T.C.
Maliye Bakanlığı
Strateji Geliştirme Başkanlığı

TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNDE PERFORMANS DENETİMİ

Ekrem CANDAN

Ankara, 2007

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Strateji Geliştirme Başkanlığı

TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNDE PERFORMANS DENETİMİ

Ekrem CANDAN

Ankara, 2007

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Strateji Geliştirme Başkanlığı
Yayın No:2007/374

www.maliye.gov.tr
e-maliye@maliye .gov.tr

Her hakkı Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı'na aittir.
Kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir.

ISBN: 978-975-8195-12-1

1000 Adet
Ankara, 2007

Tasarım: İvme
Tel: 0312 230 67 01

Baskı: Ümit Ofset Matbaacılık
Tel: 0312 384 26 27

İTHAF

Bugünlere gelmemde maddi ve manevi yönden büyük emek ve destekleri bulunan, hayat boyu minnettar olduğum Sevgili Anneciğim ve Muhterem Babacığıma sonsuz şükran, sevgi ve hürmetlerimle...

ÖNSÖZ

Dünyada, özellikle gelişmiş ülkelerde yıllardan beri önem kazanan ve gün geçtikçe yaygınlaşan "performans denetimi"nin Türkiye'de aynı düzeyde kabul gördüğünü söylemek çok güçtür. Gerçekten, ülkemizde yasal ve kurumsal altyapı eksikliği, kamu mali yönetim sisteminin niteliği, değişime yönelik bürokratik direnç ve kamudaki teftişçi/soruşturmacı yaklaşım gibi nedenlerle denetimden çok "teftiş" ve "soruşturma" görevlerine ağırlık verilmiştir. Denetim uygulamaları ise, düzenlilik denetimleri biçiminde gerçekleştirilmiş ve performans denetimi yapılamamıştır.

90'lı yıllara gelindiğinde performans denetimine geçiş yönünde çeşitli çalışma ve düzenlemeler yapılmış ve bazı teftiş ve denetim birimleri ile Sayıştay tarafından çeşitli performans denetimi uygulamaları gerçekleştirilmiştir. Bununla birlikte, bu sınırlı performans denetimi uygulamaları yaygınlaştırılamamış, teftiş ve soruşturma görevlerinin ağırlığı korunduğu gibi, denetimlerdeki baskın yön de uygunluk denetimleri olmuştur.

Ancak, 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamudaki denetim sisteminin organizasyonel ve fonksiyonel yapısına ilişkin hukuki çerçeve yeniden düzenlenmiştir. Hesap verilebilirlik ve saydamlık üzerine kurgulanan yönetim sorumluluğuna dayalı yeni mali yönetim ve kontrol sistemi performans denetiminin önemini ve güncelliğini arttırmıştır.

Söz konusu olgu ve gelişmelerden hareketle, bu çalışmayla Türk bütçe sistemindeki performans denetimi uygulamalarının eleştirel bir yaklaşımla değerlendirilmesine çalışılmış, yapılan değerlendirme ve önerilerle kontrol ve denetim uygulamalarının etkinliğinin arttırılması, kamuda performans denetimi uygulamalarının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasına katkıda bulunulması amaçlanmıştır.

Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Bilim Dalında yaptığım tez çalışması sonucunda hazırladığım bu eser için; tez danışmanlığımı üstlenmeyi kabul eden ve tezin hazırlanması sırasında değerlendirme ve önerileri ile büyük katkı sağlayan saygıdeğer hocam Maliye Bölümü Başkanı Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL'e, yaptıkları tenkit

ve önerilerden dolayı tez jürisi üyeleri ve kıymetli hocalarım Prof. Dr. Turgay BERKSOY ve Prof. Dr. Billur Serap YALTI'ya teşekkürlerimi sunuyorum.

Diğer yandan, öğrenimim sırasında her zaman destek ve yardımlarını gördüğüm Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü Prof. Dr. Zafer KESEBİR ve Enstitü Sekreteri Nesrin KAYDUL'a, yazım aşamasında tezimi okuyup değerlendiren üstadım Sayın Hami ÖRENAY'a şükran borçlu olduğumu ifade etmeliyim.

Ayrıca, yüksek lisans öğrenimim sonucunda ortaya çıkan bu eserin Bakanlığımız yayınları arasında basılmasına karar vererek, denetim mesleğine ilişkin tezimin, vardığım araştırma sonuçlarının ve fikirlerimin meslektaşlarıma, yetkili mercilere ve ilgililere kitap olarak ulaşmasına imkan sağlayan Maliye Bakanlığı Müsteşarı Sayın Hasan Basri AKTAN'a ve Strateji Geliştirme Başkanı Sayın Doç. Dr. Ahmet KESİK'e teşekkürlerimi sunuyorum.

Son olarak, öğrenimim sırasında ve iş hayatımda bana cömertçe bahşettikleri manevi desteklerinden ve yoğun çalışma tempoma aylarca müsamaha göstererek yaptıkları fedakârlıklardan dolayı sevgili eşim ve biricik kızıma da teşekkür etmeyi bir borç biliyorum.

Çalışmanın uygulayıcı ve araştırmacılara faydalı olmasını diliyorum.

Ekrem CANDAN

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

KISALTMALAR ..... XİV

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
BÜTÇE KONTROL VE DENETİMİ: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

I. GENEL OLARAK DENETİM VE KONTROL 7
A. Denetim Kavramı 7
B. Denetim Konusundaki Farklı İncelemeler 10
C. Denetimin İşlevi ve Amacı 13
D. Kontrol ve Denetim Kavramlarının Tanımı ve Mahiyeti 17
1. Kontrol ve Denetim Kavramlarının Kullanımı 17
2. Kontrol Kavramının Tanımı ve Mahiyeti 19
3. Denetim Kavramının Tanımı ve Mahiyeti 20
4. Kontrol ve Denetim Arasındaki Farklılıklar 22
II. BÜTÇE KONTROL VE DENETİMİ 23
A. Bütçe Kontrolü ve Bütçe Denetimi Ayrımı 23
B. Bütçe Kontrolü ve Bütçe Denetimi Kavramlarının Farklı Kullanımları 27
C. Yasal Düzenlemelerde Kontrol ve Denetim Kavramları İle Türleri 30
D. Bütçe Kontrol ve Denetiminin Amacı ve Kapsamı 32
E. Bütçe Kontrol ve Denetiminin Önemi 35
F. Genel Olarak Bütçe Denetim Sistemleri 38
1. Kontrol ve Denetim Türleri 39
a. Organlar Bakımından 40
b. Bütçe Süreci ve Zaman Bakımından 40
c. Unsurlar Bakımından 40
d. Yer Bakımından 41
e. Bütçe Uygulamasında Görev Alanlar Bakımından 41
f. Amaç ve Nitelik Bakımından 41
2. Kontrol ve Denetimlerin Konusuna İlişkin Değerlendirme 41
III. DENETİM TÜRLERİ VE PERFORMANS DENETİMİ 43

A. Denetim Türlerine İlişkin Ayrımlar 43
B. Amacı ve Niteliği Bakımından Denetim Türleri 44
1. Düzenlilik Denetimi 45
2. Mali/finansal Denetim 46
3. Performans Denetimi 47
4. Program Sonuçlarının Denetimi 48
5. Faaliyet Denetimi 48
6. Risk Denetimi 49
7. Kapsamlı Denetim 50
8. Klasik Denetim 51
9. Çağdaş denetim 51

İKİNCİ BÖLÜM
PERFORMANS DENETİMİ

I. PERFORMANS DENETİMİ TANIMI 53
II. PERFORMANS DENETİMİNİ DOĞURAN SAİKLER VE GELİŞİMİ 55
A. Performans Denetimini Doğuran Saikler 55
1. Kamu Harcamalarındaki Artış ve Halkın Bilinçlenmesi 56
2. Denetim Anlayışındaki Gelişme ve Değişimler 56
3. Kamu Yönetimi ve Bütçe Alanındaki Gelişmeler 57
4. Uluslararası İlişkiler ve Meslek Örgütleri 59
B. Düzenlilik Denetiminden Performans Denetimine Geçiş 59
C. Performans Denetiminin Gelişimi 61
III. PERFORMANS DENETİMİNİN MAHİYETİ, AMAÇLARI VE ÖZELLİKLERİ 63
A. Performans Denetiminin Faaliyet Alanı ve Sınırı 63
B. Performans Denetiminin Amaçları 64
C. Performans Denetiminin İşlevleri ve Özellikleri 67
D. Performans Denetiminin Yapılmasını Gerektiren Nedenler 69
E. Performans Denetimi İle Düzenlilik Denetimi Arasındaki Farklılıklar 71
IV. PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI 74
A. Tutumluluk-Verimlilik-Etkinlik Kavramları 74
1. Tutumluluk 75

2. Verimlilik 76
3. Etkinlik 78
B. Tutumluluk-Verimlilik-Etkinlik İlişkisi 79
C. Tutumluluk-Verimlilik-Etkinlik Unsurlarının Denetimi 80
D. Performans Denetiminde Yeni Unsurlar 82
V. PERFORMANS ÖLÇÜMÜ 83
A. Performans Ölçümünün Tanımı ve Mahiyeti 83
B. Performans Ölçümünün Yararları 85
C. Performans Ölçüm Kavramları 87
1. Genel Olarak Performans Ölçüm Kavramları 87
2. Performans Ölçüleri ve Performans Göstergeleri 88
D. Performans Ölçütleri 89
E. Performans Ölçüm Sisteminin Tasarımı ve Tatbiki 90
F. Performans Denetimi-Performans Ölçümü İlişkisi 92
VI. PERFORMANS DENETİMİNDE ÖLÇÜM VE KRİTERLER 92
A. Performans Ölçüm Aracı Olarak Performans Denetimi 93
B. Performans Denetiminde Kriterler 94
C. Kamuda Performans Ölçümü ve Denetimindeki Güçlükler 95
VII. PERFORMANS DENETİMİNİN UYGULANMASI 98
A. Denetim Süreci 98
B. Performans Denetiminde Kullanılan Teknikler ve Denetim Yaklaşımı 98
C. Performans Denetimi İçin Gerekli Koşullar 101

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNDE BÜTÇE KONTROL VE DENETİMLERİ

I. GENEL OLARAK BÜTÇE SİSTEMLERİ 103
A. Geleneksel (Klasik) Bütçe Sistemi 104
B. Performans Bütçe Sistemi 105
C. Program Bütçe ve Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi 105
D. Sıfır Esaslı Bütçe Sistemi 108
II. BÜTÇE SİSTEMİ İLE BÜTÇE DENETİMİ İLİŞKİSİ 109
A. Bütçe Sistemi İle Denetim İlişkisi 109
B. Bütçe Denetimlerinin Mahiyeti ve Niteliği 111

III. TÜRK BÜTÇE SİSTEMİ 113
A. KMYKK Öncesi Uygulama 113
1. Bütçeye İlişkin Yasal Düzenlemeler 113
2. Türkiye'de Uygulanan Bütçe Sistemleri 114
3. Bütçenin Kontrol ve Denetimine İlişkin Uygulamalar 117
B. KMYKK İle Öngörülen Bütçe Sistemi ve Uygulama 119
1. Kamu Mali Yönetimine İlişkin Genel Çerçeve 119
2. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi 122
3. Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları 123
IV. TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNDEKİ BÜTÇE KONTROL VE DENETİM UYGULAMALARI 127
A. Türkiye'de Bütçe Kontrol ve Denetimine İlişkin Genel Çerçeve . 127
B. Bütçe Hazırlık Sürecindeki Kontroller 130
1. Merkezi Yönetim Bütçesinin Hazırlık Sürecindeki Kontroller . 131
a. Bütçe Hazırlığında Koordinasyon ve Mali Kontrol 132
b. Bütçe Hazırlığında Esas Alınacak Dokümanlar 133
c. Gelir ve Gider Tekliflerinin Hazırlanması 134
d. Bütçe Tekliflerinin Görüşülmesi ve Son Şeklinin Verilmesi 135
e. Bütçe Kanun Tasarısının TBMM'ye Sunulması ve Görüşülmesi 136
f. Bütçe Kanununu Onayı ve Yayımlanması 136
2. Mahalli İdare ve Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçelerinin Hazırlık Sürecindeki Kontroller 137
3. Bütçenin Hazırlık Sürecindeki Ön Kontrollerin Kapsamı ve Niteliği 137
C. Bütçenin Uygulanması Safhasındaki Kontrol ve Denetimler 141
1. Bütçe Uygulamasındaki İdari Kontrol ve Denetimler 141
a. Hiyerarşik ve İdari Kontroller 143
b. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol 144
(1) Kontrole ilişkin genel çerçeve 144
(2) Ön Mali Kontrol 146
(a) Mali hizmetler birimince yapılacak ön mali kontrol ... 147
(b) Harcama birimlerinde yapılacak ön mali kontrol 149
(3) Muhasebe Yetkilileri Tarafından Yapılan Kontrol 150
(4) Giderin Safhaları İtibariyle Yapılan Kontroller ve Diğer Kontrol Uygulamaları 151

c. Merkezi Kamu İdareleri Tarafından Yapılan Özellikli Bazı Kontroller 152
d. Uygulama Sırasında Teftiş Kurulları ve Denetim Birimleri Tarafından Yapılan Denetimler 156
e. Sayıştay'ın Uygulama Sırasındaki Denetim Yetkisi 156
f. Kamu İhale Kurumu Tarafından Yapılan İnceleme 157
2. Bütçe Uygulaması Sırasındaki Yargı Denetimi 159
a. İdari Yargı Tarafından Yapılan Denetim 160
b. Adli Yargı Tarafından Yapılan Denetim 161
3. Bütçe Uygulaması Sırasındaki Yasama Denetimi 162
D. Bütçe Uygulaması Sonrasında Yapılan Denetimler 166
1. İdari Denetim 166
a. KMYKK Öncesi Uygulama 167
b. KMYKK Sonrası Durum 168
2. Yargı Denetimi 170
a. Sayıştay Denetimi 170
(1) Sayıştay'ın Görev ve Fonksiyonları 171
(2) Hesapların Denetimi ve Hükme Bağlanması 173
(3) TBMM'ye Sunulacak Raporlar ve Genel Uygunluk Bildirimleri 176
(a) TBMM'ye yapılan raporlamalar 176
(b) Genel uygunluk bildirimleri 177
(4) Verimlilik ve Etkinlik Değerlendirmeleri 179
(5) TBMM'nin Talebi Üzerine Gerçekleştirilen Özel Denetimler 179
3. Yasama Denetimi 180
a. Kesin Hesap Kanunuyla Yapılan Denetim 181
b. Uygulama Sonrasında Yapılan Diğer Yasama Denetimleri 185
c. Kamu Denetçiliği Kurumunun Denetimi 186
E. Mahalli İdare ve Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçelerinin Kontrol ve Denetimi 189
1. Sosyal Güvenlik Kurumları 189
2. Mahalli İdareler 190
F. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarda Bütçe Kontrol ve Denetim Uygulamaları 192

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNDE PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARI

I. BÜTÇE DENETİMİNDEKİ SORUNLAR VE YAPILAN DÜZENLEMELER 195
A. Bütçe Denetimindeki Yetersizlikler ve Sorunlar 195
1. Geleneksel Teftiş ve Denetim Uygulamalarındaki Sorun ve Yetersizlikler 196
2. Sayıştay Denetimindeki Yetersizlikler ve Sorunlar 203
B. Denetim Sisteminin İyileştirilmesi ve Performans Denetimine Geçiş İçin Yapılan Düzenlemeler 205
II. TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNDE PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARI 208
A. KMYKK Öncesi Durum ve Yapılan Denetimler 209
1. Yüksek Denetleme Kurulunun Yaptığı Performans Denetimleri 210
2. Sayıştay'ın Performans Denetimi Uygulamaları 212
a. Sayıştay'ın Performans Denetimi Yetkisi 214
b. Sayıştay'ın Yaptığı Performans Denetimleri 215
(1) Pilot Performans Denetimleri 215
(2) Diğer Performans Denetimleri 218
c. Sayıştay'ın Performans Denetimi Yaklaşımı 220
d. Sayıştay'ın Yeniden Yapılandırılması ve Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesine İlişkin Çalışmalar 221
3. Diğer Teftiş ve Denetim Birimlerinin Performans Denetimi Uygulamaları 223
4. Performans Ölçümü ve Performans Değerlendirmelerine İlişkin Durum 227
B. KMYKK Sonrası Durum ve Performans Denetimi 227
1. Yüksek Denetleme Kurulu 229
2. Sayıştay 229
3. Kamu İdarelerinin İç Denetim Birimleri 231
4. Performans Ölçümleri ve Performans Değerlendirmeleri 236
III. PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER 238
A. Sayıştay'ın Performans Denetimi Uygulamalarının Değerlendirilmesi 239

B. Denetimin Etkinliğinin ve Kalitesinin Geliştirilmesine İlişkin Değerlendirme ve Öneriler 244
1. Performans Denetimi Uygulamalarında Dikkate Alınması Gerekli Hususlar 244
2. Performans Denetiminin Kapsam ve Niteliğine İlişkin Değerlendirmeler 252
3. Parlamento ve Sayıştay Denetimine İlişkin Değerlendirmeler .. 257
IV. BÜTÇE KONTROL VE DENETİMLERİ İLE MALİ YÖNETİM VE KONTROL SİSTEMİNE İLİŞKİN SOMUT UYGULAMA ÖNERİLERİ 262
A. Sayıştay Denetimi: Kapsam ve Metodoloji 262
B. İç Denetime Geçiş ve Yapılması Gerekenler 263
C. Kamu İdarelerinin Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemleri 264
D. Bütçenin Hazırlık Sürecindeki Kontroller 266
E. Mali Yönetim ve İç Kontrole İlişkin Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu 267
F. TBMM Denetimi ve Hesap Verme Sorumluluğunun Sonuçları ... 268

SONUÇ 270

KAYNAKÇA 275

KISALTMALAR

bkz **:** Bakınız
C. : Cilt
çev. **:** Çeviren
drl. : Derleyen
DPT **:** Devlet Planlama Teşkilatı
ed : Editör
INTOSAI : Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği
KMYKK **:** 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KHK **:** Kanun Hükmünde Kararname
KİK **:** Kamu İhale Kurumu
KDKK : Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu
KDK : Kamu Denetçiliği Kurumu
MUK **:** 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu
MYBK : Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu
md. : Madde
PBK **:** Plan ve Bütçe Komisyonu
s. **:** Sayfa
SK **:** Sayıştay Kanunu
ss. : Sayfa aralığı
TBMM **:** Türkiye Büyük Millet Meclisi
TESEV : Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı
TİD **:** Türk İdare Dergisi
TODAİE **:** Türkiye Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
VET : Verimlilik, etkinlik, tutumluluk
YPK **:** Yüksek Planlama Kurulu

GİRİŞ

Son yıllarda birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de çeşitli nedenlerle kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yeniden düzenlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu yöndeki talepler iç ve dış etkenler olmak üzere iki yönlü olmuştur. Avrupa Birliği, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonunun beklenti, talep ve tavsiyeleri reformların gerçekleştirilmesi konusunda en önemli tetikleyici faktör olarak ortaya çıkmıştır. Türkiye'nin bu kuruluşlarla ilişkileri, kredi münasebetleri özellikle borç yönetimi, bütçeleme süreci ve denetim sistemi konularında reformların yapılmasını zorunlu kılmıştır. Ayrıca, gelişmiş bazı ülkelerde genelde kamu yönetimi, özelde ise mali yönetim sistemi, bütçe ve harcama süreçleri gibi konularda yapılan reformlar ve iyi uygulamalar da Türkiye'yi benzer arayışlara yönelten diğer bir etken olmuştur.

Diğer yandan, Türkiye'de kronikleşen kamu finansman açıkları, bütçe açıkları ile sürekli artan borçlanma gereği ve bunun doğurduğu ağır borç yükü, kamu harcamalarında mali disiplinden uzaklaşılması, geleneksel yönetim ve denetim mekanizmalarının yetersiz kalması, hesap verme sorumluluğuna ve saydamlığa dayanmayan yönetim anlayışının doğurduğu olumsuzluklar, kamuda yaygın bir hal alan savurganlık, yolsuzluk, usulsüzlük ve suistimaller, mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa dayalı mali yönetim ve kontrol sisteminin zaafları, eksiklikleri ve uygulamada karşılaşılan sorunlar, bütçeleme sürecindeki yetersizlikler, kaynakların tahsisinde ve kullanımındaki etkinsizlikler gibi hususlar da mali yönetim reformunu doğuran iç etkenler olmuştur.

Ülkemizde mali yönetim ve denetim alanındaki reform ihtiyacı, esas itibariyle bütçe kontrol ve denetimlerinin etkin olmaması ve beklenen işlevleri görmemesinden kaynaklanmıştır. Türkiye'de bütçenin kontrol ve denetimine ilişkin faaliyetlerin etkinliği sorunu yıllarca en önemli tartışma konularından birini teşkil etmiştir. Türk bütçe sistemi uygulamasında bütçenin kontrolü ve denetimine ilişkin süreç ve mekanizmaların yetersizliği, kaynakların elde edilmesi, tahsisi ve kullanımındaki etkinsizliği ve başarısızlığı bütçenin hazırlık, uygulama ve uygulama sonrasında gerçekleştirilen kontrol ve denetim uygulamalarının da yeniden düzenlenmesini zorunlu kılmıştır.

Kamu mali yönetim reformuna ilişkin olarak 1990'lı yıllarda başlayan çalışmalar nihayet 2003 yılında tamamlanmış ve 10.12.2003 tarihinde 5018

sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) kabul edilmiştir. Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak amacıyla, kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrolü gibi konular bu Kanunla düzenlenmiştir. 5018 sayılı Kanunun bazı hükümleri 2004 yılından itibaren tedricen yürürlüğe konulmuş, 1 Ocak 2006 tarihi itibariyle ise Kanun tüm hükümleriyle yürürlüğe girmiştir. Ancak, yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin tüm mekanizma ve müesseseleri henüz hayata geçirilememiştir.

Bütçenin kontrol ve denetimine ilişkin süreç ve mekanizmalar da 5018 sayılı Kanunla yeniden düzenlenmiş, bu kapsamda gerek harcama öncesi kontroller gerekse de harcama sonrasında yürütülen teftiş ve denetimler söz konusu Kanunla öngörülen yeni yaklaşımlar ve uluslararası uygulamalar ışığında yeniden yapılandırılmıştır. Anılan Kanunla yapılan mali yönetim reformunun en önemli ayaklarından birisi kamuda yönetim sorumluluğuna dayalı bir iç kontrol sisteminin tasarlanması olmuştur.

Bu kapsamda, harcama öncesi kontrol ve harcama sonrası denetimler konusundaki merkeziyetçiliğe son verilerek adem-i merkeziyetçi bir yaklaşım benimsenmiş, hesap verme ve yönetim sorumluluğunun gereği olarak kamu idarelerine, sorumluluklarına paralel bir şekilde yetki verilmiştir. Bunun gereği olarak, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın harcama öncesi kontrol konusundaki görev ve yetkilerine son verilmiştir. Kamu idarelerinin harcamaları ve mali işlemlerine yönelik olarak Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı tarafından yapılan harcama sonrası yasal uygunluk denetimleri de sınırlandırılmıştır. İç kontrol faaliyetleri, ön mali kontrol ve iç denetim konusunda sorumluluk ve yetki kamu idarelerine verilmiştir. Ayrıca, dış denetim kuruluşu olarak Sayıştay'ın görev ve yetkisi yeniden tanımlanmış ve hem kurumsal hem de fonksiyonel olarak genişletilmiştir.

Mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme gibi yaklaşımlara dayanan yeni mali yönetim ve kontrol sistemi kamu idarelerinin söz konusu esaslar ve yönetim sorumluluğu çerçevesinde oluşturacakları iç kontrol sistemine dayanmaktadır. İdarelerin iç kontrol sistemlerinin/faaliyetlerinin niteliği aynı zamanda iç ve dış denetimi de çok yakından ilgilendirmektedir.

Ayrıca, iç ve dış denetim faaliyetlerinin niteliği de hem iç kontrolün hem de genel olarak idarelerin faaliyetlerinin ve kaynak kullanımlarının yeterlilik ve etkinliğine tesir edecek bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, idarelerin yönetim sorumluluğu kapsamında tasarlayıp uygulayacakları iç kontrol sistemleri ile harcama sonrasında gerçekleştirilecek iç ve dış denetimler bir bütünlük oluşturmaktadır. İç kontrol sistemleri ile denetim faaliyetleri Türk kamu iç mali kontrol sisteminin temel unsurları olarak ortaya çıkmaktadır.

Kaynakların elde edilmesi, tahsisi ve kullanımında bütçenin kontrol ve denetiminin hayati bir öneme haiz olduğu tartışmasızdır. Literatürde "bütçe denetimi" olarak adlandırılan faaliyetler esas olarak "kontrol" ve "denetim" olmak üzere iki yönlüdür. Kontrol faaliyetleri yönetim sorumluluğu kapsamında ve idarece gerçekleştirilen faaliyetleridir. Denetim faaliyetleri ise, parlamento, yerel meclisler, yargı kuruluşları ve denetim organları tarafından yapılan denetimlerden oluşmaktadır. Mesleki bir faaliyet olarak denetim elemanları tarafından yürütülen denetimler ile parlamento, yargı organları ve diğer merciler tarafından gerçekleştirilen denetimler nitelik ve yöntem itibariyle farklılık arz etmekle beraber, bu faaliyetler de geniş anlamda bütçe denetimi kapsamına girmektedir.

Türkiye'de bütçenin kontrol ve denetimlerine ilişkin hukuki çerçeve, T.C Anayasası ile 5018 sayılı Kanun ve diğer kanunlarla düzenlenmiştir. Parlamento, yerel meclisler ve yargı organları gibi kuruluşların ilgili yasalar uyarınca yaptıkları özellikli denetimler ve idarelerin yönetim sorumluluğu kapsamında yürütülecek mali kontroller hariç tutulacak olursa, son düzenlemeler çerçevesinde bütçe denetimi kamu idarelerinin iç denetçileri ile dış denetim organı olan Sayıştay tarafından yapılacaktır.

Yeni düzenlemelere göre iç ve dış denetimler, eskisinden farklı olarak yalnızca hukuka uygunluk biçiminde gerçekleştirilmeyecek, düzenlilik denetimleri yanında performans denetimlerini de kapsayacaktır. Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması KMYKK'yla oluşturulan kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin amaç ve temel ilkesi olmuştur. Bu Kanunla getirilen yeni sorumluluk anlayışı da esas olarak buna dayanmaktadır. Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilip edilmediği, bu ilkelere uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesinde performans denetiminin önemli bir işlevi bulunmaktadır.

Türkiye'de KMYYK'nın yürürlüğe girmesinden önce de çeşitli performans denetimi uygulamaları gerçekleştirilmiş ve bu denetimlerin yaygınlaştırılması yönünde çalışmalar yürütülmüştür. Ancak, kamudaki bu denetimler çok sınırlı kalmıştır. Türkiye'de uygulanan teftiş ve denetimlerde geleneksel metotların kullanılması, teftiş ve denetim uygulamalarının mevzuata uygunluğun incelenmesine odaklanması, sistem ve faaliyet odaklı denetim yerine, işlem bazlı ve personelin hata ve suçunu ortaya koymaya yönelen soruşturma, teftiş ve denetimlere ağılık verilmesi ve kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasında etkinliğin sağlanması yönünde denetim yapılamaması, diğer taraftan, bazı denetim organlarınca gerçekleştirilen performans denetimlerinin sınırlı kalması ve yaygınlaştırılmaması önemli bir sorun olarak ortaya çıkmıştır.

Bu nedenle, Türk bütçe sisteminde performans denetimine geçilmesi, bu denetimlerin yaygınlaştırılması ve denetimlerin etkinliğinin artırılması önem kazanmıştır. KMYKK'da performans denetiminin düzenlenmiş ve bu denetimin iç ve dış denetim organlarınca yapılacağının öngörülmüş olması da konunun önemini artırmaktadır. Öte yandan, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, hesap verme sorumluluğu, iç kontrol sistemi gibi yeni yönetim araçları performans denetimlerinin önemi artırdığı gibi, denetimlere ilişkin idari ve mali-bütçesel çerçevenin sağlam bir şekilde oluşturulmasına katkı yapmıştır. Bu husus, performans denetimlerinin etkinliğini geliştirecek ve bu denetimlerin yaygınlaştırılmasını sağlayacaktır. Bu nedenle, güncel düzenlemeler ve gelişen uygulamalar çerçevesinde Türk bütçe sistemindeki performans denetimi uygulamalarının incelenmesi önemli bulunmuş ve bu husus tez konusunun belirlenmesinde etkili olmuştur.

Bu çalışmada, Türk bütçe sisteminde performans denetimine geçiş yönünde yapılan düzenlemeler ile performans denetimi uygulamaları incelenmiştir. Performans denetimi, denetimin alt yapısını ve çerçevesini oluşturan kamu mali yönetim ve kontrol sistemi, bütçe sistemi ile bütçe kontrol ve denetimleri kapsamında ele alınmıştır. Bu amaçla, Türkiye'de bütçenin hazırlanması ve uygulanması sırasında gerçekleştirilen kontrol ve denetimler ile bütçe uygulamaları sonrasında yapılan denetimler kapsamlı olarak incelenmiştir. Bu çalışmayla, Türkiye'deki performans denetimi uygulamalarının değerlendirmesi suretiyle, bu denetimlerin etkinliğinin arttırılması, geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması yönünde bazı öneriler geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, genel olarak denetim ve kontrol kavramlarına ilişkin teorik ve kavramsal çerçeve ortaya konulmakta ve bu çerçevede bütçe kontrol ve denetimi konusu incelenmektedir. Bütçe kontrol ve denetimlerinin amacı, kapsamı, önemi, bütçe denetim sistemleri, kontrol ve denetim türleri gibi konular bu bölümde ele alınmaktadır. Literatürdeki genel yaklaşımdan farklı olarak "bütçe denetimi" konusu son yasal düzenlemeler çerçevesinde kontrol ve denetim kavramları arasındaki farklılık esas alınarak incelenmektedir.

İkinci bölümde, performans denetimine ilişkin teorik çerçeve incelenmektedir. Bu kapsamda, performans denetimini doğuran nedenler ve gelişimi, performans denetiminin tanımı, mahiyeti, özellikleri, amacı, unsurları, düzenlilik denetiminden farklılıkları, denetim süreci ve metodolojisi gibi konulara yer verilmektedir. Ayrıca, performans ölçüm sistemi, performans ölçüt ve göstergeleri, performans ölçümü ile performans denetimi ilişkisi, performans denetimindeki kriterler ve kamuda performansın ölçümündeki güçlüklere de bu bölümde yer verilmektedir.

Üçüncü bölümde ise, Türk bütçe sistemindeki bütçe kontrol ve denetim uygulamaları incelenmektedir. Bu amaçla, öncelikle genel olarak bütçe sistemleri, bütçe sistemi ve bütçe denetimi ilişkisi, Türkiye'de uygulanan bütçe sistemleri ele alınmaktadır. Daha sonra, bu sistem çerçevesinde bütçe kontrol ve denetim uygulamalarına detaylı bir şekilde yer verilmektedir. Bu uygulamalar, son yasal düzenlemeler çerçevesinde bütçenin hazırlık, uygulama ve uygulama sonrası aşamalar itibariyle incelenmektedir. Bu bölümde, ayrıca, özellikli bazı kontrol/denetim uygulamalarına da yer verilmektedir.

Çalışmanın son bölümü olan dördüncü bölümde, Türkiye'de yapılan performans denetimleri incelenmektedir. Öncelikle, denetim sistemi ve geleneksel teftiş ve denetim uygulamalarındaki sorun ve yetersizlikler belirtilmekte ve bunların çözümü için yapılan çalışma ve düzenlemelere yer verilmektedir. Daha sonra Türkiye'deki performans denetimi uygulamaları eleştirel bir yaklaşımla analiz edilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca, performans denetimlerindeki etkinliğin artırılması ve bu denetimlerin yaygınlaştırılması için yapılması gerekenlere ilişkin değerlendirme ve öneriler belirtilmektedir.

Ayrıca, dördüncü bölümde son olarak çalışma kapsamında yapılan tespit ve değerlendirmeler çerçevesinde somut bazı uygulama önerileri geliştirilmektedir. Türkiye'de performans denetimlerinin etkinliği ve

beklenen yararları sağlayabilmesi için denetimle yakından bağlantılı olan mali yönetim ve kontrol sisteminin yapısı, kamudaki yönetim anlayışı, kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin niteliği ve işleyişi, bütçeleme süreci, bu süreçteki kurumlar ile görevlilerin yetki ve sorumlulukları gibi konulara ilişkin önerilere de yer verilmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

BÜTÇE KONTROL VE DENETİMİ: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

I. GENEL OLARAK DENETİM VE KONTROL

A. Denetim Kavramı

Denetim, basit bir ifadeyle, "olması gerekenle, olanın karşılaştırılması, aradaki olumsuz farkların belirlenerek düzeltici tedbirlerin alınmasıdır".[1] Başka bir yaklaşımla denetim, "bir kuruluşun faaliyetlerinin ve işlemlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesi ya da işlemesini güvence altına almak üzere incelenmesi"[2] olarak da tanımlanabilir.

Denetimin Türkçe'de yaygın olarak kullanılan anlamı, Türk Dil Kurumunun yaptığı tanımda karşılığını bulmaktadır. Bu tanıma göre, denetim, "bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmektir." Denetim hukuki anlamda ise, "gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kamu menfaati noktasından kanun, nizamname ve statüleri hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir.[3]

Denetimin çok farklı yönlerini ortaya koyan bu tanımların yanında, genel bir denetim tanımı yapılabilir. Buna göre, denetim, "bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözlemleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi sürecidir. Denetimin temel amacı, var olanı ortaya koyup olması gerekenle karşılaştırmaktır."[4] Bu niteliğiyle denetim, standartlara, önceden belirlenen hedef ve amaçlara, konuya ilişkin kural ve düzenlemelere uygunluğun sağlanması, aykırılıkların tespiti ve yapılması

[1] İsmet Mucuk, **Modern İşletmecilik**, Beşinci Basım, İstanbul: Der Yayınları, 1993, s. 158.
[2] Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Denetim Terimleri Sözlüğü, Sacit Yörüker (çev.), www.sayistay.gov.tr. (5 Mayıs 2006).
[3] Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, "İç Denetim ve Türkiye Uygulaması", www. bumko.gov.tr. (11 Nisan 2006)
[4] H. Ömer Köse, "Denetim ve Demokrasi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 33, (Nisan-Haziran 1999), s. 63.

gerekenlerle ilgili olarak öneri geliştirilmesi yönünde gerçekleştirilen bir faaliyettir.

Daha geniş ve kapsamlı bir tarifle denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları (bazı hallerde şu andaki sonuçları) önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre, tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreç olarak da tanımlanabilir.[5] Profesyonel bir mesleki faaliyet olarak yürütülen denetim "iki taraf arasında var olan hesap verme sorumluluğu ilişkisine dayanan ve bu ilişkinin tarafı olmayan bir üçüncü yetkili kişi tarafından yapılan; temelde fiili durumla ilgili kanıtsal bilgi toplanması ve oluşan kanıtların bir değerlendirme kriteri ile karşılaştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetlerini içeren bağımsız, sistematik bir süreç"[6] biçiminde de tanımlanmaktadır.

Konuya ilişkin bir çalışmadan[7] yararlanılarak söz konusu tanımların ortak yönleri ve kavramın ihtiva ettiği temel unsurları; denetimin olması gerekenle gerçekleşenin mukayesesi faaliyeti olması, bu mukayesenin önceden belirlenen değerlendirme kriterleri çerçevesinde yapılması, denetim sürecinde, denetlenen ve denetimi yaptıran iki taraf bulunması, denetlenen ile denetimi yaptıran arasında bir hesap verme sorumluluğu ilişkisi bulunması, denetimi yapan kişi veya mercilerin bu ilişkinin tarafı olmaması, denetimin bağımsız ve objektif bir mesleki faaliyet olarak planlı, programlı, sistematik ve disiplinli bir şekilde belli kural ve standartlar çerçevesinde icra edilmesi olarak belirtilebilir.

