendilerine esneklik sağlanan kamu idarelerinin, stratejik plan ve orta vadeli bütçelerle, daha fazla sorumluluk bilinci içerisinde hareket edecekleri ve kamu kaynaklarını daha etkin kullanacakları beklenmektedir.

Bütçede esnekliklerin yeterince sağlanamaması kurumların performansını da olumsuz yönde etkilemekte ve inisiyatifleri dışında gerçekleşen olumsuz performanstan da sorumlu tutulmaları gündeme gelmektedir. Bu sorunların ortaya çıkmadan önlenmesi ve performans sorumluluğunun ortaya çıkması açısından kurumlara bütçe sürecinde gerekli esnekliğin tanınması ve bu esnekliğe paralel olarak da hesap verme mekanizmalarının arttırılması gerekmektedir.

Bu çerçevede mevcut uygulamada tanınan esnekliklerin yanı sıra kamu kurumlarına tanınabilecek esneklikleri şu şekilde sıralamak mümkündür;

- Yıl içinde tasarruf ettikleri ödeneklerin belirli bir kısmını, takip eden yılda kullanmak üzere gelecek yıl bütçesine devretmelerine imkan sağlanması,
- Gelecek yıl bütçesinin ödeneklerinden belli bir oranda borçlanmalarına olanak tanınması,
- Yılı bütçesine konulacak ödeneklerin yıl içerisinde herhangi bir nedenle kesintiye uğramayacağını garantisinin verilmesi,

şeklinde sıralamak mümkündür.

Diğer yandan sistem içerisinde yer alan idare faaliyet raporları gibi mekanizmalar, esneklik tanınan kuruluşların sorumluluk bilincinin geliştirilmesine ve kamu yönetimi ile mali yönetim arasındaki bağlantının güçlendirilmesine katkı sağlayacaktır.

2.3.5. Performans Sözleşmeleri Düzenlenmesi

Hesap verme sorumluluğunun etkin bir biçimde yerine getirilmesine uygun bir ortamın yaratılmasına ihtiyaç vardır. Hesap verme sorumluluğunun etkin bir şekilde

sağlanabilmesi için siyasi sorumlulukla yönetsel sorumluluğun kuruluşun üreteceği mal ve hizmet sürecinde çok iyi bir şekilde birbirinden ayrıştırılması diğer bir ifadeyle yukarıdan aşağıya bütçelemenin iyi bir şekilde yapılması gerekmektedir.

Siyasi sorumluluğa sahip olan bakan, bütçe ile almış olduğu kaynağın kullanımını yani programlanan hizmetlerin sağlanabilmesi için (veya çıktı ve sonuç hedefleri için) yetkiyi kuruluşa devretmeli, fakat gerek uygulamada gerekse uygulama sonunda hak sahibi olarak devrettiği yetkinin nasıl kullanıldığının hesabını sormalıdır.

Hesap verme sorumluluk ilişkisi içindeki tarafların karşılıklı taahhüt ve beklentilerini içeren ve OECD ülkelerinde yaygın bir biçimde kullanılan performans sözleşmeleri kimin, neden dolayı sorumlu olduğunu belirleyen bir araçtır. Performans sözleşmeleri özellikle İngiltere ve Yeni Zelanda'da uygulama alanı bulmuştur. Bu ülkelerde bakan ile üst yönetici arasında kamu hizmet sözleşmesi, üst yönetici ile birim yetkilileri arasında da hizmet sunum sözleşmeleri yapılmaktadır.³⁴⁹

Bu kapsamda, performans programına istinaden bütçelerin hazırlanmasından sonra, Yeni Zelanda ve İngiltere'de olduğu gibi ülkemizde de bakan ile üst yönetici arasında kamu hizmeti sözleşmesi, üst yönetici ile harcama yetkilisi arasında da hizmet sunum sözleşmelerinin düzenlenmesi yerinde olacaktır.

Performans sözleşmesi yapılmasıyla performans programı ve bütçe uygulama sürecinde yönetim yetkisi kuruluşa devredilecektir. Kuruluş ise sonuçlardan sorumlu tutulacaktır. Bu aşamada kuruluşa kendi üretim teknolojisini tespit etme ve mevzuat (yönetmelik vs.) çıkarma yetkisinin verilmesi uygun olacaktır.

Ayrıca kuruluşun verimlilik sağlayarak yapacağı tasarrufların bir kısmının o kuruluşun bütçesine bırakılması da performans sözleşmelerinin yöneticinin iş süreçlerinin geliştirmesini teşvik edici bir uygulama olarak görünmektedir.

Performans kriterlerinin net bir şekilde belirlenmesi ve bütçeyle üretilen hizmet arasındaki amaç/sonuç ilişkisinin kurulması, önem taşımaktadır. Performans amaçları ile oluşturulan performans kriterleri arasındaki detaylı çalışmaların sorumlu merkezi kuruluşlar tarafından sürekli yapılması, performansla ilgili olarak hazırlanan raporlar ve kullanılan bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekmektedir.

³⁴⁹ ORAL, 2005,s. 28, YILMAZ, 1999,s. 32

2.3.6. Parliamentonun Bütçenin Denetimindeki Etkinliğinin Arttırılması

5018 sayılı Kanunun getirdiği yeniliklerden biriside TBMM'nin bütçe denetimindeki etkinliğinin arttırılmasıdır. Ancak TBMM'nin bu etkinliğini en iyi şekilde kullanabilmesi için gerekli mevzuat değişikliklerinin yapılması gerekmektedir. Bu değişikliğin; kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin, idarelerin stratejik planları, performans programları, bütçeleri, faaliyet raporları ve kesin hesaplarının göz önüne alınarak görüşüldüğü ve sonuçlandırıldığı ve bu yolla hesap verme sorumluluğunun yerine getirildiği bir komisyonun kurulmasına yönelik olması faydalı olacaktır. Söz konusu komisyon adına mali raporların ve bütçelerin kontrolünü yapacak uzman personelin çalıştırılması da önemlidir.

Dış denetimin performans ve sisteme dayalı denetim yapması, statü, idare ve hükümetten bağımsızlığı, yetki ve görevlerinin iyi düzenlenmiş olması dış denetimin parlamentoya sunduğu raporların da kalitesini arttırmaktadır. Mecliste bu raporları en iyi şekilde inceleyecek ve değerlendirebilecek bir komisyonun varlığı gereklidir. Bu yetkinlikte bir komisyon olmadığı sürece dış denetim raporları raflarda kalmaya mahkûmdur.

2.3.7. Bütçe Kod Yapısının Sadeleştirilmesi ve Bütçe Belgesinin Geliştirilmesi

Analitik bütçe kod yapısının sadeleştirilmesi için öncelikle tertip kavramının daha az ayrıntıyı düzenleyecek şekilde yeniden tanımlanması, ayrıntılı sınıflandırmanın ise, muhasebe ve mali raporlamada kullanılabilirliğinin devam ettirilmesi gerekmektedir. Daha sonra bütçenin; performans esaslı bütçeleme sisteminin mantığına da uygun olarak, ödeneğin tahsis amacının ne olduğu ve söz konusu ödeneğin kullanılmasıyla ne gibi sonuçlar hedeflendiğine ilişkin bilgileri içerecek şekilde yeniden düzenlenmesi uygun olacaktır. Ayrıca performans esaslı bütçeleme sistemini desteklemesi açısından, mevcut uygulamadaki kod yapısının yerine, OECD ülkelerinde de uygulanan kurumsal ve program kriterlerine uygun bir sınıflandırmanın kullanılması da düşünülmelidir.

2.3.8. Nakit Yönetiminde Hazine Birliğinin Sağlanması

Etkin ve verimli nakit yönetiminin sağlanması için kamu kesiminde hazine birliğinin sağlanmasının önemli faydaları bulunmaktadır. Hazine birliği sayesinde kamu idarelerinin kaynak sıkıntısının giderilmesinde borçlanma yerine kamunun mevcut nakit varlıklardan en uygun fayda sağlanabilecektir. Ayrıca tek hazine, tek vezne ilkesinin uygulanması, bir yerde nakit eksikliği olurken, diğer yerde nakit fazlası olmasını önleyecektir.

Bu nedenle kamu mali yönetiminde hazine birliğinin tam olarak sağlanması için genel bütçeli idarelerin yanı sıra özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici kurumların da hazine birliği kapsamına alınması ve sonuçta hazine birliğinin her üç cetvel itibarıyla de sağlanması ve 5018 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinde Hazine Müsteşarlığına istisna getiren düzenlemenin kaldırılması uygun bir yaklaşım olacaktır.

2.3.9. Nakit Planlamasına Dayalı Nakit Yönetimine Geçilmesi

Tek hazine hesabı sisteminin olumsuz yanlarının ortadan kaldırılması için;

- Devletin, nakit varlığını ihtiyaç duyulan yer ve zamana göre yönetmesini sağlayacak,
- Nakit ihtiyacını bütçe sınıflandırmasına uygun şekilde takip etmesini sağlayacak,
- Nakit varlığını, kesinleşmiş ihtiyaçlara göre anlık olarak dağıtarak, finansman maliyetlerinin azaltılmasını sağlayacak,
- Kamunun finans sektöründen çekilmesi sürecinde, kamu bankaları lehine yaratılmış imtiyazları ortadan kaldıracak,
- Nakit yönetiminde bilgisayar teknolojisi olanaklarından faydalanarak, etkinlik ve verimliliği sağlayacak,

bir nakit yönetim sistemine geçilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığınca ortak bir proje başlatılmıştır. Bu projeye amaçlanan; Tek Hazine Hesabı Sisteminin kaldırılarak yerine

Nakde Dayalı Ödeme Sisteminin getirilmesidir. Bu Sistem Ankara ilindeki malmüdürlüklerinde pilot olarak uygulanmaya başlamış olup, 02.07.2007 tarihi itibarıyla tüm Türkiye’de Nakde Dayalı Ödeme Sistemine geçilmesi hedeflenmektedir.³⁵⁰ Bu sistemle Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı tarafından belirlenen nakit planları ve öncelikleri doğrultusunda kurumların hesabına nakit aktarılacak ve kurumlar artık fonlarını Hazine hesaplarına yatırmadan ödeme yapamayacaklardır. Diğer bir deyişle illerde toplanan gelirler hazine hesaplarına günlük olarak aktarılacaktır.

Diğer yandan nakit yönetiminin Maliye Bakanlığınca yürütülmesinin, nakde dayalı ödeme sisteminin etkin bir şekilde işlemesine de olumlu katkısının olacağı düşünülmektedir. Çünkü sistemin tek elden yürütülmesi halinde Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı arasında bilginin düzenli aktarılmaması gibi problemler yaşanmayacak ve kurumların nakit ihtiyaçlarının takip edilerek anlık olarak dağıtılması daha etkin bir şekilde gerçekleştirilebilecektir.

2.3.10. Borçlanma Limitlerinin Anayasada Düzenlenmesi

Borçlanma limitleri 4749 sayılı Kanun hükmüne göre bütçe kanunlarında gösterilmektedir.

Ancak yasal düzenlemelerin yürütme tarafından hazırlandığı dikkate alınır, hükümetlerin değişmesi olasılığı borçlanma limitlerinin siyasi etkilere maruz kalma riskini doğurmaktadır. Bu nedenle borçlanma limitlerinin bütçe kanunlarında gösterilmesine yönelik ve bunun en yüksek sınırlarını gösteren hükümlerin, Anayasada düzenlenmesi mali disiplinin sağlanması bakımından önem taşımaktadır.