Ancak, denetim kavramı, günlük dilde ve birçok kaynakta çoğu kez teftiş, kontrol, revizyon, gözetim gibi benzer deyimlerle aynı anlamda kullanılmaktadır. Esasında, denetim, bunların ötesinde amaç ve yöntemleri içeren ve genellikle söz konusu faaliyetlerin sonuçlarından da yararlanan, çeşitli hata ve yolsuzlukları ve bunların sorumlularını ortaya çıkarmanın yanı sıra, denetlenen birimlerde hata ve yolsuzluk riskini en aza indirgeyecek,

[5] Arife Coşkun (drl.), **Performans ve Risk Denetim Terimleri**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2000, s. 15.
[6] Tolga Demirbaş, **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması**, Sayıştay Başkanlığı, 2001, s. 29-36.
[7] Demirbaş, s. 36.

mal ve hizmet üretiminde daha etkin, verimli ve tutumlu yöntemlerin uygulanmasını sağlayacak alternatifleri geliştirerek daha iyi bir yönetim için yol göstermeyi, önderlik yapmayı amaçlayan bir faaliyettir.[8] Bağımsız, sistematik ve düzenli olarak gerçekleştirilen, hata ve suçlu bulma yerine faaliyetlerin etkinliğini artırmaya yönelik olarak tasarlanan denetim bu yönüyle teftiş ve kontrol gibi faaliyetlerden ayrılmaktadır.[*]

Denetimin yukarıda zikredilen genel tanımları yanında doktrinde farklı denetim tanımlarına da yer verilmektedir. Bu farklılıkların nedeni denetimin birçok bilim dalının inceleme konusunu oluşturmasından ve denetim tanımının farklı ihtiyaçlar, özel durumlar göz önünde bulundurularak yapılmasından doğmaktadır. Denetimin işlevi, niteliği, yöntemi işletme yönetimi ve kamu yönetimi bakımından farklı olabilmektedir. Denetime ilişkin bakış açısı, bu fonksiyona/faaliyete yüklenen misyon/anlam, doğal olarak tanımda da bazı farklılıklara yer verilmesine ve denetimin belirli yönlerinin vurgulanmasına neden olmaktadır.

Açıktır ki, bu çalışmada kast edilen denetim faaliyeti, bağımsız, tarafsız, sistematik, disiplinli ve belli kurallar çerçevesinde mesleki bir faaliyet/görev olarak yetkili kişi, birim, kurul veya mercilerce icra edilen denetimdir. Burada sözü edilen denetim, terim manasıyla yani dar anlamda kullanılmaktadır. Geniş anlamda, yapılan iş ve işlemlerin, faaliyetlerin amacına, ilgili kurallarına, önceden yapılmış plan ve programlara uygunluğunun tespiti açısından birçok görevli (denetim elemanı dışındaki görevliler, yöneticiler gibi), merci veya kurum tarafından yapılan inceleme ve değerlendirmeler teknik anlamıyla yukarıda belirtilen denetim kapsamına girmemektedir.

Söz gelimi, bakanlar, belediye başkanları, parlamenterler, parlamentonun ve yerel meclislerin karar organları ve yetkili komisyon ve kurulları, kamu idarelerinin en üst yöneticileri, üst ve orta kademe yöneticileri, belirli görevleri yürüten kamu görevlileri tarafından muayyen faaliyetler, iş, işlem ve eylemlerle ilgili olarak ilgili mevzuatı çerçevesinde yapılan ve çoğu zaman denetim olarak adlandırılan kontrol, gözetim,

[8] Köse, Denetim ve Demokrasi, s. 63.

[*] Denetim karşılığı olarak kontrol, teftiş, murakabe, revizyon, mali denetim, gözetim gibi çeşitli kavramlar kullanılmakla birlikte, bunlar arasında nitelik, amaç, muhteva ve metod bakımından bazı farklılıklar bulunduğu kabul edilmektedir. Bununla birlikte, burada bu kavramların tanım ve ayırıcı özelliklerine değinilmemiştir.

inceleme, değerlendirme, izleme gibi faaliyetler geniş manada bir denetim olarak tavsif edilse bile, bu uygulamalar yukarıda belirtildiği anlamda mesleki bir faaliyet olarak icra edilen denetim faaliyetlerinden birçok yönden farklılık arz eder. Bu itibarla denetimin geniş ve dar anlamda kullanımı, denetim olarak adlandırılan faaliyeti icra edenler, icra biçimi, amacı, uygulanan prosedür ve kurallar, yönetimle ilişkisi gibi kriterlerle yakından ilgilidir.

Bu incelemede, denetim belli durumlarda teknik anlamıyla denetim yapmakla görevli, kişi, birim veya kurul, kurumlar tarafından yapılan faaliyetler için, bazı durumlarda ise yasama ve yargı organları, idari makam ve görevliler tarafından yapılan gözden geçirme, değerlendirme, inceleme, gözetim, izleme gibi faaliyet ve görevler için geniş anlamıyla kullanılmıştır. Öte yandan, birçok çalışmada "kontrol" kavramının denetimle eş anlamlı olarak kullanıldığı görülmektedir. Ancak, geçmişte kabul gören bu yaklaşımın bugün itibariyle genel olarak terk edildiğini, "kontrol" ve "denetim" kavramları arasında bazı durumlarda çok belirgin olmasa bile, bir ayrım yapıldığını ve bu kavramların farklı fonksiyonları/faaliyetleri nitelendirmek için kullanıldığını belirtmek gerekmektedir. Kontrol ve denetim kavramları arasındaki farklılıklar ilgili bölümde daha detaylı incelenecektir.

B. Denetim Konusundaki Farklı İncelemeler

Denetimin genel tanımı ve unsurlarına yer verildikten sonra, farklı bilim dallarındaki denetim tanım ve kullanımlarına değinilmesi yararlı olacaktır. Genel olarak denetim veya kontrol kavramlarının, özel olarak da bütçe uygulamalarına ilişkin kontrol ve denetim mefhumlarının tanım ve kullanımlarına bakıldığında aşağıda belirtildiği üzere doktrinde farklı tanımlamalar yapıldığı görülmektedir.

İşletme biliminde, kontrol/denetim, yönetimin temel fonksiyonları olarak tanımlanan; planlama, organizasyon/örgütleme, yürütme/yönlendirme, koordinasyon/eşgüdüm gibi işlevlerin sonuncusu olarak tanımlanmaktadır. Yönetimin bir işlevi olarak tanımlanan denetim/kontrol, diğer işlevlerin neyi, nasıl ve hangi ölçüde başardığını araştırıp saptayan bir süreç olarak kabul edilmektedir.[9] Kamu yönetimi ve

[9] İlhan Cemalcılar ve diğerleri, **İşletmecilik Bilgisi**, Ankara: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, 1976, s. 107; Kemal Tosun, **İşletme Yönetimi Genel Esaslar**,

işletme yönetiminde denetimin işlev ve önemi benzer olmakla birlikte, denetim faaliyetini yürütenler, uygulanan yöntemler, tabi olunan kurallar ve denetimin sonuçları gibi birçok husus bakımından farklılıklar bulunmaktadır.*

İdare hukukunda denetim, genel olarak idarenin denetlenmesi bağlamında incelenmekte ve idari denetim, yasama denetimi ve yargı denetimi olarak ele alınmakta, ayrıca halk denetimi (kamuoyu denetimi), ombudsman denetimi gibi denetim türlerine de yer verilmektedir. İdari denetim; hiyerarşik kontroller, teftiş ve idari vesayet uygulamaları çerçevesinde incelenmektedir. Bununla birlikte incelemelerde ağırlık, idari denetim ve yasama denetiminden çok, idarenin yargısal denetimine verilmektedir. Bu yönüyle idare hukukunda denetim, idarenin faaliyetlerin yürütülmesinde, eylem ve işlemlerin, idari tasarrufların gerçekleştirilmesinde hukuk kurallarına uygun bir şekilde hareket edip etmediğini tespit için yapılan bir faaliyet olarak incelenmektedir. Bu anlamdaki denetimde baskın yön hukuka uygunluktur.[10] Zaten, idarenin yargısal denetimi hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak ortaya konulmaktadır.

Anayasa hukukunda ise, denetim konusunun parlamentonun hükümeti denetlemesi ve idarenin yargı tarafından denetimi bağlamında ele alındığı ve ağırlığın parlamento denetimi ile yargı denetimine verildiği görülmektedir.[11] Kamu yönetimi/yönetim bilimi literatüründe işletme bilimi ile idare hukukundaki denetim incelemelerinin bir sentezi şeklinde inceleme yapıldığı ve denetimin yönetim fonksiyonun bir unsuru olarak değerlendirilerek örgütsel analiz çerçevesinde ele alınmakla beraber, kamu yönetimine özgü farklılıklar göz önünde bulundurularak farklı incelemeler yapıldığı görülmektedir. Bu çerçevede, işletme yönetimindeki denetim incelemeleri yanında idare hukukundaki literatür çerçevesinde hiyerarşik denetim,

---

Altıncı Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1992, s. 279.; M. Tamer Müftüoğlu, **İşletme İktisadı**, 3 Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1999, s. 560.

* Denetim ve kontrol kavramları işletme, maliye, kamu yönetimi, idare hukuku gibi bilim dallarında farklı biçimlerde tanımlanmaktadır. Bu tanımlarda birçok ortak nokta bulunmakla beraber, amaç, muhteva ve usul bakımından bazı farklılıklar da bulunmaktadır.

[10] Hamza Eroğlu, **İdare Hukuku Dersleri,** Ankara: Sevinç Matbaası, 1974, s. 292-320.; A. Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Dokuzuncu Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 1996, s. 316-323.; A. Şeref Gözübüyük, **Yönetsel Yargı**, Onbirinci Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1997, s. 1-35.; Metin Günday, **İdare Hukuku**, Dördüncü Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s. 31, 99, 155, 287.

[11] Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 5. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 1998, s. 89-90, 271-275, 327-338.

vesayet denetimi gibi konulara da yer verilmektedir. Ayrıca, idari denetim yanında, siyasi denetim, ombudsman denetimi, yargısal denetim gibi konular da incelenmektedir.[12] Bazı kaynaklarda denetim başlığı altında ayrıca bütçe kontrolü veya bütçe denetimi konusunun da incelendiği görülmektedir.[13]

Bütçe hukuku/kamu bütçesi literatürüne bakıldığında, özel olarak bütçenin denetimi, bütçenin kontrolü bahsine yer verildiği, bu bağlamda bütçe denetimi kavramı, denetimin konusu, denetim türleri, denetimi yapan organlar, bütçenin uygulanması sırasında ve uygulama sonrasında yapılan idari kontrol ve denetimler gibi konuların incelendiği, ayrıca bütçe uygulamalarına ilişkin yargı ve yasama denetiminin de incelendiği görülmektedir.[14] Bazı kaynaklarda ağırlık idari denetimlere, bazılarında ise yasama denetimine verilmektedir. Bir kısmında ise, klasik bütçe tasnifleri yanında halk denetimi, kamuoyu denetimi gibi konulara da temas edilmektedir. Bunun yanında, bütçenin Kontrolü bahsini etraflı ve tafsilatlı olarak inceleyen müstakil etütler de bulunmaktadır.[15]

Bütçe literatüründe genel kabul gören yaklaşım, bütçe denetimin idari denetim, yargı denetimi ve yasama denetimi şeklinde sınıflandırılarak incelenmesidir. Umumiyetle söz konusu organik tasnif yanında bütçe denetimi, gelirlerin, giderlerin, malların ve hazine işlemlerinin denetimi çerçevesinde incelenmekte, ancak çoğunlukla giderlerin denetimi konusuna

---

[12] Acar Örnek, **Kamu Yönetimi**, İstanbul: Meram Yayın Dağıtım, 1992, s. 246-266.; William H. Nevman, **Yönetim İşletmelerde ve Kamu Yönetiminde Sevk ve İdare**, Kenan Sürgit (çev.), Üçüncü Baskı, Ankara: TODAİE Yayınları, 1979, s. 479-504.; H.A.Simon, W.Smithburg ve V.A. Thompson, **Kamu Yönetimi**, Üçüncü Kitap, Cemal Mıhçıoğlu (çev.), Ankara: TODAİE Yayınları, 1968, s. 482-507.

[13] Nevman, s. 505-521.

[14] Ömer Faruk Batırel, **Kamu Bütçesi**, Sekizinci Baskı, İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 1996, s. 109-116.; Nihat Edizdoğan, **Kamu Bütçesi**, Dördüncü Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 1998, s. 263-277.; Gülay Coşkun, **Kamu Mali Yönetimi**, Ankara: TODAİE Yayınları, 1978, s. 96-111.; Gülay Coşkun, **Devlet Bütçesi**, Beşinci Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1997, s. 249-286.; Kenan Bulutoğlu ve Erciş Kurtuluş, **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, İstanbul: Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, 1981, s. 221-254.; Aziz Tural, **Türk Bütçe Sistemi**, Ankara: Maliye Bakanlığı APK Kurulu Yayınları, Başbakanlık Basımevi, 1987, s.77-79.; Üstün Dikeç, **Türk Bütçe Sistemi ve Analizi**, Ankara: 1989, s. 137-153.; Yusuf Akça, **Bütçe ve Devlet Muhasebesi**, İstanbul: İ.Ü. Basım ve Film Merkezi, 1996, s. 201-211.

[15] Bedi Necmeddin Feyzioğlu, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçenin Kontrolü**, Cilt I, Nazari Tahlil, Kontrol Organlarının Teşkilatı, Tatbik ve İcra Sırasındaki Kontrollar, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, Sermet Matbaası.; Bedi Necmeddin Feyzioğlu, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçenin Kontrolü**, Cilt II, Bütçe Hesapları Tatbik ve İcradan Sonraki Kontrollar, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, Fakülteler Matbaası, 1956.

ağırlık verilmektedir. Niteliği itibariyle de bütçe denetimi hukuka uygunluk denetimi (kanuna/mevzuata uygunluk, yasallık) ve etkinlik denetimi (ekonomik denetim, verimlilik denetimi, etkenlik denetimi, performans denetimi) olarak ayrıma tabi tutulmaktadır.

Bazı kaynaklarda bütçe denetiminin mali denetim başlığı altında da incelendiği görülebilmektedir.[16] Bundan başka, mali denetim konusunda yapılan bazı müstakil incelemelerde bulunmaktadır.[17] Keza, bir yüksek denetim kurumu olarak Sayıştay tarafından yapılan denetime ilişkin çalışmalarda vardır.[18] Kamu maliyesi literatüründe ise genel olarak bütçe bahsi bağlamında bütçe denetimi konusunun sınırlı bir şekilde icmalen incelendiği[19], bazılarında ise bütçe ve bütçe denetimi konularına hiç yer verilmediği görülmektedir.[20]

Şu halde, doktrindeki bu farklılık ve zenginlik çerçevesinde denetimin genel tanımı ve niteliği ortaya konularak kamudaki bütçe uygulamalarına ilişkin bütçe kontrol ve denetimlerin incelenmesi uygun olacaktır. Ancak önce denetimin işlevi ve "kontrol" ve "denetim" ayrımına ilişkin bazı değerlendirmelere yer verilecektir.

C. Denetimin İşlevi ve Amacı

Denetim faaliyetinin çeşitli işlevleri bulunmaktadır. Denetimin özellikle kamu yönetiminde birinci işlevi, kaynak dağılımında kendini

---

[16] Gülay Coşkun, Devlet Bütçesi, s. 249-286.

[17] Uçar Demirkan, **Kamusal Mali Denetim (Türkiye'deki Uygulaması ve Eleştirisi)**, Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, Damga Matbaası, 1977.; Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Bursa, Ezgi Kitabevi, 2000.

[18] H.Ömer Köse, **Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2000.; H. Ömer Köse, "Parlamenter Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 39, (Ekim-Aralık 2000), s. 32-66.; Doğan Bayar, "Sayıştayın Anatomisi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 148, (Mart-Nisan 2005), s.81.; Bedi N. Feyzioğlu, "Sayıştay ve Parlamento", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 13, (Temmuz-Eylül 1993), s. 23-35.; Havva Güneş, "Ülkemizde Yargı Düzeni ve Sayıştay", Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 16, (Nisan-Haziran 2002), s. 11-24.

[19] Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Bütçe-Maliye Politikası)**, İkinci Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1994, s. 463-469.; Akif Erginay, **Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri-Devlet Bütçesi-Maliye Politikası-Kamu Borçları**, Onbirinci Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1985, s. 243-253.; Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Sekizinci Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2002, 335-338.; İlhan Özer, **Devlet Maliyesi**, C., II, Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Başbakanlık Basımevi, 1980, s. 95-100.; Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi-I (Birinci Kitap)**, Dördüncü Baskı, Bursa: Ekin Kitapevi, 1995, s. 227-230.

[20] Güneri Akalın, **Kamu Ekonomisi**, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1981.; İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, Üçüncü Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1999.

gösterir.[21] Kanyak dağıtımında etkinliğin sağlanması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin, kayıp ve kötüye kullanımların önlenmesinde denetimin önemli fonksiyonları bulunmaktadır. Denetimle yönetimin ve çalışanların hukuk kurallarına uygun davranması ve faaliyetlerin bu çerçevede yürütülmesi sağlanır.

Denetimin ikinci işlevi ise, yönetimin kalitesinin, performansının arttırılmasıdır.[22] Denetim, yönetim süreçlerinin geliştirilmesi, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde ifa edilmesi, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılmasını sağlama bakımdan yönetime önemli katkılar sağlar. Denetimin bu iki temel işlevinin yanında başkaca işlevleri de bulunmaktadır. Bunlar kısaca şöyle belirtilebilir:[23]

- Öncelikle, denetim, yönetenlere, yönetime/karar mercilerine doğru, güvenilir ve objektif bilgi sağlar.

- Diğer yandan, sürekli ve sistematik olarak gerçekleştirilen bir faaliyet olarak denetim, yönetim ve çalışanlar bakımından irade ve istek dışı bir gelişme sağlar.

- Bundan başka, denetimin önleyici ve sınırlayıcı bir işlevi bulunmaktadır. Bu anlamda denetlenen birim ve kişilerin istenmeyen noktaya gelmesi, olumsuz durumlarla karşılaşılması denetimin caydırıcı ve yönlendirici özelliğiyle sağlanmış olur.

- Denetim, hata bulma ve cezalandırma odaklı bir faaliyet olarak değil, yanlışlık ve hataların, kötü uygulamaların düzeltilmesi, etkin ve yeterli olmayan iş ve süreçlerin geliştirilmesi, gerekli önlemlerin alınması ve bu konuda önerilerde bulunulması suretiyle yapılır.

- Ayrıca, denetim, kurum içinde birimler ve çalışanlar arasında bir koordinasyon ve hedef birliği sağlamaya yardımcı olur. Ortak eksiklik ve hatalı uygulamaların bilinmesi ve düzeltilmesi, iyi uygulamaların yaygınlaştırılması ve uygulama birliğinin tesisi, faaliyetlerin aynı hedef doğrultusunda yürütülmesi konularında yönetime katkı sağlar.

- Denetim, bunların yanında faaliyetlerin, iş ve işlemlerin hukuka ve ilgili kurallara uygun, zamanında, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesine

[21] M. Akif Özer, "Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Ülkemizde Yaşanan Son Gelişmeler", **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 444, (Eylül 2004), s. 147-148.
[22] Özer, s. 147.
[23] Demirbaş, s. 36.

katkı yapar. Yönetime bu konuda makul bir güvence verir.

- Denetimin, genel kabul gören bir işlevi de yürütülen danışmanlık faaliyetleriyle yönetime destek sağlanması ve bu konuda profesyonel uzmanlık bilgisinin yönetimle paylaşılmasıdır.

Yönetimin her türünde olduğu gibi kamu yönetiminde de, denetimin önemi büyüktür. Bir kuruluş ve örgütte yapılan işlerin amaçlara uygunluğu, yerindeliği ve etkililiği ancak denetim sayesinde öğrenilebilir ve saptanabilir. Başka bir deyişle denetim, her örgütün amacına varma derecesini, sağladığı hizmetlerin niteliğini ve niceliğini değerlendirmede, temel bir yönetim çabası ve öğesidir.[24] Yönetim fonksiyonun bir unsuru olarak kamu yönetiminde kontrol ve denetim faaliyetlerinin bir diğer boyutu da hukuk devleti ilkesiyle olan münasebetidir.

Hukuk devleti ilkesinin zorunlu bir sonucu olarak yürütmenin/idarenin denetlenmesi gerekmektedir. Kamu yönetiminde idarenin denetimi konusu anayasa ve kanunlarla düzenlenmiştir. Pozitif hukuktaki kontrol ve denetime ilişkin emredici düzenlemeler ve bu konuda yöneticilere, yetkili mercilere tahmil edilen vazife ve mükellefiyetler bu faaliyetlerin bir yönetim aracı olmaktan ziyade kamu yararını sağlamaya matuf bir kamu görevi keyfiyetini kazanmasına neden olmuştur. Bu husus, kamu yönetimini oluşturan kuruluşlarda kontrol ve denetim faaliyetlerinin önemini pekiştirmiş ve kuvvetlendirmiştir.

İdarelerin, iç işleyişleriyle ilgili olarak çeşitli kontrol faaliyetleri tasarlamaları ve uygulamaları, ayrıca idari faaliyet ve işlemlerin idare içinden ve dışından yetkili kişi/birim veya organlarca denetlenmesinin tek nedeni kuşkusuz yasal zorunluluklardan kaynaklanmamaktadır. Kontrol ve denetim faaliyetlerinin sağlayacağı çeşitli yararlar bulunmaktadır. İç kontrol faaliyetleriyle denetimin sağlayacağı faydalar bazı yönlerden farklı olmakla beraber, genel olarak "denetim, idarenin kamu hizmet ve faaliyetlerini görürken hukuk düzenine uygun ve ona bağlı kalarak işlemesini temine yarar. Denetim idareyi hukuka bağlılığa ve uygunluğa zorlar."[25] Kontrol ve denetim faaliyetleri, idarenin hukuka uygun davranmasını ve iş ve işlemlerin hukuk kurallarına uygun olarak yürütülmesini sağlamanın yanında, kamu hizmetlerinin öngörüldüğü biçimde ve zamanında yerine getirilmesine,

[24] Örnek, s. 246.
[25] Eroğlu, s. 292.

kaynakların etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanımına da katkı yapar.

T.C. Anayasasında da ifadesini bulan hukuk devleti ilkesi gereği, kamu idareleri tarafından, kanunlarla verilen görevlerin yürütülmesinde, kamu hizmetlerinin ifa edilmesinde, faaliyetlerin yerine getirilmesinde, kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasında hukuk kurallarına uyulması gerekmektedir. Bunu sağlamanın yolu, idarenin uygulama sırasında hukuk kurallarıyla öngörülen usul ve esaslara uyup uymadığının araştırılıp incelenmesi ve değerlendirilmesidir. Bu da idarenin bu amaçla denetlenmesi demektir. Bu denetim yürütme organı içinde bu amaçla teşkil edilen birimler tarafından yapılabileceği gibi, yasama organı ve bu organ adına denetim yapan kuruluşlar ve yargı organı tarafından yapılabilecektir.[26]

Diğer yandan, kanunlarla verilen görev ve hizmetlerin kamu idarelerince, öngörüldüğü nitelik ve biçimde, belirlenen zamanda ve ilgili mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi, görevlerin yürütülmesi ve

[26] Türk pozitif hukukunda, idarenin denetlenmesinin (idari denetim, yargı ve yasama denetimi ile özellikli denetimler) anayasal ve yasal dayanakları genel olarak şunlardır: Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, md. 2, 74, 87, 98, 99, 100, 104, 108, 112, 125, 130, 131, 135, 144, 160, 164, 165.; Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) İçtüzüğü; 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluşu ve Görev Esasları Hakkında Kanun, md. 21, 23; 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun, md. 20; 3046 sayılı Kanunda yer alan esaslar çerçevesinde yürürlüğe konulan bakanlıkların ve diğer kuruluşların teşkilat ve görevlerine ilişkin kanunların/kanun hükmünde kararnamelerin teftiş ve denetime, teftiş kurulu ve denetim birimlerine ilişkin hükümleri; 832 sayılı Sayıştay Kanunu (SK), 2514 sayılı Divanı Muhasebat Kanununun yürürlükte bulunan hükümleri; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ve bu Kanuna istinaden yürürlüğe konulan yönetmelik hükümleri; 2443 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun; 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK), md. 39, 40; 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri İle Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun, md. 11; 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname; 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu, 3152 sayılı İçişleri Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun; 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu ve burada belirtilmemekle birlikte teftiş ve denetim birimlerine özel görev ve yetki veren diğer kanun ve kanun hükmünde kararnameler. Bunlar dışında özel amaçlı inceleme, soruşturma, denetim, teftiş gibi görevlere ilişkin yasal düzenlemeler de bulunmaktadır. Ancak, bunlar denetimden çok teftiş, soruşturma ve inceleme (örneğin; vergi incelemesi, suç gelirlerin aklanması, kaçakçılık, 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu kapsamında yürütülen soruşturmalar, 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun kapsamında yürütülen ön inceleme görevleri, özel kanunlar ve personel kanunları çerçevesinde memur yargılamasına ve disiplin soruşturmasına ilişkin görevler) görevlerine ilişkin olduğundan burada yer verilmemiştir.

hizmetlerin ifası, kaynak kullanımı gibi konularda yetkili mercilere hesap verilebilmesi ve bu konuda idari, mali ve cezai yaptırımlara maruz kalınmaması bakımından idarelerce de çeşitli tedbirlerin alınması gerekmektedir. Bu amaçla iç kontrol sistemlerinin kurulup işletilmesi ve uygulanacak kontrol faaliyetlerinin (idari ve mali kontroller) belirlenmesi gereği doğmaktadır.

İdarelerin hedef ve amaçlarına ulaşabilmeleri ve faaliyetlerin yürütülmesinde hukuk kurallarına riayet edilmesinin sağlanması bu amaçla öngörülecek ve uygulanacak çeşitli kontrol faaliyetlerini gerektirmektedir. Kamu idarelerinin, hesap verme ve yönetim sorumluluğu çerçevesinde ilgili mevzuat kuralları doğrultusunda tasarlanıp uygulanan (yönetim ve görevliler tarafından) tedbirler/kontrol faaliyetleri "kontrol" olarak adlandırılmaktadır. Yönetimin uyguladığı kontrol faaliyetleri yanında denetim elemanlarınca gerçekleştirilen denetim faaliyetlerini de kapsayacak şekilde geniş anlamıyla "kontrol", "iç kontrol" olarak nitelendirilmektedir. Bu yönüyle iç kontrol, hem kontrol faaliyetlerini hem de denetimi içeren geniş kapsamlı bir tanımlama olarak kullanılmaktadır. Bu noktada, "kontrol" ve "denetim" kavramlarının mahiyeti ve aralarındaki farklara temas edilmesi gerekmektedir. Çünkü, kontrol ve denetim faaliyetleri amaç, nitelik, metod ve sonuçları itibariyle birbirinden ayrılmaktadır.

D. Kontrol ve Denetim Kavramlarının Tanımı ve Mahiyeti

Kontrol ve denetim kavramlarının farklı kullanımları, tanımı ve mahiyeti ile bunlar arasındaki farklar aşağıda belirtilmiştir.

1. Kontrol ve Denetim Kavramlarının Kullanımı

İşletme yönetimi, kamu yönetimi, kamu maliyesi ve bütçe yazınında "kontrol" ve "denetim" kavramları çoğu zaman eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Bu şeklide bir kullanım birçok alanda geçerli ve doğru kabul edilebilir. Fakat, mali yönetim ve kontrol sisteminde, bu çerçevede bütçe uygulaması ve harcama süreci bakımından "kontrol" ve "denetim" kavramları farklı manaları içermektedir. Bu konuda ulusal ve uluslararası mesleki ve diğer kuruluşların da çeşitli tanımları bulunmaktadır.

Kontrol kavramı, işletme biliminde/yönetiminde genellikle denetimle eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Ancak, bazı kaynaklarda, iç kontrol, iç denetim, dış denetim, bağımsız denetim gibi ayrımlarda yapılmaktadır. İdare hukuku literatüründe ise kontrol, daha çok denetim olarak tanımlanmakta ve

denetim kavramı ağırlıklı olarak kullanılmaktadır. Hiyerarşik, idari ve mali kontroller de denetim olarak adlandırılmaktadır. Bu incelemelerde, denetim geniş anlamıyla kullanılmaktadır. Bütçe hukukuna bakıldığında da, kontrol ve denetimin aynı manada kullanıldığı ve çoğu zaman kontrol yerine denetim ibaresinin tercih edildiği görülmektedir. Yani bütçe hukukunda bütçe uygulama ve sonuçları üzerinde yetkili kişi, kuruluş veya merciler tarafından çeşitli amaç ve usullerle yapılan inceleme faaliyetleri bütçe denetimi olarak tanımlanmaktadır.

İngilizcedeki audit (denetim) kelimesinin karşılığı olarak Fransızcada controle, revision, verification gibi kelimeler kullanılmaktadır. Bu nedenle Türkçede denetim, kontrol kelimelerinin (bunların yanında murakabe, teftiş gibi kavramlar) eş anlamlı olarak kullanılması bir nebze mazur görülebilir. Ancak şu bir gerçek ki, son zamanlarda Türkçe kaynaklarda da denetimin kontrolden farklı olduğu kabul edilmekte ve iki kavram ve iki faaliyet/fonksiyon arasındaki farklılıklar açıkça ortaya konulmaktadır. Bu nedenle, günümüzde, klasikleşen bu tanımlama ve kullanımların (eş anlamlı kontrol ve denetim kullanımı) geçerliliğini yitirdiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Gerek yeni uluslararası tanımlamalar gerekse de iç hukuktaki düzenlemeler kontrol ve denetimi ayrı fonksiyon ve faaliyetler olarak konumlandırmaktadır.

Bütçe ve kamu maliyesi literatüründe benimsenen çok belirgin bir ayrım bulunmamakla birlikte, genel olarak idareler tarafından, öngörülen amaçlara ulaşılabilmesi, faaliyet ve işlemlerin ilgi kurallara uygun olarak yürütülmesi amacıyla tasarlanıp tatbik edilen faaliyet ve süreçler kontrol (kontrol/iç kontrol) olarak adlandırılırken, yetkili kişi ve birimler veya merciler tarafından bir kuruluşun faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak hukuka uygunluk yönünden ve diğer amaçlar bakımından mesleki bir faaliyet olarak bağımsız, disiplinli, sistematik olarak yürütülen incelemeler ise denetim (iç denetim, bağımsız denetim, yüksek denetim, dış denetim) ameliyesi olarak adlandırılmaktadır. Bunun yanında, denetim benzeri ve genellikle soruşturma ağırlıklı, suç ve suçlu tespiti yönünde, işlem odaklı olarak sürekli ve sistematik olmayan bir biçimde ifa edilen faaliyetler için de "teftiş" ibaresi kullanılmaktadır.

Denetim ve kontrol kavramları konusunda uluslararası literatürde bir kavram birliği olmasına rağmen, ülkemizde tam aksine bir kavram kargaşası

yaşandığı görülmektedir.[27] Kontrol ve denetim kavramlarının eş anlamlı olarak kullanılması, harcama öncesi kontrollerle harcama sonrasındaki denetimlerin aynı kapsamda değerlendirilmesi bu kavram kargaşasını ortaya koymaktadır. İdarelerin iç kontrol sistemleri bağlamında kontrol ve denetim arasındaki fark aşağıda yer verilen tanımlar çerçevesinde izah edilebilir.

2. Kontrol Kavramının Tanımı ve Mahiyeti

Kontrol; yönetimin ve diğer birimlerin riski yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma ihtimalini artırmak amacıyla aldığı tedbirlerdir. Yönetim, hedef ve amaçların gerçekleştirilmesine yönelik makul bir güvence sağlamak için yeterli tedbirlerin alınmasını planlar, tertipler ve yönlendirir.[28] Kurumlar tarafından yönetim sorumluluğu çerçevesinde tasarlanıp uygulanan kontrol faaliyetleri ve kontrole ilişkin kurumsal çerçeve iç kontrol olarak adlandırılmaktadır. Böyle geniş bir tanımlama kurumdaki idari ve mali tüm kontrol faaliyetleri yanında, kontrole ilişkin ortamı, risk değerlendirmelerini, izlemeyi/gözetimi, kurum içi bilgi ve iletişim alt yapısını da kapsamaktadır.

Bu anlamda, kontrol/iç kontrol, yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamakta yararlanılan bir yönetim aracıdır.[29] Kuruluşlar açısından iç kontroller, kuruluşun amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmasını sağlamaya çalışan faaliyetler biçiminde tanımlanmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, iç kontrol, organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmek üzere ihtiyaç duyduğu bütün plan, politika, prosedür ve uygulamaları kapsayan bir araçtır.[30]

Kontrolün bir başka tanımı da şöyledir: Kurumsal amaçlara ulaşılması, hedeflerin gerçekleştirilmesi, amaç ve hedeflere ulaşılmasının önündeki belirsizlik ve risklerin yönetilmesine yönelik olarak alınan önlemlerin tümü kontrol kapsamındadır. Yönetim, kurumsal hedef ve amaçların gerçekleştirilebilmesine makul bir güvence temin etmek için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlar. Bu güvencenin sağlanması için yapılan

---

[27] Ahmet Kesik, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: (9) 2005/1, s. 96-97.

[28] Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, **Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi**, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2005, s. 25.

[29] Sayıştay Başkanlığı, INTOSAI İç Kontrol Standartları, www.sayistay.gov.tr. (13 Nisan 2006)

[30] Baran Özeren, **İç Denetim, Standartlar ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2000, s. 3.

planlama, belirlenen politikalar, öngörülen düzenlemeler ve uygulanan süreçler kurumun iç kontrolünü oluştur.[31]

Kontrol, kurumsal yönetimin amaç ve hedeflerine ve mevzuatına uygun olarak gerçekleştirilmesi, hataların önlenmesi veya düzeltilmesi amacıyla yönetimin oluşturduğu veya yaptığı önlemler bütünü olarak da tanımlanmaktadır.[32] Kısaca, belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşılma olasılığını güçlendirmek için yönetimce alınan herhangi bir önlem kontrol mekanizmasıdır.[33] Kontrol faaliyetleri, idari, mali, muhasebe, iç kontrol, yönetim kontrolü, süreç kontrolü şeklinde tasnif edilebilmekte, niteliksel bakımdan ise tespit edici, önleyici, yönlendirici, düzeltici biçimde ayrılmaktadır.

3. Denetim Kavramının Tanımı ve Mahiyeti

Kontrolün söz konusu tanım ve özelliklerine karşılık, denetim, genel olarak bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözlemleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi sürecidir.[34] Denetim, yukarıda belirtildiği üzere ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre, tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreçtir.[35]

Bu tanımın değiştirilerek uyarlanmış farklı bir biçiminde, denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki

---

[31] Ekrem Candan, "Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar", **Mali Yönetim ve Denetim**, Sayı: 38, (Mayıs-Haziran 2006), s. 19.
[32] H.Abdullah Kaya, "İç Denetim", **20. Maliye Sempozyumu**, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, Pamukkale, 23-27 Mayıs 2005, Denizli: Pamukkale Üniversitesi, 2005, s. 97.
[33] Özeren, s. 52-53.
[34] Köse, Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, s. 5.
[35] Arife Coşkun, Performans ve Risk Denetim Terimleri, s. 15.

hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin iyileştirilmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreç olarak tanımlanmaktadır.[36]

Denetim konusunda uluslararası kabul görmüş bir tanımlama da iç denetim tanımıdır. Uluslararası İç Denetim Enstitüsüne göre, "iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur."[37] Bu tanımlamada, denetimin bağımsız ve objektif bir faaliyet olması, kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla yapılması, yönetime güvence veren ve danışmanlık sağlayan, sistemli ve disiplin bir yaklaşımla icra edilen bir faaliyet olması vurgulanmaktadır.

Söz konusu tanım ve niteliğinden hareketle, denetimin, sistemli, planlı, programlı, hedefli ve sürekli bir faaliyet olduğu ve bu faaliyetin, uzmanlık becerilerine sahip kişi, birim, kurul, organ ve kurumlarca yerine getirdiği/getirilmesi gerektiği söylenebilir. Dünyada ve son yıllarda yapılan düzenlemelerle ülkemizde denetim, riskli ve önemli alanları dikkate alarak stratejik önceliklere göre yürütülen ve yıllık programlara bağlanan sürekli ve sistemli bir faaliyet olarak algılanmakta[38] ve yönetim bünyesinde uygulanan idari veya mali nitelikteki hiyerarşik kontrol ve denetimlerden, soruşturma, hata ve suçlu bulma odaklı teftiş faaliyetlerinden ayrılmaktadır.

Dolayısıyla, denetim, söz konusu tanımlamalarda yer alan unsurlar ve özellikler bakımından kontrol uygulamalarından ayrılır. Bu anlamda, denetim, günlük dildeki geniş kapsamlı kullanımından ve çeşitli bilim dallarındaki tanımlamalardan farklı olarak daha çok, teori ve uygulamasıyla ayrı bir disiplin olarak kabul edilen, uzmanlaşmış kişi ve organlar eliyle yürütülen bir meslek ve giderek bilimsel temellere dayalı yıllık programlar ve stratejik planlar, uluslararası kabul görmüş standartlar çerçevesinde

[36] Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Müsteşarlığı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetimin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu (ÖİK Raporu), Ankara: DPT Müsteşarlığı, 2000, s.97.
[37] Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, s. V.
[38] DPT Müsteşarlığı ÖİK Raporu, s. 97.

yürütülen, bağımsız ve sistemli bir faaliyet olarak kabul edilmektedir.[39] Bu nedenle, denetim, teftiş ve kontrol kavramlarının günlük kullanımdaki kelime anlamları dışında yönetsel anlamda bir fonksiyon ve sistem araçları olduğunun bilinmesi ve denetimin, yönetsel faaliyetlerle ilgili objektif bir değerlendirme işlevi taşıyan bir faaliyet olarak kabul edilmesi doğru olacaktır.[40]

4. Kontrol ve Denetim Arasındaki Farklılıklar

Netice olarak, kontrol ve denetim konusundaki mezkur tanımlamalar ve bu konudaki uluslararası kabul ve uygulamalar bu iki kavram ve faaliyetin amaç, içerik, nitelik, yöntem, faaliyetleri icra edenler bakımından farklı olduğunu göstermektedir. Özellikle, kontrol kapsamındaki faaliyetlerin tasarlanması ve uygulanmasının yönetimin sorumluluğunda olması ve bunların yönetim ve yönetime bağlı kişi ve birimlerce uygulanması nedeniyle denetimden ayrılmaktadır. Denetim kontrolden farklı olarak yönetime bağlı gözükse bile fonksiyonel manada yönetimden bağımsız bir faaliyet olarak ifa edilmektedir. Bir başka anlatımla, kontrol faaliyetleri, yönetim sorumluluğu kapsamında icra edilirken, denetim bağımsız bir mesleki faaliyet olarak yürütülmektedir.

Ayrıca harcamalara yönelik olarak uygulanan idari ve mali kontrollerin harcama öncesinde veya sonrasında gerçekleştirilmesi de faaliyetin kontrol veya denetim olarak nitelendirilmesinde esas alınmaktadır. Avrupa Komisyonunun Ortak Terimler Sözlüğünde yer alan denetim tanımında da, denetimin (audit) işlem/faaliyet sonrasında yapılan bir gözden geçirme ve inceleme faaliyeti olduğu vurgulanmaktadır. Bu anlamda, harcama, ödeme sonrasında yapılan gözden geçirme ve incelemeler kontrol, harcamanın gerçekleşmesi ve ödemenin yapılması sonrasında yapılan gözden geçirme ve incelemeler denetim olarak adlandırılmaktadır. Ancak, bu kriter çerçevesinde yapılan bu ayrım idari kontrol ve denetimler için geçerli olsa bile yasama ve yargı denetimi için çok da anlamlı olmamaktadır.

Yukarıdaki tanımlama ve özellikler dikkate alındığında kontrolün, özellikle iç kontrolün denetim kavramına göre daha geniş kapsamlı olduğu ve kimi durumlarda denetimi de kapsadığı anlaşılmaktadır. Örneğin, bir kurumun iç kontrol sistemi kapsamına iç denetim faaliyeti de girmektedir.

---

[39] Köse, Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, s. 6.
[40] Hami Örenay, **Kamuda Denetim**, Ankara: Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Yayını, 2005, s. 3.

Bununla birlikte iç kontrol sisteminin bir unsuru olan iç denetimle yönetim sorumluluğu kapsamında uygulanan kontrol faaliyetlerinin karıştırılmaması ve eş anlamlı olarak kullanılmaması gerekmektedir. Birisi idare tarafından tasarlanıp uygulanmakta, diğeri yönetimden fonksiyonel olarak bağımsız denetçiler tarafından yürütülmektedir.

Kontrol ve denetimin söz konusu farklı niteliklerine karşın, bunlar birbirinden kopuk ve ilgisiz faaliyetler değildir. Kontrol ve denetim faaliyetlerinin temel amacı hizmetlerin ve görevlerin öngörüldüğü şekilde ve hukuk kurallarına uygun bir biçimde yürütülmesinin sağlanmasıdır. Bu yönüyle kontrol ve denetimler birbirini tamamlayacak faaliyet ve fonksiyonlar olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, denetim yönetim tarafından tasarlanıp uygulanan kontrol süreç ve faaliyetlerinin yeterlilik ve etkinliğini de inceleyip değerlendirmek suretiyle bu faaliyet ve süreçlerin geliştirilmesine katkı yapmaktadır.

Kontrol ve denetimin yukarıda temas edilen tanımı ve niteliği dolayısıyla, bağımsız bir mesleki faaliyet olarak icra edilen denetim ile yönetim sorumluluğunda uygulanan çeşitli kontrol faaliyet ve mekanizmalarından oluşan idari ve mali kontrollerin (genel olarak iç kontrol) birbirinden ayırt edilmesi ve bu kavramların uluslararası kabul gören ve ülkemizde de benimsenen yeni tanım ve içerikleriyle kullanılması gerekmektedir. Bir başka deyişle, genel olarak "kontrol" ve "denetim" kavramlarının özel olarak ise "bütçe kontrolü" ve "bütçe denetimi" kavramlarının yeni yasal düzenlemeler ve kabul gören yaklaşım çerçevesinde yüklendikleri özgün manaları esas alınarak kullanılması önemli bulunmaktadır. Bundan dolayı, bu çalışma da literatürde "bütçe denetimi" olarak adlandırılan süreç ve faaliyetler kontrol ve denetim ayrımı esas alınarak "bütçe kontrolü" ve "bütçe denetimi" olarak incelenecektir.

II. BÜTÇE KONTROL VE DENETİMİ

Genel olarak kontrol ve denetim kavramları konusundaki tanımlama ve ayrım kriterlerine değinildikten sonra bu tanımlama ve ayrımın bütçe uygulamalarına ilişkin kontroller ve denetim uygulamaları konusunda da yapılması gerekmektedir.

A. Bütçe Kontrolü ve Bütçe Denetimi Ayrımı

Kamu hizmetlerinin ifası ve faaliyetlerin yürütülmesinde önceden belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılması, kaynak kullanımında etkinliğin

tesisi ve hukuk kurallarına uyulmasının sağlanması amacıyla uygulanan kontrol ve denetimlerin önemli bir boyutu da mali iş ve işlemlere yönelik olarak geliştirilen bütçe kontrol ve denetimleridir. Literatürde ve pozitif hukukta, kontrol ve denetim faaliyetleri çeşitli kriterler çerçevesinde tasnif edilmekte, bu anlamda, siyasi denetim, idari denetim, yargı denetimi, kamuoyu denetimi, iç denetim, dış denetim, mali denetim, ön denetim, iç kontrol, idari kontrol, mali kontrol, ön mali kontrol, süreç kontrolü, hiyerarşik kontrol gibi ayrımlara yer verilmektedir. Bütçe uygulamalarına ilişkin kontrol ve denetime ilişkin kavramsal çerçeve ve tasnifler aşağıda belirtilmiştir.

Bütçenin kontrolu (budgetary control) kavramı, bir kuruma bütçe veren makamın, bu bütçenin tahminlere, verilen izinlere ve kurallara uygun olarak uygulanmış olduğunu sağlama bakımından yaptığı kontrol olarak tanımlanmaktadır.[41] Bu tanımdan da anlaşıldığı üzere bütçe kontrolü geniş manada bütçe denetimini de kapsayacak bir şekilde tarif edilmektedir.[42] Kamu idarelerinin bütçe uygulamaları konusunda hukuka uygun davranmasının ve işlem tesis etmesinin temini ve bütçe uygulamalarında önceden belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılmasının sağlanması bakımından bütçe uygulamalarına ilişkin faaliyet ve işlemlerin de kontrol edilmesi ve denetlenmesi gerekir. Bu bağlamda, bütçe uygulamalarına yönelik olarak tasarlanan ve uygulanan kontrol ve denetimler bütçe kontrol ve denetimi olarak tavsif edilmektedir.

Bütçe kararlarının alınması, alınan kararların uygulanması ve sonuçların denetimi bütçe sürecini oluşturmaktadır.[43] Sürecin belli aşamalarında kontrol, belirli safhalarında ise denetim gerçekleştirilmektedir.

---

[41] Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Denetim Terimleri Sözlüğü.

[42] "Bütçe kontrolü" (budget control/budget supervision/budget inspection) kavramı Türkiye'de bütçenin hazırlanması ve uygulanması konusunda kanuni görev, yetki ve sorumluluğu bulunan Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ile bu Genel Müdürlük bünyesinde görev yapan Bütçe Kontrolörleri tarafından harcamacı birimlerde ödenek bazında bütçe teklifleriyle ilgili olarak ihtiyacın gerekliliği ve hizmet maliyetlerinin değerlendirilmesi, proje bazında fayda-maliyet ve maliyet-etkinlik analizlerinin yapılması, en genel ifadesiyle ödenek tahsisi ve kullanımlarının, bütçe hazırlık ve uygulamasına ilişkin süreç ve faaliyetlerin izlenmesi, incelenmesi ve değerlendirilmesine yönelik olarak yürütülen fonksiyon ve görevleri tanımlamak için de kullanılmaktadır. Bkz: Bütçe Kontrolörleri Denetim Birimi Başkanlığı, Bütçe Kontrolörlerinin Görev ve Fonksiyonlarına İlişkin Bilgi Notu, Ankara: Mayıs 2006, s. 8.

[43] Tülay Arın, "Parlamenter Bütçe Denetimi-Plan ve Bütçe Komisyonu: Bütçe Reformları Üzerine Karşılaştırma". **Parlamenter Bütçe Denetimi-Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslararası Karşılaştırma Semineri**, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı (TESEV), İstanbul, 22 Kasım 1999, s. 1.

Bütçe uygulamasına ilişkin olarak gerçekleştirilen idari ve mali kontrol faaliyetleri çoğu zaman bütçe sürecindeki işlemlerle iç içe geçmiştir, bunlardan çoğu işlemlerle eş zamanlı olarak veya işlemin tamamlanması öncesinde uygulanmaktadır. Denetim ise genel olarak bütçe uygulamalarının tamamlanmasından sonra, yani uygulamadan belli bir süre sonra gerçekleştirilmektedir. Tabiidir ki, bütçe uygulaması sırasında yapılan denetim uygulamaları da bulunmaktadır.

Bütçe kontrol ve denetimlerinin yönetimin en etkili araçlarından biri olduğu ve iyi kullanıldığı takdirde, denetime olduğu kadar yönetimin diğer unsurları olan planlama ve koordinasyona da yardımcı olacağı kabul edilmekte ve bu yönüyle yönetim sürecinin ayrılmaz bir öğesi olduğu vurgulanmaktadır.[44] Bunun yanında, bütçenin denetimi; yasama organı kararlarının yerine getirilmesi yönüyle siyasi, devlet gelir ve giderlerinin kanuna uygunluğunu sağlama yönüyle de mali bir nitelik taşımaktadır.[45] Esasında, bütçe kontrol ve denetimleri, bütçenin geleneksel fonksiyonlarından biri olan denetimin fonksiyonundan doğmaktadır.

Doktrinde vurgulandığı üzere, bütçe; yürütme organının gelirleri toplamasına, giderleri yapmasına yetki ve izin veren bir kanun olup, uygulamanın amaçlanan doğrultuda sürdürülmesi ve sonuçlandırılması gerekir. Öngörülmüş olan hizmetlerin en etkin düzeyde gerçekleştirilmesi yanında, bu hizmetlerin gerektirdiği giderlerin rasyonel bir şekilde yapılması, yasalara uygunluk, kamusal finansman kaynaklarının en etkin biçimde değerlendirilmesi büyük önem taşımaktadır.[46] Bütçe uygulamalarında temel amaç kamu hizmetlerinin düzenli ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesidir. Ayrıca bütçe bir kanundur ve uygulamalarda kanunun temel prensip ve kaidelerine uyulması gerekir.[47]

Bütçe uygulamalarında söz konusu amaçlara ulaşılması ve hukuka uygunluğun sağlanması ve aykırılıkların tespiti ancak yapılacak kontrol ve denetimlerle mümkündür. Devletlerde, özellikle demokratik ülkelerde, hükümetlere ve devletin fonksiyonlarını yerine getiren kuruluşlara kamu faaliyetlerini yapabilmek için verilen kamu kaynaklarının ve onların

[44] Nevman, s. 505-511.
[45] Ahmet Arslan, "Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi", (Yayımlanmamış Yeterlik Tezi, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü), Ankara: 2003, s. 56.
[46] Akdoğan, s. 335.
[47] Tural, s. 78.,

uygulanmasındaki yetki ve sorumluluğun istenilen ve gerekli biçimde yapılıp yapılmadığının denetimi gerekir.[48]

Bütçenin, yasama organınca gelirlerin toplanması ve giderlerin ödenmesi hakkında yürütme organına izin ve yetki verilmesini düzenleyen bir kanun olması nedeniyle, bu izin ve yetkinin kanunlara ve bütçeye uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığının izlenmesi ve belirlenmesi gerekir. Buna bütçenin denetimi denir.[49] Bu anlamda, "bütçe denetimi, yasama organınca yürütme organına verilen harcama ve gelir toplama yetkisinin, alınan yetkinin içeriğine uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığını araştırmaktır."[50] Bütçe denetimi, bütçe uygulamasının önceden kabul edilmiş kanun hükümlerine, bütçe kanununda belirtilmiş yöntemlere ve bu kanuna hakim olan ilkelere uygun cereyan edip etmediğinin araştırılması olarak da tarif edilmektedir.[51] Diğer yandan, bütçe kanunu ile verilen izin ve yetkinin kullanım biçiminin belirlenmesine yönelik olarak yürütülen faaliyetler "bütçenin kontrolü" olarak da tanımlanmaktadır.[52]

Bütçe tatbikatına ilişkin kontrol ve denetim faaliyetleri "bütçe kontrolü", "bütçe denetimi" gibi tanımlamalar yanında "mali denetim"[53], "mali murakabe", "bütçe teftişi" gibi kavramlarla da tanımlanmaktadır. Öte yandan, bütçe denetimi konusunda yaygın olan tasnif ve tanımlama "idari denetim", "mali denetim" ayrımıdır. Bütçe uygulamalarına ilişkin olarak mali işlemler (gelir, gider, varlıklara ilişkin işlemler: tahsilat, ödeme, satış, kiralama gibi), hesap ve kayıtlar, raporlar üzerinde yapılan denetim mali denetim, kurumun parasal nitelik taşımayan faaliyetlerinin/işlemlerinin denetimi ise idari denetim olarak adlandırılmaktadır.[54] Mali denetim çoğu zaman hukuka uygunluk denetimi ile etkenlik denetimini (performans denetimi) kapsayacak şekilde geniş kapsamlı olarak kullanılmaktadır.[55] Fakat, uluslararası tanımlama ve uygulamalar çerçevesinde yapılan dar kapsamlı mali denetim tanımlamaları da bulunmaktadır. Bu anlamdaki mali denetim, hesaplar ve mali tablolar ile işlemlerin düzenliliğinin ve mevzuata

[48] Gülay Coşkun, Devlet Bütçesi, s. 249.
[49] Erginay, s. 243.
[50] Batırel, s. 109.
[51] Edizdoğan, s. 264.
[52] Feyzioğlu, Bütçenin Kontrolü, C., I ve C., II; Aksoy, 463.
[53] Gülay Coşkun, s. 249.
[54] Bulutoğlu-Kurtuluş, s. 221.
[55] Bulutoğlu-Kurtuluş, s. 222.; Gülay Coşkun, s. 250.

uygunluğunun incelenmesi olarak tanımlanmakta[56] ve performans denetimi kapsam dışı bırakılmaktadır.

Bütçe kontrol ve denetim süreç ve faaliyetlerinin tanımlanmasında bir kavram birliği bulunmamakla birlikte, genel olarak "bütçe denetimi" şeklindeki kullanımın tercih edildiği görülmektedir. Kullanılan kavramlar farklı olmakla beraber, tüm bu kavramlar, bütçenin uygulanması sırasında ve uygulama sonrasında idare ve diğer yetkili mercilerce ifa edilen çeşitli kontrol faaliyetleri ve denetim fonksiyonlarını kapsayacak şekilde geniş manada kullanılmaktadır.

Bununla birlikte, klasik maliye literatüründe birbirlerinin karşılığı olarak ve eş anlamlı olarak kullanılan bu kavramlar arasında yukarıda "kontrol", "denetim" kavramlarıyla ilgili olarak belirtilen sebeplerden dolayı niteliksel ve fonksiyonel bakımından bazı farklılıklar bulunduğu kabul edilmektedir. Ayrıca, Türk kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlaştırılması amacına yönelik olarak yürütülen çalışmalar ve yapılan düzenlemeler nedeniyle, bütçe kontrol ve denetimi kapsamında kabul edilen kontrol ve denetim faaliyet ve fonksiyonlarının yeni düzenlemeler ışığında yeni bir kavramsal çerçeveye oturtulması ve bu doğrultuda tanımlama ve tasnif yapılması gerekmektedir.

Bu itibarla, bütçe uygulamalarına ilişkin kontrol ve denetim faaliyetlerinin ayrıştırılarak incelenmesi gereği sadece teorik ve kavramsal farklılıklardan değil, yasal düzenlemelerde öngörülen kontrol ve denetim mekanizmalarının amaç, nitelik, yöntem farklılığından da kaynaklanmaktadır.

B. Bütçe Kontrolü ve Bütçe Denetimi Kavramlarının Farklı Kullanımları

Bütçenin kontrolü/denetimi konusunda belirtilmesi gerekli önemli bir husus kavramsal çerçevenin doğru bir şekilde oturtulması gereğidir. Klasik bütçe yazınında bütçenin uygulanması sırasında ve sonrasında yapılan kontrol faaliyetlerinin tümü "bütçe denetimi" veya bununla eşanlamlı olarak "bütçe kontrolü" olarak tanımlanmaktadır. Bu iki tanımlamada da uygulama sırasında (harcama öncesinde) ve uygulama sonrasında (harcamanın

[56] Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Denetim Terimleri Sözlüğü. Sacit Yörüker (çev.), www.sayistay.gov.tr.

yapılmasından sonra) yapılan kontrol faaliyetleri bakımından bir ayrım yapılmamaktadır. Halbuki, harcama öncesinde ve harcama sonrasında yapılan kontrol faaliyetleri nitelik bakımından birbirinden farklıdır. Ayrıca, kontrol ve denetim faaliyetlerinin kurum içi veya kurum dışı kişi veya merciler tarafından yapılması da önemlidir.

Bütçe uygulamasına ilişkin kontrol faaliyetleri ile denetim uygulamaları, keza, kurum tarafından uygulanan kontroller ile kurum dışı merciler veya kişiler tarafından gerçekleştirilen kontrol ve denetimler çoğu zaman amaç, yöntem, kapsam, nitelik ve uygulanacak müeyyide ve prosedürler bakımından farklılıklar arz etmesine rağmen, nitelik ve sonuçları bakımından birbirinden farklı bu faaliyetlerin farklı bir kavramsal tanımlama yapılmaksızın bütçenin kontrolü veya bütçenin denetimi biçiminde tanımlanması ve duruma göre birbirini ikame edecek kavramlar olarak kullanılması kavram kargaşasına neden olduğu gibi, bu faaliyetlerin kapsam, fonksiyon ve sonuçlarının ortaya konulabilmesini de güçleştirmektedir.

Bazı kaynaklarda bütçe denetiminin, bütçe kontrolü karşılığı olarak kullanıldığı ve bu denetimin, "yürütme organının, yasama organından aldığı yetkiyle gerçekleştirdiği gelir toplama ve harcama yapma faaliyetlerinin alınan yetki çerçevesinde yapılıp yapılmadığının denetimi" olarak tarif edildiği görülmektedir.[57] Ne var ki, bütçe denetiminin bu kadar dar tanımlanmak suretiyle yalnızca yasama organı veya bu organ adına yetkili merciler tarafından yapılan denetime inhisar ettirilmesi bu kavramın muhtevası ve doktrindeki terim manasıyla bağdaşmamaktadır.

Diğer yandan, bu kavramlar yanında bütçe kontrol ve denetimleri karşılığı olarak "mali denetim", "mali kontrol", "mali murakabe", "bütçe teftişi" gibi kavramların da kullanıldığı görülmektedir. Mali denetim kimi durumlarda geniş manasıyla kimileyin ise dar anlamda kullanılmaktadır. Hatta, mali denetimin bütçe denetiminden oluştuğu da belirtilmektedir.[58] Bütçe teftişi ise daha çok teftiş ve denetim elemanları tarafından bütçe uygulamasına yönelik olarak bu süreçte görev alan birim ve görevlilerin yaptığı iş ve işlemler üzerinde gerçekleştirilen teftiş/denetim faaliyetleri karşılığı olarak kullanılmaktadır.

---

[57] Müfit Akyüz ve Nesrin Ertel, **Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü**, "Bütçe denetimi/Budget control", 3. Baskı, İstanbul: Dünya Yayınları, 1990, s. 53.
[58] Gülay Coşkun, Devlet Bütçesi, s. 253.

Bütçenin uygulanması sırasında yapılan çeşitli kontrol faaliyetleri ile bütçe hesaplarının kapatılması sonrasında icra edilen teftiş ve denetimlerin birbirinden farklı manaları ihtiva eden "bütçe kontrolü", "bütçe denetimi", "mali denetim", "bütçe teftişi" gibi kavramlarla tanımlanması yukarıda zikredildiği üzere kavram kargaşası yaşanmasına neden olmakta ve bütçe kontrol ve denetimlerinin açık ve tasnifli bir şekilde ortaya konulmasını güçleştirmektedir. Bu itibarla kavramsal çerçevenin bir esasa bağlanması ve konunun bu muvacehede ele alınmasının elzem olduğu kabul edilmelidir.

Kamu maliyesi, mali hukuk ve bütçe literatüründe bütçenin uygulanması sırasında ve uygulama sonrasında bütçe uygulamaları ve hesapları üzerinde yapılan kontrol ameliyesi kahir ekseriyetle "bütçenin denetimi" olarak tavsif edilmekte[59] ve incelemeler bu çerçevede yapılmaktadır. Uygulayıcılar tarafından yapılan çalışmalarda da konunun "bütçe denetimi" olarak ele alındığı, ayrıca Maliye Bakanlığının yaptığı mali kontrollerin de bu kapsamda değerlendirildiği anlaşılmaktadır.[60] İstisnai olarak bazı çalışmalarda bütçe denetimi karşılığı olarak "bütçe kontrolü"[61] deyiminin kullanıldığı, bazılarında ise iki tanımlamanın da aynı anda ve aynı manada[62] kullanıldığı görülmektedir. Kimi çalışmalarda bütçe denetimi karşılığı olarak "mali denetim" ibaresinin de kullanıldığı müşahede edilmektedir.[63] Genel olarak, bütçenin denetimi konusunda uygulama sırasında yapılan kontroller ile uygulama sonrasında yapılanlar arasında bir ayrım yapılmamaktadır.

Ancak, günümüzde gelinen noktada yukarıda tafsilatıyla yapılan tanımlama ve izahlar nedeniyle bütçe kontrol ve denetiminin geleneksel tasnif, kavram ve yaklaşımlardan uzaklaşılarak yeni bazı esaslar doğrultusunda incelenmesi gerektirmektedir. Bu konudaki uluslararası standart, yaklaşım ve düzenlemeler ile mali yönetim, bütçe, kontrol ve denetim sistem ve faaliyetlerine ilişkin ulusal mevzuat normları da bütçe kontrol ve denetimlerinin yeni bir kavramsal çerçeveye oturtulmasını ve incelemelerin bu çerçevede yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle, bu

---

[59] Batırel, s. 109.; Edizdoğan, s. 266.; Bulutoğlu-Kurtuluş, s. 221.; Gülay Coşkun, Kamu Mali Yönetimi, s. 94.; Gülay Coşkun, Devlet Bütçesi, s. 249.; Özer, s. 95.; Tural, s. 78.; Akdoğan, s. 335.; Erginay, s. 243.

[60] Hikmet Tosun, **1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanun-Açıklamalı Genel Muhasebe Kanunu**, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2001, s. 177-179.

[61] Feyzioğlu, Bütçenin Kontrolü, C., I, C., II.

[62] Aksoy, s. 463; Newman, s. 505.

[63] Gülay Coşkun, Devlet Bütçesi, s. 250.; Bulutoğlu-Kurtuluş, s. 221.; Tural, s. 78.

çalışmada klasik çalışmalarda bütçenin denetimi olarak incelenen bütçenin kontrolü ve denetimi meselesi, bahse konu geleneksel yaklaşımdan ayrılarak farklı bir kavramsal çerçeve muvacehesinde incelenecektir.*

C. Yasal Düzenlemelerde Kontrol ve Denetim Kavramları İle Türleri

Yukarıdaki teorik kavramsal çerçeve yanında pozitif hukukumuzda da kontrol ve denetime ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Birçok yasal düzenlemede kontrol, denetim, murakabe, teftiş gibi farklı kavramlar kullanıldığı bilinmektedir. Yasal düzenlemelerde kavram birliği bulunmamakta, aynı kavramlar farklı anlamlarla kullanılabilmektedir. Ancak, kontrol ve denetim konusunda tanım öngören ve bu konuya ilişkin hukuki çerçeveyi oluşturan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda (KMYKK) uluslararası standart ve uygulamalar ışığında yapılan düzenleme ve tanımlamalar bulunmaktadır.* Bu itibarla, kontrol ve denetim kavramlarının söz konusu Kanun hükümleri çerçevesinde tanımlanması ve bu doğrultuda kullanılması gerekmektedir.

KMYKK ile hukuki çerçevesi belirlenen yeni mali yönetim ve kontrol sisteminde iç kontrol, mali kontrol, ön mali kontrol ve denetim (iç denetim, dış denetim) konusunda önemli düzenlemeler yapılmış ve bu faaliyet ve fonksiyonlar yeniden tarif edilmiştir. Bu anlamda, Türk pozitif hukukunda kontrol ve denetim faaliyetleri arasındaki fark belirginleşmiştir. Şu halde, kontrol ve denetim kavramlarının eş anlamlı kullanımları uluslararası literatüre olduğu kadar KMYKK'nın öngördüğü kontrol ve denetime ilişkin çerçeveye ve kavramlara da aykırılık oluşturmaktadır. Bu nedenle, kontrol ve denetime ilişkin kavramsal çerçevenin kanuni düzenlemeler

---

* Bu incelemede, "denetim" kavramı duruma göre geniş veya dar anlamıyla, yani kimi zaman mesleki bir faaliyet olarak terim manasıyla (iç denetim, dış denetim, teftiş, yüksek denetim gibi) bazı durumlarda ise geniş anlamda, genel olarak olması gerekenle olanın karşılaştırılması biçiminde ilgili mevzuat çerçevesinde bu konuda görevli ve yetkili olan tüm kişi, birim, kurul ve kurumlar tarafından (siyasi ve idari yöneticiler, parlamento, yerel meclisler, seçilmiş yöneticiler, idari görevliler, yargı organları ve mensupları gibi) yapılan inceleme, değerlendirme, izleme, kontrol, gözetim gibi faaliyetleri ihtiva edecek şekilde kullanılmıştır. Ayrıca, özel bazı durumlar dışında "denetim" ve "kontrol" kavramları da eş anlamlı olarak değil, terim manalarıyla kullanılmıştır. "Kontrol" kavramı duruma göre, "iç kontrol", "mali kontrol", "ön mali kontrol" gibi özel anlamlarıyla da kullanılmıştır.

* Daha önce kanun numarası ve adı verilmek suretiyle belirtilen birçok kanunda da denetim, kontrol ve teftiş ibareleri geçmektedir. Denetim ve kontrol bakımından son düzenlemeleri içeren düzenleme KMYKK olduğundan, diğer kanunlardaki tanımlamalara yer verilmesine gerek görülmemiştir.

doğrultusunda iç kontrol, ön mali kontrol, iç denetim ve dış denetim şeklinde ayrılması uygun olacaktır. Ayrıca, KMYKK'da yer almamakla beraber parlamento, yerel meclisler, yetkili merciler tarafından uygulama sırasında veya sonrasında yapılan gözetim, inceleme, değerlendirme gibi faaliyetlerin de geniş manada bütçe denetimi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

KMYKK'ya bakıldığında kontrol ve denetimle ilgili olarak aşağıdaki tanımlamaların yapıldığı görülmektedir:[64]

Mali kontrol; kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri ifade eder.

İç 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 bütünüdür. Buradaki kontrol kavramı geniş kapsamlı olup, idarelerin malî yönetim ve kontrol sistemlerini oluşturan harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimi kapsamaktadır. İç kontrol, yönetim kontrolü olarak da adlandırılmaktadır.[65]

Ön mali kontrol; idarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin malî karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolü ifade etmektedir.

İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık

[64] KMYKK, md. 3, 55, 58, 63, 68.
[65] M. Sait Arcagök-Bahadır Yörük (çev.), "Yönetim Kontrolü/İç Kontrol", **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, (Ocak-Nisan 2004), s. 3. Management Control/Internal Control, Public Expenditure Management Manuel for Europe, OECD, Paris, 2003.

faaliyetidir. Dış denetim ise, Sayıştay tarafından harcama sonrasında yapılacak olan ve idarelerin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmansa yönelik faaliyetleri ifade eder.

İç kontrol, ön mali kontrol ve iç denetimden oluşmaktadır. Ayrıca, muhasebe birimlerinde yapılan kontroller de bulunmaktadır. İç denetim bağımsız bir mesleki faaliyet olarak iç denetçiler tarafından yerine getirilir. Ön mali kontrol ise harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından yapılır. İç kontrol, yani ön mali kontrol ve iç denetim bütçenin idari denetimini oluşturmaktadır. Çünkü, bu kontrol ve denetim idare içindeki görevli ve denetçiler tarafından ifa edilmektedir. İç denetimin idarelerin iç kontrol sistemlerinin bir unsuru olarak tanımlanması da kontrol kavramının denetime göre daha geniş kapsamlı yönüne işaret etmektedir. Dış denetim ise, idarelerin iç kontrol sistemleri ve kontrol faaliyetleri dışında olup, yürütme organı dışında kalan bağımsız bir yüksek denetim kurumu olan Sayıştay tarafından yapılacaktır.

D. Bütçe Kontrol ve Denetiminin Amacı ve Kapsamı

Bütçe ve kontrol/denetim, birbirlerinden ayrılmayan ve birbirini tamamlayan iki ana mefhum ve müessesedir. Bütçenin kontrolsüz/denetimsiz düşünülmesi mümkün değildir.[66] Bütçe ile kontrol ve denetim arasındaki bu münasebet bütçenin niteliğinden ve fonksiyonlarından kaynaklanmaktadır. Parlamentonun bütçe hakkı tabiatı icabı bütçenin onanması yanında denetlenmesini de ihtiva etmektedir. Bunun yanında, idarelerin, parlamentonun bütçeyle verdiği harcama yetkisini amacına, usulüne ve mevzuata uygun bir şekilde kullanabilmesi, ayrıca bütçe ile finanse edilecek hizmetlerin gereği gibi ifa edilebilmesi ve kurumsal amaç ve hedeflere tam ve zamanında ulaşılabilmesi için de bütçe uygulaması ve sonrasında kurumsal kontrol ve denetimlerin yapılması zorunlu hale gelmektedir.

Bütçe denetimi, halka kendilerinden toplanan vergilerin temsilcilerince nasıl kullanıldığının gösterilmesi, bütçe uygulama sonuçlarının kamuoyunca izlenmesi ve tartışılmasının sağlanması, hukuk

[66] Bedi N. Feyzioğlu, "Bütçenin İdari Denetimi", **Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri**, Eskişehir, 10-11 Haziran 1983, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları, 1984, s. 134.

kuralları dışında kalan kişi ve uygulamaların tespit edilmesi ve müeyyideye tabi tutulması, doğru işlemlerin onaylanarak yasalarla kendilerine sorumluluk yüklenen kişilerin aklanması ve kamu vicdanının rahatlatılması yönünden de önemlidir.[67] Diğer yandan, bütçe kontrolleriyle alınan kararların bütçe uygulaması sırasında gerek kaynakların yeniden dağılımı gerekse de aşırı harcama yoluyla bozulmasının[68] yani, uygulama sırasında önceden bütçeyle yapılan planlamadan sapma yaşanmasının önüne geçilebilir. Bütçenin kontrol ve denetim mekanizmaları bütçe uygulaması sırasındaki sapmaları önleyecek ve bütçenin öngörüldüğü biçimde uygulanmasını sağlayacaktır.

Bütçe uygulamasının denetimi halk iradesine dayalı devlet yönetimine koşut bir gelişme göstermiş, günümüzde kamu maliyesinin güncelliğini koruyan bir konusu olmuştur. Bütçe denetimi parlamentoların hükümetin ve yürütme organının faaliyetlerini kontrol altında tutma amacının vazgeçilmez bir aracı olarak nitelendirilmektedir. Bütçe uygulamaları ile ilişkili olarak mali denetimin konusunu mali işlemler, kamu hesapları ve raporlar oluşturur.[69] Bütçe denetiminin amacı, parlamentonun haklarını kullanmasını sağlamak, bütçenin siyasi işlevini yerine getirmek, bütçenin ekonomik, mali ve hukuki işlevlerinin sonucu olarak uygulamanın denetlenmesi olarak belirtilmektedir.[70] Fakat burada bütçe denetiminin amacının belirlenmesinde asıl vurgunun yasama denetimine yapıldığı ve bütçeyi uygulayan, kamu kaynağı kullanan harcamacı idareler tarafından ve diğer yetkili kurum ve merciler tarafından yapılan kontrol ve denetimlerin ihmal edildiği görülmektedir.

Gerçekten, bütçe kontrol ve denetimlerinin tek amacı parlamentonun haklarını kullanabilmesini sağlamak ve bütçenin fonksiyonlarının gerçekleştirilmesinin tesisi değildir. Parlamentonun bütçe hakkı ve bunun sonucu olarak birincil nitelikteki denetim yetkisinin önemi yadsınamaz. Ancak, bu bağlamda bütçe kontrol ve denetimlerinin, bütçenin sahibi olan ve bunu tatbik edecek olan kamu idareleri tarafından, kamu hizmetlerinin gereği gibi yerine getirilmesi, kanunlarla verilen görevlerin öngörüldüğü

---

[67] Hasan Bek, "Bütçe Denetimi Açısından Kesin Hesap", **Maliye Dergisi**, Sayı: 119, (Mayıs-Ağustos 1995), s. 41.; Tülin Canbay, "Bütçe Etiği ve Türk Kamu Bütçelerinin Etik Değeri", **Amme İdaresi Dergisi**, C.: 31, Sayı: 4, (Aralık 1998), s. 46.