2.3.11. Kamuda Muhasebe Birliğinin Sağlanması

Kamu idarelerinde tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanması ve muhasebe birliğinin sağlanmasıyla; genel yönetim kapsamındaki idarelerin mali tabloları konsolide edilerek kamunun mali portresi tam olarak çıkartılabilecek, muhasebenin yönetim ve kontrol fonksiyonları etkin bir şekilde uygulanabilecek, kamu

³⁵⁰ <http://www.muhasabat.gov.tr/faaliyet/odenek/index.php> (E.T. 14.04.2007)

yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirlik artacak, performans esaslı bütçeleme daha sağlam temellere dayanacak, iç ve dış denetim etkin olarak işleyebilecek, OECD, AB, Dünya Bankası, IMF gibi uluslararası kuruluşların talep ettiği mali tablolar düzenlenebilecek ve kamu yönetimine güven sağlanacaktır.

Ancak kamuda muhasebe birliğinin tam olarak sağlanması, 5018 sayılı Kanun kapsamındaki idarelerin bütçesi içinde yer alacak olan döner sermaye işletmelerinin muhasebe sistemlerinin de genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanmakta olan muhasebe sistemiyle aynı olmasına bağlıdır.

Bu nedenle, döner sermaye işletmelere ilişkin olarak yapılacak düzenlemelerin, bu birliği sağlayacak nitelikte olması gereklidir. 01.05.2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmi gazetede yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, muhasebe sistemlerinde birliğin sağlanması yolunda atılmış bir adım olarak nitelendirilebilir.

Diğer yandan genel yönetimin kapsamının ESA 95 kriterlerine göre gözden geçirilerek varsa farklılıkların giderilmesi, devlet muhasebe sistemi ve sınıflamalarının ESA 95 standartlarıyla uyumlu hale getirilerek devletin gerekli mali tablolarının bu standartlara uygun olarak üretilebilmesinin sağlanması, AB müktesebatına uyum sağlanması sürecinde atılmış önemli adımlardan biri olacaktır.

2.3.12. Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Geliştirilmesi

Mali yönetim ve kontrol, iç denetim ve bu iki unsurun merkezi uyumlaştırma birimlerini kapsayan ve 5018 sayılı Kanunla mali yönetim ve kontrol sistemimize kazandırılan kamu iç mali kontrol sistemi için, yönetsel sorumluluk ve hesap verebilirliği esas edinen, tutarlı ve bütünleşmiş bir sistemin varlığı gereklidir.

Bunun için kamu idarelerinin yöneticileri, yönetim sorumluluğu çerçevesinde iyi bir mali yönetim ve kontrol ve iç denetim sistemleri oluşturmalı ve faaliyetlerini izlemelidir. Bu kapsamda öncelikle iç denetim sisteminin etkin bir şekilde fonksiyonunu yerine getirmesi bakımından iç denetçinin fonksiyonel bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması gerekmektedir.

Malta ve Macaristan uygulamalarında olduğu gibi, iç denetçilerin bakanlıklar veya diğer kamu idarelerinden ayrı bir birime (Maliye Bakanlığı, İç Denetim Kurulu

gibi) bağı olarak faaliyetlerini yürütmeleri, bağımsızlıklarının tam olarak sağlanması için uygun bir yapılanmadır.

Ancak Ülkemizin katılım için müzakereler yürüttüğü AB'nin öngördüğü Kamu İç Mali Kontrolü Sistemi; iç denetim biriminin ilgili kurumun üst yöneticisine bağı olarak örgütlenmesini ve fonksiyonel olarak bağımsız bir şekilde faaliyetlerini yürütmesini, diğere bir ifadeyle yönetim sorumluluğu modelini öngörmektedir. Ülkemizin amacı; AB'ye katılım sürecinde AB müktesebatına uyum olduğuna göre; iç denetçilerin ayrı bir merkezi birimde teşkilatlanması değil, iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığını güvence altına alan yasal düzenlemelerin geliştirilmesi gereğı ortaya çıkmaktadır.

Diğere yandan Kamu İç Mali Kontrol Sistemine göre, merkezi uyumlaştırma birimlerinin Maliye Bakanlığı içerisinde mali yönetim ve kontrol için ayrı iç denetim için ayrı birer birim olarak oluşturulması uygun görülmektedir.³⁵¹ Mali yönetim ve kontrol ve iç denetim alanlarında uyumlaştırma görevlerini üstlenecek bu birimlerin görevleri,

- Mali yönetim ve kontrol ve iç denetim alanlarında uygulanacak yöntemlerin geliştirilmesi,
- En iyi uygulamaların teşvik edilmesi ve yaygınlaştırılması,
- Sistemin gelişiminin takip edilmesi,
- Uygulayıcılar ve üst yöneticilere yeterli ve sürdürülebilir bir eğitim imkânı sağlanması,
- Sistemin işleyişine ilişkin yıllık raporların sunulmasıdır.

Bu birimler iç denetim ile mali yönetim ve kontrole rehberlik edecek ve kamu iç mali kontrolünün mevcut durumu hakkında hükümete rapor vereceklerdir. Diğere yandan merkezi uyumlaştırma birimlerinde yetkin bir yönetici ile bilgili bir ekip çalışmalıdır. Bu çalışmalar mevzuata dayalı olmalıdır. Kurumsal yapıları açısından bu birimlerin sürekli ve istikrarlı olması ve yöneticilerinin sürekli değişmemesi önem taşımaktadır.

³⁵¹ T.C. Maliye Bakanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Başkanlığı, "Mali Kontrol Faslı Tanıtıcı Tarama Toplantısı Notu", 18 Mayıs 2006, Brüksel, (E.T. 11.04.2007),

Mali yönetim ve kontrol kapsamındaki merkezi uyumlaştırma birimi yönetime danışmanlık, iç denetim merkezi uyumlaştırma birimi ise güvence rolü üstlenmelidir.

Ülkemizde, 5018 sayılı Kanunun 55 inci maddesi gereğince mali yönetim ve kontrol alanındaki merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığına, iç denetim alanındaki merkezi uyumlaştırma görevi ise İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilmiştir. Maliye Bakanlığı, mali yönetim ve kontrol merkezi uyumlaştırma görevini Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü aracılığıyla yerine getirmektedir.

Maliye Bakanlığının mali yönetim ve kontrol alanındaki merkezi uyumlaştırma fonksiyonu ile ilgili görevleri, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda belirtilmiştir. İç denetim alanındaki merkezi uyumlaştırma birimi olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu ise sürekliliği olmayan, üyeleri ayda en fazla dört defa toplanan ve üyelerinin asli görevlerinin devamını öngören bir yapıda kurulmuş ve görevleri 5018 sayılı Kanun ile İç Denetim ve Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte belirtilmiştir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun üyelerinin asli görevlerinin devam etmesi, Kurulun iç denetim konularına gereği gibi yoğunlaşamamasına neden olabilecektir. Bu da idarelerde yönetim sorumluluğu çerçevesinde oluşturulacak iç denetim sisteminin kamu idarelerinde standartlara uygun ve etkin bir şekilde uygulanmasına yönelik uyumlaştırma görevini yetkin bir şekilde uygulamasına engel teşkil edebilecektir.

Diğer yandan Maliye Bakanlığının teşkilat ve görevlerini düzenleyen 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğe verilen görevlerin ağırlıklı olarak bütçenin yönetim ve koordinasyonuna yönelik olduğu ve öncelikle bütçe işlemlerine odaklanıldığı dikkate alındığında, mali yönetim ve kontrol merkezi uyumlaştırma görevinin anılan Genel Müdürlükçe yürütülmesi, mali yönetim ve kontrol merkezi uyumlaştırma fonksiyonunun ikinci planda kalması sonucunu doğurabilecektir. Bu ise merkezi uyumlaştırma biriminin, kamu idarelerinde oluşturulacak mali yönetim ve kontrol sisteminin uluslar arası standartlara göre yürütülmesi ve bu hususun izlenmesinde ve koordinasyonunda etkinliğinin azalmasına neden olacaktır.

Oysa iç denetim ile mali yönetim ve kontrol merkezi uyumlaştırma birimlerinin kamu idareleri üzerindeki etkinliğinin artırılması, mali yönetim ve kontrol sisteminin

uluslar arası standartlara uygun olarak işlerliğini sürdürülebilmesi bakımından ayrı bir önem taşımaktadır. Örneğin mevcut uygulamada; İç Denetim Koordinasyon Kurulunun risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunması; Kurulun söz konusu önerilerin gereği gibi yerine getirilip getirilmediğini izleme yönünde bir fonksiyonu olmadıkça, bir anlam taşımamaktadır.

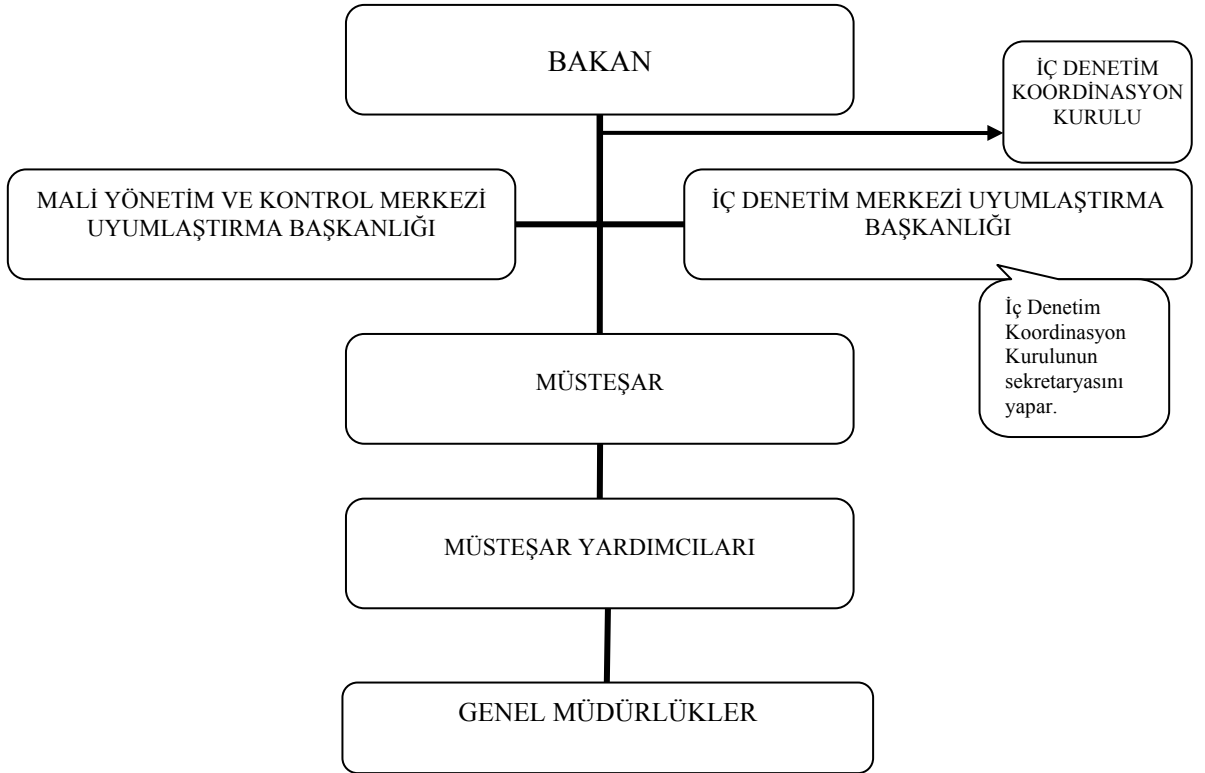
Her ne kadar mali yönetim ve kontrol ve iç denetim sisteminin tasarlanması, oluşturulması, uygulanmasının izlenmesi üst yönetimin sorumluluğunda olsa da bu hususların merkezi uyumlaştırma birimlerince de gözetilmesi gerekmektedir. Bu nedenle iç denetim ve mali yönetim ve kontrol merkezi uyumlaştırma birimlerinin kamu idareleri üzerindeki etkinliğinin artırılması gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde kamu iç mali kontrol sisteminin geliştirilmesi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Biriminin sistemli bir organizasyon yapısına kavuşturulması, iç denetçinin fonksiyonel bağımsızlığı ve tarafsızlığının sağlanmasına yönelik öneriler aşağıda sıralanmıştır:

- İç denetim merkezi uyumlaştırma görevinin, uluslararası uygulama örneklerine uygun olarak Maliye Bakanlığı içinde, doğrudan Maliye Bakanına bağlı ve sürekli ve bağımsız bir birim olarak kurulacak, İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Başkanlığı tarafından yürütülmesine imkan tanıyacak yasal değişiklikler yapılmalı, idari kapasitesi yüksek olarak kurulacak söz konusu Başkanlıkta görev alacak yönetici ve personelin nitelikleri, kanunda açıkça belirlenmelidir. Başkanlığın, merkezi uyumlaştırma görevinin yanı sıra kamu idarelerine rehberlik ve eğitim hizmeti de vermesi uygun olacaktır.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, güçlü bir danışma kurulu olarak faaliyet göstermelidir. Bu danışma kurulu politika üreten, merkezi uyumlaştırma birimi faaliyetlerini yönlendiren, kapsamlı bir kuruluş olmalıdır.
- Mali yönetim ve kontrol merkezi uyumlaştırma görevi, Maliye Bakanlığın içinde, doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak kurulacak Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Başkanlığı tarafından yürütülmeli, söz konusu

başkanlıkta görev alacak yönetici ve çalışanlar yetkin personel olmalı ve nitelikleri kanunla düzenlenmelidir.

- Merkezi uyumlaştırma birimlerine yönelik öneriler doğrultusunda, Kamu İç Mali Kontrolü merkezi uyumlaştırma birimlerinin ve İç denetim Koordinasyon Kurulunun Maliye Bakanlığının teşkilat şemasındaki konumu Şekil 5'teki gibi olmalıdır:



Şekil 5: Kamu İç Mali Kontrolü Merkezi Uyumlaştırma Birimleri ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun, Maliye Bakanlığı Teşkilat Şemasındaki Yeri

- İç deneticilerin atanma ve terfi işlemleri, görevden alınması, görev yerlerinin değiştirilmesi, hususları kanunla açık olarak düzenlenmeli, iç denetçinin denetim sonucu ortaya koyduğu önerilerin takibi ve yerine getirilmesinde üst yönetici ile anlaşmazlığa düştüğünde raporunu doğrudan İç Denetim merkezi uyumlaştırma birimine gönderebilmesine olanak sağlayacak yasal değişiklikler yapılmalıdır.

- Tüm kamu idarelerinde iç denetim birimi kurulması zorunluluğu getirilmeli ve iç denetim birimi başkanının kadrolu olmasına ve etkin olarak görev yapmasına imkan sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

2.3.13. Performans Denetiminde Sayıştay' ın Etkinliğinin Arttırılması

Ülkemizin AB'ne üyelik sürecinde Sayıştay'ın, çağdaş denetim tekniklerine ağırlık vermesi önem arz etmektedir. Ancak 832 sayılı Sayıştay Kanununa 26.06.2006 tarihli ve 4149 sayılı Kanunla eklenen Ek 10 uncu madde ile Sayıştay'a denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarını ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını inceleme yetkisi verilmiş ve inceleme sonuçlarının bir değerlendirme raporuyla TBMM'ye raporlanacağı belirtilmiştir. Ancak söz konusu denetim; “e-Devlete Geçişte Kamu Kurumları İnternet Siteleri”, “Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetimi”, “Ormanların Korunması” ve “Vakıflar Genel Müdürlüğünün Sorumluluğundaki Tarihi Eserlerin Korunması”³⁵² gibi spesifik konu ve faaliyetlerle sınırlı kalmıştır. Böyle olması da doğaldır, zira performans denetiminin tam anlamıyla yapılabilmesi için kurumların belirlenen ölçü ve hedeflere ne derecede ulaştıklarının tespit edilebileceği bir sistemin varlığı gereklidir. Bu sistemde kurumlar orta ve uzun vadeli amaçlarını belirlemek üzere stratejik plan hazırlayacaklar, planların yıllık uygulama adımlarını oluşturmak üzere performans programı hazırlayarak bütçelerini bu programlara dayandıracaklar ve kaynakların etkili ekonomik ve verimli kullanılması konusunda hesap verme sorumluluğuna tabi olacaklardır.

Dolayısıyla Sayıştay'ın performans denetimi konusundaki deneyim ve birikimi henüz yeterli seviyeye ulaşamamıştır. Diğer yandan 5018 sayılı Kanunun 68 inci maddesi ile de Sayıştay'ın denetim kapsamı genişletilmiş ve madde kapsamındaki kurumlarda performans denetimi yapması öngörülmüştür. Bu çerçevede performans denetimi çalışmalarına hız kazandırılması gerekmektedir.

Bu çalışmalara öncelikle Sayıştay'ın beşeri ve idari kapasitesinin güçlendirilmesiyle başlanması uygun olacaktır. Performans denetimi konusunda uzmanlaşmış deneyim sahibi personel istihdamına gidilmesi, teknolojik alt yapının güçlendirilmesi ve kurumsal yapılanmasının düzenlilik denetiminden ziyade performans

³⁵² <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/rapor1.asp?id=25> (E.T. 11.04.2007)

denetimine ağırlık verecek şekilde yeniden düzenlenmesi bu kapsamda yapılması gereken çalışmalardır.

Ayrıca Sayıştay'ın dış denetim fonksiyonunu Anayasa, yasalar ve AB standartlarına göre etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için, dış denetimde etkinliği azaltan ve dış denetimin kapsamını daraltıran ikili yapılanmanın ortadan kaldırılması önem taşımaktadır. Bu çerçevede Yüksek Denetleme Kurulu'nun Sayıştay'ın bünyesine dâhil edilmesi uygun olacaktır.

Halen, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmekte olan ve bir anlamda Sayıştay'ın yeniden yapılandırılmasını düzenleyen Sayıştay Kanun Teklifinin, Sayıştay'ın etkinliğinin artırılması çalışmalarının hızlandırılması ve yeniden yapılanma çalışmalarına yasal zemin sağlaması bakımından en kısa sürede kanunlaşarak uygulanmaya başlanması gerekmektedir.

Diğer yandan Sayıştay'ın Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ve yasalar gereğince dış denetim alanında üstlenmiş olduğu rolü, Ulusal Program çerçevesinde uluslararası standartlar ve AB ile uyumlu hale getirebilmek amacıyla ve Birleşik Krallık Ulusal Denetim Ofisi ile birlikte yürütülen “Sayıştay'ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi” başlıklı Eşleştirme Projesinin başlatılması ve bu proje kapsamında performans denetimi metodolojisinin geliştirilmesi ve uygulamasının yaygınlaştırılmasının da hedeflenmesi³⁵³ Sayıştay'ın performans denetimi alanındaki etkinliğinin artırılması yönünde olumlu bir adımdır.

2.3.14. Otomasyon ve Enformasyona Dayalı Yönetim Bilgi Sistemleri İle Söz Konusu Sistemler Arasında Entegrasyon Sağlayan Mali Yönetim Bilgi Sisteminin Kurulması

Kamu idarelerinin karar verme, faaliyet ve kontrol süreçlerini en iyi şekilde yerine getirebilmeleri için ihtiyaç duydukları tüm verilerin günü gününe, doğru ve güvenilir bir şekilde kaydedilmesi ve kullanıma süresinde sunulması için ilgi idarelerde otomasyon ve enformasyona dayalı, kurumun diğer alt bilgi sistemlerini kapsayan bir

³⁵³ POLAT, Necip, “Sayıştayın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:60 Ocak-Mart 2006, ss.35-36 <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der60m2.pdf> (E.T. 11.04.2007)

yönetim bilgi sisteminin kurulması gerekmektedir. Söz konusu sistem, online izleme ve karar destek sistemi olarak oluşturulmalıdır.

Yönetim Bilgi Sistemi ile kamu idarelerinde yöneticilerin sürekli ihtiyacı olan geçmiş istatistikî bilgiler ve anlık güncel veriler, konsolide rapor ve grafikler halinde hazır tutulmalı ve yöneticinin ileriye dönük tahminler yapabilmesine imkan sağlaması bakımından, uzun vadeli planlama için gerekli olan bilgileri de üretebilmelidir.

Kamu idarelerinin bünyelerinde Yönetim Bilgi Sistemleri kurulmasının yanı sıra, ülkenin geleceğini ilgilendiren stratejik kararların alınmasına yardımcı olacak, ülke genelinde geniş kapsamlı ve bilişim teknolojisi imkanları ile donatılmış bir “Mali Yönetim Bilgi Sistemi” kurulmalıdır. Böyle bir sistem, ülkeleri bilgi çağına hazırlayan her türlü faaliyeti yönlendirecek, kamu mali yönetiminin bütün öğelerinin doğru, hızlı ve uyumlu çalışmasına imkân verecek ve kamu idarelerine danışmanlık görevi yapacaktır.

Bu sistem, ülkenin geleceğini organize edebilecek ve gelişmeleri koordine edebilecek bir kurum tarafından kurulup geliştirilmelidir. Söz konusu kurum, Maliye Bakanlığı olmalı ve sistem teknik açıdan Maliye Bakanlığınca yürütülmelidir.

Bu kapsamda oluşturulacak Mali Yönetim Bilgi Sistemi;

- Konsolide mali bilgileri,
- Kamu idarelerine ilişkin ayrıntılı bilgileri,
- Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi olan say2000i sistemini,
- Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde yararlanılmak üzere kurulan E- Bütçe sistemini,
- Performans bilgi sistemini,
- Kurumların faaliyet planlamasına yardım etmek amacıyla oluşturulacak karar destek sistemlerini,

kapsayacak şekilde yapılandırılmalıdır.

Mali yönetim bilgi sistemindeki bilgilerin tamamına Maliye Bakanlığı, DPT, Hazine Müsteşarlığı ve Sayıştay gibi merkezi yönlendirici kuruluşlar erişebilmeli, kamu idareleri ise sadece kendileri için gerekli olan bilgileri görebilmelidir. Bunun yanı sıra sisteme güvenli olarak erişimin sağlanabilmesi için sisteme erişebilecek kullanıcıların seviyesi tanımlanmalıdır.

Ayrıca, Mali Yönetim Bilgi Sisteminde bilginin kullanımı, sınıflandırılması ve kıyaslanması; tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ve yeni bütçe sınıflandırmasıyla da desteklenmeli, sistemin oluşturulması ve geliştirilmesinde görev alacak personelin eğitilmesi sağlanmalıdır.