[68] H. Hakan Yılmaz, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi**, Ankara: DPT Müsteşarlığı, 1999, s. 45.

[69] Bulutoğlu-Kurtuluş, s. 221.

[70] Gülay Coşkun, Kamu Mali Yönetimi, s. 95.

biçimde ve hukuka uygun olarak yürütülmesi, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılmasının temin edilmesi, yolsuzluk ve suistimallerin önlenmesi ve nihayet yönetimlerin kendilerine yüklenen hesap verme ve yönetim sorumluluğu gereği parlamentoya ve yetkili mercilere hesap verebilmelerinin sağlanmasına da hizmet ettiği açıktır.

Etkin ve yeterli bütçe kontrollerinin olmadığı bir idarede, bütçe denetimlerinin gereği gibi yapılacağı ve parlamentonun ve diğer yetkili mercilerin denetim yetkisini hakkıyla kullanılabileceğini söylemek güçtür. Bu itibarla, bütçe kontrol ve denetimlerinin amacı hem yürütmeyi oluşturan idare organları hem de yürütme dışında kalan yasama ve yargı organları tarafından icra edilen kontrol ve denetimlerin kapsamı, niteliği ve sonucuyla doğrudan bağlantılıdır.

Bütçe kontrol ve denetimlerinin kapsamına bakıldığında, bütçe harcamaları açısından, bütçe yasası ile masrafçı dairelere verilen ödeneklerin yerinde ve önceden belirlenen amaçlara uygun kullanılıp kullanılmadığı, yasalara uygun hareket edilip edilmediği, kaynak kullanımında en az girdi ile en çok çıktının elde edilmesini sağlayacak yöntemlerden yararlanılıp yararlanılmadığı, hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığı yani harcamalarda tutumluluk, etkinlik ve verimliliğin gözetilip gözetilmediği gibi hususların bütçe kontrol ve denetimlerinin konusunu teşkil ettiği söylenebilir.[71]

Bütçe denetimi, bütçenin uygulanması sırasında yapılabildiği gibi uygulamanın tamamlanmasından sonra da yapılabilir. Diğer bir deyişle, bütçenin ya uygulanmakta olduğu bütçe yılı içinde ve gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması sırasında, bu işlemlerle birlikte denetimi yapılır veya bütçe yılı bittikten sonra, o yıl içinde toplanmış olan gelirlerin ve ödenmiş olan giderlerin bütçeye ve diğer kanunlara uygunlukları araştırılır.[72] Bütçe denetimi, uygulandığı yıl içinde gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması sırasında, bu işlemlerle birlikte ve de bütçe yılı bittikten sonra, o yıl içinde toplanmış olan gelirlerin ve ödenmiş olan giderlerin bütçe yasasına ve diğer mali yasalara uygunlukları, kaynak tahsis edilen hizmetlerin gerçekleştirilmiş olup olmadıklarına bakılarak yapılır. Genellikle bu denetim, kamu harcamaları yani kamu hizmetlerinin yapılması için tahsis edilen kaynakların gereken biçimde kullanılıp kullanılmadığının denetimi şeklinde gerçekleştirilir.

[71] Bulutoğlu-Kurtuluş, s. 221-222.
[72] Erginay, s. 243-244.

Ayrıca bu kapsamda kamu harcamalarının finansmanında kullanılan kamu gelirlerinin de ilgili yasalar karşısında gerektiği biçimde toplanıp toplanmadığının da denetlenmesi gerekir. Ancak yasama, yürütme ve yargı organları ve de kamuoyu daha çok kamu harcamalarının yerinde, zamanında ve yasal olarak yapılıp yapılmadığı konusunda daha duyarlıdır. Denetim konusu bu nedenle kamu harcamaları üzerinde yoğunlaştırılmış ve ayrıntılı denetim usulleri geliştirilmiştir. Aslında kamu harcamalarının yeterli denetimi yanında giderek sınırlı hale gelen kamu kaynaklarının elde edilmesi, toplanması denetiminin de etkin biçimde dikkat ve itinayla yapılması gereklidir.[73] Fakat tatbikatta bütçe kontrol ve denetimleri ağırlıklı olarak giderlere yönelik olarak yapılmakta ve bu kapsamda harcama yetkisinin gereği gibi ve ilgili mevzuata uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı araştırılmaktadır. Gelirler, hazine işlemleri ve mallarla ilgili olarak da çeşitli kontrol ve denetimler yapılmaktadır. Bu denetimlerde de çeşitli kuruluş ve merciler görev üstlenmektedir.

KMYKK ile yapılan düzenlemelerde iç kontrol sistemi kapsamındaki ön mali kontrolün gelir, gider ve varlıklara ilişkin işlemleri de kapsayacak şekilde geniş bir kontrol faaliyeti olarak tasarlanması, ayrıca iç ve dış denetimin görev kapsamının açıkça tanımlanması ve belirlenmesi bu anlamda bütçe kontrol ve denetimlerinin yalnızca giderlere inhisar ettirilmesini engelleyeceği görülmektedir.

E. Bütçe Kontrol ve Denetiminin Önemi

Kamu harcamalarının gerek mutlak olarak, gerek milli gelire nisbetle devamlı artış kaydettiği dönemlerde bu harcamaların hangi istikametlerde ve ne suretle yapıldığı meselesi de gittikçe büyüyen bir ehemmiyet kazanmaktadır. Gerçekten, milli gelirin mühim bir kısmını vergi yoluyla eline geçiren devletin bu geliri kullandığı yerler memleketin iktisadi gelişimiyle çok yakından ilgilidir. Bu sebepledir ki bütçelerin kontrolü ve denetimi konusu da gün geçtikçe ehemmiyeti artan bir mevzu olmuştur.[74]

Bütçe meseleleri, haiz olduğu ehemmiyete binaen gerek maliye ve bütçe, gerek idare hukuku gerekse de iktisat alanında yapılan inceleme ve araştırmalara konu olmuştur. Buna mukabil, bütçenin kontrolü/denetimi ve kesin hesap meselelerinin incelenmesi, parlamento pratiğinde olduğu gibi

[73] Gülay Coşkun, Devlet Bütçesi, s. 249-250.
[74] Feyzioğlu, Bütçenin Kontrolü, C. II, s. VI. H. A. Kuyucak'ın yazdığı önsöz.

maliye ilminde de oldukça ihmal edilmiştir. Halbuki gerçek şu ki; bütçenin çeşitli mali, iktisadi ve siyasi fonksiyonlarını tatminkar bir surette ifa edebilmesi keyfiyeti geniş ölçüde, bütçe kontrolünün/denetiminin muntazam ve ciddi olarak icra edilmesine ve kesin hesapların etkin bir şekilde değerlendirilmesine bağlıdır. Buna rağmen birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de parlamento daha ziyade asıl bütçe ile ilgili meseleleri dikkate almakla iktifa etmekte ve fakat tatbik ve icra olunan bütçeye yani kesin hesaplara karşı lakayt kalmaktadır. [75]

Parlamento, bütçe ile muayyen giderlerin yapılmasına, muayyen gelirlerin toplanmasına ve bunlarla ilgili olarak hazineye ve sair mali hizmetlere ait işlerin ifasına izin vermektedir. Bütçeyi onamak suretiyle uygulanmasına yetki verdiği bu muamelelerin ne şekilde icra edildiğini, sonuçlarının ne olduğunu araştırmaması halinde parlamentonun başlangıçta böyle bir izin vermesinin mana ve değeri kalmayacaktır. Bütçe kontrol ve denetimlerinin esas önemi parlamentonun haklarına riayeti temin, yani bütçenin siyasi fonksiyonunun tahakkukuna imkan vermekten doğmaktadır.[76] İkinci olarak bütçenin iktisadi-mali ve hukuki fonksiyonları da ancak bütçenin kontrol edilmesi ve denetlenmesi sayesinde hakkıyla ifa olunabilecektir. Keza, ülkenin umumi mali ve iktisadi faaliyeti ve siyaseti, iç ve dış itibarı ve hatta diğer devletler ve uluslararası kuruluşlar karşısındaki mali bağımsızlığının güçlendirilmesi bakımından da bütçe kontrol ve denetimlerinin mühim bir yeri ve rolü bulunmaktadır.[77]

Parlamento yapacağı bütçe denetiminde iki hususu araştıracaktır. Birincisi, yapılan iş ve işlemlerin yerindeliği, ikincisi ise bu işlemlerin hukuka uygunluğudur. Bunlardan birincisi siyasi bir denetimi, ikincisi ise teknik manada hukuki bir denetim yapılmasını ifade eder. Parlamenton birinci denetimi yani siyasi denetimi yapma konusunda en yetkin ve donanımlı mercidir. Ancak teknik bir uzmanlık gerektiren ikinci denetimi yani tüm işlemlerin hukuka uygunluk yönünden denetiminin yapılması konusunda aynı durumda olduğunu söylemek mümkün değildir.[78] Gerek parlamentoların oluşumu, yapısı bakımından gerekse de iş yoğunluğu bakımından parlamentoların böyle bir denetimi hakkıyla yapabilmesi güçtür. Bu nedenle, bütçe işlemlerine ilişkin hukukilik denetiminin yapılması

[75] Feyzioğlu, Bütçenin Kontrolü, C. I, s. V-VI. F. Neumark'ın yazdığı önsöz.
[76] Feyzioğlu, Bütçenin Kontrolü, C. I, s. 13.
[77] Feyzioğlu, Bütçenin Kontrolü, C. I, s. 13.
[78] Feyzioğlu, Bütçenin Kontrolü, C. II, s. 12-13.

konusunda çeşitli mekanizmalar geliştirilmiştir. Bunlardan bir tanesi bakanlara ve yöneticilere denetim yetkisinin verilmesi, ikincisi ise parlamentoya yardımcı olacak denetim kurumlarının teşkil edilmesidir.

Bütçe kontrol ve denetiminin önemi çeşitli açılardan ortaya konulabilir. Bu önem bütçe ilkeleri ve bütçenin fonksiyonlarıyla yakından ilgidir. Çünkü bütçenin, siyasi, iktisadi-mali, hukuki, idari gibi fonksiyonlarını ifa edebilmesi ancak hakkıyla yapılacak bütçe kontrol ve denetimleriyle mümkün olacaktır. Bu yönüyle bütçenin kontrol/denetim fonksiyonunun diğer bütün bütçe fonksiyonlarının tamamlayıcısı olduğu kabul edilmektedir.[79] Bütçenin denetim fonksiyonunun gereği gibi icra edilmediği durumda bütçenin diğer fonksiyonlarının sağlanması çok mümkün olmayacaktır. Bütçe kontrol ve denetiminin gerekliliği ve önemi şu beş temel gerekçeye dayandırılmaktadır.[80]

1. Parlamentonun haklarına riayetin temin edilmesi,

2. Kamuoyu ve kamu harcamalarını finanse eden vergi mükelleflerinin tatmin edilmesi,

3. Sağlam bir maliye, para ve kredi rejimine kavuşmasının sağlanması,

4. Bütçenin iktisadi-mali fonksiyonu ile hukuki fonksiyonunun gerçekleştirilmesinin temini,

5. Uluslararası mali münasebetlerin ve kredi ilişkilerinin gerektirdiği koşulların temin edilmesi.

Bunlardan başka, bütçe kontrol ve denetim uygulamalarının aşağıda belirtilen hususlar bakımından da gerekli ve önemli olduğunu belirtmek germektedir:

1. Kamu finansman açıklarının azaltılması, mali/bütçesel disiplinin sağlanması, bu suretle borçlanma gereğinin giderilmesi ve mali bakımdan ulusal bağımsızlığın sağlamlaştırılması,

2. Bütçe hazırlık ve uygulama süreçlerinin geliştirilmesi, etkin bir bütçe yönetim sisteminin hayata geçirilmesi ve bütçe performansının artırılması,

3. Bütçe uygulamalarında yasal düzenlemelere uyumun sağlanması,

[79] Feyzioğlu, Bütçenin Kontrolü, C. I, s. 9.
[80] Feyzioğlu, Bütçenin Kontrolü, C. I, s. 4-10.

4. Yolsuzluk ve suistimaller ile kaynak israflarının önlenmesi,

5. Bütçeyle finanse edilen kamu hizmetlerinin gereği gibi ve öngörüldüğü şekliyle yürütülmesinin temin edilmesi.

Parlamentolara verilen bütçe hakkı yürütme organı üzerinde kapsamlı ve güçlü bir denetim yapılmasını gerektirmektedir. Bütçenin siyasi fonksiyonunun sonucu olarak parlamentolar bütçeyi hükümetlere yol göstermek, hükümetleri sevk ve idare etmek ve denetlemek amacıyla bir araç olarak kullanmaktadırlar. Bu suretle hükümet üzerinde bir denetim fonksiyonu icra edilmekte ve hükümet politikalarına çeşitli açılardan tesir edilmektedir.

Diğer yandan, parlamentonun halk adına yaptığı bütçe denetimleri yanında halkın da doğrudan bu mekanizmaya dahil olması mümkündür. Kamuoyunun bütçe denetimindeki rolü daha genel niteliklidir. Mükellefler, ödedikleri paranın nereye gittiğini anlamak ve vergi hasılatının tam yerine ve yalnız milletin temsilcileri tarafından tayin edilen ihtiyaçlara sarf edildiğinden emin olmak isteyeceklerdir.[81] Bunu sağlamanın yegane yolu etkin ve zamanında işleyen bütçe kontrol ve denetim mekanizmalarının ihdas edilmiş ve bunların hakkıyla tatbik ediliyor olmasıdır. Ayrıca, bunları tamamlayıcı unsurlar olarak mali saydamlığın sağlanması için gerekli araçların geliştirilmesi, yeterli bir muhasebe ve raporlama sisteminin varlığı da önemlidir.

F. Genel Olarak Bütçe Denetim Sistemleri

Bütçenin denetim yetkisi, esas itibariyle onu kabul eden yasama organına aittir. Ancak, yürütme organının kendisi de bütçenin uygulanmasını denetler ve uygulama sırasında çeşitli kontroller gerçekleştirir.[82] Ayrıca, yargı organı da bütçenin denetiminde görev alır. Bütçenin kontrolü ve denetimi konusunda, yasama, yürütme ve yargı organlarının işlevleri, ifa edecekleri kontrol ve denetimlerin niteliği, muhtevası, müeyyidesi ve usulü farklılık arz etmektedir. Maliye ve bütçe yazınında bütçenin kontrolü ve denetimi konusu çeşitli kriterler esas alınarak yapılan tasnifler çerçevesinde incelenmektedir. Bu konuda bir çok tasnif bulunmaktadır. Bu tasniflerin yapılmasında esas alınan kriterler şunlardır:

[81] Feyzioğlu, Bütçenin Kontrolü, C. I, s. 6.
[82] Edizdoğan, s. 265.

Birincisi kontrolü/denetimi yapan organa göre yapılan ayırımdır. Buna göre, bütçe kontrol ve denetimi; yürütme/idare, parlamento/yerel meclis veya bir yargı organı tarafından yapılmasına göre idari, yasama ve yargı denetimi olarak incelenir. Bu şekilde organik bakımdan yapılan sınıflandırma doktrinde klasik tasnif olarak da adlandırılmaktadır.[83] İkinci tasnif, kronolojik tasnif olarak adlandırılır. Bu tasnifte, bütçenin kontrolü ve denetimi; bütçenin uygulaması sırasında ve bütçe uygulamasının tamamlanmasından sonra yapılan kontrol ve denetimler şeklinde ayrıma tabi tutulur. Bir üçüncü sınıflandırma ise idarenin yaptığı kontrol ve denetimler bir bölüm olarak, parlamentonun ve Sayıştayın yaptığı kontrol ve denetimler ikinci bölüm olarak ele alınır. Ayrıca, kontrol ve denetimler çeşitli kriterler çerçevesinde (kontrol veya denetim konusu işlemler, sorumlu tutulan kamu görevlileri, kontrol veya denetimin mahallinde veya belge üzerinde yapılması gibi) farklı yönlerden ayrıma tabi tutulabilmektedir.

Doktrinde en çok tercih edilen tasnif klasik sınıflandırma olarak da adlandırılan ve kontrol veya denetimi yapan organ esas alınarak yapılan, esasında kuvvetler ayrılığı ilkesine dayanan yürütme/idare, yasama ve yargı kontrolü/denetimidir. Ancak bütçe kontrol ve denetimlerinin incelenmesinde salt klasik tasnif yerine bu tasnifi de içerecek şekilde bütçenin uygulaması sırasında ve uygulamadan sonra yapılan kontrol ve denetimler ayrımının esas alınması daha uygun olacaktır. Bütçe kontrol ve denetim türleri aşağıda gösterilmiştir.

1. Kontrol ve Denetim Türleri

Yukarıda temas edildiği üzere, bütçe kontrol ve denetimi farklı kriterler çerçevesinde çeşitli şekillerde tasnif edilmektedir. Bu kriterler kontrol ve denetimleri yapan organ, kontrol ve denetimlerin gerçekleştirildiği dönem, kontrol ve denetimlerin konusunu oluşturan unsurlar, denetimin yapıldığı yer, kontrol ve denetimlerde görev alan aktörler, kontrol ve denetimlerin gerçekleştirildiği iş ve işlem süreçleri ve son alarak kontrol ve denetimlerin amacı ve niteliği olarak sıralanabilir.[84] Bu manada bakıldığında, doktrinde bütçe kontrol ve denetimlerinin aşağıdaki gibi tasnif edilmek suretiyle incelendiği görülmektedir.

[83] Feyzioğlu, Bütçenin Kontrolü, C. I, s. 15.
[84] Dikeç, s.138.

a. Organlar Bakımından

Kontrol ve denetimi yapan organ/merci esas alındığında, bütçe kontrol ve denetimleri; 1. İdari kontrol ve denetimler, 2. Yasama Denetimi[*] ve 3. Yargı Denetimi olarak sınıflandırılmaktadır. İdari kontroller; 1. Masrafçı idarelerce yapılan kontroller, 2. Maliye Bakanlığınca yapılan kontroller ve 3. Sayıştay tarafından yapılan kontroller şeklinde; idari denetimler ise; 1. Masrafçı idarelerin teftiş ve denetim birimleri tarafından yapılan denetimler, 2. Maliye Bakanlığı tarafından (gelir ve gider yönünden denetim yapan merkez ve taşra denetim birimleri) yapılan denetimler ve 3. Diğer denetim birimleri tarafından (Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu, Yüksek Denetleme Kurulu gibi) yapılan denetimler biçiminde tasnif edilmektedir.[**]

b. Bütçe Süreci ve Zaman Bakımından

Bütçe uygulamasındaki süreç ve zaman bakımından yapılan tasniflerde bütçe kontrol ve denetimleri; 1. Bütçe uygulaması sırasında yapılan kontrol ve denetimler ve 2. Uygulama sonrasındaki denetimler olarak ayrılmaktadır. Bütçe uygulaması sırasında yapılan kontroller de klasik bir sınıflandırma haline gelen, a. Taahhüt denetimi, b. Tahakkuk denetimi, c. Verile emri (ödeme emri) denetimi ve d. Ödeme aşamasında yapılan denetim şeklindeki tasnif çerçevesinde incelenmektedir. Bu kriter çerçevesinde ayrıca 1. Harcama öncesi kontrol, 2. Harcama sonrası denetim biçiminde ikili bir ayrım da yapılmaktadır. Bütçe kontrol ve denetimi bağlamında bütçe hazırlığı sırasındaki kontrollerin de incelendiği çalışmalar çok sınırlı olup, genel olarak bu konuya temas edilmediği görülmektedir.

c. Unsurlar Bakımından

Konu bakımından yapılan sınıflandırmalarda, bütçeyi oluşturan gelir ve gider kalemlerine göre, 1. Giderlerin kontrol ve denetimi, 2. Gelirlerin kontrol ve denetimi ayrımı yapılmakta, ayrıca bütçe gelir ve giderleri arasındaki dengeyi sağlamaya yönelik olarak gerçekleştirilen hazine işlemleri bakımından da Hazine işlemlerinin kontrol ve denetimi şeklinde bir

---

[*] Yasama denetimi, "meclis denetimi", "siyasi denetim", "parlamento denetimi" olarak da adlandırılmaktadır. Mahalli idarelerin karar organları tarafından yapılan denetimin de yerel meclislerin denetimi olarak ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

[**] Bütçe kontrol ve denetimleri KMYKK ile düzenlenerek kontrol ve denetim faaliyetleri fonksiyonel ve organizasyonel bakımdan yeniden yapılandırıldığından doktrinde yer alan bu şekildeki ayrımın geçerliliğini kısmen yitirmiş olduğunu belirtmek icap eder.

ayrıma gidilmektedir. Ayrıca, taşınır ve taşınmaz malların denetimi de dördüncü bir konu olarak ele alınabilmektedir. Ancak kaynaklarda ağırlık giderlere yönelik kontrol ve denetimlere verilmektedir.

d. Yer Bakımından

Kontrol veya denetimin yapıldığı yer açısından yapılan tasnifte, 1. Mahallinde (yerinde) yapılan kontrol ve denetimler, 2. Merkezde (belge üzerinde) yapılan kontrol ve denetimler şeklinde bir ayrım yapılmaktadır.

e. Bütçe Uygulamasında Görev Alanlar Bakımından

Bu kriter esas alınarak yapılan sınıflandırmalarda, 1. İta amirlerinin denetimi (harcama yetkilileri), 2. Tahakkuk memurlarının (gerçekleştirme görevlileri) denetimi, 3. Saymanların denetimi (muhasebe yetkilileri), 4. Diğer görevlilerin denetimi biçiminde bir ayrım yapılmaktadır. Böylece bütçe uygulamasında görev alan aktörler esas alınarak bir tasnif yapılmaktadır.

f. Amaç ve Nitelik Bakımından

Bu açıdan yapılan tasniflerde, kontroller bakımından 1. Önleyici kontroller, 2. Düzeltici kontroller ve 3. Tamamlayıcı kontroller ayrımı yapılmaktadır. Keza, kontroller 1. Mali kontroller ve 2. İdari kontroller olarak da sınıflandırılabilmektedir. Diğer yandan, denetim bakımından da; 1. Hukuka uygunluk (düzenlilik) denetimi, 2. Performans (etkinlik/etkenlik/verimlilik/ekonomik denetim) denetimi şeklinde bir tasnif yapılmaktadır. Ancak, son yıllarda denetimin niteliği bakımından yapılan tasniflere sistem denetimi, bilgi teknolojileri denetimi, mali denetim gibi yeni denetim türlerinin de dahil edildiği görülmektedir. Ayrıca, denetim bakımından KMYKK hükümleri çerçevesinde, 1. İç denetim ve 2. Dış denetim şeklinde bir ayrım da yapılmaktadır. Bunun yanında iç ve dış denetim yanında teftiş kurulları ve iç denetim dışındaki diğer denetim birimleri açısından da bir ayrım yapılabilmektedir.

2. Kontrol ve Denetimlerin Konusuna İlişkin Değerlendirme

Bütçenin uygulanması dönemindeki bütçe işlemleri gelirlerin toplanması, giderlerin yapılması ve gelir-gider arasındaki yer ve zaman bakımından ahengin sağlanması olan hazine işlemleri olduğuna göre, bütçenin kontrolü ve denetlenmesi konusu da gelir ve giderler ile hazine işlemlerinin kontrol ve denetimini kapsamına almaktadır. Bununla beraber,

bütçe içindeki gelir ve giderlerin nitelikleri farklıdır. Gelirler için bütçede yer alan rakamlar tamamıyla tahminden ibaret olmasına karşın, giderler için konan ödenekler de tahmini olmakla beraber yapılacak harcamaların tavan rakamlarını kısıtlı olarak göstermektedir. İşte bu nedenle, bu noktadan hareket edilerek bütçe denetiminin yalnızca giderler için uygulandığı ileri sürüldüğü görülmektedir.[85]

Böylece, bütçe kontrol ve denetiminin esas olarak giderler üzerinde yapılan kontrol ve denetimler olduğu, gelirlere ilişkin işlemler ile hazine işlemlerinin bu kontrol ve denetimin kapsamına girmediği öne sürülmektedir. Buna gerekçe olarak da bütçede gözüken gelirlerin nihayet birer tahminden ibaret olduğu, giderlere ait ödeneklerin ise yapılacak harcamaların üst sınırını gösterdiği ve bu rakamların tahdidi olarak gösterilmiş olması gösterilmektedir. Bu gerekçeyle bütçe kontrol ve denetiminin bütçe giderlerine ilişkin olarak uygulanan kontrol ve denetim faaliyetlerini ifade ettiği dile getirilmektedir.

Ancak, birçok kaynakta öne sürülen bu görüşe katılmak pek mümkün gözükmemektedir. Çünkü bütçenin bir yönünü oluşturan gelirler tahmini olsalar bile, yasayla verilen gelir tahsil etme yetkisinin amacına uygun bir şekilde ve ilgili hukuk kurallarına uyularak kullanılıp kullanılmadığının da denetlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, gelir toplama, tahsil etme, elde etme görev ve yetkisi bulunan idarelerin bu gelirlerin öngörüldüğü biçimde ve usulüne uygun bir şekilde tahsilini sağlamaya yönelik olarak çeşitli kontrol faaliyetleri öngörmesi ve uygulamaları da icap etmektedir.

Böylece, hem idare tarafından öngörülen kontrol faaliyetleri hem de yetkili mercilerin yapacağı denetimler sonucunda gelir işlemlerinin bütçe ve ilgili mevzuatta belirlenen esas ve usuller çerçevesinde gerçekleştirilmesi sağlanmış olur. Aksi bir yaklaşımla bütçe kontrol ve denetimlerinin giderlere inhisar ettirilmesi ve gelir işlemlerinin kontrol ve denetimine ehemmiyet verilmemesi bütçenin amaç ve fonksiyonlarıyla çelişeceği gibi ilgili yasal düzenlemelere de aykırılık oluşturacaktır.

Bu itibarla, bütçe kontrol ve denetimlerinin bütçenin tüm işlemlerini kapsayan bir süreç olduğu kabul edilmelidir. Bütçe işlemleri, gelirlerin toplanması, giderlerin yapılması ve gelir ve gider arasında denge sağlanmasını içeren hazine işlemlerini kapsamaktadır. Ayrıca, idarelerin

[85] Gülay Coşkun, Kamu Mali Yönetimi, s. 94.

varlığını oluşturan taşınır ve taşınmaz her türlü mal varlığına ilişkin hukuki ve idari tasarruflarda bu kapsamdadır. Bu nedenle, bütçe kontrol ve denetimleri de bu işlemleri kapsayacak niteliktedir.

Türk bütçe uygulamasında bütçe kontrolü ve denetimi uygulama sırasında ve uygulamadan sonra yapılır. Kontrol ve denetimin konusu yapılan denetime göre farklıdır. Uygulama sırasında yapılan denetimlerde harcama veya gelir toplama sürecinde, malların kullanımı ve tasarrufa konu edilmesinde yapılan iş ve işlemler ile bu işlemlere ilişkin hesap ve kayıtlar denetimin konusunu oluşturmaktadır. Uygulama sonrasında yapılan denetimlerde ise harcamalara, gelirlere, mallara ilişkin hesaplar, ödeme belgeleri ile kesin hesaplar denetimin konusunu oluşturur.

III. DENETİM TÜRLERİ VE PERFORMANS DENETİMİ

A. Denetim Türlerine İlişkin Ayrımlar

Denetimin, literatürde çok farklı kriterler çerçevesinde yapılan çeşitli tasnifleri bulunmaktadır. Denetimi yapan organlar, bunların denetlenenle ilişkisi ve konumu, denetimin kamu veya özel sektöründe yapılması, denetlenen konu, uygulama alanı, denetimin yapıldığı zaman, safha, kullanılan yöntem ve teknikler, benimsenen yaklaşım bakımından denetimin sınıflandırılması mümkündür.

Bu anlamda denetim sektörler bakımından; kamu (devlet) denetimi, özel sektör denetimi, kamu denetimini yapan kuvvetler bakımından; yasama denetimi, yargı denetimi ve idari denetim, yasama denetimi yapılış biçimi bakımından; doğrudan denetim ve dolaylı denetim, fonksiyonel ve organik bakımdan; iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim, yaklaşım bakımından teftiş ve denetim, diğer yandan teftiş ve denetimler kapsam ve yaklaşım bakımından; işlem denetimi, faaliyet denetimi, sistem denetimi, bilgi teknolojileri denetimi, denetlenen unsurlar bakımından; gelir, gider ve varlıkların denetimi, uygulama biçimi bakımından; sürekli ve süreksiz denetim, uygulama zamanı bakımından; ön denetim, uygulama sırasında yapılan denetim, uygulama sonrasında yapılan denetim, amacı bakımından; önleyici ve düzeltici denetim, organik bakımdan; öz denetim, kurumsal denetim, yöntem bakımından yazılı denetim, sondaj denetimi gibi ayrımlar yapılmak suretiyle sınıflandırılmaktadır.[86]

[86] Demirkan, s. 1-19.

Bunun yanında, denetiminin kapsamı, amacı, niteliği ve kullanılan yöntemler yönünden yapılan düzenlilik denetimi, mali denetim, performans denetimi, risk denetimi, sistem denetimi, kapsamlı denetim, klasik denetim ve çağdaş denetim gibi ayrımlar da bulunmaktadır. Burada sadece denetimin amacı ve niteliği bakımından denetim türleri belirtilecek ve performans denetimi ile ilişkisi, aradaki farklar incelenecektir.

B. Amacı ve Niteliği Bakımından Denetim Türleri

Denetim öz olarak kural ve standartlara uygunluğun araştırılması, incelenmesi ve değerlendirilmesi sürecidir. Bu süreçte, var olan (mevcut durum) ile olması gerekenin (kurallarda, standartlarda öngörülen) mukayesesi yapılır. Denetimin farklı tanımlarına tezin başında yer verilmiş olduğundan burada tekrar edilmeyecektir. İnceleme konusu bakımından önemli olan ayrım denetimin niteliği, amacı ve kapsamı bakımından yapılan ayrımdır. Denetim genel olarak 1) Düzenlilik denetimi, 2) Performans denetimi olarak ikiye ayrılabilir. Bununla birlikte, bu ikili ayrım yanında, kamu denetiminin, aşağıdaki şekilde tasnif edilmesi de mümkündür:

- Düzenlilik denetimi,
- Performans denetimi,
- Kapsamlı denetim,
- Mali denetim

Ayrıca, klasik denetim, çağdaş denetim, risk denetimi, sistem denetimi, program sonuçlarının denetimi gibi ayrımlar da yapılmaktadır.

Denetim konusundaki klasik anlayışta, denetimin esas gayesinin hataları, eksiklikleri, usulsüzlük ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve önlenmesi olarak değerlendirilmiş ve denetimler bu doğrultuda gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede, kamu denetimi de önceleri salt kurallara uyulup uyulmadığının tespiti amacıyla yapılan hukuka/mevzuata/kurallara uygunluk (kanunilik denetimi) denetimi olarak icra edilmiştir. Harcamalara, mali karar ve işlemlere yönelik olarak yapılan uygunluk denetimi mali denetim olarak da adlandırılmıştır. Düzenlilik denetimi olarak tanımlanan bu denetim anlayışının yetersizlikleri sonuç olarak, yeni bir denetim türü olan performans denetimini doğurmuştur.

1. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi; hesapların, kayıtların ve mali raporların doğru olup olmadığına ilişkin mali denetimi ve iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğunun denetlenmesine ilişkin uygunluk denetimlerini kapsar. Bu denetimin ana unsuru, bir kamu kurumu ya da kamu kaynaklarını kullanan kişi tarafından yapılan faaliyetlerin, işlemlerin yasallığının kontrolüdür. Düzenlilik denetiminin diğer bir yönü, harcamaların ve yapılan işlemlerin kalem kalem incelenerek kurallara uygunluğunun değerlendirilmesidir. Düzenlilik denetiminin bu yönü tasdik fonksiyonu, yani işlem ve kayıtların kontrol edilerek, doğruluğunun tasdik edilmesidir.[87] Faaliyetlerin, harcamaların, kayıt ve işlemlerin yasalara ve ilgili kurallara uygunluğunu ve doğruluğunu esas alan bu denetim şekli bir denetim olarak gerçekleştirilmektedir.

Düzenlilik denetimi; mali ve uygunluk denetimlerini kapsar. Denetime tabi kuruluşların muhasebe kayıtları ve mali tablolarının incelenmesi ve değerlendirilmesi ile doğruluğunun saptanması mali denetim, işlemlerinin mevzuata uygunluğunun denetimi ise uygunluk denetimini ifade eder.[88] Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği (INTOSAI) Denetim Standartlarına göre; düzenlilik denetimi şunları içerir:[89]

- Sorumlu kurumların mali hesap verme sorumluluklarının, mali kayıtlarının incelenmesi, değerlendirilmesi ve mali tablolar hakkında kanaat belirtilmesi de dahil olmak üzere *doğrulanması (tasdik edilmesi);*

- Bir bütün olarak devlet yönetiminin mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanması;

- Mali sistemlerin ve işlemlerin ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesi de dahil olmak üzere denetimi;

- İç kontrol sisteminin/faaliyetlerinin denetimi;

- İdari kararların doğruluk ve uygunluğunun denetimi;

Düzenlilik denetiminin geleneksel işlevi, kamu görevlilerinin yaptığı iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğunu kontrol etmek ve gelir ve giderlere,

---

[87] B. Geist, "Devlet Denetimi", Beyhan Aytaç (çev.), **Devlet Denetimi (Makaleler)**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1988, s. 16.
[88] INTOSAI Denetim Standartları, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1997, s. 45
[89] INTOSAI Denetim Standartları, s. 9

mali işlemlere, varlıklara ilişkin mali tabloların ve raporların doğruluğunu onaylamaktır.[90] Bu yönüyle düzenlilik denetimi finansal denetim/onay denetimi/doğruluk denetimi olarak da adlandırılmaktadır. Düzenlilik denetimini oluşturan mali denetim ve uygunluk denetimlerinin önemi, işlevi tartışmasız bir şekilde kabul edilmektedir. Ancak zamanla bu nitelikteki denetimlerin yetersiz kaldığı ve yeni denetim uygulamalarına geçilmesi gereği ortaya çıkmıştır.

2. Mali/finansal Denetim

Kamu görevlilerinin yaptıkları işlerin mevzuata uygunluğunu kontrol etmek, yıllık gelir ve giderlere, varlıklara ilişkin tabloların doğruluğunu onaylamak işlevlerini üstlenen düzenlilik denetimleri varlığını ve önemini korumuş olmakla birlikte, denetim konusundaki kavramlar, metodoloji, teknikler ve denetim mantalitesi büyük ölçüde değişliklere uğramıştır. Bu doğrultuda, finansal denetim veya onay denetimi tanımlaması kullanılmaya başlanmıştır.[91]

Denetlenen kuruluşların finansal tablolarının yeterli bir şekilde sunulup sunulmadığı ve tabloların gerçeklere ve kurallara uygun olup olmadığı konusunda görüş bildirmek, denetlenen kuruluşların faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak düzenlilik ve uygunluk denetimleri yapmak ve bunları raporlamak önemli bir denetim hedefi haline gelmiştir.[92] Finansal tabloların denetimi olarak da tanımlanan bu denetimde; bilanço, gelir-gider tablosu ve diğer mali tabloların belirlenmiş kriterler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyum içinde olup olmadıkları saptanır.[93]

Mali denetim, genel olarak mali nitelikteki işlem ve olayların ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, sunulan yasal raporların gerçekleri yansıtıp yansıtmadığı ve denetlenen kurumun yasal düzenlemelerin yanı sıra, bir takım ilke ve kurallara ne ölçüde uyduğunu saptamaya yönelik olarak yapılan inceleme ve değerlendirmeleri kapsayan bir süreçtir. Bu niteliğiyle, düzenlilik denetimi

---

[90] Fikret Gülen, **Finansal Denetim**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998, s. 2.
[91] Gülen, s. 2.
[92] Gülen, Finansal Denetim, s. 2.
[93] Kenan Tepe, "Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrolların Denetimi", **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**, **Tebliğler, Panel ve Tartışmalar**, Ankara, 26 Ekim 1998, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998, s. 56.

olarak de ifade edilmektedir. [94] Ancak, mali denetim dar anlamıyla muhasebe denetimi[95] karşılığı olarak da kullanılabilmektedir.