2.3.15 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemiyle İlgili İkincil Mevzuat Düzenlemelerinin Tamamlanması

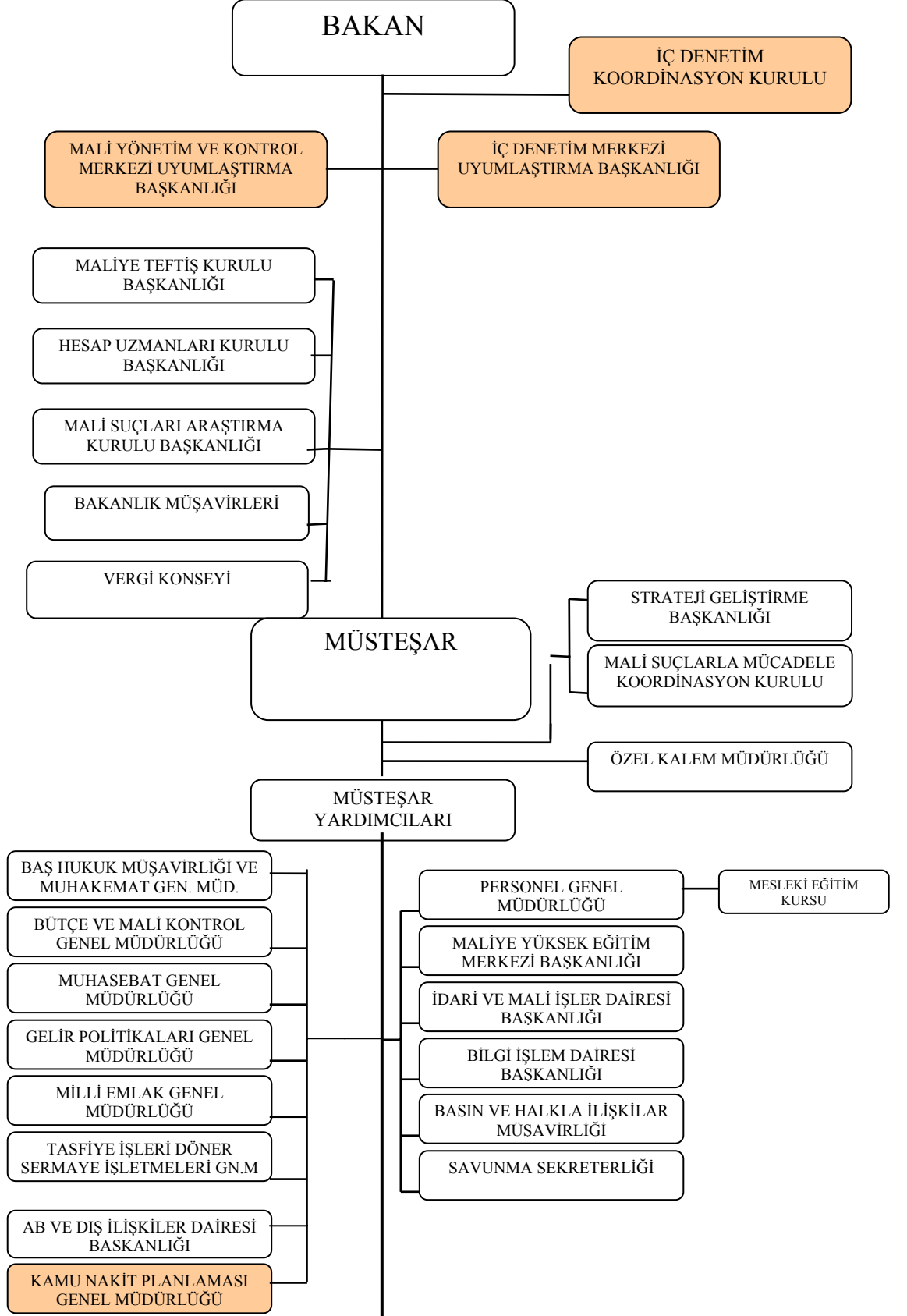
5018 sayılı Kanunla öngörülen yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin, bütün kurum ve kurallarıyla uygulanmasını ve kendisinden beklenen amaç ve hedeflerin gerçekleşmesini temin etmek için ikincil mevzuat düzenlemelerinin tamamlanması gerekmektedir.

2.4. Maliye Bakanlığının Teşkilat Yapısının Öneriler Çerçevesinde Revize Edilmesi

Kamu mali yönetiminde kalitenin sağlanmasına yönelik olarak öneriler; Maliye Bakanlığının teşkilat yapısında da değişiklikleri gündeme getirmektedir. Söz konusu öneriler doğrultusunda 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede gerekli değişiklikler yapılmalıdır. Mali disiplin güçlü yönetim gerektirmektedir. Güçlü bir Maliye Bakanlığı için, Bakanlığın mevcut ve yeni kurulacak birimlerinin idari ve beşeri kapasitelerinin de güçlendirilmesi gerekmektedir.

Bu öneriler çerçevesinde Maliye Bakanlığının Merkez Teşkilatı Şeması Şekil 6'daki gibi oluşmaktadır.

Şekil 6: Yeni Model Önerisi Çerçevesinde Oluşacak Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilatı Şeması



SONUÇ

Kalite kavramının, standartlara uygunluktan müşterilerin ihtiyaçlarını, beklentilerinin üzerinde karşılama yönündeki evrimi; kuruluşlarda uygulanan kalite fonksiyonunun değişmesine ve kalitenin sistemli bir şekilde yönetilmesine zemin hazırlamıştır. Sonuçta yönetim felsefesi ve kalite evrimindeki gelişmeler Toplam Kalite Yönetimini ortaya çıkarmıştır.

Toplam Kalite Yönetimi; tüm işlemlerin, ürünlerin ve hizmetlerin tam katılım yoluyla geliştirilmesi, iç ve dış müşteri tatmininin artırılması amacıyla kuruluşta alınan sonuçların sürekli iyileştirilmesine dayanan bir yönetim anlayışıdır. Bu çerçevede Toplam Kalite Yönetiminin ilkeleri; müşteri odaklılık, üst düzey yönetimin desteği ve liderlik, süreçlerle ve verilerle yönetim, çalışanların gelişimi, katılımı ve takım çalışması, sürekli öğrenme, yenilikçilik, iyileştirme ve ödüllendirme, örgüt kültüründe değişim, kalite güvencesi ve stratejik planlamadır.

Toplam Kalite Yönetiminin ne olduğu, ne gibi bir işleve sahip olduğu ve faydalarının neler olduğu yaygın olarak bilinmektedir. Ancak bir kuruluşun başarısı için bu denli belirleyici olan bu uygulamanın(anlayışın) nasıl hayata geçirildiği, kavramın açıklanmasından ya da benimsenmesinden çok daha önemlidir. Bu nedenle kuruluşların başarı için öncelikli konuları; toplam kalite ilkelerini bütüncül bir yaklaşımla ele almak ve üst yönetimin liderliği ile çalışanların tam katılımını sağlayarak kurumda sürekli gelişmeyi sağlamak olmalıdır

Kuruluşların, performanslarının iyileştirilmesinde bir araç olarak görev yapan Toplam Kalite Yönetimi, günümüz yönetim anlayışında olmazsa olmaz zorunluluklarından biri olarak algılanmakta ve başta özel sektör olmak üzere kamu sektöründe de hızla yaygınlaşmaktadır.

Kamu yönetiminin gücünü belirleyen faktörlerin başında, sunulan hizmetlerin kalitesi gelmektedir. Özel sektör hizmet kalitesinde çitayı sürekli yükseltirken, vatandaşlar devletten de aynı özen ve verimliliği beklemektedirler. Artık devletler, hizmetlerini vatandaşların ihtiyaçlarına göre şekillendirmeye, vatandaşına karar

mercilerine sesini duyurabilecek daha fazla iletişim kanalı, daha fazla seçenek ve kritik kararlar üzerinde daha fazla söz hakkı sunmaya ve özel sektör ve sivil toplum kuruluşları ile işbirliği yapmaya başlamışlardır. Bu çalışmalar kamu kesiminde toplam kalite anlayışına ilgi uyanmasında son derece etkili olmuştur. Uygulamada şeffaflık ile halka daha açık bir yönetim sergilenmektedir. Ayrıca kamu yönetiminin mal ve hizmet sunumlarında verimliliğin esas alınması da Toplam Kalite Yönetiminin bir gereği olarak değerlendirilmektedir.

Toplam Kalite Yönetiminin kamu yönetiminde uygulanmasının gerekliliği karşısında, uygulamada bir takım zorluklarla da karşılaşmaktadır. Kamu hizmetlerinin kalitesinin ölçülmesinde yaşanacak sıkıntılar, kamu sektöründe kaynak tahsisinde performansa önem verilmeyişi, bazı kesimlerin değişime direnç göstermesi, kamu sektöründe ücret ve performans sisteminin yanlış uygulanması, kamu sektöründe inisiyatif kullanmanın kısıtlı olması, müşteri tanımının yapılmasının güçlükleri yanında vatandaş kavramının müşteri kavramı ile değiştirilmesinin de bazı sakıncaları olacağına düşünülmesi, çalışanların katılımına önem verilmemesi, kamu sektörünün kalite kültürüne geçişinin zaman alacak olması, bu zorluklar arasında sayılabilir.

Toplam Kalite Yönetimi, tüm bu zorluklara rağmen, 1980'lerin yarısından itibaren başta ABD olmak üzere pek çok ülkenin kamu sektöründe uygulanmaya ve başarılı sonuçlar doğurmaya başlamıştır. Avrupa'da da Toplam Kalite Yönetimine geçiş ile ilgili önemli çalışmalar olmuştur. Örneğin İngiltere, Fransa ve Almanya'da 1990'lı yılların başlarında müşteri ve sonuç odaklı girişimler, yetkinin alt kademelere devriyle ilgili düzenlemeler ve kamu hizmetlerinin kalitesinin geliştirilmesine yönelik uygulamalar yapılmıştır.

Kamu mali yönetimi, kamu yönetiminin önemli bir halkasını oluşturmaktadır. Kamu mali yönetiminin unsurları bütçe, muhasebe, nakit ve borç yönetimi, kontrol ve denetim ile yönetim bilgi sistemleridir. Kamu mali yönetiminde toplam kalite kamu yönetiminde kalitenin esaslarının mali yönetimin unsurlarında karşılığını bulmasıdır.

Kamu kaynaklarını mali disiplini bozmayacak şekilde ve etkili, ekonomik ve verimli kullanabilmek kamu yönetiminde kalitenin esaslarından biridir. Kaynakların tahsisinde çıktı ve sonuçları esas alan performans esaslı bütçeleme, bunu destekleyen bütçe kod yapısı, politika, plan ve bütçe arasında bağlantı kurmayı ve aynı zamanda katı

bütçe sınırlamaları ve politika programlarına dayalı olarak, bütçelerin yönetiminde daha esnek olabilmeyi sağlayan çok yıllık bütçeleme, makro düzeyde ülkelerin ulusal stratejisi ve kalkınma planları doğrultusunda kurumların uzun vadeli planlarını yapması ve bu planlara uygun çalışmalar yürütülmesine olanak veren stratejik planlama, stratejik planlarla bütçe arasında köprü vazifesi gören performans planları, etkin bir borç ve nakit yönetimi, performans sözleşmeleri, kurumlara yönetsel esneklikler verilmesi ve karşılığında getirilen güçlü hesap verme mekanizmaları; mali yönetimin, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamaya yönelik araçlarıdır.

Kamu yönetiminde kalite; yönetimin kendi içinde ve topluma karşı saydam olmasını ve kendisine verilen yetkiyi ve kaynakları nasıl kullandığının hesabını verebilmesini de gerektirmektedir. Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması, kamuoyuna tüm mali faaliyetleri gösteren açıklıkta bilgi verilmesini sağlayan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ve mali raporlama, performans ve faaliyet raporları, sonuç odaklı yönetimle uyumlu bütçe sınıflandırılması, performans planları, performans sözleşmeleri ve performans ölçümü kamu yönetiminde saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasında kilit önemdeki araçlardır.