Mali denetimin belirleyici niteliği mali iş ve işlemlere yönelik olmasıdır. Bazı durumlarda mali denetim kavramı etkinlik denetimini de içerecek şekilde geniş manada kullanılmakla birlikte, mali denetimin esas olarak düzenlilik denetimi yönünün ağır bastığı kabul edilmektedir. Mali denetimin risk denetimi, sistem tabanlı denetim gibi denetim yaklaşımlarını da içerdiği vurgulanmaktadır.[96]

3. Performans Denetimi

Performans denetimi; "kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun faaliyetlerinin değerlendirilmesi" olarak tanımlanmaktadır. Bu denetimde, denetlenen kurumun kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde yönetmede ve kullanmada gerekli özeni gösterip göstermediği incelenir.[97] Performans denetiminde, tahsis edilen kamu kaynağı karşısında elde edilen hizmetler arasında ilişki kurulur ve bu kaynakların kullanımında söz edilen ilkelere uyulup uyulmadığı gözetilir.

Bu denetim, sistematik ve tarafsız bir yaklaşımla icra edilir, faaliyetlerin yürütülmesinde etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkelerine uyulup uyulmadığı konusunda bağımsız güvence verilmesi amaçlanır. Ayrıca, yönetimin geliştirilmesi ve hata ve eksikliklerin giderilmesi konusunda yönetime tavsiye verilmek suretiyle yardımcı olunur.[98] Düzenlilik denetiminden farklı olarak performans denetiminde, faaliyet ve işlemlerin ilgili kurallara, yasal düzenlemelere uygunluğu ve doğruluğu yerine faaliyet ve işlemlerin sonuçları üzerinde durulmakta ve kaynak kullanımlarında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine riayet edilip edilmediği incelenmektedir. Ayrıca, yöneticilerin ve görevlilerin mevzuata aykırı işlemlerinin tespiti yerine faaliyetlerin, sistemin denetimi yapılır ve bunların geliştirilmesi amaçlanır.

---

[94] Köse, Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim, s. 68.
[95] A. Yasin Karanfiloğlu, "Muhasebe Denetimi Kavramı İlke ve Yöntemleri", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 35, (Ekim-Aralık 1999), s. 30-31.
[96] Gülen, s. 4.
[97] Hüseyin Özer, "Performans Denetimi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 7, (Ocak-Mart 1992), s. 31, 33.
[98] **Performance Audit**, Spanish Experience, Berlin, 2000, s. 1.

4. Program Sonuçlarının Denetimi

Düzenlilik ve performans denetimi yanında bir diğer denetim türü de program sonuçlarının denetimidir. Bu denetim türü, ayrıca, program değerlendirmesi olarak da tanımlanmaktadır. Program çıktılarının/sonuçlarının denetimi; arzulanan sonuçların veya yararların sağlanıp sağlanmadığı; yetkili mercilerin belirlediği hedeflerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ve kuramların daha düşük maliyetlerle arzulanan çıktıları sağlayacak alternatifleri dikkate alıp almadığının denetimi olarak tarif edilmektedir. [99] Program sonuçlarının denetimi, muayyen amaçlara ulaşılmasında, programların etkinliğini değerlendiren bir denetim türüdür. Program değerlendirmesinde, bir programın mevcut şartlar ışığında hedeflerinin yeterliliği, planlanması, tasarlanmış olan veya olmayan sonuçları açısından periyodik, bağımsız ve objektif olarak değerlendirilmesi söz konusudur.[100] Performans denetimine göre dar kapsamlı bir denetim uygulamasıdır.

5. Faaliyet Denetimi

Bir diğer denetim tanımlaması da faaliyet denetimidir. Son yıllarda yaygınlaşmaya başlayan faaliyet denetiminde; kurum ve kuruluşun örgütsel yapısı, bağlı olduğu mevzuat, iç kontrol sistemleri, iş akışları ve uygulamaları irdelenir. Faaliyet denetimi, ilgili organizasyonun saptanmış hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşmadığını ve faaliyetlerle ilgili finansal nitelikte olmayan konuları da araştırır.[101] Faaliyet denetimlerinde organizasyonunun verimlilik, tutumluluk ve etkinliği saptanır, fiili durumla önceden belirlenen ölçütler çerçevesinde olması gerekenler mukayese edilerek öznel değerlendirmeler yapılır. Bazı çalışmalarda, faaliyet denetimi deyimi, performans denetimi karşılığı olarak da kullanılmaktadır. Hatta, performans denetimi ve risk denetiminin faaliyet denetimi kapsamında yer aldığı, finansal tabloların denetimi ve uygunluk denetiminin ise finansal denetimi oluşturduğu belirtilmektedir.[102] Bu durum da, aslında denetim türlerine ilişkin tanımlamalar konusunda da kavram kargaşası bulunduğunu

---

[99] E. Leslie Normanton, "Kamu Sorumluluğu ve Denetimi Alanında Reformlar: Bir Gelişme Raporu", Fethi Heper (çev.), **Devlet Denetimi (Makaleler)**, Ankara: 1988, s. 106.; Avustralya Sayıştay Başkanlığı, **Etkinlik Denetiminin Esasları-İlkeler Rehberi**, Ömer Faruk Batırel (çev.), Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1987, s. 12

[100] Özer, Performans Denetimi, s. 32.

[101] Tepe, Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrolların Denetimi, s. 57.

[102] Tepe, Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrolların Denetimi, s. 57.

göstermektedir. Bu farklılıklar genel olarak değişik ülkelerdeki farklı kullanımlardan ve özel-kamu sektörlerindeki farklı kullanımlardan kaynaklanmaktadır.

Sistem tabanlı denetim/sistem denetimi olarak da adlandırılan bu denetimde, denetlenen kurumun sistemleri, özellikle iç kontrol sistemleri incelenir, iç kontrol sistemlerinin güçlü ve/veya zayıf noktaları belirlenir ve bu konuda değerlendirmeler yapılır.[103] Dünya Bankası tarafından yapılan tanımlamada ise faaliyet denetimleri (çalışma/operasyon denetimleri), bir kuruluşun yönetim, teknik ve performansının çok kapsamlı incelemesi olarak kabul edilmektedir. Bu denetimin amacı faaliyetlerin hedeflerini başarma derecesinin ölçmek ve sonuç olarak faaliyetin randıman ve etkinliğini arttırmak için iyileştirmeler tavsiye etmek olarak belirtilmektedir.[104] Faaliyet denetimleri kapsam itibariyle denetimin en geniş türü olduğundan kurumun tüm fonksiyonlarını, faaliyetlerini ihata eden bir niteliğe sahiptir.

6. Risk Denetimi

Risk denetimi, düzenlilik denetiminin sağladığı yasallık ve uygunluğun yanı sıra, özellikle iç kontrol sisteminin, kontrol faaliyet ve süreçlerinin değerlendirilmesini kapsayan ve denetlenen kurumların işleyişinde karşılaşılabilecek aksaklıkların ve rasyonel olmayan durumların saptanması amacına yönelik olarak gerçekleştirilen bir denetim türüdür. Risk denetimleri, diğer denetimlerden farklı olarak yıllık veya periyodik olarak yapılmaz.[105] Risk denetimi, finansal denetim kapsamında, ancak performans denetimi dışında kalan, ancak performans denetimiyle yakından ilişkili bir denetim uygulamasıdır.[106]

Bu denetim, mali denetimden farklı olarak mali karar, işlem ve tablolarından çok kurumun yönetim yapısı, iç kontrol sistemi, bunların işleyişi gibi konuları inceler ve risk analizleri çerçevesinde denetim kapsamına alınan riskli alanları içerecek şekilde tasarlanıp uygulanır. Bu denetimlerde amaç, hukuka uygunluğun sağlanması değil, denetlenen kurumun faaliyetlerinin risk esaslı olarak gözden geçirilmesi, potansiyel

---

[103] Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Denetim Terimleri Sözlüğü, Sacit Yörüker (çev.), www.sayistay.gov.tr.
[104] Dünya Bankası, **Dünya Bankası Uygulamalı Muhasebe Bölümü, Finansal Muhasebe Raporlama ve Denetim El Kitabı**, Hüseyin Zengin (çev.), Ankara: Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu, 1997, s. 35.
[105] Köse, Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim, s. 71.
[106] Tepe, Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrolların Denetimi, s. 60.

risklerin belirlenmesi ve raporlanması, sonuç olarak bu risklerin kontrol altına alınmasını sağlamaktır.

7. Kapsamlı Denetim

Kapsamlı denetim; doğruluk denetimi, uygunluk denetimi ve performans denetimini kapsayan bir denetimdir. Bütünleşik denetim olarak da adlandırılan[107] kapsamlı denetim, denetimin üç türünü ya da unsurunu içeren bir denetim yaklaşımı olarak da tanımlanmaktadır.[108] Buna göre; kapsamlı denetim:

- Mali ve kurallara uygunluk (hukuk);

- Tutumluluk ve etkinlik ve;

- Program sonuçları

denetimini ihtiva eder. Kapsamlı denetimde, denetlenen kurumun planlanan eylem ve işlemleri her yönüyle değerlendirilerek hem hukuka, genel kabul görmüş çeşitli ilke ve standartlara uygunluğu araştırılır, hem de performans denetiminin gerekleri yönünden bir değerlendirme yapılır.[109] Kapsamlı denetim, mali ve hukuki yönden yapılan düzenlilik/uygunluk denetimlerini, performans/etkinlik denetimini ve program sonuçlarının denetimini de kapsayan bir denetim türüdür. Fakat belirtilmelidir ki, performans denetimi ile program sonuçlarının denetimi konusunda net bir ayrım bulunmamaktadır. Esasında performans denetimi program sonuçlarının denetimini de kapsayan bir denetim yaklaşımıdır.[110]

Kapsamlı denetimde, faaliyetlerin, idari ve mali işlemlerin düzenliliği, tutumluluğu, etkinliği incelenip değerlendirilmektedir. Böylece, kurumun faaliyet ve işlemleri tüm yönlerden denetlenmiş olmaktadır. Ancak, denetime alınan bir kurumda her zaman kapsamlı denetim yapılması zorunluluğunu ifade etmez. Bu konuda belli kriterler çerçevesinde denetlenecek birim, faaliyet ve işlemler seçilir ve denetimlerde buna göre gerçekleştirilir. Kapsamlı denetim bazı gelişmiş ülkelerde uygulanan bir denetim türüdür.

---

[107] Demirbaş, s. 52.
[108] Avustralya Sayıştay Başkanlığı, s. 12
[109] Köse, Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim, s. 94.
[110] Performans denetimi ile program sonuçlarının denetimi arasındaki nüans farkını ortaya koymak için etkinlik ve etkenlik ayrımı yapılmaktadır. Performans denetimi etkinlik denetimi, program sonuçlarının denetimi ise etkenlik denetimi olarak da nitelendirilmektedir. Bkz: Avustralya Sayıştay Başkanlığı, s. 13.

8. Klasik Denetim

Klasik denetim deyimi, yasallık, hukuka uygunluk denetimleri için kullanılmaktadır. Klasik denetimde, işlemlerin, işleyişin yasal dayanaklarına uygun olup olmadığı, hata olup olmadığı araştırılır ve varsa düzeltilmesi istenir. [111] Klasik denetimde, denetimde esas alınan kriter/standart hukuki düzenlemelerdir. Klasik denetim, gelir, gider ve varlıklara ilişkin işlemler üzerine yoğunlaşmıştır. Bu anlamda, klasik denetimin esası mali karar ve işlemlere yönelik olarak yapılan hukuka uygunluk denetimleridir. Bununla birlikte, klasik denetimin bir denetim türü olmadığı, bu denetimin düzenlilik denetimlerini tanımlamak için kullanılan bir yaklaşım olduğunu belirtmek gerekir.

9. Çağdaş denetim

Çağdaş denetim, işlem ve faaliyetlerin yasalara uygunluğu yanında, önceden belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğu değerlendirilir. Dolayısıyla çağdaş denetim yaklaşımında, sadece yapılan işlem ve faaliyetlerin salt hukuka uygunluğu incelenmez, ayrıca, bu faaliyetler sonucunda ortaya çıkan ürün ve hizmetlerin amaca uygunluğuna da bakılır.[112] Diğer yandan, bu denetim yaklaşımında hata arama ve sorumluları cezalandırma yerine, eksikliklerin, hataların düzeltilmesi için önerilerde bulunulması, böylece faaliyetlerin geliştirilmesine katkıda bulunulması esas gayedir. Klasik denetim için söylendiği gibi çağdaş denetim de bir denetim türü değil sadece bir denetim yaklaşımıdır. İç ve dış denetimlerin yürütülmesinde, risk denetimi, performans denetimi gibi denetimlerin ifasında benimsenen bir yaklaşımdır.

[111] Demirbaş, s. 39.
[112] Demirbaş, s. 39.

İKİNCİ BÖLÜM

PERFORMANS DENETİMİ

Bu bölümde performans denetimine ilişkin teorik çerçeve belirtilecektir. Bu kapsamda performans denetiminin tanımı, mahiyeti, amacı, özellikleri, gelişimi, düzenlilik denetimlerinden farklılıkları, metodolojisi gibi konular incelenecektir. Ayrıca, performans ölçüm sistemi, kamuda performans ölçümü, performans denetimi ile performans ölçümü ilişkisi ve kamuda performansın ölçümündeki güçlükler gibi konular ele alınacaktır.

I. PERFORMANS DENETİMİ TANIMI

Genel olarak "performans", amaçlı ve planlı faaliyetler sonucunda ulaşılanı nicel ve nitel olarak belirleyen bir kavram olup, mutlak ya da izafi terimlerle açıklanabilir. Hizmetlerde etkinlik ve üretimde verimlilik ve tutumluluk genel manada performansı tanımlamaktadır. Denetim ise, yönetsel faaliyetlerin bağımsız olarak değerlendirilmesidir.[113] Performans denetimi; denetlenen kurum kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk esasları çerçevesinde yönetilip yönetilmediğini anlamak için faaliyetlerin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir.[114]

Esas olarak performans denetimi geniş manada (mali olmayan işlem ve durumlar dahil) bir kurumun, faaliyetin veya yönetimin performansının/başarısının incelenmesi,[115] değerlendirilmesi ve yetkili mercilere raporlanmasına yönelik olarak yürütülen denetim çalışmalarıdır. Bu denetim sadece amaç ve hedeflere ulaşmadaki başarıyı değil, aynı zamanda verimlilik, tutumluluk ve etkinlik ilkelerine uygunluk yönünden yapılan incelemeleri de içermektedir.

INTOSAI Denetim Standartlarına[116] göre; denetlenen kurumun görevlerini yerine getirirken kullandığı kaynakların verimli, etkin ve tutumlu

---

[113] Derya Kubalı, **Performans Denetimi Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998, s. 28.
[114] Sayıştay Başkanlığı, **Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar Kitapçığı**, Ankara: 2002, s. 1.
[115] M. Arkam Khan, "Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş", Faruk Eroğlu (çev.), **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 19, (Ekim-Aralık 1995), s. 19.
[116] INTOSAI Denetim Standartları, s. 9-10.

bir biçimde kullanılıp kullanılmadığının tespiti, değerlendirilmesi amacıyla gerçekleştirilen performans denetimi;

- İdari faaliyetlerin tutumluluğunun sağlıklı idari prensip ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi;

- İnsan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemleri, performans ölçüleri ve gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarca belirlenen eksiklikleri gidermek için izlenen yöntemlerin incelenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi;

- Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğinin ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesini

kapsar. Performans denetimi, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar ve standartlara göre ölçüp değerlendirerek gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak ve böylece mali yönetimin güvenilirlik ve tutarlılığını sağlayabilmek için ulaşılan sonuçları ilgililere duyurma süreci olarak da tanımlanmaktadır.[117]

Bir örgütün, programın, faaliyetin veya işlevin tarafsız bir incelemeyle verimlilik, etkinlik ve tutumluluk olanaklarını belirlemeye yönelen performans denetimi çeşitli şekillerde tanımlanabilir:[118] Bir tanıma göre, performans denetimi; "kaynakların en ekonomik koşullarda elde edilip edilmediğinin, kaynaklardan en verimli şekilde yararlanılıp yararlanılmadığının ve planlanan amaçların etkin olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi" faaliyetidir. Diğer bir tanıma göre ise, "mali kaynakların ve/veya insan kaynaklarının yönetiminde hesap verme sorumluluğu mekanizmasının işlerliğine yardım eden bir denetim türüdür.

Başka bir tanımda şöyledir: Performans denetimi, bir organizasyonun faaliyetlerinin, kaynakların iktisadiliğe, etkinliğe ve etkililiğe uygun kullanılıp kullanılmadığı ve sorumlulukların makul ölçülerde yerine getirilip getirilmediği açısından değerlendirilmesidir.[119] Performans denetimi,

---

[117] M. Kamil Mutluer, "Sempozyumu Açış Konuşması", **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu, Tebliğler, Panel ve Tartışmalar**, Ankara, 26 Ekim 1998, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998, s. 3.
[118] Kubalı, Performans Denetimi Kavram, İlkeler ……., s. 30.
[119] Muhammad Arkam Khan, "Performans Denetiminin Esasları", Necmiddin Bağdadioğlu ve Atilla İnan (çev.), **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 27, (Ekim-Aralık 1997), s. 69.

faaliyetlerin ekonomikliğini, verimliliğini, maliyet etkinliğini ve çevresel etkilerini; etkinlik ölçüm prosedürlerini; hesap verme sorumluluk ilişkisini; varlıkların korunmasını ve verilen yetkilere uygunluğunu içerir.[120]

Literatüre bakıldığında, performans denetimi ile ilgili kullanılan bir çok terim bulunduğu görülmektedir. Bunlar; verimlilik-etkinlik-tutumluk denetimi, paranın karşılığı denetimi, etkinlik denetimi, etkenlik denetimi, program denetimi, verimlilik denetimi, yönetim denetimi, faaliyet denetimi, program denetimi, program sonuçlarının değerlendirilmesi olarak sayılabilir. Kavramların kullanımı ve nitelendirilmesi ülkelere göre değişiklik gösterebilmekte, dolaylı olarak performans denetiminin muhtevası da bu nitelendirme ve tanımlamalara göre değişebilmektedir.

Bununla birlikte, farklı performans denetimi tanımlarının ortak özelliği; denetime tabi tutulan kurum, program veya projede kaynakların elde edilmesi ve kullanımında ve faaliyetlerin yürütülmesinde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine uyulup uyulmadığının, öngörülen amaç ve hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığının incelenmesi, bir başka anlatımla, denetlenen kurum, program veya projenin başarı veya başarısızlığının yani uygulamadaki performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesi, başarı veya başarısızlığın nedenlerinin araştırılıp belirlenmesi ve gelişme önerilerine yer verilmesi[121] olarak belirtilebilir.

II. PERFORMANS DENETİMİNİ DOĞURAN SAİKLER VE GELİŞİMİ

A. Performans Denetimini Doğuran Saikler

Performans denetimi, 1940'lı yıllarda, özel firmaların sanayi standartları çerçevesinde verimliliklerini ölçmek amacıyla denetim fonksiyonlarının geliştirmeleriyle faaliyet denetiminin önem kazanmasıyla ortaya çıkmıştır.[122] Bunun yanında, devlet anlayışındaki gelişmeler, etkinlik ve verimlilik arayışlarına yönelme, hesap verme sorumluluğu, bütçe gibi alanlardaki arayış ve gelişmeler geleneksel devlet yönetiminin ötesinde; etkinlik, verimlilik ve tutumluluk unsurları ile ilgili olan performans denetiminin ortaya çıkmasında etkili olmuştur.[123]

---

[120] Kanada Sayıştayı, **Kanada Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı**, Sacit Yörüker (çev.), Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1999, s. 6.
[121] Kubalı, Performans Denetimi Kavram, İlkeler ……., s. 30.
[122] Kubalı, s. 12.
[123] Demirbaş, s. 54.

Performans denetimine geçilmesinde çeşitli saikler etken olmuştur. Kamu harcamalarındaki artışlar, denetim anlayışındaki gelişmeler, kamu yönetimi ve bütçe alanındaki yeni yaklaşımlar, hesap verme sorumluluğunun önem kazanması, sivil toplum kuruluşlarının, kamuoyunun ve vergi mükelleflerinin bir baskı unsuru olarak kamu denetiminin etkinliğinin arttırılmasına ve kapsamının genişletilmesine ilişkin talepleri, kamu idarelerince sunulan hizmetlerin sunumu konusundaki beklenti ve talepler gibi hususlar da bu cümleden sayılabilir. Bunlardan belli başlı olanları aşağıda belirtilmiştir.

1. Kamu Harcamalarındaki Artış ve Halkın Bilinçlenmesi

Kamu harcamalarının artması, bilgilerin uzmanlık gerektirecek kadar karmaşık hale gelmesi, parlamentoların bütçenin onayı ve denetimi konusundaki fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirememesi, buna karşın, bütçe uygulamaları ve özellikle kamu harcamaları konusundaki güvenilir, kapsamlı ve ayrıntılı bilgilere olan ihtiyaç halkın, kamuoyunun ve parlamentonun bu konudaki hassasiyet ve talepleri düzenlilik denetiminin kapsam ve etkinliğini etkilemenin yanında, performans denetiminin ortaya çıkmasına neden olmuştur.[124] Bu gelişmeler günümüzde kamu harcamalarına yönelik kontrol ve denetim uygulamalarının önemini arttırmıştır. Vergi mükelleflerinin, mesleki teşekküllerin, sivil toplum kuruluşlarının kamu harcamaları konusundaki hassasiyet ve alakaları günümüzde önemli bir noktaya gelmiştir. "Vergi mükelleflerinin ödedikleri her liranın nereye harcandığını bilmek istediği" biçiminde ifade edilen vatandaş talebi artık herkesçe kabul gören ve ifade edilen hatta, bir çok akademisyen ve tatbikatçının diline pelesenk ettiği bir deyim halini almıştır.[*]

2. Denetim Anlayışındaki Gelişme ve Değişimler

İktisadi, ticari, sosyal hayattaki dönüşüm ve değişimler birçok alanı etkilediği gibi denetimin de kapsam, amaç ve niteliğine büyük ölçüde tesir etmiştir. Bu gelişmeler, denetimin yapılmasında yeni yöntem ve araçların, tekniklerin kullanılmasını gerektirmiştir. Bunun sonucunda, temelde hesapların düzenliliği ve harcamaların hukuka uygunluğu üzerine

[124] Gülen, Finansal Denetim, s. 2.

[*] Gerçekten vergi ve kamu harcamalarına ilişkin konferans, seminer, sempozyum gibi aktivitelerde, yazılı ve görsel medyadaki programlarda, mesleki ve akademik mecmualarda bu deyimin çok yaygın bir şekilde kullanıldığı müşahede edilmektedir.

yoğunlaşan geleneksel denetim anlayışı değişime uğramış ve yeni bazı yaklaşım ve metodlar önem kazanmıştır.

Kamu harcamalarındaki muazzam artışlar iki talebi ortaya çıkarmıştır. Birincisi, harcamaların fiili sonuçlarının bağımsız ve nesnel olarak değerlendirilmesi, ikincisi kamu kaynaklarının kullanımında tarafsız olarak hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesi.[125] Kamuda faaliyetlerin, harcamaların ve mali işlemlerin yasallığı ve düzenliliği üzerinde duran geleneksel denetim bu iki talebi karşılamakta yetersiz kaldığından denetimde yeni yaklaşım arayışları kaçınılmaz olmuştur. Bu durum birçok ülkede performans değerlendirmeleri ve performans denetimi yapılmasını gerekli kılmıştır.

Bu çerçevede, kamuda kaynakların verimli, etkin ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadıklarını araştırma, kısaca harcanan paranın gerçek değerine ulaşılıp ulaşılmadığını değerlendirme ihtiyacı ortaya çıkmıştır.[126] Bu anlamda, kamuda faaliyetlerin, programların verimlilik, tutumluluk ve etkinlik açısından değerlendirilmesi yönünde bir temayül değişikliği yaşanmış[127] ve bu yöneliş günümüzde ivme kazanarak devam etmiştir. Denetimdeki söz konusu yeni anlayış, esas itibariyle, kamuda harcanan paranın karşılığındaki değerin alınıp alınmadığını belirlemek veya kanuni yahut diğer amaç ve hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığı ve işlemlerin alternatif yöntemlerinin dikkate alınıp alınmadığı[128] konusundaki tercihleri değerlendirmek biçiminde tezahür etmiştir. Bu gelişmeler, denetim metodoloji ve tekniklerinin sorgulanmasını ve geliştirilmesini tetiklemiş, kamuda faaliyetlerin, kaynak kullanımlarının değerlendirilmesine yönelik olarak performans denetimine geçilmesine öncülük etmiştir.

3. Kamu Yönetimi ve Bütçe Alanındaki Gelişmeler

20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren hız kazanan kamu yönetimindeki gelişmeler, bütçe ve mali yapılardaki dönüşüm, demokratik ve saydam yönetim anlayışının yaygınlaşması gibi etkenler de denetimdeki değişim ve gelişimin temel tetikleyicisi olmuştur.[129] Bu değişim ve

---

[125] Naimatullah Abid, "Performans Denetiminde Pakistan'ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım", Derya Kubalı (çev.), **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 29, (Nisan-Haziran 1998), s. 104.
[126] Abid, s. 108.
[127] Geist, s. 12.
[128] Geist, s. 12.
[129] Köse, Parlamenter Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri, s. 40.

gelişmeler kamuda performans denetimine geçilmesini ve yaygınlaşmasını sağlayan/kolaylaştıran amiller olmuştur.

Kamu bütçelemesinde program bütçe sisteminin ortaya çıkması ve kamu hizmet ve harcamalarına ilişkin analiz tekniklerinin gelişmesi sonucunda performans denetimi kavramı ve uygulaması yaygınlaşmıştır.[130] Program bütçe sistemi, performans denetimi içinde yararlı olan hizmet planlaması, hizmet programlaması, hizmet bütçelemesi ve sistem analizleri gibi yöntem ve tekniklerin gelişmesini sağlamıştır. Ayrıca, sistem analizi tekniklerinden maliyet-fayda, maliyet-etkinlik, iş yükü ve işlem analizleri de performans denetimine temel oluşturacak verilen üretilmesinde kullanılabilecek araçlar olarak ortaya çıkmıştır.[131]

Bütçe konusunda, klasik bütçe ve geleneksel program girdilerine endeksli yaklaşımlardan program çıktılarına ve fayda-maliyet analizine yönelen planlama programlama ve bütçeleme sisteminin (PPBS) tartışıldığı dönemlerde, kamu denetimi konusunda da hedef olarak program çıktılarına ve etkin bir mali planlama yönetiminin sistem performansına ağırlık verilmesi benimsenmiştir. Amaç, kamuda daha fazla tasarruf ve etkinlik imkanlarını tanımlamak, süreçlerde ve faaliyetlerde verimliliği arttırmak ve mali süreç ile muhasebe standartlarıyla birlikte hedeflerin gerçekleştirilmesi yollarının araştırılması ve ortaya konulması olmuştur.[132]

Diğer yandan, bazı gelişmiş ülkelerde kamu yönetimi anlayışında meydana gelen değişmelerin de performans denetimleri üzerinde önemli etkileri olmuştur. Yeni kamu yönetimi anlayışının etkisiyle kurumsal yönetim, performans yönetimi, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık, şeffaflık gibi yeni yaklaşımların kamuda benimsenmesi ve bunların kamu yönetimlerinde temel ilkeler haline gelmesi, bunun sonucu olarak bütçe, muhasebe, mail istatistikler, raporlama, iç kontrol sistemleri, harcama süreçleri gibi konularda hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığı sağlamaya yönelik düzenlemelere gidilmesi performans denetimlerinin gerçekleştirilebilmesine zemin hazırlamıştır.

---

[130] Nihat Falay, "Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay", **Sayıştay Dergisi**, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, (Nisan-Haziran 1997), s. 20.
[131] M.Akif Özer, "Yönetimin Denetlenmesinde Etkenlik Arayışları ve Son Gelişmeler", **Sayıştay Dergisi**, 28, (Ocak-Mart 1998), s. 108.
[132] Gerold E. Caiden, "Devlet Denetiminin Yeni Yönleri", Fethi Heper (çev.), **Devlet Denetimi (Makaleler)**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1988, s. 128.

Kamuda, stratejik planlamaya geçilmesi, stratejik planlar ile bunların yıllık uygulamalarını içeren performans programlarının bütçeyle ilişkilendirilmesi, performans esaslı bütçeleme anlayışının benimsenmesi, performans ölçütlerine/göstergelerine bütçelerde yer verilmesi, kaynak tahsislerinin performans kriterleri çerçevesinde yapılması da performans denetimlerinin yapılmasını kolaylaştırmış, hatta bir zorunluluk haline getirmiştir.

Bir diğer unsurda, denetimden olan beklentilerin değişmesidir. Parlamentoların, kamuoyunun, yetkili mercilerin beklentileriyle uyuşmayan denetim uygulamaları, denetim konusunda yeni denetim tekniklerinin geliştirilmesine ve uygulanmasına neden olmuştur. Özellikle yasama organlarının, kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı konusundaki hassasiyet ve beklentileri yasama organı adına denetim yapan yüksek denetim kurumlarının (Sayıştayların) klasik mali denetimden performans denetimine geçmelerinde etkili olmuştur.

4. Uluslararası İlişkiler ve Meslek Örgütleri

Milletler/devletler arası münasebetlerin gelişmesi, küreselleşme, iletişim araçlarının kullanımındaki yaygınlıkda gelişmiş ülkelerde kabul gören yeni kamu yönetimi anlayışının ve bunun devamı olarak uygulanmaya başlanan performans denetimi uygulamalarının diğer ülkelerce benimsenmesi ve uygulanmasında etkili olmuştur. Yüksek denetim kurumları, denetim konusundaki ulusal kuruluşlar ile gelişmiş ülkelerdeki denk kurumlarla ilişkiler, mesleki teşekküllere üyelik ve ortak platformlardaki aktiviteler de performans denetiminin yaygınlaşmasına etki etmiştir.

B. Düzenlilik Denetiminden Performans Denetimine Geçiş

Geleneksel kamu denetimi kamu görevlilerinin yaptığı işlemlerin, kayıtların, harcamaların uygunluğunun incelenmesine yönelik olarak yürütülmüş ve bu denetim/teftiş işlem bazlı bir yaklaşımıyla gerçekleştirilmiştir. Bu denetim uygulamaları, iş ve işlemlerin kurallara uygunluğunu tespite ve görevlilerin sorumluluklarının belirlenmesine yönelik olarak tasarlanmış ve uygulanmıştır.[133]

[133] Gerold E. Caiden'e göre; *"Kamu görevlileri devletin parasını kurallara aykırı kanallara aktarmanın yolunu ve araçlarını bulma konusunda birer dahidirler. Uygun koruma araçları olmaksızın kendi paralarıyla asla girişemeyecekleri bir kumarı diğer insanların paralarıyla*

Klasik kamu denetimi düzenlilik, mevzuata uygunluk denetimi olarak ifa edilmiştir. Bu denetim yaklaşımının temel kavramları, doğruluk, yasallık ve düzenliliktir. Doğruluk; kaydedilen işlemlerin doğru olarak hesaplandığının tespitini; yasallık; işlemlerin yasalara (mevzuata) uygunluğunun incelenmesini; düzenlilik; işlemlerin düzenli kaydedilmesini; uygunluk ise, gelirlerin ve harcamaların belli harcama kalemlerinin amaçları da göz önünde tutularak doğruluklarının yargılanmasını ifade etmektedir.[134]

Düzenlilik, uygunluk denetimleri, yani kuralcı mekanizma ekonomik yönetme biçimi olarak değil bir otorite görüntüsü olarak gelişmiştir. Kuruluşların iyi işlemesini güvenceye almaktan çok yönetenlerin keyfiliğine karşı koyma amacını taşır. Tabii olarak, bu eleştiri kuralların önemini küçümsemek demek değildir. Kural, bireysel hakların, büroların keyfiliğini haksız sonuçlarından korunmasında yeri doldurulamaz bir rol oynar. Fakat, kanun ve yönetmeliklerle geleneksel hukuksal çerçeveleme idari faaliyeti etkili biçimde yönlendirmeye artık yetmez; bu nedenle denetimin mekanizması ve içeriğinin kararın niteliğini güvenceye alan ilkelerle tamamlanması gereği doğmuştur.[135]

Yasallık veya uygunluk denetimi olarak da ifade edilen düzenlilik denetiminde; gelirlerin toplanması ve giderlerin gerçekleştirilmesinde yasa koyucunun niyetlerine uyulup uyulmadığı ve bütçe kanunlarının koyduğu sınırlar içinde kalınıp kalınmadığı tespit edilmektedir.[136] Çağdaş kamu denetiminde, denetimin düzenlilik denetimini aşarak faaliyetlerin, iktisadilik, verimlilik ve etkinlik açısından incelenmesini kapsaması gerektiği artık

---

oynarlar. Bunun sonucunda, tahsil ettikleri ve harcadıkları paralarla ilgili olarak bilgi verme sorumlulukları ne olursa olsun şüpheler görevlilerin bir şeyler sakladığı, hesaplarının doğru olmadığı, paraların bir kısmının gerçekten kullanılması gereken yerler dışında kullanıldığı yönünde gelişebilir. Geleneksel devlet denetiminin rolü devlet parasını elinde bulunduranların bu paraların korunmasını taahhüt etmelerini, yaptıkları tüm mali işlemlerle ilgili kayıt tutmalarını, kayıtlarını her an incelenebilecek şekilde hazır bulundurmaların, kanunun öngördüğü amaçlar dışında yapılacak harcamalardan dolayı şahsi sorumluluk almalarını sağlamaktır." Caiden, s. 121. Gerçekten, geleneksel kamu denetiminde faaliyet ve işlemlerin mevzuat kurallarına uygun bir biçimde yürütülmesi, kamu zararının önlenmesi, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi, sorumluların idari, cezai ve mali sorumluluklarının ortaya konulması gibi temel hedeflere yönelik olarak ifa edilmiştir. Buna karşın, kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı, kurumsal ve program amçlarına, hedeflerine ulaşılıp ulaşılmadığı, kaynakların tahsis edildikleri amaçlara uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı gibi hususlar ise ihmal edilmiştir.

[134] Kubalı, Performans Denetimi Kavram, İlkeler ……., s. 12.

[135] Örnek, s. 264.

[136] Kubalı, s. 12.

evrensel kabul görmüş bir ilke olmuştur.[137] Kamu harcamalarının hukuka uygunluk yönünden denetlenmesinin önemi ve gereği tartışmasız olmakla birlikte, etkin bir denetim için hukukilik denetiminin kifayetsiz kaldığı da bir gerçektir. Bu da, hukuki denetim yanında yeni denetim yöntem ve araçlarının kullanılması gereğini ortaya çıkarmıştır. Kamu sektöründe verimliliğin arttırılması ihtiyacı de performans denetiminin önemini arttırmıştır.

C. Performans Denetiminin Gelişimi

Performans denetiminin gelişmesi kamuda denetim kavramının muhteva ve nitelik bakımından genişlemesine dayanmaktadır. Performans denetimiyle kamu denetimi önemli bir sorumluluk üstlenmiş ve daha önce kapsam dışı bırakılan alanlara girilmiştir.[138] Ancak, bu yönelme beraberinde kamu sektörünün niteliğinden kaynaklanan bazı kısıt ve yetersizliklerle karşılaşılmasına neden olmuştur.

Performans denetiminin gelişimine bakıldığında, bu konudaki arayışların esas olarak II. Dünya Savaşından sonra tüm ülkelerde kıt olan kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılması ihtiyacından doğduğu söylenebilir. Bu durum, mali denetim, hukuka uygunluk denetimi gibi uygulamaları içeren düzenlilik denetimi yanında yeni bir tür olarak performans denetimin ortaya çıkmasına zemin hazırlamışsa da Sayıştaylara performans denetimi yapma yetki ve görevinin verilmesi 1980'li yıllara denk gelmektedir.[139]

1977 yılında INTOSAI'nin önemli tavsiye kararlarının alındığı Lima Deklarasyonunda performans denetiminin türü ve niteliği tanımlanmış, 1986 yılında Sidney'de gerçekleştirilen 12 nci Kongrede ise performans denetiminin amaçları açıklanmıştır.[140] Böylece, bu denetimin mahiyeti, unsurları, özellikleri ve amacı gibi hususlar mesleki bir uluslararası kuruluş tarafından belirlenmiştir. Bu da, performans denetiminin parlamentolar ve diğer bazı merciler adına denetim yapan yüksek denetim kurumlarında yaygınlaşmasını sağlamıştır. Ayrıca, bu durum Sayıştaylar dışındaki diğer denetim kuruluş ve birimlerinin de performans denetimlerine yönelmelerine katkıda bulunmuştur.

---

[137] Geist, s. 17.
[138] Caiden, s. 128.
[139] Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi ….. Kitapçığı, s. 5.
[140] Sayıştay Başkanlığı, s. 5.

Ancak, belirtilmelidir ki, kamuda performans denetimi uygulamaları ilk defa INTOSAI'nın söz konusu kararları ve Sayıştaylar tarafından uygulanmaya başlanmış değildir. Sayıştaylar tarafından performans denetimi yapılmadan önce de çeşitli denetim birimleri tarafından bu denetimlerin yapıldığı bilinmektedir. Buna karşın, Sayıştayların performans denetimi yapmalarının, bu denetimin kamuda yaygınlaşmasına, niteliğinin geliştirilmesine ve zenginleşmesine, kamuoyunda ve idareler nezdinde bilinirliğinin artmasına katkı yaptığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Performans denetimi, ortaya çıkışından günümüze kadar önemli ölçüde değişmiş ve gelişmiştir. İlk başlarda, maliyetlerin azaltılması ve tasarruf sağlanması konuları dikkat çekmişken, sonraları verimlilik arayışları kabul görmüştür. Bu dönemlerde performans denetiminin yapıcı bir yaklaşım yerine eleştirel bir tarzda icra edildiği görülmektedir. Tabiatıyla eleştiri gayesiyle yapılan bu denetimlerde kurumların çevresel şartları, kurumların karşı karşıya oldukları kısıtlar ve diğer hususlar göz önünde bulundurulmuyor, raporlarda hatalar, eksiklikler ve performans düşüklükleri üzerinde duruluyordu.[141]

Sonraları benimsenen yeni denetim yaklaşımı ise, ilk dönemde elde edilen tecrübelerin ve gelişen denetim araçlarının da katkısıyla etkili, katma değer yaratan, denetlenen kurum ve birimlerin içinde bulundukları durumu göz önüne alan, mevcut durumu veri alan bir yöntem yerine bu durumun arkasındaki saikleri, sorunun kaynağını, özünü belirlemeye yönelik çalışmalar yapılmış ve makul ve uygulanabilir öneriler geliştirilmeye başlanmıştır. Bu dönemde, salt eleştiri yerine, yapıcı bir üslupla tavsiyeleri içeren raporlar üretilmeye başlanmıştır. Bu yöndeki değişimde bilgi teknolojilerinin gelişmesi ve denetimlerde bu tekniklerin kullanılmasının da tesiri olmuştur.[142]

Kamudaki bu gelişme ve değişime koşut olarak performans denetimi uygulamaları da nitelik kazanmış ve kullanılan yeni denetim tekniklerinin, araçlarının etkisiyle kapsamlı ve tesirli raporlamaların yapılmasına başlanmıştır. Bunun sonucu olarak, yetersiz performansların, hata ve eksikliklerin belirtilmesinden ziyade, iyi uygulama örneklerinin öne

[141] Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi ….. Kitapçığı, s. 6.
[142] Sayıştay Başkanlığı, s. 6.

çıkarılmasına, bu uygulamaların yaygınlaştırılması için teşvik edilmesine başlanmış ve bu konularda etkili raporlar yazılmıştır.[143]

Özellikler Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Kanada, Yeni Zelanda gibi ülkelerdeki yeni kamu yönetimi anlayışı ve iyi uygulama örnekleri bunların, diğer ülkelerde de uygulanmaya başlanmasına neden olmuş, bu kapsamda denetim sistem ve yaklaşımlarının da yeniden tasarlanması gündeme gelmiştir. Bu durum yalnızca denetim alanıyla sınırlı kalmamış, gelişmiş ülkelerde uygulanan ve iyi sonuçlar elde edildiği görülen yeni kamu yönetimi anlayışının araçları olan performans yönetimi, iç kontrol sistemi, iç denetim uygulamaları, stratejik planlama, hesap verme sorumluluğu, performans esaslı bütçeleme gibi yönetim araç ve yaklaşımlarının benimsenmesine ve bu çerçevede kamu mali yönetim ve kontrol sistemlerinin, bütçeleme ve yönetim süreçlerinin, raporlama usullerinin yeniden düzenlenmesine vesile olmuştur.

Kamu yönetiminde birçok alanda program amaç ve hedeflerinin açık ve yeterli bir şekilde tanımlanamamış olması, bir çok alanda ölçüm konusundaki zorluklar, performans kriterlerinin formüle edilmesi için gerekli olan bilgilin elde edilmesi, işlenmesi ve bunun sayısallaştırılarak bir kriter olarak ortaya konulmasındaki güçlükler, kurumların ve yöneticilerin faaliyetlerine ilişkin olarak performanslarını ölçmek ve arttırmak konusundaki isteksizlikleri, bu konularda ciddi inceleme ve araştırmaların yapılmaması, performans denetiminin yapılabilmesinin deneyimli, uzman ve geniş bir ekip gerektirmesi gibi konular performans denetiminin yürütülmesindeki güçlükler olarak ortaya çıkmıştır. Bu yetersizlik ve güçlüklere karşın, kamu denetiminde maliyetlerin azaltılması ve çıktıların arttırılması konusunda önemli mesafeler alınmış ve performans denetiminin önemi pekişmiştir.

III. PERFORMANS DENETİMİNİN MAHİYETİ, AMAÇLARI VE ÖZELLİKLERİ

A. Performans Denetiminin Faaliyet Alanı ve Sınırı

Performans denetiminin kapsamının, faaliyet alanının geniş olduğu bilinen bir hususdur. Performans denetiminin bu niteliği düzenlilik denetimlerinden yahut mali denetimden farkını göstermektedir. Performans denetimi bir kurumun tüm faaliyetlerine yönelik olarak yapılabileceği gibi,

[143] Sayıştay Başkanlığı, s. 8.

muayyen program, faaliyet, proje veya konuya yönelik olarak da ifa edilebilir. Burada belirleyici olan denetimin amacı ve yapılan denetim planlamasıdır. Ayrıca, denetimi yapan kurumun, denetçinin fonksiyon ve görevi de denetimin kapsamının belirlenmesinde etkilidir.

Performans denetimi, kapsamının, faaliyet alanının genişliği ile karakterize edilen bir denetim türü olmakla birlikte, bu husus, bir kurumun bütün faaliyetlerinin, kontrollerin, sistemlerinin ve programlarının tek tek incelenmesi manasına gelmemektedir. Maliyet etkinliğinin sağlanması için denetim, belli bir zaman dilimi içinde seçici ve kısım kısım olarak yürütülebilir.[144] Denetim kaynaklarının denetimi yapan kurumun misyon, görev ve fonksiyonlarına uygun bir şekilde ve etkin olarak kullanımının sağlanması bakımından, denetim görevinin kapsam ve sınırının tayin edilmesi önemli bir husus olarak ortaya çıkmaktadır.

Performans denetimi yapan kurumun/birimin/denetçinin görev ve yetkisini düzenleyen kanuni düzenlemelerde görevin kapsam ve sınırını belirler. Yine, denetlenen kurumun, programın, projenin yapısı ve özelliği de denetimin kapsam ve sınırının tespitinde göz önünde bulundurulur.

Siyasi nitelikteki kararlar, politikalar performans denetiminin faaliyet alanına girmemektedir. Performans denetimi politik düşünceler ışığında başlatılmış olan proje veya programların politik yönü yerine, yalnızca bu proje veya programın uygulanışından başlayarak, faaliyetin verimlilik, etkinlik ve tutumluluğunu değerlendirmeye yönelik olarak yapılan çalışmaları incelemektedir. Bununla birlikte, çoğu zaman politik sınır ile yönetimin başladığı yeri tespit etmek güçtür.[145] Performans denetimlerinde yasama organı veya hükümetler tarafından oluşturulan geniş politika konularının sorgulanmamasına karşın, idareler tarafından formüle edilen politikalar inceleme kapsamına alınır ve değerlendirilir.[146]

B. Performans Denetiminin Amaçları

Performans denetiminin amacı, esas itibariyle kamu kaynaklarının parasal değerlerine uygun olarak harcanıp harcanmadığını objektif olarak incelenip değerlendirilmesidir. Bu yönüyle paranın karşılığı denetimi olarak da adlandırılan performans denetimi, kamu sektöründe hesap verme

[144] Abid, s. 121.
[145] Hüseyin Özer, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirmesi**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1997, s. 70.
[146] Khan, Performans Denetiminin Esasları, s. 75.

sorumluluğunun ve iyi yönetim uygulamalarını teşvik etmek için kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasında, kamusal hizmet ve faaliyetlerin yürütülmesinde verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun incelenmesine yönelir.

Performans denetiminin amaçları; kaynak kullanımında etkinliği, verimliliği ve tutumluluğu sağlamak, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılmasına katkıda bulunmak, performans hesap verme sorumluluğunu geliştirmek, performansın geliştirilmesini temin etmek, idari ve mali reformları teşvik etmek ve performans bilgisi sağlamak, yönetimin kalitesini arttırmak olarak sayılabilir. Bu amaçlar şöyle sıralanabilir:

1. Performans denetiminin ilk amacı performans hesap verme sorumluluğunu geliştirmektir.[147] Parlamento/siyasiler/bakanlar ile kurumların yöneticileri/atanmışlar/bürokratlar arasında bir hesap verme ilişkisi bulunmaktadır. Bazı ülkelerde bu hesap verme sorumluluğu ilişkisi performans sözleşmesiyle düzenlenmektedir. Performans denetimleri ile kurumların, yöneticilerin kaynak kullanımına ilişkin uygulamaları incelenir, değerlendirilir ve sonuçta yetkili mercilere raporlanır. Böylece, hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine katkı yapılır.

2. Performans denetiminin ikinci amacı performansın geliştirilmesini sağlamaktır. Performans denetimleri ile elde edilen bilgiler daha ileri düzeyde performans için teşvik edici bir unsur ve göstergedir. Performans denetimi ile performansa ilişkin temel sorunlar, düşük performansın nedenleri gibi unsurlar üzerinde durulur ve performansın geliştirilmesi amaçlanarak denetlenen kuruma ve yetkili mercilere tavsiyelerde bulunulur.[148]

3. Genel olarak denetim için ifade edildiği üzere performans denetimleri de denetlenen kurumlarda ve umumi manada kamuda idari ve mali reformların yapılmasına katkı yapar. Denetim sonuçları çerçevesinde yapılan tavsiyeler ve geliştirilen somut öneriler yöneticiler ve yetkili merciler bakımdan önemli bir bilgi kaynağıdır. Kurumların, faaliyetlerin, programların ve projelerin varlık nedenleri, biçimleri, kapsamı gibi konular tartışılır ve bu konuda yeniden yapılanmaya gidilmesinde etkin bir işlev üstlenilir.

[147] Demirbaş, s. 68.
[148] Demirbaş, s. 70.

4. Performans denetiminin bir diğer amacı da, yasama organına, yöneticilere, kamuoyuna, topluma, yetkili mercilere ve ilgililere bağımsız, objektif bir yaklaşımla bilgi sağlamaktır. Ayrıca, denetim bu konuda güvence sağlar. Öte yandan, sağlanan performans bilgileri ile idarelerde kararların performansa dayalı olarak alınmasına ve yönetimin karar süreçlerinin geliştirilmesine katkı yapar.[149]

Bazı kaynaklarda, performans denetiminin başlıca iki amacının olduğu ifade edilmektedir: Birincisi, kaynakların kullanımı ve yönetimi konusunda tarafsız ve bağımsız bilgi vermek, önerilerde bulunmak ve teminat sağlamak; ikincisi ise, harcanan paralardan en fazla verim alma yolları ile denetlenen kurumu sistemlerini ve kontrollerini geliştirmek üzere gerekli önlemleri almaya teşvik etmektir. [150] Bu amaçları gerçekleştirmek için, kurumların, faaliyetlerin ve programların uygulanma sürecindeki yetersizlikler belirlenerek bunlara çözüm yolları aranır ve öneriler geliştirilir. Performans denetimi geleneksel denetim yaklaşımından farklı olarak geçmiş odaklı ve hata, eksiklik, suçlu bulma hedefli olarak icra edilmediğinden müspet yönde yapılan tavsiyeleri içerir. Böylece, yönetimlere yardımcı olunur.

Bundan başka, denetlenen kurumları, birimleri daha iyi idari ve mali stratejileri uygulama konusunda teşvik etmek, yönetimlerin kendi kendilerini değerlendirmeleri konusunda bilinçlendirmek, bu suretle kamu idarelerinde yönetim kalitesini arttırmak, yanlış karar verme ihtimalini azaltacak ve yöneticilerin daha iyi karar verebilmelerini sağlayacak mekanizmalar, yollar geliştirmek ve önermekte performans denetiminin amaçları arasında sayılabilir.[151] Performans denetiminin sağlayacağı bazı somut ve soyut yararlar vardır. Bu yararların, kimisi kurumların yönetici ve çalışanları, kimisi parlamento, halk, ilgililer, kimisi de vergi mükellefleri ve hizmetlerden yararlananları ilgilendirir. Nihai olarak performans denetimi kamu yararı sağlar ve genel olarak toplum bundan istifade eder.

Performans denetimi sonucunda, somut yararlar, artan gelirler ve kaçınılan maliyetler gibi mali terimlerle ölçülüp ifade edilebilir. Soyut yararlar ise, mali terimlerle tam olarak ve kolaylıkla ölçülemez; kamu için gelişen hizmetler, usulsüzlükleri ve yolsuzlukları önleyen ve ortaya çıkaran iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi, ağır işleyen süreçlerin

[149] Demirbaş, s. 72.
[150] Kubalı, Performans Denetimi Kavram, İlkeler ……., s. 31.
[151] Khan, Performans Denetiminin Esasları, s. 70.

hızlandırılması ve kamu tüzel kişilikleri arasında artan işbirliği vb. gibi yararlar sağlanır.[152] Performans denetimin ve dolayısıyla performans bilgisinin genel yararları şöyle özetlenebilir:[153]

i- Sorumlulukların açık hale getirilmesini sağlayarak ve başarı için kriterler koyarak hesap verme sorumluluğunu geliştirmek.

ii- Planlama, izleme, kontrol ve yönlendirme gibi yönetim fonksiyonlarının kurumların stratejik hedeflerine uyumlu olarak verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri doğrultusunda gerçekleştirilmesini sağlamak.

iii- Yöneticilere ve personele yönelik performans değerlendirme sisteminin kurulmasını sağlayarak bunların motive edilmesine katkıda bulunmak.

iv- Kamudaki iyi uygulamaların yaygınlaşmasını sağlamak.

C. Performans Denetiminin İşlevleri ve Özellikleri

Performans denetimi, hem etkinliği olmayan ve savurganca yapılan harcamaların önlenmesinde hem de kamu gelirinin belirli kademelerinde artış sağlanmasında başarılı sonuçlara ulaşmanın bir yöntemi olarak uluslararası mesleki örgütler, bunlar tarafından yayımlanan denetim standartları ve denetim rehberlerinde gerçekleştirilmesi (düzenlilik denetimiyle eşit derecede) önemle vurgulanan bir denetim türüdür.[154] Bu denetimlerin işlevleri ve özellikleri çok çeşitlidir. Performans denetiminin işlevleri şöyle sıralanabilir:[155]

i- Performans denetimi, bir kurumun insan, para, mal, makine teçhizat gibi varlıklarının kullanımı ve yönetimi üzerinde değerlendirme yapar. Kurumun performansını bütünüyle belirleyebilmek için planlama, örgütleme, personel yönetimi, yönlendirme ve kontrol etme gibi yönetim fonksiyonlarını gözden geçirir. Bu amaçla mali ve mali olmayan verileri analize tabi tutar.

---

[152] Kubalı, Performans Denetimi Kavram, İlkeler ……., s. 31.
[153] Derya Kubalı, "Performans Denetimi", **Amme İdaresi Dergisi**, C. 32, Sayı: 1, (Mart 1999), s. 43.
[154] Polonya Yüksek Denetim Kurumu, **Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetimi Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler**, Baran Özeren ve Cem Suat Aral (çev.), Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2000, s. 11. Söz konusu kitapçık Polonya Yüksek Denetim Kurumu tarafından yayımlanan "Recommendations cencerning the Punctioningi of Supreme Audit İnstituions in the CEntext of European İnetgration" adlı kitapçığın çevirisidir.
[155] Abid, s. 111-112.

ii- Hedeflerin gerçekleştirilmesini değerlendirirken, bunların uygun, makul ve aşırı olup olmadıklarını görmek için geçmişe bakarak da değerlendirme yapar.

iii- İdarelerin içinde bulunduğu çevre şartlarını, kısıtları göz önünde bulundurur. Yönetimin ve çalışanların içinde bulunduğu sınırlamaları gözetir.

iv- Kamu idarelerinin verimli ve tutumlu bir şekilde çalışıp çalışmadığı değerlendirilir.

v- İdarelerin, faaliyetlerin, programların, projelerin hedeflerine ulaşma derecesini ortaya koyar ve değerlendirir.

Performans denetimi tanımında yer alan unsurlar çerçevesinde, bu denetimin genel özellikleri şöyle sıralanabilir:[156]

- Performans denetimi, faaliyetlerin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine göre yönetilip yönetilmediğini inceler. Bu ilkeler çerçevesinde yapılacak değerlendirmeler aynı zamanda yönetimin performansının da denetlenmesi ve değerlendirilmesi manasına gelir. Çünkü faaliyetlerin yürütülmesinde, kaynak kullanımında söz konusu ilkelere uyulması yönetimin sorumluluğundadır.

- Performans denetimi, bir kurumu, programı, faaliyeti veya projeyi kısmen veya tamamen konu edinebilir. Bu anlamda, kurum, birim veya konu bazlı denetimler gerçekleştirilebilir. Denetimlerde üzerinde durulacak unsurlar denetim konusuna göre değişiklik gösterebilmekle birlikte, genel olarak, yapılan incelemelerde, yetki alanı, organizasyon yapısı, program yapısı ve kurgusu, iç kontrol sistemleri, çevresel faktörler, iş süreçleri, yönetim bilgi sistemleri, karar alma süreçleri gibi hususlar üzerinde durulur.

- Performans denetimlerinin sonuçları yargısal bir kararla sonuçlanmaz. Bu denetimlerin amacı denetlenen kurum veya faaliyetlerle ilgili olarak yöneticileri, görevlilerini yargısal sorumluluğunu ortaya koymak değildir.

- Performans denetimi, iktisat, siyaset bilimi, kamu maliyesi, bütçe, işletme yönetimi, kamu yönetimi, idare hukuku gibi birçok bilim dalından

[156] Demirbaş, s. 64-66.

yararlandığından disiplinler arası bir alandır. Farklı alanlardaki uzmanlardan istifade edilir.

- Performans denetimi geniş kapsamlı bir denetim türüdür. Bu denetim Sayıştay'lar tarafından yerine getirilebileceği gibi idarelerin iç denetim birimleri tarafından ifa edilebilir. Ayrıca mahalli idarelerde de performans denetimleri yapılabilir.

- Performans denetimi geleceğe matuf olup, yapıcı bir nitelik taşır. Bu nedenle, kötü uygulama örneklerini ifşa etmekten çok tutumlu, verimli ve etkin kaynak kullanımını güvence altına alacak sistemlerin kurulmasını ve geliştirilmesini ön plana alır. Bu yönde tavsiyelerde bulunur ve katkı sağlar.

- Performans denetimi mali ve mali olmayan verileri kullanır.

- Performans denetimi münhasıran dış denetçilerin (Sayıştay) yapabileceği bir denetim değildir. İç denetçiler ve diğer denetim elemanları tarafından da icra edilebilir.

- Performans denetimi geleneksel denetim uygulamalarından farklı olarak bu konuda ayrı bir uzmanlık gerektirir.

- Denetlenen ile denetleyen arasındaki ilişkinin niteliği teftiş ve geleneksel denetimlerdeki gibi değildir. Karşılıklı saygı ve güven esasına dayanan daha esnek bir ilişki hakimdir.

- Performans denetimi karmaşık, zaman alıcı ve yoğun çalışmayı gerektiren yüksek maliyetli bir denetimdir. Ancak maliyet fayda karşılaştırması yapıldığında çoğu zaman sağlanan faydaların maliyetlerin çok üzerinde olduğu görülür.

Ayrıca, geleneksel denetimin, kanıt, belge, nesnel güvenilirlik, rapor verme ve bağımsızlık gibi genel kabul gören standartları performans denetimi içinde aynı ölçüde geçerlidir. Diğer yandan, denetim kanıtlarının uygunluk, doğruluk, yeterlik, geçerlik, güvenilirlik ve yerindeliği gibi genel kabul gören özellikleri performans denetimi için de uygulanır.[157]

D. Performans Denetiminin Yapılmasını Gerektiren Nedenler

Mali yönetim ve kontrol sistem ve faaliyetlerinin incelenmesinin, denetlenmesinin amacı, kamu kaynaklarının elde edilmesinin, korunmasının ve bunların tahsis edilmesinin uygun maliyetlerle gerçekleştirilip

[157] Kubalı, Performans Denetimi Kavram, İlkeler ……., s. 47.

gerçekleştirilmediğini ve kaynakların izin verilen amaçlar doğrultusunda verimli ve tutumlu şekilde kullanılıp kullanılmadığını tespit etmektir.[158] Bu amacın gerçekleştirilmesi geleneksel düzenlilik denetimleri yanında bir de performans denetimi yapılmasını gerektirmektedir. Düzenlilik denetimleri yanında performans denetimi yapılmasını zorunlu kılan birçok neden bulunmaktadır.[159] Bunlardan bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

1. Kamuda öngörülen ve hukuki çerçevesi çizilen hesap verme sorumluluğu mekanizmalarının işletilebilmesi. Bu sorumluluğun sadece mali ve cezai sorumluluklarla sınırlı tutulmaması. Yönetimlerin ve görevlilerin hesap verme sorumluluklarının gereğini yerine getirip getirmediğinin tespiti, performans hesap verme sorumluluklarının ölçülmesi ve gerekli tedbirlerin alınması.

2. Demokratik yönetimin gereği olarak halkın, parlamentonun, kamuoyunun, vergi mükelleflerinin, hizmetlerden yararlananların, sivil toplum kuruluşlarının, yetkili mercilerin ve ilgililerin kamu yönetiminin işleyişi, kaynak kullanımları ve yürütülen faaliyet ve hizmetlerin niteliği, sonuçları hakkında bilgi edinebilmesini temin etmek.

3. Kurumlar ve yönetimler arasındaki farklılıkları ortaya koymak. Başarı veya başarısızlıkları ortaya koyma. Performans denetiminde kurumların başarı veya başarısızlıklarına göre sıralanması asıl hedef değildir. Esas gaye, kaynak kullanımında verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun sağlanması, kurumsal kapasitenin geliştirilmesi, yönetim kalitesinin arttırılması ve tespit edilen eksiklik ve aksaklıkların giderilmesidir. Ancak, başarısızlıkların arkasında yatan nedenlerin ortaya çıkarılması da ancak kötü performansın belirlenmesiyle mümkün olduğundan kurumun, yönetimin başarı ya da başarısızlığı belirlenir ve değerlendirilir.

4. Kurumlara, yöneticilere ve ilgililere karar alma süreçlerinde yardımcı olunması, bunun için gerekli performans bilgisinin sağlanması.

5. Kaynak dağıtımında etkinliğin ve rasyonelliğin temin edilmesi.

---

[158] Kanada Sayıştayı (Office of General of Canada), **Mali Yönetim ve Kontrolların Denetimi**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1997, s. 1.
[159] Demirbaş, s. 72-73.

E. Performans Denetimi İle Düzenlilik Denetimi Arasındaki Farklılıklar

Uygunluk ve mali denetim olmak üzere iki boyutlu olan düzenlilik denetimi ile performans denetimi arasında amaç, odak noktası, metot, değerlendirme kriterleri, raporlama usulleri, denetim süreci gibi çeşitli açılardan farklılıklar bulunmaktadır. İki denetim türü arasındaki belirgin farklılıklar şöyle sayılabilir:[160]

- Performans denetimin amacı denetlenenin etkin olup olmadığını değerlendirmek, etkinlik, verimlilik ve tutumluluğu sağlamak iken, düzenlilik denetiminin amacı hesapların ve işlemlerin doğru, düzgün ve yasal olup olmadığını değerlendirmektir.

- Performans denetimi ile düzenlilik denetimi sonucunda uygulanacak müeyyideler farklılık gösterir.

- Performans denetimi, kurum, birim, faaliyet, proje gibi unsurlara odaklanırken, düzenlilik denetimi mali karar ve işlemlere, muhasebe kayıtlarına odaklanır.

- Performans denetimlerinde denetimden denetime değişebilen çok çeşitli metotlar kullanılır ve farklı bilimlerden yararlanılır. Bu denetimlerde el kitaplarının nispi değeri düzenlilik denetimlerindekine göre düşüktür. Düzenlilik denetimlerinde kullanılan metotlar ise standartlaşmıştır ve genel olarak çok fazla denetim araçları bulunmaz.

- Performans denetimi ile düzenlilik denetiminde kullanılan değerlendirme kriterleri farklılık gösterir. Düzenlilik denetiminde esas alınan kriterler genel olarak objektif bir nitelikte iken, performans denetimlerinde kullanılan kriterler çoğu zaman subjektif bir keyfiyet taşır.

- Performans denetimin gerçekleştirilme dönemi yıllık bir takvime bağlı olmadığı halde, düzenlilik denetiminin bütçe ve mali yılla ilişkisi nedeniyle genel olarak belli dönemlerde gerçekleştirilir.

- Performans denetimi ile düzenlilik denetimlerinde denetimlerin gerçekleştirilebilmesi için ihtiyaç duyulan insan kaynağı nitelik ve nicelik bakımından farklılık gösterir. Düzenlilik denetiminde, mevzuatın ve

[160] Demirbaş, s. .66-67.; Özer, Performans Denetimi, 31-32; Köse, Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, s. 79; Kubalı, Performans Denetimi Kavram, İlkeler ……., s. 49-50, Kubalı, Performans Denetimi, s. 44.

kurumsal düzenlemelerin bilinmesi yeterli iken, diğerinde kapsamlı uzmanlık bilgisi gerekir.

- Düzenlilik denetimi, hataları, eksiklikleri, usulsüzlük ve yolsuzlukları, mevzuata aykırılıkları ortaya çıkarmaya, sorumluları ve suçluları cezalandırmaya odaklanırken, performans denetimi bunların yerine performansın belirlenmesine, başarı veya başarısızlığın arkasında yatan nedenlerin ortaya çıkarılmasına ve performansın geliştirilmesi konusunda tavsiyelerde bulunulmasına yönelir.

- Düzenlilik denetiminde genel olarak kurumun, programın hedef ve amaçlarına ulaşma derecesi üzerinde yorumlarda bulunulmaz, performans denetimlerinde ise hedef ve amaçların yerine getirilme derecesi değerlendirilir.

- Performans denetiminde, düzenlilik denetimlerinden farklı olarak kaynakların nasıl yönetildiği incelenir; mali verilerin doğruluklarının, mali işlemlerin ve harcamaların hukuka uygunluğunun ötesinde, bunların sonuç ve etkileri bakımından ifade ettiği anlamlar sorgulanır.

Klasik/geleneksel (düzenlilik) denetim ile performans denetimi arasında aşağıdaki gibi özet bir mukayese yapılması da mümkündür. [161]

[161] Khan, Performans Denetiminin Esasları, s. 67.

Geleneksel Denetim	Performans Denetimi
1. Sadece mali bilgileri kullanarak mali durum hakkında ve kurallara, mevzuata uygunluk açısından görüş bildirir.	1. Mali bilgiler kadar mali olmayan bilgileri de kullanarak, kaynak kullanımının iktisadiliğini, etkinliğini ve etkililiğini değerlendirir.
2. İşlemler üzerinde durur, hataları eksiklikleri, sahtecilik, yolsuzluk ve usulsüzlükleri, harcamaların usulüne uygun yapılıp yapılmadığını bildirir.	2. Herhangi bir hata, eksiklik ya da sahtecilik durumunun varlığı üzerinde durmakla birlikte, bir organizasyon, program ya da projenin genel performansı hakkında rapor verir.
3. Kamu idarelerinin hizmet verdikleri yararlanıcı kitlenin beklentilerini tatmin edip etmediği, hizmetlerin kalitesi konusunda değerlendirme yapmaz.	3. Kamu idarelerinin hizmet verdikleri kitlelerin beklentilerini tatmin edip etmediğini, hizmetlerin niteliğini değerlendirir ve tavsiyelerde bulunur.
4. Kamu idarelerinin iktisadilik, etkinlik ve etkililik açısından daha iyi hale gelmesi için herhangi bir tavsiyede bulunmaz.	4. Kamu idarelerinin iktisadilik, etkinlik ve etkililik açısından daha iyi hale gelmesi için önerilerde bulunur.

Ayrıca, performans denetimi ile performans değerlendirmesi, program değerlendirmeleri arasında da çeşitli farklılıklar bulunmaktadır.[162] Performans değerlendirmeleri ile performans denetimleri arasındaki farklılıklar dördüncü bölümde ayrıca incelendiğinden burada belirtilmemiştir.

[162] Abid, s. 110-111.; Khan, Performans Denetiminin Esasları, s. 68.; Köse, Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, s. 95.

IV. PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI

Yönetimin faaliyetleri değerlendirildiğinde, esasında çeşitli eylem yolları arasında yapılan seçimlerin isabet derecesi ölçülmektedir.[163] Bu ölçümler amaç ve hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığı, kaynakların elde edilmesinde tutumluluğun sağlanıp sağlanmadığı, mal ve hizmetlerin üretiminde, faaliyetlerin yürütülmesinde verimlilik ilkesine uyulup uyulmadığı, genel olarak kaynakların elde edilmesi ve kullanımında ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde tutumluluk, verimlilik ve etkinlik kriterlerine uyulup uyulmadığı incelenmek suretiyle yapılır.

Denetim literatüründe, uluslararası denetim standartları, denetim rehberleri ve el kitaplarıyla pozitif hukuktaki konuya ilişkin yasal ve idari düzenlemelerde ifadesini bulan ortak bir kabul vardır ki o da, kurumun, yönetimin performansının değerlendirilmesine yönelik olarak gerçekleştirilen performans denetiminin unsurlarının; 1) Verimlilik, 2) Etkinlik ve 3) Tutumluluk olduğudur. Bu unsurlar kısaca VET olarak formüle edilmektedir. Bu üç unsurun İngilizcedeki (economy, efficiency, effectiveness) karşılığından yola çıkılarak 3E denetimi deyimi de kullanılmaktadır. Bu unsurların farklı kavramlarla da ifade edildiği görülmektedir. Örneğin, etkenlik, etkililik, iktisadilik, ekonomiklik, rantabilite gibi. Bunlardan bazıları, eş anlamlı olarak kullanılmakta, bazıları ise bazı nüans farkları belirtilmek suretiyle ayrı anlamlarda kulanılabilmektedir.

Bu unsurlardan verimlilik ve tutumluluk paranın iki yönü gibidirler. Klasik girdi çıktı teorisi kullanıldığında; tutumluluk yönünden yapılan denetimde; konunun sadece girdi yönüne bakılır. Bu da en az girdi ile mümkün olan ölçüde aynı çıktının elde edilip edilmediğinin incelenmesi demektir. Verimlilik denetiminde, konunun çıktı yönüne bakılır. Bu da belirli veya sınırlı girdi ile en yüksek çıktıyı elde edebilmenin mümkün olup olmadığı yönünden yapılan bir incelemedir. Etkenlik denetiminde ise, faaliyet, program veya proje hedeflerinin elde edilip edilmediğinin veya bunlara ne ölçüde ulaşıldığının değerlendirilmesi söz konusudur.[164]

A. Tutumluluk-Verimlilik-Etkinlik Kavramları

[163] Simon ve diğerleri s. 459

[164] Özer, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirmesi, s. 73.

Performans denetiminin üç temel unsuru olan tutumluluk, verimlilik ve etkinlik kavramlarının tanımı ve mahiyeti aşağıda belirtilmiştir.

1. Tutumluluk

Tutumluluk kavramının, iktisadilik, tasarruf, ekonomiklik gibi kullanımları da bulunmaktadır. Tutumluluk, kurumun hedefleri doğrultusunda kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesi anlamına gelir. Tutumluluk, doğru kaynakların, doğru maliyet ve doğru miktar artışı ile doğru yerlerden sağlanması olarak da ifade edilebilir.[165]

Bir kurum, kuruluş veya proje başlıca dört kaynak kullanır; insan, para, malzeme ve ekipmanlar. İşlemlerin tutumluluğu, kurumun amaçlarını da göz önünde bulundurarak kaynakların uygun miktarda, uygun zamanda, uygun yerde ve uygun maliyetle elde edilmesi ve kullanılması anlamına gelmektedir. *Uygun miktar*; kaynak ihtiyacının nicel düzeyenin öncelikle belirlenmesini göstermektedir. *Uygun zaman*; kaynağın ihtiyaç duyulduğunda hazır bulundurulmasına yani, belirli bir kaynağın ne diğer kaynakları belirlemesi ne de onları beklemesi anlamına gelir. *Uygun yer*; kaynağın ihtiyaç duyulduğu yeri, *uygun maliyet* ise; belirli bir kaynağın kullanımındaki en düşük maliyeti ifade eder.[166]

Bir başka ifadeyle, tutumluluk, uygun düzeydeki kaliteyi de gözeterek kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesidir. Tutumluluk kavramı fiziksel ve mali kaynaklar kadar, insan kaynakları ve bilgiyi de kapsayan bir kavramdır. Tutumluluk, kaynakların elde edilmesiyle ilgilidir. Tutumluluk konuları irdelenirken kaynakların doğru zamanda, doğru yerde, doğru miktarda, doğru kalitede ve doğru maliyetle elde edilip edilmediği belirlenmeye çalışılır. Tutumluluk aynı kalitedeki kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesiyle ortaya çıkar. Ancak, tutumluluk en ucuz anlamına gelmez. Tutumluluk hakkında zaman, yer, miktar, kalite ve maliyeti kapsayan bir yargıya ulaşmak için daha kapsamlı standartlara ihtiyaç vardır.[167]

Tutumluluk, soyut anlamda maliyetlerin düşürülmesi için harcamaların kısılması anlamına gelmeyip, göreli olarak kurumun amaçlarının gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak bu amaçları gerçekleştirmede,

---

[165] Khan, Performans Denetiminin Esasları, s. 69-71.
[166] Abid, s. 116.
[167] Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi ….. Kitapçığı, s. 2.

gerekli olandan fazlasının harcanmamasını ifade eder.[168] Bu kavramının özel kesim açısından tanımı daha belirgin iken kamu kesimi bakımından müşahhas bir şekilde açıklanması zordur. Sadece alternatifler arasında seçim yapma olanağının bulunduğu durumlarda tutumluluk sağlanabilir. Tutumluluk kavramı, insan gücü ve araçlar gibi kaynakların ne şekilde kullanıma hazır hale geldiğini, diğer bir deyişle kaynakların hangi şartlar altında ele edildiğini ifade eder. Bu bağlamda tutumluluk, başlı başına bir amaç olmayıp diğer bazı amaçların gerçekleşmesiyle ilişkili bir unsurdur.[169]

Tutumluluk kavramı bir yandan verimlilik öte yandan da etkinlik kavramıyla ilişkilidir. Çünkü tüm kamu faaliyetlerinin gözden geçirilmesi ve mümkün alternatiflerin ve uygun üretim ölçeklerinin seçilmesi idari ve üretici birimlerinin temel görevlerindendir. Her bir faaliyet açısından ekonomikliğin ve tasarrufun sağlanması ancak bu yolla mümkün hale gelir. Bu yönüyle tutumluluk, tasarruf, ekonomik davranmak, kaynak israfı yapmamak, dışsallıkları ve üretim ölçeklerini göz önünde bulundurmak manalarını da kapsar.[170]

2. Verimlilik

Verimlilik terimi, kamu ve işletme yönetiminde en çok anılan ve çoğunlukla kötüye kullanan, çok farklı anlamlar yüklenen sözcüklerden birisidir.[171] Verimlilik kavramı en yalın anlamda çıktının bu çıktıyı oluşturmak için gerekli faktör girdiler toplamına oranı olarak tanımlanmaktadır. Verimliliğin, en az çabayla en çok işin yapılması; üretim ile bu üretime katılan etkenler arasında kurulan oran; kaynakların iyi bir şekilde kullanılması gibi tanımları da yapılmaktadır. [172] Verimlilik mal ve hizmet üretiminde kullanılan yahut faaliyetlerin yürütülmesinde yararlanılan tüm kaynakların verimliliği cinsinden de ayrı ayrı ifade edilebilir.