Kamu yönetiminde kalitenin bir diğer esası, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak ve kamu kaynaklarının kullanılmasında israf ve usulsüzlüğü önleyecek kontrol ve denetim mekanizmaları geliştirilmesidir. İdarenin amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi konusunda güvence sağlayan yönetim araçlarının bütünü ifade eden iç kontrol, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığıyla ilgilenen performans denetimi, bu esası sağlamaya yönelik mekanizmalardır.

Genel olarak kamu yönetiminde, özelde ise kamu yönetiminin bir unsuru olan kamu mali yönetiminde toplam kalitenin sağlanması; yukarıda bahsedilen mekanizmaların birbirleriyle uyumlu bir bütün oluşturması ve kararlılıkla hayata geçirilmesi halinde mümkün olabilecektir.

Ülkemizde de, kamu mali yönetiminin iyileştirilmesine ve bütçe sürecinin etkinliğinin artırılmasına yönelik çalışmalar yürütülmüştür. Bu kapsamda, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmış ve 5436 sayılı Kanunla yapılan

değişiklikler sonrasında söz konusu Kanun, 01.01.2006 tarihi itibariyle tüm hükümleriyle yürürlüğe girmiştir.

Kamu mali yönetiminde köklü değişiklikler yapan 5018 sayılı Kanunla; kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi yeniden yapılandırılmış, mali yönetimin kapsamı genişletilmiş, Parlatentonun bütçe üzerindeki denetimi arttırılmış, mali saydamlığın sağlanması hedeflenmiş, stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeyle birlikte orta vadeli harcama sistemine geçilmiş, kamu idarelerinde iç denetim sistemi kurulmuş, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin yasal alt yapısının oluşturulması ve kamuda muhasebe birliğinin sağlanmasına yönelik düzenlemeler getirilmiş, GFS ile uyumlu bütçe kodlaması esas alınmış, performans denetimi sisteme dahil edilmiş, idarelerde iç kontrol sistemi kurulmuş, Sayıştay'ın denetim alanı genişletilmiş, kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol alanında görev, yetki ve sorumlulukları arttırılmış ve hesap verme sorumluluğu geliştirilmiştir.

Toplam Kalite Yönetimi, kamu yönetiminde kaynakların etkin tahsisi ve kullanımı yoluyla, hem toplum hem de devlet için hizmet sonuçlarının kalitesinin geliştirilmesini hedefleyen bir yönetim anlayışı ortaya koymaktadır. Bu kapsamda, 5018 sayılı Kanunun, mali yönetim ve kontrol sistemimizde getirdiği yenilikler ve temel aldığı ilkeler, kamu mali yönetiminde toplam kaliteyi sağlamaya yöneliktir. Kanunun öngördüğü sistem de mali yönetimde kaliteyi sağlamak için geliştirilmiş yeni bir model olarak değerlendirilmelidir.

5018 sayılı Kanun, 2006 yılında tüm hükümleriyle uygulanmaya başlamakla birlikte, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme konularında, kamu idareleri itibariyle geçiş süreci öngörülmüştür. Bu süreçte, söz konusu sistemin uygulama sonuçları tam olarak görülemeyeceğinden, kamu mali yönetimi sisteminin değerlendirilmesinin; Avrupa Birliğine uyum sürecinde verilen taahhütler, uluslararası standartlar ile bazı Avrupa Birliği ve OECD ülkelerinin iyi örnek oluşturabilecek uygulamaları çerçevesinde yapılması uygun olacaktır.

Bu çerçevede yapılan değerlendirmeler sonucunda tespit edilen hususların; gerek Avrupa Birliğinin 2006 yılı İlerleme Raporunda ve gerekse OECD'nin Türkiye'deki bütçe sürecine ilişkin olarak hazırladığı raporda belirtilen hususlarla önemli derecede örtüştüğünü söylemek mümkündür.

Türk kamu mali yönetim sistemi, uluslararası uygulamalar ve standartlara uyum sağlama yolunda emin adımlarla ilerlemekle birlikte, bazı hususlara dikkat çekmekte fayda vardır. Bu hususlar, Türk kamu mali yönetim sistemi için öngörülen modelin eksik kalan yönleridir. Bu eksiklikler tamamlandığında kamu mali yönetim sisteminin daha etkin bir şekilde işleyişini sürdüreceği bir gerçektir. Bu hususlar;

- Düzenleyici ve denetleyici kurumların 5018 sayılı Kanunun çoğu hükümlerine tabi olmayışı, döner sermayeli işletmelerin yeniden yapılandırılmalarının hangi yönde olacağını açıklanmamış olması, büyük ölçüde kamu kaynağı kullanan bazı kurumların 5018 sayılı Kanunun kapsamı dışında bırakılması veya kapsamdan çıkarılması,
- Bütçe yönetiminde Maliye Bakanlığı, DPT ve Hazine Müsteşarlığı olmak üzere üç kurumun yetkili olmasının; hızlı ve doğru karar alabilme ve etkin bir uygulamayı engelleyebileceği, mali disiplini zedeleyeceği, kamu hizmetlerinde öncelik kontrolünün kaybolmasına ve bürokrasi maliyetlerinin artmasına neden olabileceği,
- DPT Müsteşarlığının icrai görevlerinin arttırılmasının, politika analizi fonksiyonunu zayıflattığı,
- Hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine yönelik müesseselerin getirilmesi gerektiği,
- Yeni bütçe sınıflandırmasının çok fazla ayrıntıda düzenlenmesinin kurumsal esneklikleri azaltabileceği, bu nedenle mevcut bütçe kod yapısının performans esaslı bütçeleme anlayışına uygun olarak yeniden tanımlanması gerekliliği,
- Kalkınma Planı, Orta Vadeli Program, Orta Vadeli Mali Plan, Stratejik Plan ve Performans Programı arasında makul ve açıkça anlaşılabilir, işlerliği ve etkinliği olan bir ilişki kurulamaması,
- Kamu idarelerinin stratejik planlama konusunda eğitim ve alt yapı eksiklikleri,
- Kamu idarelerine tanınan esnekliklerin yetersiz oluşu,
- Kamuda muhasebe birliğinin tam olarak sağlanamamış olması ve muhasebe standartlarının uluslar arası standartlara göre gözden geçirilmesi gerekliliği,
- Nakit yönetiminde hazine birliğinin merkezi yönetim bütçesi için sağlanamamış olması ve nakit planlamasına dayalı nakit yönetiminin olmayışı,
- Borçlanma limitlerinin siyasi etkilere maruz kalma riskinin bulunması,

- İç kontrol sistem ve mekanizmalarının, uluslararası standartlar ve AB uygulamalarıyla önemli ölçüde uyumlu olarak oluşturulmakla birlikte, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim merkezi uyumlaştırma birimlerinin mevcut yapılanmalarının mali yönetim ve kontrol sistemindeki merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu zayıflatabileceği,
- İç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığını sağlamaya yönelik düzenlemelerin yetersiz oluşu,
- Sayıştay'ın performans denetimini etkin bir şekilde gerçekleştirmesi için idari ve beşeri kapasitesinin geliştirilmesi gerekliliği,
- Kamu idarelerinde oluşturulacak yönetim bilgi sistemlerinin yetersizliği ve söz konusu sistemleri bütüncül bir yaklaşımla ele alan bir mali yönetim bilgi sisteminin bulunmayışı,
- Kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin sorunsuz olarak işlemesi için gerekli ikincil mevzuatların tamamlanmamış olmasıdır.

5018 sayılı Kanunun öngördüğü modelin eksik kalan yönlerinin giderilmesi, sistemin iyileştirilmesi, kamu mali yönetiminin etkin bir şekilde işlemesi, uluslararası standart ve uygulamalara biraz daha yaklaştırılması, kamu mali yönetiminin temel ilkeleri olan mali disiplin, saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi için yapılması gerekenleri ise şöyle özetlemek mümkündür:

Kamu mali yönetiminin kapsamının genişletilmesi bakımından; döner sermayeli kuruluşlar yürüttükleri faaliyetlerin gözden geçirilmek suretiyle devamında fayda bulunanlar bağlı buldukları kurumun bütçesi içerisinde yer almalı ve 5018 sayılı Kanun hükümlerine tabi olarak faaliyetlerini sürdürmeli, sağlık, eğitim ve tarım ve ormancılık sektöründeki büyük döner sermaye işletmelerinin daha etkin bir hale getirilmek suretiyle ekonomik faaliyet yapan birimler haline dönüştürülmesi sağlanmalı, faaliyetlerine devam etmesine gerek görülmeyen küçük döner sermaye işletmeleri ise kapatılmalı, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, 5018 sayılı Kanunun tüm hükümlerine tabi tutulmalı, kalkınma ajanslarının ve büyük ölçüde kamu kaynağı kullanan TOKİ, TRT, TMSF ve gibi kuruluşlar da Kanun kapsamına alınmalıdır.

Kamu idarelerinin yönlendirici kuruluşların işleyişleri bakımından; mali disiplinin sağlanması için gerekli güçlü yapının oluşturulabilmesi için; DPT Müsteşarlığının, yatırım bütçesinin hazırlanması ve koordinasyonu ile ilgili görevleri ile

stratejik planlama koordinasyon görevi Maliye Bakanlığına devredilmeli, nakit yönetimi, Maliye Bakanlığına içinde kurulacak Kamu Nakit Planlaması Genel Müdürlüğü tarafından, en uygun maliyet ve düşük risk altında gerçekleştirilmeli, dolayısıyla bütçe bir bütün olarak Maliye Bakanlığı çatısı altında yönetilmelidir.

Hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi bakımından; bakan ile üst yönetici, üst yönetici ile harcama yetkilisi arasında performans sözleşmeleri yapılmalıdır.

Kurumların yönetsel esneklerinin arttırılması bakımından; ilgili yıl bütçesinden gelecek yıl bütçesine ödenek devrine, gelecek yıl bütçe ödeneklerinden borçlanmaya imkan tanıyan düzenlemeler yapılmalı ve yıl içinde ödeneklerin kesilmeyeceğinin garantisi kamu idarelerine verilmelidir.

Bütçe sürecinin daha şeffaf ve verimli hale gelmesi ve bürokrasi maliyetlerinin azaltılması bakımından kapsamlı planlama prosedürleri (kalkınma planı, orta vadeli program, yıllık program ve yatırım programı) kaldırılmalı ve hükümet; gelecek üç yıllık dönem için öngördüğü kamusal büyüklükleri ve uygulamayı hedeflediğı politikaları bakanlıklara ve toplumun diğer kesimlerine beyan ettiğı tek bütçe politika belgesinin düzenlenmeli, ayrıca söz konusu politika belgesi hükümetin taahhütlerini içermesi nedeniyle, tüm hükümet üyelerinin imzasını taşıması bakımından, Bakanlar Kurulunun kararıyla uygulamaya konulmalıdır.

DPT Müsteşarlığının merkezi makroekonomik tahmin ve politika analizi kurumu fonksiyonuna daha iyi odaklanabilmesi bakımından; tüm icrai görevlerinden arındırılarak akademik birimlerle sürekli ilişki halinde bulunan bağımsız bir kurum olarak teşkilatlanması uygun olacaktır.

Şeffaflığın arttırılması bakımından; önemli politika kararları alınmadan önce hükümetçe; söz konusu politikaların amaçlarının netleştirilmesi, devlete gelir ve tasarruf sağlayıp sağlamadığı, kamu hizmetlerinin kalite ve maliyetlerini etkileyip etkilemediğı, kamu sektörünü, özel sektörü ve en önemlisi halkı etkileyip etkilemediğinin tespiti amaçlarıyla, Düzenleyici Etki Analizi yapılmalı ve sonuçları kamuoyu ile paylaşılmalıdır.