Temelde girdiler ve çıktılar arasındaki ilişkilere dayalı açıklamaların ışığı altında verimlilik, eldeki kaynaklarla (girdiler) mümkün olan en çok ürünün (çıktının) elde edilmesi, yani belirli bir miktar kaynakla amaca en iyi şekilde ulaşılması, ya da verim üretim düzeyinin gerçekleşmesi için daha az

---

[168] Abid, s. 116.
[169] Özer, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirmesi, s. 75.
[170] Falay, Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay, s. 21.
[171] Simon ve diğerleri, s. 461.
[172] Hikmet Timur, **İş Ölçümü İş Planlaması Verimlilik**, Ankara: TODAİE Yayınları, 1984, s. 8.

girdi kullanılmasıdır.[173] Verimlilik, bir anlamda, net olumlu sonuçların (yani istenen sonuçların istenmeyen sonuçlara ağır basan kısmının) alternatif maliyetlere olan oranının en yüksek hadde çıkarılması olarak tanımlanabilir. Daha açık olarak belirtmek gerekirse, bir tercih belirli alternatif maliyetlerle mümkün olduğu kadar fazla sonucun gerçekleştirilmesini sağladığı ya da belirli bir sonuçlar düzeyine mümkün olduğu kadar düşük bir alternatif maliyetle varabildiği zaman verimli olarak nitelendirilebilir.[174] Verimlilik genel manada, kurumun hedeflerini de göz önünde tutarak, kaynaklardan optimum düzeyde yararlanmayı gösterir.

Bir başka anlatımla, verimlilik, mal, hizmet ve diğer sonuçlarla ifade edilen çıktılarla, bunları üretmekte kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Verimlilik, belli bir girdi ile maksimum çıktı elde etmek veya belli bir çıktıyı minimum girdi ile elde etmek anlamına gelir. Kalite, verimlilik açısından da önemlidir. Verimlilik artışı, kalitenin düşmesine neden olmamalıdır. Üretkenlik (prodüktivite) kavramı, verimlilik kavramı ile yakından ilgilidir. Üretkenlik, üretilen mal ve hizmetlerin miktarı (çıktı) ile bunları üretmekte kullanılan kaynaklar (girdi) arasındaki ilişkidir. Üretkenlik çok zaman bir birim çıktının maliyeti veya süresi gibi ölçülerle ifade edilir. Verimlilik, üretkenliğin bir performans standardı ile karşılaştırılmasıdır. Üretkenliğin standartla karşılaştırılması kurumların verimliliğinin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığını belirlemekte ve potansiyel gelişmeleri değerlendirmekte kullanılan temel araçlardan biridir. Verimlilik ölçümü için girdi ve çıktılara ilişkin kullanılabilir ve kabul edilebilir standartların olması gerekir.[175]

Kamu yönetiminde, yönetimin performansının ölçümündeki güçlük kadar, verimliliğinin ölçülmesi de zordur.[176] Günümüzde verimliliğin ölçülmesi yönünde çeşitli araçlar geliştirilmişse de kamu yönetiminde verimliliği ölçmekteki zorluk özel sektöre nazaran halen varlığını sürdürmektedir. Bu, kamuda verimliliğin ölçülemeyeceği manasına gelmemekle birlikte, konunun tartışmalı bir alan olduğunu ortaya koymaktadır. Örneğin, kamuda maliyetler artarken, bu maliyet artışlarının toplumsal refah düzeyine katkılarını kabul etmek ve ölçmek halen güçlüğünü

[173] Falay, s. 20.
[174] Simon ve diğerleri, s. 463.
[175] Abid, s. 117.; Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi ….. Kitapçığı, s. 2-3
[176] Kamu sektöründe verimliliğin gelişmesinin önündeki engeller için bkz: Namık Kemal Öztürk, "Kamu Yönetiminde Verimlilik", **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 445, (Aralık 2004).

koruyan bir konu olarak kabul edilmektedir.[177] Buna karşın, çoğu zaman özel sektör için geliştirilen verimlilik ölçüm kriterlerinden bazılarının uyarlanmak suretiyle kamu sektörüne de uygulanması mümkün olabilmektedir.[178]

3. Etkinlik

Etkinlik kavramı etkililik, etkenlik olarak da ifade edilebilmektedir. Yaygın kullanım ise etkinliktir. Etkinlik, genel anlamıyla bir genel veya bir özel amacın gerçekleştirilme derecesi olarak kabul edilir ve çıktının değerini yansıtır. Çıktının değerinden hareketle; düşük bir çıktıyı yansıtan bir mal veya hizmet, yüksek bir çıktıyı yansıtan bir mal ve hizmete kıyasen daha etkin sayılabilir. Bu nedenle, çıktıların veya faydaların parasal değerlerle ölçülemediği durumlarda etkinlik kıstası kullanılır.[179]

Etkinlik, hedeflere ulaşma derecesini ve istenilen etki ile gerçekleşen etki arasındaki ilişkiyi ifade eder. Etkinlik konuları üzerinde durulurken çıktılarla, sonuçlar arasında ayrım yapmak çok önemlidir. Sonuçları ölçmek ve değerlendirmek, girdi ve çıktıları ölçmekten ve değerlendirmekten daha zordur.[180] Etkinlik ölçümünde, çıktı yerine sonucun değerlendirilmesi yapılır. Faaliyet, program veya projelerin sonucu verimlilik ölçümlerinde kullanılan çıktı kavramından farklı bir nitelik taşır.[181]

Etkinlik geniş anlamda, amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesini ifade eder. Etkinlik görüşü, kamusal hizmetlerin, program veya projelerin hedeflerinin veya sonuçlarının ölçülebilir olduğu varsayımına dayanır.[182] Aksi taktirde objektif bir ölçüm ve değerlendirme yapılması mümkün olmaz. Buna karşın, etkinliğin tek ve bölünemez bir kavram olmadığı gözden kaçmamalıdır. Zaman ve bakış açısına göre değişen subjektif, değer yüklü unsurlar içermektedir. Göreli bir niteliği vardır. Bir kuruluşun etkinliği bakış açısına göre, ilgili taraflara (tüketici, üretici, kamu görevlileri, seçmenler, çalışanlar, yöneticiler gibi) göre farklı anlamlar içerebilir.[183]

---

[177] Caiden, s. 129.
[178] Emine Karaduman, "İdarede (Kamu Bürokrasisinde) Verimlilik", **Maliye Dergisi**, Sayı: 112, (Mart-Nisan 1993), s. 14.
[179] Falay, Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay, s. 20.
[180] Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi ….. Kitapçığı, s. 3.
[181] Ali Osman Güçlü, "Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 19, (Ekim-Aralık 1995), s. 32.
[182] Abid, s. 117.
[183] Abid, s. 118.

Etkinlik denetimi belki de, performans denetimindeki en önemli alandır. Kaynaklar tutumlu ve verimli olarak sağlandığı halde, bir proje veya faaliyet hedeflerine ulaşamayarak etkisiz kalabilir ya da tersine hedefler çok yüksek maliyetle gerçekleştirilmiş olabilir.[184] Bu nedenle, etkinlik yönünden yapılan denetimlerde verimlilik ve tutumluluk unsurlarının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

B. Tutumluluk-Verimlilik-Etkinlik İlişkisi

Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk, birbiriyle sıkı ilişki içinde olan kavramlardır. Tutumlu davranılması verimlilik artışına yol açar; verimlilik ise etkinliğin sağlanmasında önemli bir göstergedir. Ancak bu ilişkilerde verimlilik tutumluluktan, etkinlik de verimlilikten daha geniş kavramlardır.[185] Bu üç unsur mukayeseli olarak ele alınacak olursa; tutumluluk, uygun düzeyde kaliteyi göz önünde tutarak faaliyetlerde kullanılan kaynakların maliyetini en aza indirmeyle ilgilidir. Verimlilik, mal ve hizmet gibi ürünlerle sonuçlanan çıktılar ile kullanılan kaynaklar, girdiler arasındaki ilişkidir. Etkinlik ise, amaçlara, hedeflere ulaşma derecesi; beklenen etkiler ile gerçekleşen etkiler arasındaki ilişkidir.[186]

Verimlilik ancak girdi maliyetlerinin ve çıktı değerlerini para cinsinden ölçülebildiği durumlarda söz konusu olur. Yani verimlilikten, çıktılar ile girdiler arasındaki oran anlaşılır. Ne var ki, kamu kesiminde üretilen bazı mal ve hizmetlerin özellikle parasal değerlerle ifade edilmesi her zaman mümkün olmamaktadır.[187] Bu nedenle, verimliliğin ölçülemediği durumlarda kamu için etkinlik unsuru öne çıkmaktadır.

Verimlilik hangi girdilerle hangi çıktılara ulaşıldığını incelerken; etkinlik hangi sonuçlarla hangi amaçlara ulaşıldığını inceler. Verimlilik etkinlik için gerekli ancak yeterli olmayan bir içeriğe sahiptir.[188] Etkinlik kavramı verimlilik kavramından daha geniş bir anlama ve içeriğe sahiptir. Verimlilik sadece kamu hizmetlerinin niceliksel birimler cinsinden ölçülebilir olduğu yerlerde kullanılabilir iken, etkinlik bütün kamu hizmetleri için söz konusu olabilir. Çünkü etkinlik, çıktıları mümkün olan ekonomik ve siyasal bütün yollardan azamileştirmek iken, verimlilik etkinliğin

[184] Abid, s. 117.
[185] Demirbaş, s. 97.
[186] Kubalı, Performans Denetimi, s. 40-41.
[187] Falay, Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay, s. 20.
[188] Demirbaş, s. 101.

öğelerinden sadece birisidir ve çıktıların maksimizasyonu etkinliği olduğu kadar verimliliği de arttırmaktadır. Bu açıdan, kamu yönetiminde verimlilik sorunu, temelde etkinlik sorunu ile ilişkilendirilmelidir.[189]

Tutumluluk-verimlilik ilişkisine bakıldığında, tutumluluk; belirli bir çıktı düzeyini başarmada kullanılan girdileri, çıktı kalitesini bozmadan azaltma imkanı üzerinde; verimlilik ise asgari azami çıktı üzerinde durmaktadır. Çıktıların kalite ve miktarını değiştirmeksizin girdilerin azaltılması tutumluluğun sağlanması; tutumluluğun sağlanması ise aynı zamanda verimlilik artışı demektir. Bununla birlikte verimlilik artışları tutumluluk dışı unsurlardan da kaynaklanmış olabilir.[190]

Bir kurumun verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yönleri birbirleriyle yakından ilişkili olup, genellikle birbirlerini dengeleyici unsurlar olarak öne çıkmaktadırlar. Örneğin, bir postanenin tutumluluğu mektupların sadece haftada bir kez dağıtılmasıyla arttırılabilir fakat bu durum, kuruluşun etkinliğini ortadan kaldıracaktır. Bu yüzden tutumluluk ve etkinlik arasında bir denge gözetilmesi zorunludur. Bununla birlikte ideal düzeyde bir denge noktasına ulaşmak da güçtür.[191] Uygulamada, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk arasındaki sınırlar kesin olarak çizilmiş değildir. Bu unsurlardan birisi veya ikisi üzerinde yoğunlaşılabileceği gibi tümü üzerinden de değerlendirmeler yapılabilir.

C. Tutumluluk-Verimlilik-Etkinlik Unsurlarının Denetimi

Tutumluluk denetiminde, soruna girdi yönünden bakılır ve aynı çıktı miktarına daha az bir kaynak (girdi) ile ulaşmanın mümkün olup olmayacağı konusu incelenir. Verimlilik denetiminde, meseleye çıktı yönünden bakılır ve bu da daha fazla bir çıktı miktarına, verilen aynı veya sınırlı kaynak (girdi miktarı) ile ulaşılmasının mümkün olup olmayacağı hususu incelenir. İktisadilik ve verimlilik incelemelerinde, girdi-çıktı fonksiyonu kullanılır.[192] Etkinlik denetiminde ise kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığı incelenir. Performansın en önemli boyutu olan etkinlik denetim yönüyle de performans denetiminin en önemli unsurudur. Daha çok sonuçlar üzerinde

[189] Falay, s. 20.
[190] Demirbaş, s. 99-101.
191 Abid, s. 119.
[192] Geist, s. 17.

odaklanılan etkinlik denetimlerinde denetlenen kurum yönetiminin etkinlik ölçüm sisteminin yeterliliği de gözden geçirilir.[193]

Tutumluluk denetimlerinde uygun nicelik ve nitelikteki mal ve hizmetlerin en düşük maliyetler ve zamanında elde edilmesinin sağlanması amacıyla, etkinlik hususunu da göz önünde bulundurarak, farklı alternatiflerin analiz edilmesi biçiminde gerçekleştirilir. Ancak, genel olarak tutumluluk denetiminde kullanılabilecek genel kabul görmüş standartların/kriterlerin olduğu varsayılsa bile, bu kriterler yetersiz kalabilmektedir.[194] Bu gibi durumlarda, kriterler kurumun yapısı, görevleri, amaç ve hedefleri, imkanları ölçüsünde denetçi tarafından tespit edilir.

Verimlilik denetimlerinde çeşitli kriterler çevresinde kurumun verimli olup olmadığı incelenir. Bu yönden yapılan denetimlerde nicel özellik taşıyan girdi ve çıktılar dikkate alınmakta, ayrıca çıktı ile birlikte oluşan dışsallık ve girdi ile birlikte performansı etkileyen unsurlar da dikkate alınmaktadır. Verimlilik denetimine esas verimlilik ölçümlerinin yapılabilmesi için, belirli standartların oluşturulmuş olması gerekir.[195] Bu standartların bulunmadığı durumlarda denetçi ile kurum çalışanları tarafından belirlenebilir. Standartların varlığı durumunda da bunların geçerliliğini koruyup korumadığı değerlendirilir.

Etkinlik denetiminde verimlilik ve tutumluluk denetimlerinden farklı olarak hazır standartlar yerine kuruma, zamana, yere ve kişiye göre değişen kriterler (çoğu zaman subjektif) değerlendirme yapılır.[196] Bununla birlikte etkinlik denetimlerinde dikkate alınacak genel bazı prensipler, ilkeler de bulunmaktadır. Etkinlik denetiminde karşılaşılan zorluklardan birisi, değerlendirmede ölçüt olarak kullanılacak kalite standartlarının tanımlanmasından, ikincisi ise, idari faaliyetleri çerçeveleyen metinlerin yokluğundan ya da belirsizliğinden ileri gelir. Açıktır ki idarenin önceden var olan bir kurala uygunluk denetimi, kuralın olmadığı durumda güçsüz kalır. Etkinlik denetiminin bir diğer zorluğu, idari faaliyetlerin niteliksel olarak değişmesinden ve denetim araçlarının bu değişim çerçevesinde uyarlanmasındaki güçlüklerden kaynaklanmaktadır.[197]

---

[193] Demirbaş, s. 96.
[194] Özer, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, s. 76.
[195] Köse, Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, s. 81.
[196] Köse, s. 83.
[197] Örnek, s. 264.

Denetlenen bir kurumun faaliyetleri, mal ve hizmet üretimleri, kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasına yönelik iş ve işlemleriyle ilgili olarak yapılacak performans denetimlerinde verimlilik, tutumluluk ve etkinlik unsurlarının tümü yönünden incelemeler yapılabileceği gibi bu unsurlardan biri veya ikisi yönünden yapılacak incelemelerle iktifa edilmesi de mümkündür. Kurumun yapısı, denetimin amacı ve kapsamı gibi hususlar denetimde dikkate alınacak unsurları da belirleyecektir.

Denetimde, genel yaklaşım bir kurumun amaçları ve hedefleri üzerinde yoğunlaşarak, etkinliğe ulaşmaya yardımcı olmak için faaliyet ve işlemlerin verimli ve tutumlu olup olmadığını incelemek olacaktır.[198] Etkinliğin ölçümü zor olmasına karşın, etkinlik denetimi, performans denetiminin en önemli alanı olarak görülmektedir.[199] Etkinlik unsurunun bu önemi kamusal mal ve hizmetlerin niteliğinden, kamuda kaynakların elde edilmesi ve kullanımına ilişkin sistem ve süreçlerin hukuki ve idari düzenlemelerle belirlenmiş olması ve kamu yönetimlerinin doğasından kaynaklanın özellik ve niteliklerinden kaynaklanmaktadır.

Performans denetimi uygulamalarında elde edilen gelişmeler sonucunda, günümüzde incelemesi ve ölçmesi daha kolay olan verimlilik ve tutumluluk denetiminden etkinlik denetimine doğru bir yöneliş olduğu görülmektedir. Etkinlik konusu, "politika"ya çok yakın bir konu olup, denetçiler politikalarla değil, politika araçlarının seçimi ve bunların uygulanması ile ilgilidirler. Performans denetiminde politikalar hakkında yorum yapılmaz, bunların değeri eleştirilmez. Bunun yerine; politikanın oluşturulmasında esas alınan bilgilerin kalitesi, yönetim uygulamaları, hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı ve istenilen ya da istenilmeyen ne tür etkilerin meydana geldiği incelenir ve raporlanır.[200]

D. Performans Denetiminde Yeni Unsurlar

İlk başlarda yaygın olan ve Türkiye'de de kabul gören verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurlarının performans denetimlerinin yürütülmesinde kimi durumlarda yetersiz kaldığı ortaya çıkmış ve bu nedenlerle yeni bazı ölçütler geliştirilmiştir. Bu bağlamda, önerilen yeni unsurların esas alınması ve denetimlerde kullanılması zaman alacak olmakla

[198] Abid, s. 118.
[199] Özer, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, s. 92.; Köse, Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, s. 83.; Demirbaş, s. 96.
[200] Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi ….. Kitapçığı, s. 4.

birlikte, gelecekte performans denetimlerinde bahse konu üç unsur dışında da ölçütler kullanılabilecektir.

Performans denetiminin temel unsurları olan verimlilik, tutumluluk ve etkinlik biçimindeki unsurlarına yeni bazı unsurların/kriterlerin de ilave edilmesi gerektiği gündeme gelmektedir. Örneğin, David Dewar tarafından yapılan bir öneride; adalet, eşitlik ve çevre gibi unsurların da performans denetimi unsurları olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir.[201] Bundan başka, denetimlerde esas alınması gerekli çeşitli yeni unsurlar dile getirilmektedir. Kuşkusuz bunların pratiğe geçmesi denetim kurumlarının ve uluslar arası mesleki kuruluşların izleyeceği yaklaşıma bağlıdır.

V. PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

A. Performans Ölçümünün Tanımı ve Mahiyeti

Performans, herhangi bir faaliyet/etkinlik sonucunda elde edilenin nicel ya da nitel olarak belirlenmesine ilişkin bir kavramdır. Kurum performansı ise, belli bir dönem sonunda elde edilen çıktı/sonuca göre önceden belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılma derecesinin tanımıdır. Kurumsal performans, performans derecesi/düzeyi ölçme, karşılaştırma ya da değerlendirme ile belirlenebilir.[202] Bir faaliyet veya kurumun performansının ortaya konulabilmesi bu amaçla çeşitli çalışmaların yapılması, bir başka anlatımla performansın ölçülmesi gerekmektedir.

Performans ölçümü; bir program veya faaliyetin girdi, çıktı ve sonuçlarının karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesidir.[203] Bu karşılaştırmalı değerlendirme aynı birimin zaman içerisindeki performansı ile benzer işleri yürüten birimler arasında yapılabilir. Performans ölçümü, ürünlerin, hizmetlerin veya işlemlerin yerine getirilmesinde, görevlerin nasıl gerçekleştiğinin bir program dahilinde tarafsız olarak ölçülmesi yöntemi olarak tanımlanmaktadır.[204] Teknik bir ifadeyle, performans ölçümü; bir kurumun kullandığı kaynakları, ürettiği ürünleri ve hizmetleri, elde ettiği

---

[201] Demirbaş, s. 103.

[202] Zuhal Akal, "Performans Kavramları ve Performans Yönetimi", www.ydk.gov.tr (12.10.2006)

[203] İhsan Gören, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında Performans Yönetimi", **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri, Antalya, 15-17 Mayıs 2000, Antalya: Akdeniz Üniversitesi İİBF, 2000, s. 238.

[204] **Performans Ölçüm Rehberi**, Hülya Demirkaya (çev.), Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2000, s. 3,

sonuçları takip etmesi için düzenli ve sistematik biçimde veri toplaması, bunları analiz etmesi ve raporlaması süreci olarak tanımlanabilir. Uygulayıcılar açısından ise bir kurum tarafından veya bir program içinde yürütülen faaliyetlerin rakamsal olarak ifade edilmesi anlamına gelmektedir.[205]

Performans kamusal mal ve hizmetlerin ne ölçüde tutumlu, etkili ve kaliteli üretildiğini ifade etmektedir. Daha açık bir ifadeyle, performans, mal ve hizmetlerin üretiminde kullanılan girdilerin mümkün olan en düşük maliyetlerle temin edilip edilmediğinin, üretimin istenilen amaçlar doğrultusunda ve mümkün olan en düşük maliyetlerle gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin, üretim sonucu ortaya çıkan mal ve hizmetlerin toplumun ihtiyaç ve beklentilerine ne ölçüde cevap verildiğinin bir göstergesidir.[206] Kuruluşların yürüttüğü faaliyetlerde önceden belirlenen hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığı, hizmetlerin verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği hususlarının değerlendirilmesinde performans ölçümü önemli bir yönetim aracı olarak fonksiyon görür. Performans ölçümünden elde edilen bilgi;

1. Hedefimiz nedir?

2. Öngördüğümüz ve istediğimiz sonuçlar ile elde ettiğimiz sonuçlar nelerdir?

3. Başarılı olup olmadığımızı nasıl anlarız?

4. Bu başarıyı kaynakları verimli, etkili ve tutumlu bir şekilde elde edip kullanarak mı sağlıyoruz?

5. Ürettiğimiz hizmetler müşterilerimizi/yararlanıcıları ve paydaşlarımızı ne ölçüde memnun ediyor ?

gibi sorunların cevabını arayan yöneticilere önemli bir katkı sağlar. Bu bilgiler çerçevesinde yapılacak değerlendirmeler kurumun performansının gerçekçi bir şekilde ortaya konulmasına ve geliştirilmesine yardımcı olur.[207] Bununla birlikte, performans ölçümü kendi başına bir amaç olmayıp

[205] Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştayın Performansının Ölçümüne İlişkin Önaraştırma Raporu", Ankara: 2002, s. 6. www.sayistay.gov.tr.
[206] K. Gülsün Bor, "Kamu Harcamalarının Etkinliğinin ve Performansının Ölçülmesi", (Yayımlanmamış Uzmanlık Tezi, Hazine Müsteşarlığı Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü), Ankara: 2000, s. 5.
[207] Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştayın Performansının Ölçümüne İlişkin Önaraştırma Raporu", s. 6.

yönetimin karar alma süreçlerinde yararlanılmasına elverişli bilgiler üretmesine yönelik bir faaliyettir. Performans ölçümü sonucunda elde edilen bilgi kurumun daha etkin biçimde yönetilmesine ve kurum dışına hesap verme sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirilen raporlamaya katkı sağlar.[208]

Performans ölçümü, örgütün stratejilerinin ve planlarının uygulanmasını kolaylaştırmak, yönetici ve çalışanları kurumsal hedeflere ulaşmayı özendirmek ve bu hedeflere ulaşma düzeyini değerlendirmek,[209] ayrıca yapılacak ölçümlerin analizi sonucunda kurum ve yönetim performansının geliştirilmesine katkıda bulunmak amacı taşımaktadır. Performans ölçümü ve bunun sonucunda elde edilen kurumsal bilgi bütçenin hazırlık sürecinde kullanılır,[210] ayrıca bütçe performansının belirlenmesinde, değerlendirilmesinde de gerekli bilgiyi sağlar.

Kamu yönetimlerini etkileyen ve idari ve mali yapıların reforma tabi tutulmasında etken olan yeni kamu yönetimi anlayışının bir sonucu olarak, kamuda performans standartlarının (amaçların ve hedeflerin belirlenmesi, özellikle de profesyonel hizmetler için kantitatif şekilde ifade edilen başarı göstergelerinin belirlenmesi) belirlenmesi ve bunların ölçülmesi önem kazanmıştır.[211] Esasında, performans ölçümü performans yönetimin bir unsuru olarak ortaya çıkmaktadır. Performans yönetimi performans ölçümlerinin yapılmasını ve yönetimin bu ölçümler ve yapılacak performans denetimleri doğrultusunda geliştirilmesini öngören bir yönetim sistemidir.

B. Performans Ölçümünün Yararları

Performans ölçümü, kurumsal olarak nereye yöneldiğimizi, oraya nasıl ulaşacağımızı, doğru yönde ilerleyip ilerlemediğimizi ve kaynakları en etkin maliyetle kullanıp kullanmadığımızı ortaya koyar. Bilgiye dayalı karar alma için bir temel oluşturmanın yanı sıra, yöneticilere önleyici tedbir alma imkanını sağlayan bir erken uyarı sistemi olarak da işlev görür. Ayrıca, kurumsal amaç, hedef ve programlar konusunda tüm personelin ortak bir

[208] Sayıştay Başkanlığı, s. 6.
[209] Özer, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, s. 98.
[210] Ebru Yenice, "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 61, (Nisan-Haziran 2006), s. 62.
[211] Doğan Cansızlar, "Kamu Yönetiminde Reform", **Maliye Dergisi**, Sayı: 111, (Ocak-Şubat 1993), s. 8.

anlayışa sahip olmasını sağlayan bir iletişim mekanizması rolü de görür.[212] Performans ölçümlerinin bundan başka idareler ve yöneticiler bakımından sağlayacağı birçok yarar bulunmaktadır. Performans ölçümünün en temel işlevi, yönetimler için hesap verme sorumluluğunun gereklerinin gerçekleştirilmesi ve performansın geliştirilmesi olarak belirtilebilir.

Bununla birlikte, performans ölçümü sadece hesap verme sorumluluğunun bir parçası olmakla kalmaz, yönetim kararlarına da ışık tutabilir. Performansın ölçülmesi, performans bilgilerinin analizi kaynak tahsislerinde veya idari ve mali süreçlerde değişikliklere gidilmesine veyahut sonuçta daha iyi performansa ulaşılması yönünde gayret gösterilmesi gibi sonuçları doğurabilir. Performansın gözden geçirilmesi, organizasyon yapısı, üretilen mal ve hizmetler, insan kaynakları yönetimi ve diğer unsurlar üzerinde ciddi değişiklikler yaratabilir.[213] Ayrıca, performans ölçümünden; malların ve hizmetlerin kalitesinin geliştirilmesi, kontrolün sağlanması, yönetim uygulamasının geliştirilmesi, politika oluşturmada yararlanılması gibi başka açılardan da istifade edilebilir.[214]

Kurumsal performansın, oluşturulacak bir performans ölçüm sistemi aracılığıyla ölçülmesi çok çeşitli gerekçelere dayandırılmaktadır. Bu kapsamda, kurum performansı hakkında yapılacak değerlendirmelere bir zemin oluşturulması, ölçüm sisteminin kontrol etme/denetleme aracı olarak kullanılması, bütçenin yapılmasında bu bilgilerden yararlanılması, yönetici ve görevlilerin motive edilmesi, kurumsal kapasitenin geliştirilmesi, iyileştirmeler yapılması, başarılı yönetici ve personelin kutlanması ve ödüllendirilmesi gibi gerekçelerle performansın ölçülmesi gerektiği belirtilmektedir.[215]

Performans ölçümünün bir araç olarak söz konusu yararları sağlayabilmesi ve beklenen amaçları gerçekleştirebilmesi performans ölçülerinin/ölçütlerinin belirli özellikleri taşımasına bağlıdır. Başka bir ifadeyle, belirlenen ölçülerin, hedeflerle ilgili ve anlamlı, sorumluluklarla bağlantılı, kurumca kabul edilmiş, dengeli, açık, iyi tanımlanmış ve basit,

---

[212] **Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Örnekleri**, Safiye Kaya ve Cem Suat Aral (çev.), Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2000, s. 1-2.
[213] **Performans Ölçümü ve Performans Denetimi**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1997, s. 4
[214] Performans Ölçüm Rehberi, s. 4-5.
[215] Namık Kemal Öztürk, "Kamu Sektöründe Performans Ölçümünün Amaçları ve Yöneticilerin Konumu", **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 449, (Aralık 2005), http://www.icisleri.gov.tr/_icisleri/TurkIdareDergisi/UpLoadedFiles/449_075_092.doc (8 Mayıs 2006)

güvenilir, doğrulanabilir, mukayese yapmaya elverişli, maliyet ehven ve ters etkiler yaratmayacak nitelikte olması gerekmektedir.[216] Diğer yandan, performans ölçümünün sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla ele alınması, ölçüm sisteminin tasarımında ve tatbikinde muayyen bazı ilke ve yöntemlere uyulması gerekmektedir.

C. Performans Ölçüm Kavramları

Performans ölçüm sistemi belli başlı bazı kavramlara dayanmaktadır. Bu nedenle, performans ölçümüne ilişkin kavramsal çerçevenin belirlenmesi önemlidir.

1. Genel Olarak Performans Ölçüm Kavramları

Performans ölçümü; girdiler, çıktılar, sonuçlar, verimlilik, etkinlik, tutumluluk, kalite, üretkenlik, hedefler, göstergeler, ölçüler, kriterler gibi çeşitli unsurları içeren bir süreçtir. Bir performans ölçüm rejimi; kapsayıcı, uygun, sınırlandırılmış, geçerli, güvenilir, tutarlı olmalıdır.[217] Performans ölçümüne ilişkin literatüre bakıldığında performans ölçümünün; girdi, çıktı, sonuç, program, performans hedefi, performans göstergesi, performans kriteri, performans standardı, performans bilgisi gibi önemli bazı kavramlara dayandığı görülmektedir. Bu kavramlar kısaca şöyle tanımlanabilir:[218]

Program; ortak bir stratejik amaca katkıda bulunan faaliyetler toplamıdır. Program, bir kurumun ana fonksiyonuna doğrudan katkıda bulunan faaliyetler olarak da tanımlanmaktadır. Programlar genellikle alt programlara, faaliyetlere, projelere ayrılır.

Girdi; program çıktılarının üretiminde kullanılan her türlü kaynaktır (insan kaynağı, malzeme, araç-gere, varlıklar vs.).

Çıktı; bir program tarafından üretilen ve sunulan ürün veya hizmetlerdir (örneğin, açılan kurs sayısı, işleme tabi tutulmuş olay sayısı gibi). Çıktılar sonuçlardan daha kolay belirlenebilir.

Sonuç, programın doğrudan çıktılarının ötesindeki bütün etkileri veya neticeleridir. Sonuçlar çıktılardan ayırt edilmelidir. Örneğin, bir eğitim

---

[216] Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştayın Performansının Ölçümüne İlişkin Önaraştırma Raporu", s. 2.
[217] Performans Ölçümü ve Performans Denetimi, s. 16
[218] Performans Ölçüm Rehberi, s. 44-45; Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Örnekleri, s. 53-55.

programının çıktısı, eğitim kursunda kazandırılan bir beceri olurken, programın arzulanan sonucu istihdam olabilir.

Hedefler; belirlenmiş bir gelecek zamanda ulaşılacak ölçülebilir performans seviyeleri veya bu seviyedeki değişikliklerdir.

Performans bilgisi; performans hakkında sistematik olarak toplanan ve kullanılan kanıtlardır.

Bundan başka performans ölçüleri ve performans göstergeleri olmak üzere iki önemli kavram bulunmaktadır.

2. Performans Ölçüleri ve Performans Göstergeleri

Performans ölçüleri; ölçüleninin/ölçülecek olanın ifadesidir (Örneğin; girdilerin ve/veya çıktıların sayısı veya bir oranını gösteren formül gibi). Göstergelerden daha kesin bir ölçüm sağlar. Performans ölçüleri çıktılarla bağlantılıdır ve performansta meydana gelen kolayca ölçülebilir bir değişim ile bir faaliyet arasındaki direkt neden-sonuç bağlantısı mevcut olduğu zaman kullanılır.[219] Performans ölçüleri bir amaca ulaşılmasında doğrudan bilgi sağlayan, performans göstergeleri ise dolaylı bilgi veren ölçümlemeler olarak kullanılmaktadır. Performans ölçüleri ve performans göstergeleri birbirinden farklı terimler olmakla birlikte, çoğu zaman aynı anlama gelmek üzere birbirlerinin yerine de kullanılmaktadırlar. Keza performans ölçümü kavramı da sıklıkla hem ölçüleri hem de göstergeleri ihtiva edecek şekilde kullanılmaktadır.[220]

Performansın bazı boyutlarının doğrudan, net ve eksiksiz bir biçimde rakamsal olarak ifade edilmesi olan performans ölçüleri, hedeflere karşılık hizmetlerin ne kadar iyi yürütüldüğünü gösteren sayısal ifadelerdir. Örneğin; ameliyat edilen hasta sayısı, okuma yazma kursunu bitirenlerin sayısı, trafik kazalarındaki azalış oranı gibi.[221] Performans ölçüleri esasen yapılmak istenilenlere ilişkin standartları, somut hedefleri ya da kıyasları yani ulaşılacak nirengi noktalarını kapsar. Standartlar önceden belirlenmiş mükemmellik düzeyleri olup performansın veya mükemmelliğin asgari düzeyini ifade eder. Somut hedefler ise kurum içinde oluşturulmuş

[219] Performans Ölçüm Rehberi, s. 44-45.; Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Örnekleri, s. 53-55.
[220] Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştayın Performansının Ölçümüne İlişkin Önaraştırma Raporu", s. 8.
[221] Sayıştay Başkanlığı, s. 8.

standartlar olup önceki yıllara ilişkin sonuçlara dayanır. Kıyaslar sektörde en iyi performansı gösteren verilerden sağlanabilir.[222]

Performans göstergeleri; neden-sonuç ilişkilerinin açıkça görülmediği ve performans değişikliklerini doğrudan doğruya ölçmenin zor olduğu yerlerde performans hakkında bilgi verir. Bunlar dolaylı ölçü niteliğini taşımaktadır. Direkt bir çıktı sonucunun kolayca ölçülemeyeceği durumda, çoğu kez bir sonucun ya da eğilimin etkisinin ölçümü için kullanılır. Örneğin, uyuşturucu suçlarıyla mücadelenin etkinliğinin bir göstergesi doz aşımları nedeniyle hastaneye kabul edilenlerin sayısı.[223] Kamu sektöründe programların nihai etkilerini ölçmek bir yana, çıktıları ölçme güçlüğü dikkate alındığında, performans ölçümünde göstergelerin daha fazla kullanılacağı açıktır.[224]

D. Performans Ölçütleri

Performans ölçütleri/ölçüleri çok farklı kategorilerde sınıflandırılmaktadır. Genellikle bir sürecin mantıken işlemesine dayalı olan ve yaygın olarak yararlanılan sınıflamaya göre beş tür performans ölçüsü bulunmaktadır. Bu ölçüler: 1) Girdi ölçüleri (kullanılan kaynaklar), 2) Çıktı ölçüleri (tamamlanan faaliyetler), 3) Sonuç ölçüleri (ulaşılan sonuçlar), 4) Verimlilik (kaynakların ne kadar iyi kullanıldığı) ve 5) Kalite ölçüleri (hizmet kalitesi) olarak sayılabilir. Kamu kurumlarındaki çıktıların ve sonuçların farklı özellikleri taşıması ve farklı grupların ilgilerinin de değişik alanlara yönelmesi nedeniyle tutumluluk, etkinlik ve finansal ölçüler bu ölçüler grubuna dahil edilebilmektedir.[225] Bu anlamda, temel performans ölçüleri aşağıdaki kategoriler altında da tasnif edilebilir:[226]

1- Tutumluk ölçütleri,

2- Verimlilik ölçütleri,

3- Etkinlik ölçütleri,

4- Finansal ölçütleri,

---

[222] Sayıştay Başkanlığı, s. 8.
[223] Performans Ölçüm Rehberi, s. 44-45.; Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Örnekleri, s. 53-55.
[224] Sayıştay Başkanlığı, s. 9.
[225] Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştayın Performansının Ölçümüne İlişkin Önaraştırma Raporu", s. 10.
[226] **Performans Ölçümü Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler**, C. Suat Aral (çev.), Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2001, s. 13.