İdarelerin stratejik planlama yapabilme kapasiteleri geliştirilmesi ve eğitime tabi tutulmalıdır.

Analitik bütçe kod yapısının performans esaslı bütçe mantığına uygun olarak revize edilmesi bakımından; kod yapısının sadeleştirilmesi için öncelikle tertip kavramı, daha az ayrıntıyı düzenleyecek şekilde yeniden tanımlanmalı, ayrıntılı sınıflandırmanın ise, muhasebe ve mali raporlamada kullanılabilirliği devam etmelidir.

TBMM'nin bütçe denetimindeki etkinliğinin artırılması bakımından; kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin, idarelerin stratejik planları, performans programları, bütçeleri, faaliyet raporları ve kesin hesaplarının göz önüne alınarak görüşüldüğü ve sonuçlandırıldığı ve bu yolla hesap verme sorumluluğunun yerine getirildiği bir komisyonun kurulmasına yönelik gerekli mevzuat değişiklikleri yapılmalıdır.

Kamuda muhasebe birliğinin sağlanması ve mali raporların standartlara uygun olarak üretilmesi bakımından, muhasebe sisteminin ESA 95 standartlarına göre yeniden gözden geçirilmesi gereklidir.

Borçlanma limitlerinin siyasi etkilere maruz kalmaması bakımından; söz konusu limitlerin, bütçe kanunlarında gösterilmesine yönelik olan ve borçlanılabilecek en yüksek sınırları gösteren hükümlerin, Anayasada düzenlenmesi uygun olacaktır.

Hazine birliğinin tam olarak sağlanması bakımından; özel bütçeli kuruluşlar ve düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar da hazine birliği ilkesine tabi tutulmalı ve Hazine Müsteşarlığına tanınan istisna kaldırılmalı, devletin, nakit varlığını ihtiyaç duyulan yer ve zamana göre yönetmesini, nakit ihtiyacını bütçe sınıflandırmasına uygun şekilde takip etmesini, nakit varlığını, kesinleşmiş ihtiyaçlara göre anlık olarak dağıtarak finansman maliyetlerinin azaltılmasını sağlayacak, kamunun finans sektöründen çekilmesi sürecinde kamu bankaları lehine yaratılmış imtiyazları ortadan kaldıracak, nakit yönetiminde bilgisayar teknolojisi olanaklarından faydalanarak etkinlik ve verimliliği sağlayacak, bir nakit yönetim sistemin kurulmalıdır.

Kamu iç mali kontrol sisteminin geliştirilmesi bakımından; iç denetim merkezi uyumlaştırma görevi, uluslararası uygulama örneklerine uygun olarak Maliye Bakanlığı içinde, doğrudan Maliye Bakanına bağlı, sürekli ve bağımsız bir birim olarak kurulacak, İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Başkanlığı tarafından yürütülmeli, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, güçlü bir danışma kurulu olarak faaliyet göstermeli, mali yönetim ve kontrol merkezi uyumlaştırma görevi, Maliye Bakanlığının içinde, doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak kurulacak Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi

Uyumlaştırma Başkanlığı tarafından yürütülmeli, iç denetçilerin atanma ve terfi işlemleri, görevden alınması, görev yerlerinin değiştirilmesinin kanunla açık olarak düzenlenmeli, iç denetçinin denetim sonucu ortaya koyduğu önerilerin takibi ve yerine getirilmesinde üst yönetici ile anlaşmazlığa düştüğünde raporunu doğrudan İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Başkanlığına gönderebilmesine olanak sağlayacak yasal değişiklikler yapılmalı, tüm kamu idarelerinde iç denetim birimi kurulması zorunluluğu getirilmeli ve iç denetim birimi başkanının kadrolu olmasına ve etkin olarak görev yapmasına imkan sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

Sayıştay'ın performans denetimindeki etkinliğinin artırılması bakımından, idari ve beşeri kapasitesinin geliştirilmesi ve yapılanmasının ofis tipi modele göre yeniden gözden geçirilmesi uygun olacaktır.

Dış denetimde etkinliği azaltan ve dış denetimin kapsamını darlaştıran ikili yapılanmanın ortadan kaldırılması bakımından; Yüksek Denetleme Kurulu Sayıştay'ın bünyesine dâhil edilmelidir.

Enformasyon ve otomasyona Dayalı Yönetim Bilgi Sistemleri kurulması bakımından; kamu idarelerinin bünyelerinde Yönetim Bilgi Sistemleri kurulmasının yanı sıra, ülkenin geleceğini ilgilendiren stratejik kararların alınmasına yardımcı olacak, ülke genelinde geniş kapsamlı, kamu mali yönetiminin bütün öğelerinin doğru, hızlı ve uyumlu çalışmasına imkân veren ve bilişim teknolojisi imkanları ile donatılmış bir "Mali Yönetim Bilgi Sistemi" kurulmalıdır.

Maliye Bakanlığının teşkilat yapısının önerilerle uyumlu hale getirilmesi bakımından; 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede gerekli değişiklikler yapılmalı, Maliye Bakanlığının idari ve beşeri kapasitesi, üstlendiği fonksiyonları layıkıyla yerine getirebilmesini sağlayacak şekilde güçlendirilmelidir.

Yukarıda belirtilen değişikliklerin yapılmasında üst yönetimin desteği ve liderliği de göz ardı edilmemelidir. Üst yönetim; Toplam Kalite anlayışı ve ilkeleri çerçevesinde, kamu mali yönetiminde yapılması gereken değişiklikleri sahiplendiğinde, kamu mali yönetiminde etkinlik ve kalite hedefine ulaşmak daha kolay olacaktır.

EKLER

EK 1: DEMİNG İLKELERİ

1. **Organizasyonun amaçlarını belirle.** Ürün ve hizmet kalitesini geliştirmek için organizasyonun amaçlarını tespit et.
2. **Yeni yönetim felsefesini benimse.** Yeniçağa ayak uydurabilecek bir liderlik üstlenerek ve sorumlulukları öğrenerek yeni yönetim felsefesini benimse ve uygula. Organizasyon faaliyetlerinde alışılmış gecikme ve hatalara, kalifiye olmayan işgücüne, kalitesiz mal ve hizmet üretimine eskiden olduğu gibi artık tolerans gösterme.
3. **Organizasyonun muayenelere olan bağımlılığını azalt.** Organizasyondaki kütle muayenesine son ver. Bunun yerine istatistiksel araçlara önem vererek kalitenin ölçülmesini sağla.
4. **Organizasyonu fiyat etiketleri ile değerlendirmeyi bırak.** Sadece fiyat etiketlerine bakarak organizasyonun başarısını değerlendirme. Düşük kalitenin söz konusu olduğu bir organizasyonda düşük fiyatı başarı olarak kabul etme. Mal ve hizmet sunulmasında müşteri ile uzun-vadeli bir ilişkinin kurulmasına çalış.
5. **Sürekli gelişmeyi sağla.** Organizasyondaki problemleri tespit etmeye çalış. Maliyetleri azaltmak, kalite ve verimliliği arttırmak için üretim ve hizmet sistemini ve süreçleri sürekli geliştir.
6. **İş başında eğitimi sağla.** Çalışanların organizasyon içerisinde eğitimini sağlayacak modern yöntemleri kurumsallaştır.
7. **Liderliğin kurumsallaşmasını sağla.** Çalışanların performanslarını değerlendirilmesinde modern yöntemlerin uygulanmasını sağla. Çalışanlara işlerini daha iyi yapabilmeleri için yardımcı ol.
8. **Organizasyonda çalışanlar üzerindeki korkuya son ver.** Organizasyon içerisinde çalışanlar üzerindeki korkuyu ortadan kaldır. Tüm işlerin daha kaliteli yapılması için çalışanların güven içinde işlerini yapmalarını sağla.

9. ***Departmanlar arasındaki sınırları kaldır.*** Organizasyonda araştırma, tasarım, üretim ve satış departmanlarının birlikte hareket ederek sorunları daha etkin bir şekilde çözümlenebilmelerine imkân sağla.
10. ***Sloganlara son ver.*** Organizasyon içerisindeki sloganları, posterleri ve sayısal hedefleri ortadan kaldır. Çalışanların kendi sloganlarını kendilerinin formüle etmelerine izin ver.
11. ***Organizasyonda sayısal hedefleri ve kotaları ortadan kaldır.*** Tespit edilen hedefe ulaşmaya çalışmak kalitesizliği beraberinde getirebilir. Çalışanlar ve yöneticiler üst yönetimin istediği hedefe ulaşmak için uzun vadede organizasyonun çıkarlarını zedeleyecek uygulamalar yapabilirler.
12. ***Çalışanların iş yapmalarını engelleyecek uygulamaları ortadan kaldır.*** Organizasyon içerisinde çalışanların yaptıkları işten gurur duyma haklarını ellerinden alacak ve sınırlayacak uygulamalara ve denetlemelere son ver.
13. ***Eğitim uygula.*** Organizasyonda çalışanlar için etkin bir eğitim programı oluştur ve çalışanların kendi kendilerini geliştirmelerini teşvik et.
14. ***Transformasyonu herkesin katılımı ile gerçekleştir.*** Organizasyon içerisinde herkesin transformasyona katkıda bulunmasını sağla. Bu amaca ve misyona yönelik üst düzeyde özel bir yönetim birimi oluştur.

EK 2: AVRUPA BİRLİĞİ İÇ KONTROL STANDARTLARI

1. **Ahlak kuralları ve dürüstlük:** Her genel müdürlük, personelin tamamının yolsuzluk ve usulsüzlüğü önlemeye ve raporlamaya/bildirmeye ilişkin personel davranışlarını düzenleyen kurallardan haberdar olmasını sağlamalıdır.
2. **Görev, rol ve iş:** Her genel müdürlük tüm personelle güncel ve yazılı olarak iletişim kurmalıdır.
3. **Personel yeterliği(İşe alma, eğitim ve yer değişikliği):** Her genel müdürlük devamlı olarak personelin niteliği ile görevleri arasında yeterliliği sağlamalıdır.
4. **Personel performansı:** Her genel müdürlük en azından yıllık olarak tüm personelinin performansını gözden geçirmelidir. Her personel, performansına ilişkin sorumlu yöneticisiyle en az yılda bir kez görüşme imkanına sahip olmalıdır. Performansa ilişkin hususlar tespit edildiğinde yöneticiler durumdan mümkün olduğunca erken haberdar edilmelidir.
5. **Hassas görevler:** Her genel müdürlük hizmetlerindeki hassas görevlerin envanterini oluşturmalı ve uygun rotasyon politikası belirlemelidir. Hassas tanımlaması yapılan görevi gerçekleştiren kişi en geç beş yıl sonra başka bir göreve atanmalıdır.
6. **Yetki verme:** Sorumluluklar ve yetki sınırları açıkça tanımlanmalı, tayin edilmeli ve yazılı olarak bildirilmelidir. Yetki verilmesi, alınması gereken kararların önemine ve risklerine uygun olarak gerçekleştirilmelidir.
7. **Hedef tespiti:** Her genel müdürlük, personeline politika alanı ve faaliyet bazında Komisyon tarafından tespit edilen genel hedefleri ve ulaşılması beklenen sonuçları bildirmelidir. Ayrıca her genel müdürlük, genel hedefleri özel hedeflere ve her faaliyet için beklenen sonuçlara dönüştürmeli ve bunları personeline bildirmelidir. Özel hedefler gerçek, anlamlı ve pratik ölçüm kriterlerine sahip olmalıdır.
8. **Çok yıllık programlama(sadece çok yıllık bütçelerle birlikte olan faaliyetlere uygulanabilir):** Bir kararı veya bir faaliyeti ve onun çok yıllık mali

programlamasını meydana getiren yasal temelin uygulanması sırasında, genel müdürlük bir yol haritası belirlemelidir.

9. **Yıllık yönetim planı:** Her genel müdürlük, uygun hedefleri ve göstergeleri ve bunları başarmak için gereken kaynakları (mali ve insan) içeren, yıllık yönetim planı hazırlamalıdır.
10. **Hedeflere ilişkin performansın izlenmesi:** Ekonomiklik, verimlilik ve etkililik göstergelerini de içeren temel performans göstergeleri belirlenmeli ve her politika alanı ve faaliyet için izlenmelidir. Yönetim, düzenli olarak her faaliyet için belirlenmiş olan hedeflerle birlikte çıktıları ve etkilerini karşılaştıran raporları almalıdır. Hedeflere ulaşmada tespit edilen eksikliklere karşı yönetim gerekli tedbirleri almalıdır.
11. **Risk analizi ve yönetimi:** Her genel müdürlük, sistematik olarak ana faaliyetleri ile ilgili riskleri en azından senede bir analiz etmeli, bunları tespit etmek için faaliyet planları geliştirmeli ve bu planları uygulamak için sorumlu personeli görevlendirmelidir.
12. **Yeterli yönetim bilgisi:** Yöneticiler ve diğer personele bütçe uygulaması, kaynakların kullanımı ve yönetim planlarının gerçekleştirilmesine ilişkin düzenli, güvenilir ve kolayca erişilebilen yönetim bilgisi sunulmalıdır.
13. **Evrak kayıt ve dosyalama sistemi:** Her genel müdürlük gelen ve giden evrakı son teslim tarihlerini etkili olarak izlemeye imkan verecek şekilde sistematik olarak kaydetmeli ve ilgili her personelin ulaşabileceği anlaşılır ve güncel bir dosyalama sistemi sağlamalıdır.
14. **Hataları Raporlama:** Doğrudan hiyerarşik üste raporlamaya ek olarak muhtemel hataları raporlamayı içerecek şekilde uygun yöntemler oluşturulmalı ve personele bildirilmelidir. Buna uygun davranan kişiler bu tür bilgileri iletmelerinden dolayı haksız veya ayrımcı muameleye tabi tutulmamalıdır.
15. **Yöntemlerin belgelendirilmesi:** Genel müdürlükteki temel süreçler için kullanılan yöntemler tamamen belgelendirilmeli, güncellenmeli ve ilgili personel için hazır edilmelidir. Ve mali Tüzük ve ilgili tüm komisyon kararlarıyla uyumlu olmalıdır.

- 16. Görevler Ayrılığı:** Her işlemin operasyonel ve mali yönü birbirinden bağımsız iki kuruluş tarafından kontrol edilmelidir. Her işlemin başlama ve doğrulama fonksiyonları ayrı tutulmalıdır.
- 17. Gözetim:** Her genel müdürlük, yönetimin belirlediği süreçlerin etkili biçimde yürütülmesini sağlamak için, gerekli hallerde, örnek işlemlerin işlem sonrası kontrolünü de kapsayacak şekilde uygun gözetim düzenlemeleri yapmalıdır.
- 18. İstisnaları kaydetme:** Her genel müdürlük kontrollerden veya belirlenen politikalardan ve yöntemlerden sapma niteliğini taşıyan tüm durumların, gerçekleştirilmeden önce uygun sürede belgelenmesini, açıklanmasını ve onaylanmasını sağlamak için gerekli düzenlemeleri yapmalıdır.
- 19. Faaliyetlerin sürekliliği:** Her genel müdürlük faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik uygun düzenlemeleri yapmalıdır.(yetkili kişinin yokluğu, yetkili kişinin vekâleti, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem değişiklikleri, görev değişikliği, emeklilik)
- 20. İç kontrole ilişkin zayıf yönlerin kaydedilmesi ve düzeltilmesi:** İç kontrol zayıflıklarının uygun bir şekilde raporlanması, takiben düzeltilmesi ve ilgili süreçlerin güncellenmesi için açıkça tanımlanmış bir yöntem belirlenmelidir.
- 21. Denetim raporları:** Her genel müdürlük, İç Denetim Birimi, kendi iç denetim yeterliliği ve Avrupa Birliği Sayıştay'ı raporlarında yer alana önerileri ve bunlara karşı alınan tedbirleri her yıl gözden geçirmeli, zayıflıkları gidermek için uygun eylem planlarını belirlemeli ve bu planların yürütülmesini izlemelidir.
- 22. İç denetimin yeterliliği:** Her genel müdürlük, risk değerlendirmesine dayalı yıllık çalışma programı ile yeterli ve nitelikli personele sahip iç denetim kapasitesi kurmalı veya buna ulaşabilmelidir.
- 23. Değerlendirme:** Her genel müdürlük, tüm faaliyetlerinin işlem öncesi ve sonrası değerlendirmesini yapmak veya yaptırmak üzere yeterli personele sahip bir değerlendirme fonksiyonu kurmalı ve buna ulaşabilmelidir. Değerlendirme için takvimi ve ilerlemelerin düzenli gözden geçirilmesini içerecek bir plan hazırlanmalıdır.

24. İç kontrolün yıllık gözden geçirilmesi: Her genel müdürlük, yıllık faaliyet raporunda yer alan iç kontrol beyanına esas olmak üzere, iç kontrol düzenlemelerini yıllık olarak gözden geçirmelidir.

KAYNAKÇA

- ACAR, Pınar, “İç Kontrol Standartları”, *Uluslararası Mali Standartlar*, T.C. Maliye Bakanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara 2002
- AKAL, Zühal, “Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçme ve Değerlendirme Sistemleri”, *Verimlilik Dergisi*, MPM Yayını, Özel Sayı, 1995
- AKAL, Zühal, *İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi*, Ankara, 1982, MPM Yayınları:473
- AKAR, Yasin, *Kamu Harcama Yönetiminde Disiplin ve Etkinlik*, Uzmanlık Tezi, Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Ankara, Kasım,2001
- AKDOĞAN, A. Argun, “Stratejik Planlama Kavram ve Kuramı Üstüne Değerlendirmeler”, *Memleket Mevzuat Dergisi*, Kasım 2006, Ankara, Sayı:17
- AKTAN, Coşkun Can, *Değişim Çağında Devlet*, Çizgi Kitabevi, Birinci Baskı, Konya, Eylül 2003
- AKTAN, Coşkun Can, TÜĞEN, Kamil, “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi”, *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Seçkin Yayınları, Birinci Baskı, Ankara, Kasım-2006
- AKTAN, Prof. Dr. Coşkun Can, “Toplam Kalite Yönetimi Ve Türk Ekonomisine Sağlayacağı Katkılar” http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/toplam-kalite/aktan-toplam-kalite-turkiye.pdf
- ARCAGÖK, M. Sait, ERÜZ, Ertan, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını, İstanbul, Eylül 2006
- ARGÜDEN Dr. Yılmaz, “ Liderlik Yetkinliklerini Geliştirmek”, *Dünya Gazetesi*, 25.01.2006
- ARGÜDEN Yılmaz, SAĞDIÇ Engin, KAPLAN, Robert S., NORTON, David P., *Balanced Scorecard*, ARGE Danışmanlık Yayınları, Birinci Basım, İstanbul: 2000

- ARGÜDEN, Yılmaz, *EFQM Mükemmellik Modeli ve Balanced Scorecard*,
<http://www.arge.com/Hizmetlerimiz/Strateji/StratejiUygulamaBalancedScorecard/EFQMMukemmellikModeliveBalancedScorecard.aspx>
- ARGÜDEN, Yılmaz, *Stratejik Bakış*, ARGE Danışmanlık Yayınları No:5, Birinci Basım, İstanbul, Ekim 2003
- ARSAN, Üren, "Kamu Borçlarının Sınıflandırılması", *A.Ü. SBF Dergisi*, Cilt:34, 1979
- ASOMEDYA, "Toplam Kalite Yönetiminin Kamu Yönetiminde Uygulanması ve Karşılaşılan Sorunlar", *Ankara Sanayi Odası Aylık Yayın Organı*, Aralık, 1999
- ATEŞ, Gürkan, *Borç Yönetim Ofisi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Çalışma*, Türkiye Cumhuriyeti Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekim 2002
- ATİYAS, İzak, SAYIN, Şerif, *Siyasal Sorumluluk, Yönetimsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*, Tesev Yayınları, İstanbul, 1997
- AYKIN Hasan, *Toplam Kalite Yönetimi*, Erzurum. Haziran 2001
- BALCI, Asım, "Kamu Yönetiminde 'Hesap Verebilirlik' Anlayışı", *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003
- BAŞ, Hasan, " Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu", *Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma 20. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirileri*, 23– 27 Mayıs 2005 Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Karahayıt/Pamukkale
- BAYAR, Doğan, "Sayıştay'ın Anatomisi", *Maliye Dergisi*, Yıl:2005, Sayı:148
- BİNGÖL, Nahit, "Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama", *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Birinci Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, Kasım 2006
- BUMİN Birol, ERKUTLU, Hakan, "Toplam Kalite Yönetimi ile Kıyaslama(Benchmarking) ilişkileri", *G.Ü. İ.İ.B.F.Dergisi*, Ankara, 2002

- COŞKUN, Arife, “Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması”, *Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri*,15. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirileri, Antalya 2000
- COŞKUN, Gülay, *Devlet Bütçesi*, İkinci Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1989
- ÇOBAN, Hasan, *Bilgi Toplumuna Planlı Geçiş; Bilgi Toplumuna Geçmek İçin Stratejik Planlama ve Yönetim Bilgi Sistemi Uygulaması*, <http://www.dpt.gov.tr/dptweb/ekutup96/cobanh/biltop.html>,
- ÇOBAN Hilmi, DEYNELİ Fatih, “Kamuda Kalite Artırma Çabaları Ve Performansa Dayalı Bütçeleme”, *Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma 20. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirileri*, 23– 27 Mayıs 2005 Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Karahayıt/Pamukkale,
- DEMİRBAŞ, Tolga, “Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması”, Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Nisan 2001
- EKİCİ, Dr. Birol, *Düzenleyici Etki Analizi, Kanun, Kanun Hükmünde Kararname,Tüzük, Yönetmelik ve Diğer Düzenlemelerde Uygulanması*, TEPAV Yayını, Ankara, Haziran 2006
- EMİL, Ferhat, GELBERİ, Ali İhsan, “Borç Yönetimi ve Para Politikalarının Koordinasyonu”, *Hazine Dergisi*, Ekim 1996
- GÜNER, Sinan “Avrupa Kamu Yönetimlerinde Yeni Bir Kalite Modeli (The Common Assessment Framework- CAF)”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:444, 2004
- FALAY, Nihat, “ Denetim, Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 29, Yıl 1997
- GEDİKLİ, Dr. Bülent, *Kamu Harcama Yönetiminde Kalite -Yolsuzlukla Mücadele İçin Bir Model Önerisi*, C&Ç Yeminli Mali Müşavirlik yayınları, Birinci Baskı, Ankara, 2000,

- GENCEL Ufuk, “Yükseköğretim Hizmetlerinde Toplam Kalite Yönetimi Ve Akreditasyon”, *Dokuz Eylül Üniversitesi S. B. E. Dergisi*, Cilt 3, Sayı:3, 2001
- GÖSTERİCİ, Hüseyin, “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı-Fonksiyonel Bağımsızlık”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mart 2006, Ankara, Sayı:295
- GÜLEN, Fikret, “Kamuda Stratejik Planlama ve Performans Bütçe”, *Memleket Mevzuat Dergisi*, Kasım 2006, Ankara, Sayı:17
- GÜLER, Birgül Ayman, **Yeni Sağ ve Devletin Değişimi**, TODAİE, Ankara, 1996
- GÜNAY, Ayşe, ÖZ, Ersan, “Çok Yıllı Bütçeleme: Uluslararası Uygulamaların İncelenmesi ve Gelişmekte Olan Ülkeler ile Geçiş Aşamasındaki Ülkeler İçin Çıkarılacak Dersler”, *Maliye Dergisi*, Sayı:138, Eylül-Aralık 2001
- GÜREDİN, Ersin, **Denetim**, Beta Yayınları, Sekizinci Baskı, Ağustos 1998
- GÜRER, Harun, “Stratejik Planlamanın Temelleri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmasına Yönelik Öneriler”, *Sayıştay Dergisi*, Temmuz 2006, Sayı:63
- GÜRLER, A.Sema, **Devlet İç Borç Yönetimi OECD Ülkeleri ve Türkiye Uygulaması**, DPT Uzmanlık Tezi, Ağustos 1998
- HANÇER, Selcen N. “Ekonomik Kodlama Açısından Analitik Bütçe Sınıflandırması”, *Bütçe Dünyası*, Sayı: 16 Cilt:2, Sonbahar: 2003
- Hazine Müsteşarlığı; **Kamu Borç Yönetimi Raporu**, Ankara, Nisan 2003
- ILIKKAN, Hande, **Toplam Kalite Yönetimi İle Değişim Mühendisliği'nin Karşılaştırılması ve E-Engineering'e Dönüşüm**, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Eskişehir, 2005
- INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**, Çeviren; ÖZEREN, Baran, 2006
- IŞIK, Hüseyin, **Kamu Harcamalarında Performansa Dayalı Bütçe Yönetimi ve Denetimi ile Türkiye'de Uygulanabilirliği**, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, Aralık 2002

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, <http://www.bumko.gov.tr> (E.T. 08.12.2006)

İç Kontrol: Kamusal Hesap Verme Sorumluluğu İçin Bir Yapı Oluşturulması, çeviren; ÖZEREN, Baran, Mayıs 2002

İKİZ, Cengiz, SOMEL, Ali, “Türkiye’de Planlama ve Planlama Anlayışının Değişmesi”, *Tartışma Metinleri*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, NO:81, 2005

İmai Masaaki, *KAİZEN Japonya’nın Rekabetteki Başarısının Anahtarı*, Brisa A.Ş yayını, Türkçe Üçüncü baskı, İstanbul 1997

Kalite Kitabı, <http://www.tusiad.org.tr/turkish/rapor/siad2kalite/html/sec3.html>

Kamu Denetim Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Konusunda TESEV Görüş ve Önerileri, Temmuz, 2004

Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 9. Kalkınma Planı, DPT, 2006

Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, <http://www.sp.gov.tr/documents/Sp-Kilavuz2.pdf> (E.T. 09.02.2007)

KARABACAK, Serkan, *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İsveç Örneği*, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı, Temmuz 1999

KESİK, Ahmet, “Performans Esaslı Bütçeleme”, *5. Kalite Sempozyumu, Kamu Kaynaklarının Etkili Yönetimi; Stratejik Planlama Ve İzleme*, Ankara, 9–10 Haziran 2004

KESİK, Ahmet, “Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Program Ve Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği”, *Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma* 20. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirileri, Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Karahayıt/Pamukkale, Mayıs 2005

KÖSE, H.Ömer, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, TC Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/ İnceleme/ Çeviri Dizisi NO:12, Ankara, Ekim 2000

KÖSEOĞLU, M. Akif, *Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Performans Ölçümü*,
Uzmanlık Tezi, DPT, Haziran 2005

Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi, Çeviren: Gonca İSTANBULLUOĞLU,
T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, Kasım 2005

Muhasebat Genel Müdürlüğü, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: *Nakit Esasından Tahakkuk Esasına*, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışma Grubu, Ankara, Kasım 2002

MUTLUER, M. Kamil, ÖNER, Erdoğan ve KESİK, Ahmet, *Bütçe Hukuku*, Birinci Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Mayıs 2005

NOHUTÇU, Ahmet “Sürdürülebilir Kamu Yönetimi Kalitesi İçin Toplam Kalite Yönetimi Performans Yönetimi Sorun Alanları, Uygulamalar ve Türk Kamu Yönetimine Uyarlanması” *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003

OECD Public Governance And Territorial Development Directorate Public Governance Committee, *Budgeting In Turkey*, Working Party of Senior Budget Officials, GOV/PGC/SBO(2007)6

ONAR Sıddık Sami, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, İstanbul,1966, C.1

ORAL, Esin, *Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme*, Yayınlanmamış Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, Nisan 2005

Orman Genel Müdürlüğü 2007 Yılı Döner Sermaye Bütçesi, Ankara, Ocak 2007

ÖRÜCÜ, Edip, KÖSEOĞLU, Mehmet Ali, *İşletmelerde İşgören Performansını Değerlendirme(KİT'ler İçin Avrupa Birliği Uyumlu Bir Model Önerisi)*,Gazi Kitabevi, Ankara, Eylül 2003

ÖZDEMİR, Umut Evin, “Stratejik Planlama ve İyi Yönetişim” *İyi Yönetişimin Temel Unsurları*, T.C.Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, 2003

ÖZER, Hüseyin, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, T.C. Sayıştay 135 Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara,1997

ÖZEREN, Baran, *İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları*, İnceleme, TC Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, Birinci Basım, Ağustos 2000

ÖZEREN, Suat, *ABD’de Planlama Yaklaşımındaki Gelişmeler*, DPT, Ankara

Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi(Taslak), www.bumko.gov.tr

POLAT, Necip, “Sayıştayın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:60 Ocak-Mart 2006, ss.35-36
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der60m2.pdf>

SAMSUN, Nihal, “Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim”, *İyi Yönetişimin Temel Unsurları*, T.C.Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, 2003

SARAN, Ulvi, *Kamu Yönetiminde Yeniden yapılanma*, Atlas Yayıncılık, , Birinci Baskı, Ankara, Ağustos 2004

Sayıştay İle Yüksek Denetleme Kurulu’nun Tek Çatı Altında Toplanması Hakkında Yüksek Denetim Elemanları Derneğinin Görüşleri,
http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_yde_gorusler.doc (E.T.30.03.2007)

Sayıştay’ın Performansının Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu, Ankara: Sayıştay Yayını, 2002

SELÇUK, Faruk, Anjariitta, Rantanen, *Türkiye’de Kamu Harcamaları ve Kamu Borçlanması, Mali Disiplin Gereği Üzerine Bazı Gözlemler*, TÜSİAD, Ocak 1996

SEVİM, Adnan Yrd. Doç. Dr. *Toplam Kalite Yönetiminde Bir Araç Olarak Toplam Kalite Maliyet Sisteminin Kurulması ve Bir Uygulama*, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayını, Eskişehir, 1999

SÖYLER, İlhami, “ Kamu Mali Yönetim Sisteminin Denetim Tekniği ve Süreçleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 2007, Ankara,

Sayı:30Standarts For Internal Control in the Federal Government, çeviren;
ÖZEREN, Baran, Mart, 2002

T.C. Başbakanlık Devlet Personel Başkanlığı, **Eğitim Ve Gençlik Merkezi Programları Merkezi Başkanlığı Tarafından Leonardo Da Vinci Programı Çerçevesinde Yürütülen Yerel Yönetimlerde İnsan Kaynakları Yönetimi Projesi Nihai Raporu**, Aralık 2005

T.C. Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı, **Başbakanlıkta Avrupa Birliği Ortak Değerlendirme Çerçevesinin Uygulanması**, Ankara, Aralık 2006

T.C. Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı, **Kamu Kesiminde Kaynakları Etkin Kullanma ve Maliyetleri Düşürme**, Ankara, Ağustos 2005

T.C. Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı, **Kamu Kesiminde Kaynakları Etkin Kullanma ve Maliyetleri Düşürme -2005 Yılı Projeleri**, Ankara, Ekim 2006

T.C.Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, **İyi Yönetişimin Temel Unsurları**, 2003

T.C. Maliye Bakanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Başkanlığı, **Mali Kontrol Flash Tanıtıcı Tarama Toplantısı Notu**, 18 Mayıs 2006, Brüksel, (E.T. 11.04.2007)

TEPAV/EPRI, **Genel Değerlendirme Çerçevesi; Kuruluşunuzu Özdeğerlendirme Aracılığıyla Geliştirin**, Birinci Baskı, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı Yayını, Ankara, Aralık 2005

TIJSELING, I.C., UDEN, P.G.J.van, **Made in Holland Dutch Public Finance: lessons and experiences**, National Academy for Finance and Economy, Den Haag 2004

TKY Kitabı, http://www.maliye.gov.tr/kalite/tkykitap/TKY_KITABI.pdf

TOKER M. Cem ve EKİCİ Birol, “ Vatandaş Odaklı Yönetim Ve İçişleri Bakanlığı Uygulaması”, **Kamu Yönetiminde Kalite 3. Ulusal Kongresi**, TODAİE Yayını NO:319, Kasım 2003

TOKER, **Murat, Mali Saydamlık ve Türkiye**,

<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/24malisaydamlık.pdf>

Toplam Kalite Yönetimi(TKY) Felsefesi,<http://www.kalite.saglik.gov.tr/makaleler.html>

TÜĞEN, Kamil, ÖZEN, Ahmet, “Çok Yıllı(Orta Vadeli) Bütçeleme Sistemi ve Uygulamaları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E. Dergisi**, Cilt 6, Sayı:3, 2004

TÜMER, Sumru , “**Kurumsal Performans Yönetim Sistemi**”, Milli Prodüktivite Merkezi, Ocak, 2007

[http://www.tobb.org.tr/organizasyon/sanayi/kalitecevre/akredite/MPM%20\(S.T.UME\).ppt](http://www.tobb.org.tr/organizasyon/sanayi/kalitecevre/akredite/MPM%20(S.T.UME).ppt),

Türkiye 2006 Yılı İlerleme Raporu, Gayri Resmi Tercüme,

http://www.tobb.org.tr/abm/haberler/epb/IlerlemeRaporu_8Kasim2006_TamamininCevirisiMFA.pdf (E.T.11.04.2007)

TÜSİAD Risk ve Değer Yönetimi Çalışma Grubu, **Kurumsal Risk Yönetimi**, Aralık 2006

T.C. Maliye Bakanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, **Uluslararası Mali Standartlar** Ankara: 2002

ULUSOY, Ahmet, **Devlet Borçlanması**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2001

YILMAZ, Hakkı Hakan, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği**, Mayıs 1999

<http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/yilmazh/zelanday.pdf>.

YILMAZ, Osman, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, Şubat 2001 <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/yilmazo/reform.pdf>

YÖRÜKER, Sacit, “Başka Ülke Örnekleri temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve”, **TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı**, Ankara, Mayıs 2004

YÖRÜKER, Sacit, ÖZEREN, Baran, **ASOSAI Performans Denetimi Rehberi**, Çeviri, TC Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:24, Ekim 2002

Yüksek Planlama Kurulu'nun 14 ağustos 2003 tarih ve 2003/31 sayılı Kararıyla kabul edilen **2003 Yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programı**, Ankara, Ağustos 2003

İNTERNET ADRESLERİ

www.basbakanlik.gov.tr

www.maliye.gov.tr

www.bumko.gov.tr

www.muhasibat.gov.tr

www.dpt.gov.tr

www.sgb.gov.tr

www.sp.gov.tr

www.tesev.org.tr

www.kalder.org.tr

www.tusiad.org.tr

www.canaktan.org