5- Kalite ölçütleri.

Burada, tutumluluk, en düşük maliyetle uygun kalitede çıktı ve kaynak temin edilmesini ifade etmektedir. Verimlilik, faaliyet için kullanılan girdiler ile üretilen çıktılar arasındaki ilişkiyi tanımlamak için kullanılır. Etkinlik bir kurumun hedeflerine ulaşma derecesidir. Kalite ölçütleri hizmet kalitesinin ölçümüne yöneliktir. Hizmet kalitesi, süreçlerin yapısının, çıktılarının ve sonuçlarının hizmetten yararlananların ihtiyaçlarını karşılama derecesidir. Ürün kalitesi ve yardımcı hizmetlerin kalitesi olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Finansal ölçütler ise, kurumların belli bir pazar içinde ticari olarak işlem yapma hacmini, karını ve diğer durumlarını gösteren rasyolardır.[227] Bunlardan başka, çalışma/iş hayatının kalitesi, yenilik, karlılık ve bütçeye uygunluk gibi kriterlerin de performans ölçümlerinde esas alınabileceği belirtilmektedir.[228] Bu performans ölçüleri performansın farklı yönlerinin ortaya konulmasında kullanılmaktadır. Performans ölçüleri topluca kullanılabileceği gibi, duruma göre sadece bazılarının kullanılması da mümkündür.

E. Performans Ölçüm Sisteminin Tasarımı ve Tatbiki

Performansın ölçülmesi gerçekten zor ve karmaşık süreçleri ve mekanizmaları gerektirmektedir. Bu nedenle, etkili bir performans ölçüm sisteminin tasarlanması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Böyle bir sistem, faaliyetlerin ve hedeflerin doğru şekilde belirlenmesi, uygun performans ölçü setinin tespit edilmesi, verilerin toplanması, analiz edilmesi, raporlanması ve izlenmesi unsurlarından oluşmaktadır.[229] Performansın ölçülmesi için bir performans ölçüm sistemi tasarlanması, ayrıca, sistemin uygulama sonrasında yapılacak gözden geçirme ve değerlendirmelerle sürekli geliştirilmesi gerekmektedir.

Performansın ölçümü, belirli bir dönem boyunca bir kurum tarafından veya bir program altında yürütülen faaliyetlerin rakamlarla ifade edilmesidir. Sağlıklı bir performans ölçümü, program faaliyetlerinin arzulanan sonuçları ne derece yerine getirdiği hakkında bir değerlendirme yapmaya imkan verir.[230] Fakat, performans ölçüm sistemini uygulamak sıradan teknik bir

[227] Performans Ölçümü Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler, s. 13-16.
[228] Akal, Performans Kavramları ve Performans Yönetimi.
[229] Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştayın Performansının Ölçümüne İlişkin Önaraştırma Raporu", s. 2.
[230] Performans Ölçümü Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler, s. 9.

uygulama değildir. Yetersiz bir biçimde uygulanan sistemler performansın artırılmasına yardımcı olmayarak ve olumsuzluk üreterek külfetli olma riskini taşırlar.[231] Bu nedenle, kapsamlı, performans ölçümünün tüm unsurlarını içerecek işlevsel bir sistem tasarımı yapılması ve uygulama sonrasında sürekli gözden geçirilerek geliştirilmesi zorunlu olmaktadır.

Performans ölçüm sistemi unsurlar itibariyle; stratejinin (amaçlar, hedefler, eylem planları) belirlenmesi, bunlarla bağlantılı ölçülerin tespit edilmesi, planlanan performans düzeyini belirleyen somut hedeflerin öngörülmesi, uygulama sonrasında gerçekleşen fiili performansın kurum içi ve dışı araçlar vasıtasıyla ölçülmesi, performansın belli dönemler veya başka benzer kurumlarla karşılaştırılması, bunların raporlanması ve son olarak performans bilgi sisteminin kendisinin değerlendirilmesi ve gözden geçirilmesinden oluşan bir süreçtir.[232] Bu unsurlardan oluşan süreç performans ölçüm sistemi olarak nitelendirilmektedir. Kısaca, performans ölçüm sistemi, stratejik amaçların, misyonun, hedeflerin, performans ölçüleri ve göstergelerinin belirlenmesi, uygulamanın izlenmesi ve performansın raporlanması gibi süreçleri içermektedir.

Performans ölçümü genel olarak beş aşamadan oluşmaktadır. Bunlar: 1) Stratejik planlama, 2) Ölçüler/göstergeler oluşturma, 3) Veri ölçüm sistemi hazırlama, 4) Performans ölçümlerini geliştirme ve 5) Yönetim süreçleriyle entegre olma. Performans ölçümü, öz değerlendirmenin, hedef oluşturmanın ve gelişimi izlemenin bir aracı olmakla birlikte, zor bir teknik değildir.[233] Buna karşın, analitik bir süreç olarak kapsamlı inceleme ve analizlerin yapılmasını gerektirir. Performans ölçümüne ilişkin olarak uygulanabilecek çeşitli modeller geliştirilmiştir. Bunlardan birisi seçilmek suretiyle ölçüm yapılması mümkündür.

Performans ölçüm sisteminin niteliği önemli olmakla birlikte, performans ölçümünden yararlanmada kurumların organizasyon yapısı, kurumsal kültür ve değerler, yönetim anlayışı, insan kaynaklarının niteliği gibi unsurlardan da etkilenilir. Bu nedenle, performans ölçüm sisteminin tam anlamıyla etkiye sahip olabilmesi için, sistemin yönetim ve çalışanlarca

---

[231] **Doğru Dokunun Seçimi Performans Bilgisi İçin Bir Çerçeve**, M. Hakan Özbaran (çev.), Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2002, s. 33.
[232] Sayıştay Başkanlığı, s. 19.
[233] Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştayın Performansının Ölçümüne İlişkin Önaraştırma Raporu", s. 3.

sahiplenilmesi gerekmektedir.[234] Performans ölçüm sisteminin katılımcı yöntemlerle işletilmesi, performans ölçüm sisteminden yararlanıldığının ortaya konulması ve sonuçların paylaşılması beklenen yararların sağlanmasını ve ölçüm sisteminin geliştirilmesini sağlayacaktır.

F. Performans Denetimi-Performans Ölçümü İlişkisi

Performans ölçümü ile performans denetimi birbiriyle ilişkilidir. Bu iki kavram birbirine benzerlik gösterse bile, denetim ölçüme göre dışsal karakterli, bağımsız bir faaliyet niteliği taşımaktadır. Performans ölçümleri kişiler ve kurumların kendileri tarafından yapılmakta, denetim ise doğrudan bu ölçümleri konu almaktadır. Dolayısıyla performans denetiminin bir anlamda "ölçülen performansın denetlenmesi" şeklinde tanımlanması da mümkündür.[235] Kurumlar tarafından öz değerlendirme faaliyetleri olarak yapılan performans ölçümleri performans değerlendirmesi olarak da ifade edilmektedir.

Ancak, belirtilmelidir ki, performans ölçümleri yoksa da performans denetimleri gerçekleştirilebilir. Bu nedenle, performans denetimlerinin yönetimler tarafından ölçümler üzerinde yapılan denetimler şeklinde sınırlandırılmaması daha doğru olacaktır. Çünkü denetçilerin denetimde esas alacakları kriterleri olmasa bile, denetimin amacı, konusu, kapsamı ve kurumun yapısı, özelliği, görev ve faaliyetleri, amaç ve hedeflerini göz önüne alarak bazı objektif veya subjektif standartlar, kriterler geliştirmesi de mümkündür. Ayrıca, kurumlar tarafından performans ölçümü yapılmamış olması denetim yapılamayacağı manasına da gelmez. Bununla birlikte, performans ölçüm sisteminin olmadığı, performans kriterlerinin geliştirilmediği bir kurumda performans denetimini yapmanın güçlüğü de ortadır.

VI. PERFORMANS DENETİMİNDE ÖLÇÜM VE KRİTERLER

Performans denetiminin yapılabilmesi, yani bir kurumun veya programın performansının değerlendirilebilmesi için denetimde esas alınacak kriterlerin geliştirilmesini gerektirmektedir.

---

[234] Sayıştay Başkanlığı, s. 20.
[235] Demirbaş, s. 76.

A. Performans Ölçüm Aracı Olarak Performans Denetimi

Performans düzeyinin incelenerek değerlendirilmesi kurum içinde yapılan ölçümler neticesinde gerçekleştirilen performans değerlendirmeleri ile yapılabileceği gibi bu konuda uzmanlaşmış bağımsız denetim elemanları tarafından yapılacak performans denetimleriyle de yapılabilir. Performansın incelenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin iki yöntem amaç, nitelik, yöntem ve diğer hususlar bakımından farklılıklar gösterir.

Performans denetimi bir programın, bir fonksiyonun, bir faaliyetin ya da bir kurumun hangi ölçüde tutumlu, verimli ve etken olduğunun, kurum dışındaki kişi ve kurumlarca bağımsız bir şekilde değerlendirilmesidir. Performansın üç boyutunun, yani verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun sağlanması yönetimin sorumluluğundadır. Performans denetiminde, denetçinin görevi ise, bu sorumluluğun yerine getirilişindeki başarı derecesinin/performansın incelenmesi ve sonucun rapor edilmesidir.[236] Bu itibarla, kurumun yönetim sorumluluğu çerçevesinde geliştirdiği performans ölçüm sistemi kapsamında yaptığı performans değerlendirmeleri (iç değerlendirmeler) ile performans denetimleri birbirinden ayrıdır. Bununla birlikte, performans denetimlerinde kurumun performans ölçüm sisteminin yeterliliği ve etkinliği de değerlendirilir. Ayrıca, performans denetimi kapsamında denetlenen kurumun faaliyetlerin yürütülmesinde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (VET) ilkelerine riayet edip etmediğinin tespit edilebilmesi de bu konuda çeşitli performans ölçümlerinin yapılmasını gerektirmektedir.

Kamu kesiminde üretilen mal ve hizmetlere ilişkin her programın mümkün oldukça bağımsız ve anlamlı bir nihai çıktısının/sonucunun olması ve bunların ölçülmesi gerekmektedir. Kamusal mal ve hizmetlerin üretiminde, faaliyetlerin yürütülmesinde VET'e uyulup uyulmadığının ölçümünde çeşitli analiz teknikleri kullanılabilmektedir. Ölçümlerde her programa uygun ölçüm kriterlerinin belirlenmesi ve elde edilen sonuçların bu kıstaslarla değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme, programa uygun ölçüm kıstasları seçilmek suretiyle gerçekleştirilir.[237]

Performans standartları olarak da adlandırılan ölçüm kıstasları, yönetimin ve denetçilerin gerçekleşen/fiili performansın ölçülebildiği ve

[236] Özer, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, s. 96.
[237] Falay, Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay, s. 25.

değerlendirilebildiği referans noktalarıdır.[238] Kurum veya denetçiler tarafından performans değerlendirmesi veya denetimi yapılabilmesi için referans olarak alınabilecek standartların bulunmasını gerektirir. Performans denetimleri kapsamında yapılan performans ölçümleri de; yukarıda performans ölçümünde sözü edilen performans ölçüleri çerçevesinde yapılabilir. Performans ölçüm süreci kapsamında; verimlilik, etkinlik, tutumluluk, finansal ölçütler ile hizmetin kalitesine yönelik ölçütler çerçevesinde performans ölçümleri yapılır.

B. Performans Denetiminde Kriterler

Bir kurumun veya programın performans düzeyi bu amaçla geliştirilen performans kriterleri çerçevesinde değerlendirilir ve denetlenir. Faaliyetlerin yürütülmesi, programların gerçekleştirilmesi, kaynakların elde edilmesi ve kullanılması konularında performans kriterleri esas alınarak ölçüm yapılır. Performansın ölçümünde kullanılan performans kriterleri performans denetiminin gerçekleştirilmesinde denetim kriteri olarak kullanılır. Denetimde kullanılacak kriterler kurumun görev, amaç ve hedefleriyle bağlantılı olarak söz konusu performans kriterlerinden oluşturulur.

Denetim kriterleri; sistemlerin ve metotların yeterliliğinin, faaliyetlerin verimliliğinin, etkinliğinin ve tutumluluğunun ve maliyet etkinliğinin kıyasen değerlendirildiği mantıksal ve gerçekçi performans ve kontrol standartlarıdır.[239] Performans denetimlerinde genel geçer denetim kriterleri bulunmamaktadır. Her bir denetim görevi için, kurumun yapısı, görevleri, amaçları, hedefleri gibi hususlar göz önünde bulundurularak çeşitli ölçütler oluşturulur ve denetimler bu çerçevede yürütülür. Bununla birlikte, denetimlerde kullanılabilecek genel bazı kriterler de bulunmaktadır. Kriterler konusunda genel kriterler, özel kriterler, iyi uygulama örnekleri şeklinde bir tasnif de yapılmaktadır.

Performans denetiminin kriterleri olarak verimlilik, etkinlik ve tutumluluk değerlendirmesinden oluşan geniş bir çerçeve çizilebilir. Amaç istenen hedeflerin etkin olarak gerçekleştirilmesinde kaynakların tutumlu ve verimli kullanılma derecesini incelemektir. Performans denetiminin içeriği

[238] Avustralya Sayıştay Başkanlığı, s. 19

[239] Arife Coşkun, "Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması", **XV. Maliye Sempozyumu,** Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri, Antalya, 15-17 Mayıs 2000, Antalya: Akdeniz Üniversitesi İİBF, 2000, s. 283.

ve temel özellikleri değişmezken, gerekli olan teknik ve kriterler olaydan olaya değişiklik göstermektedir. Performans denetimlerinde kullanılması genel kabul gören yaklaşım çok sayıda faktörün bileşkesi olarak ortaya çıkan bir yaklaşım benimsenmesidir.[240]

Öte yandan, kamudaki performans denetimlerinde denetimin üç unsuru (verimlilik, etkinlik ve tutumluluk) konusunda her alanda uygulanabilecek/ kullanılabilecek ortak, genel geçerli standartlar/kriterler bulunmamaktadır. Bir başka deyişle, denetlenen herhangi bir faaliyetin/projenin verimli, etkin veya tutumlu yürütüldüğünü anlayabilmek için kullanılabilecek hazır standartlar yoktur. Bu nedenle, performans denetiminde çok fazla yargı gereklidir ve bu yargılar, örneğin yönetim kalitesi, çalışan elemanların yetenekleri, uygulanan program ve proje türleri, kaynakların yeterliliği, faaliyet ve işlemler üzerindeki kısıtlamalar da kapsayan yasa ve kurallar gibi organizasyonun kendine has özellikleri göz önüne alınarak her bir denetim görevi için oluşturulması gerekmektedir.[241]

Kamu idarelerinin kendilerinin de özel bazı performans standartları geliştirmiş olması mümkündür. Bu durumlarda, denetimlerde bunlar da gerektiğinde uyarlanarak göz önünde bulundurulur. Eğer idarelerin belirlenmiş amaç ve kriterlere karşı gerçekleşen performansı ölçmek için geliştirilmiş yöntemleri yoksa performans denetimi yapan denetim elemanının bu konuda denetime esas alınacak kriter ve yöntemleri belirlemesi gerekecektir. Bu noktada, performans denetiminde performansın değerlendirilmesinde esas alınacak kriterlerin önemi açıkça ortaya çıkmaktadır.

C. Kamuda Performans Ölçümü ve Denetimindeki Güçlükler

Kamu kesiminde performansın ölçümü ve değerlendirmesi konusu, iktisat disiplini ile kamu yönetimi disiplinin arakesitinde bulunmaktadır. İktisat biliminin etkinlik, verimlilik, tutumluluk gibi kavramlar temeline dayanan performans kriterleri çeşitli ölçme teknikleri ile belirli kamu hizmetlerine uygulanarak performans değerlendirmesi/denetimi yapılırken,

[240] Abid, s. 113.
[241] Ellsworth H. Morse, "Verimlilik ve Ekonomiklik Denetlemesi", Necat Karabakal (çev.), **Denetim Teknikleri (Makaleler)**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1987, s. 15.

aynı zamanda kamu hizmetinin sunulduğu idari birimin organizasyon yapısı da sonucu etkileyici bir faktör olmaktadır.[242]

Performans değerlendirmeleri ve denetimleri farklı kriterler esas alınmak suretiyle yapılan ölçümler çerçevesinde yapılabilir. Ancak, tüm kriterlerin kamu sektöründeki kurumlara uygulanması uygun gözükmemektedir. Kamu sektörünün performansının değerlendirilmesinde ve denetiminde verimlilik, etkinlik, tutumluluk, kalite gibi unsurlar önem kazanmaktadır. Bununla birlikte bu kavramlar çerçevesinde yapılacak performans ölçümlerinde kamuda bazı güçlükler yaşanabilmektedir.[243]

Kamuda performansın ölçümünde kullanılacak performans ölçülerinin, göstergelerinin belirlenmesindeki güçlükler performansın ölçülmesini, değerlendirilmesini ve denetlenmesini zorlaştırmaktadır. Kamusal niteliği ağır basan programların yararlarını ve sonuçlarını ölçmekte neden-sonuç bağının kurulamaması, performansın izlenmesinde esas alınacak verilerin üretilmesini güçleştirmektedir. Ölçütlerin geliştirilmemiş olması, geliştirilenler üzerinde mutabakat sağlanmaması, ölçümlerde yararlanılacak uzman personel ihtiyacının karşılanamaması gibi hususlar etkin denetim yapılmasını engelleyen kısıtlar olarak ortaya çıkmaktadır.[244]

Program etkinliğinin denetlenmesinde sık karşılaşılan bir sorun, kuralları koyanların veya kurumların, yöneticilerin standart veya performans ölçütleri koymadaki hatası veya başarısızlığıdır.[245] Bu nedenle, denetimlerde; kuruluşun, programın ana hedeflerinin, esas sorumluluklarının çok açık bir şekilde belirlenmesi, etkin bir performans ölçümü için esas alınabilecek kriterlerin araştırılıp belirlenmesi, kurumun performansını etkileyen içsel ve dışsal faktörlerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi, yönetimin kendi

---

[242] Hülya Kirmanoğlu ve Murat Çak, "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü", **XV. Maliye Sempozyumu**, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri, Antalya, 15-17 Mayıs 2000, Antalya: Akdeniz Üniversitesi İİBF, 2000, s. 316.

[243] Mehmet Cahit Güran, **Kamu Hizmetlerinde Performans Ölçümü Türkiye'deki Kamu Üniversiteleri İçin Bir Performans Ölçümü Uygulaması**, Ankara: Hacettepe Üniversitesi Yayınları, 2005, s. 150.

[244] Nihat Falay, "Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü: Bir Ön Çalışma", **XV. Maliye Sempozyumu**, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri, Antalya, 15-17 Mayıs 2000, Antalya: Akdeniz Üniversitesi İİBF, 2000, s. 385.

[245] Martin Ives, "Performans Denetimi: Bazı Pratik Teknikler", Necat Karabakal (çev.), **Denetim Teknikleri (Makaleler)**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1987, s. 29.

performansını ölçmek için yaptığı öz değerlendirmelerin, bu konudaki başarı ve başarısızlıkların, eksikliklerinin gözden geçirilmesi gereklidir.

Kamu idarelerinin performanslarının ölçülmesine yönelik olarak çeşitli yöntemler kullanılmak suretiyle etkinlik ölçümü yapılabilmekle birlikte bu çalışmalar sonucunda tespit edilen değerlerden, sonuçlardan yararlanılması aynı ölçüde kolay olmamaktadır. Ayrıca, araştırma yönteminin niteliği, seçilen kriterler de sonuca büyük oranda tesir etmektedir. Etkinlik değerleri esas alınarak idareler arasında bir sıralama yapılabilirse de bu sonuçlar esas alınarak kaynak tahsisi yapılması, ya da kısıtlamalara gidilmesi her zaman mümkün olmamaktadır. Keza, idarelerin yapılarının, kaynaklarının, çalışma koşullarının da değiştirilmesinde de çeşitli güçlüklerle karşılaşılmaktadır.

Örneğin, bir çalışmada[246] Türkiye'de faaliyet gösteren 50 Devlet üniversitesinin göreli etkinliklerini belirlemek için Veri Zarflama Analizi yöntemi kullanılarak 2003 ve 2004 yıllarına ait veriler kullanılarak üniversitelerin her iki yıla ait performansları değerlendirilmiş ve elde edilen sonuçlar mukayese edilmiştir.[247] Ancak, çalışmanın sonuç kısmında bir ayrıntılı bir değerlendirmeye yer verilmemesi ve daha ayrıntılı analizlerin ileride yapılacak çalışmalarda ortaya konulabileceğinin belirtilmesi de kamuda performans ölçümü yapma ve bu ölçümler sonucunda gerçekçi analizler yapmanın güçlüğüne işaret etmektedir.

Performans ölçüm kriterleri sektörlere göre değişiklik gösterebilmektedir. Bununla birlikte, maliyet/finansal performansı ile kalite performansı genel geçerliliği bulunan kriterler olarak kabul edilmektedir. Performans kriterleri içsel veya dışsal kriterler olarak belirlenebilmektedir. İçsel kriterler kurum içinde geliştirilmekte ve ölçülmekte iken, dışsal performans kriterlerinin belirlenmesi ve ölçümü kuruluşlardan bağımsız kurum dışı organizasyonlar tarafından yapılmaktadır. Performans ölçümünün yapılabilmesi evvela bu konuda kriterlerin belirlenmiş olmasını gerektirmektedir. Sektörler, faaliyetler/hizmetler itibariyle çeşitli ölçüm

[246] Bilal Toklu ve diğerleri, "Türkiye'de Devlet Üniversitelerinin Performanslarının Değerlendirilmesi ve Göreli Etkinliklerinin Belirlenmesi", **Verimlilik Dergisi**, Sayı: 2006/2, s. 29.
[247] Toklu ve diğerleri, s. 29.

kriterleri geliştirilmiş olmakla beraber,[248] bu kriterlerin kurumsal ölçümler yapılmadan önce gözden geçirilmesi ve kurumun görev ve faaliyet alanı çerçevesinde belirlenmesi önemlidir.[249]

VII. PERFORMANS DENETİMİNİN UYGULANMASI

A. Denetim Süreci

Bağımsız ve disiplinli bir mesleki faaliyet olarak gerçekleştirilen denetim uygulamalarının yürütülmesinde genel kabul gören standart ve yöntemler bulunmaktadır. Denetim standartları ve metodolojisi denetim faaliyetinin belirli bir sistematik çerçevesinde ve belli kurallara, usullere uyularak yürütülmesini gerektirmektedir. İç ve dış denetim birimleri tarafından yürütülen mali denetimler ve uygunluk denetimlerinde olduğu gibi performans denetimi uygulamalarında da denetimin metodolojisine ilişkin bu standart ve yöntemlere uyulmaktadır.

Performans denetimi diğer denetimler gibi dört temel aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar; 1-Planlama, 2-Uygulama, 3-Raporlama ve 4-İzlemeden oluşmaktadır. Denetim, bu dört safhada yapılan kapsamlı çalışmalarla sonuçlandırılır. Planlama, denetim konusunun seçimi, yapılması gerekli işlerin planlanması ve programa bağlanmasını içerir. Uygulama aşamasında, denetim bulguları/kanıtları toplanır, analiz edilir ve öneriler geliştirilir. Raporlama safhasında bulgular ve yapılan analizler çerçevesinde geliştirilen tavsiyeler belli kurallar çerçevesinde rapora bağlanır ve ilgili mercilere sunulur. İzleme safhasında ise denetim sonuçlarının takibi yapılır.[250]

B. Performans Denetiminde Kullanılan Teknikler ve Denetim Yaklaşımı

Denetim niteliği gereği bir inceleme ve bunun nihayetinde yapılan değerlendirme faaliyetidir. Denetim sonucunda oluşan kanaatin geçerli, doğru ve yeterli bilgilere dayanması gerekmektedir. Bir başka anlatımla,

---

[248] Sağlık kurumlarında performans ölçüm kriterleri için bkz: Menderes Tarcan, "Sağlık Kurumlarında Performans Ölçüm Kriterleri: Gözden Geçirme ve Araştırma Önerileri", **Verimlilik Dergisi**, Sayı: 2006/2, s. 93-129.

[249] Türkiye'deki kamu üniversiteleri için yapılan bir performans değerlendirmesi ve değerlendirmeye esas performans göstergeleri hakkında detaylı bilgi için bkz: Güran, s. 158-180.

[250] Khan, Performans Denetiminin Esasları, s. 76.; Kubalı, Performans Denetimi Kavram, İlkeler ……., s. 61.; Özer, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, s. 96.; Demirbaş, s. 108.

denetim bulgularının kanıtlara dayanması gerekmektedir. Denetim bulgularını desteklemek üzere çeşitli bilgilerin/kanıtların[251] toplanması gerekmektedir. Denetim için ihtiyaç duyulan amaca uygun bilginin elde edilmesi için çeşitli yöntemler kullanılabilir.

Performans denetimi yalnızca mali işlemlerin sorgulanmasını değil, aynı zamanda yönetsel performansın mali olmayan alanlarını da sorgulamayı, değerlendirmeyi gerektirdiğinden yürütülmesi zor bir görevdir. Performans denetiminin geniş kapsamı, denetimden beklentileri, talepleri de arttırmakta, denetçilere de büyük sorumluluklar yüklemektedir.[252] Performans denetimi mahiyeti, kapsamı ve niteliği itibariyle düzenlilik denetimlerinden farklı olarak başkaca denetim araçlarının, tekniklerinin de kullanılmasını gerektiren geniş kapsamlı bir denetim uygulamasıdır. Bu nedenle, denetim uygulamalarında birçok farklı disiplinlerden ve araçlardan yararlanılması zorunlu olmaktadır.

Performans denetimlerinde, planlama aşamasında belirlenen potansiyel önemli konular hakkındaki denetçi görüşlerini kanıtlamak için çok sayıda mali ve mali olmayan verilerin toplanması gerekmektedir. Temel veri kaynakları mali tablolar ve kurum dosyaları olmakla beraber, bunun dışında geleneksel olmayan bazı veri kaynakları ve metotlarda bulunmaktadır. Bu veriler niceliksel ve niteliksel olmak üzere iki tip olabilir. Performans denetimleri performansa yönelik değerlendirmeleri içerdiğinden niceliksel veriler yanında, kurumsal şartlar, insanların içinde bulunduğu sosyal, ekonomik ve fiziki çevre gibi niteliksel verilerin de toplanması ve analiz edilmesi gerekmektedir.[253]

Veri toplama konusunda, yapılandırılmış sosyal araştırmalar, mevcut kayıtlar ve istatistikler, proje izleme raporları, girdi ve çıktı süreçlerinin ölçümü, kapsamlı mülakatlar, grup mülakatları, katılımcı gözlemi, uzman değerlendirmesi gibi çeşitli metotların kullanılması mümkündür.[254] Tabii

---

[251] Performans denetimlerinde kanıt ve dokümantasyon hakkında detaylı bilgi için bkz: **ASOSAI (Asya Sayıştaylar Birliği) Performans Denetimi Rehberi**, Sacit Yörüker ve Baran Özeren (çev.), Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2002.; **İsveç Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı Teori ve Uygulama**, Tolga Demirbaş (çev.), Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2001.

[252] Liaqat Ali Chaudhary, "Performans Denetiminde Soru Kağıtları", Faruk Eroğlu (çev.), **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 26, (Temmuz-Eylül 1997), s. 79.

[253] Muhammad Arkam Khan, "Performans Denetiminde Veri Toplama**"**, Arife Coşkun ve Murat Toker (çev.), **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 33, (Nisan-Haziran 1999), s. 168. Muhammad Arkam Khan'ın "Data Analysis in Performance Auditing" adlı kitabının ilgili bölümünün çevisidir.

[254] Performans Denetiminde Veri Toplama, s. 168-172

olarak bunların da uygun yöntemler kullanılarak analiz edilmesi ve değerlendirmelerin bu çerçevede yapılması gerekmektedir. Performans denetiminde denetimin konusu, niteliği ve amacına uygun olarak çok çeşitli veri analiz metotları kullanılmaktadır.[255]

Performans denetiminde kanıt teşkil edebilecek verileri toplamada birçok araç kullanılabilmektedir. Kanıt toplama araçları/yöntemleri olarak da adlandırılan bu araçlar; mülakatlar, anketler (soru kağıtları), doküman toplama ve belge incelemeleri, yönetim bilgi sisteminden yararlanma, sahada yapılacak gözlem ve fiziki incelemeler, performans ölçüleri ve göstergelerinin değerlendirilmesi, zaman serilerinden yararlanılması, örnekleme, örnek olay incelemeleri, analitik incelemeler, gerekli görülen durumlarda uzman görüşünden yararlanma, dışsal kaynakların taranması şeklinde sayılabilir.[256] Kanıt olarak toplanan verilerin çeşitli istatistiki yöntemler kullanılarak analiz edilmesi gerekmektedir. Bu konuda farklı yöntemlerin kullanılması mümkündür.[257]

Performans denetimi uygulanırken sistem odaklı ve sonuç odaklı olmak üzere iki farklı denetim yaklaşım kullanılabilir. Bazı durumlarda ise iki yaklaşımın bir arada kullanılması daha uygun olmaktadır.[258] Denetim yaklaşımı, önceden belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için denetimin nasıl yürütüleceğine gösterir. Denetimde izlenecek yaklaşım, denetlenen kurumun, faaliyetin, programın, projenin niteliği ve hedefleri özelliği göz önünde bulundurularak tespit edilir.[259] Denetim görevinin kapsamı, kurumun yapısı gibi unsurlar da dikkate alınır. Performans denetimi, "herkese uyan tek beden" tarzındaki bir yaklaşımla bağdaşmamakta, farklı inceleme türleri, farklı yaklaşımları, farklı bütçeleri ve farklı raporlama usullerini gerektirmektedir.[260] Bu nedenle, denetimde kullanılacak yaklaşım ve

---

[255] Muhammad Arkam Khan, "Performans Denetiminde Veri Analizi: Ekonomistlerin Teknikleri", Arife Coşkun ve Murat Toker (çev.), **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 35,Ekim-Aralık 1999, 155-162. Muhammad Arkam Khan'ın "Data Analysis in Performance Auditing" adlı kitabının ilgili bölümünün çevirisidir.

[256] Kubalı, Performans Denetimi Kavram, İlkeler ……., s. 100-105.; Özer, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, 102-106.; Demirbaş, s. 125-129.

[257] Kubalı, s. 105-108; İbrahim Ünsal, "Performans Denetiminde İstatistik Tekniklerinin Kullanılması", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 28, (Ocak-Mart 1998), s. 48-84.

[258] Abid, s. 115.

[259] Kubalı, 47.

[260] İngiltere Sayıştayı (NAO), **Performans (Paranın Değerinin Karşılığı) Denetim Kılavuzu**, Sacit Yörüker (çev.), Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2006, s. 3. http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn54ParaDeger.pdf (7 Kasım 2006)

metodoloji her denetim göreviyle bağlantılı olarak denetçiler tarafından belirlenir.

C. Performans Denetimi İçin Gerekli Koşullar

Performans denetiminin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için bazı koşulların varlığı gerekmektedir. Ancak, bunlar zorunlu koşullar değildir. Bu koşullar bulunmaksızın da performans denetimleri yapılabilmektedir. Aşağıda belirtilen unsurların varlığı halinde performans denetiminin etkin bir şekilde yürütülmesi ve bundan yararlanılması kolaylaşacaktır. Bu araç ve yaklaşımlar şöyle sıralanabilir:[261] Kamuda performans yönetimine geçilmesi, stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye dayanan bütçe sistemi, hesap verme sorumluluğu, performans bilgisi sağlayan bir performans ölçüm sistemi, tahakkuk esaslı bir muhasebe ve raporlama sistemi, denetimin bağımsızlığı, performans denetimi konusunda açık yasal yetkinin varlığı, yeterli nitelik ve niceliğe sahip personel, rapor sonuçlarının izlenmesine yönelik iyi işleyen bir takip/izleme sistemi, kamuda performans denetimine pozitif yaklaşım gösterilmesi.

[261] Demirbaş, s. 137-153.; Kubalı, Performans Denetimi Kavram, İlkeler ……., s. 124-128.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNDE BÜTÇE KONTROL VE DENETİMLERİ

Bu bölümde genel olarak bütçe sistemleri, bütçe sistemi ile denetim arasındaki ilişki ve Türk bütçe sistemine ilişkin bilgilere yer verildikten sonra son yasal düzenlemeler çerçevesinde Türk bütçe sistemindeki bütçe kontrol ve denetim uygulamaları incelenecektir. Bütçe sistemi ile denetim arasındaki ilişki aşağıda belirtilen gerekçelerle genel olarak bütçe sistemleri ve Türkiye'de uygulanan bütçe tekniklerinin incelenmesini gerekli kılmıştır.

I. GENEL OLARAK BÜTÇE SİSTEMLERİ

Teorik ve tatbiki olarak bütçe uygulamaları incelendiğinde geçmişten günümüze çok farklı bütçeleme tekniklerinin kullanıldığı ve bunların zaman içinde geliştirildiği görülmektedir. Bütçe sistemlerinin, bütçenin fonksiyonlarının gerçekleştirilmesini sağlamaya yönelik teknikler olarak tasarlandığı bilinmektedir. Bu yönüyle, bütçe sistemleri, bütçenin bir veya birden fazla fonksiyonunu sağlamaya yönelik kurallar, ilkeler ve yöntemler bütünü olduğu ortaya çıkmaktadır. Literatürde yer aldığı üzere çeşitli bütçe sistemleri bulunmaktadır. Bütçe sistemleri genel olarak şöyle tasnif edilmektedir:

1. Geleneksel (klasik) bütçe sistemi,
2. Performans bütçe sistemi,
3. Program Bütçe ve Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi[262]
4. Sıfır tabanlı bütçe sistemi.

Geleneksel bütçe sistemi, bütçenin yalnızca denetim, performans bütçe sistemi denetimin yanı sıra kurum ve yönetici başarısını da ölçme, plan-program bütçe sistemi ise bütçenin denetim, yönetim ve planlama aracı

[262] Performans bütçe, program bütçe ve planlama-programlama-bütçeleme sistemlerinin temelde birbirlerinden farklı bütçe sistemleri olmadığı, birbirinin devamı ve hazırlayıcısı durumunda olduğu da belirtilmektedir. Performans bütçenin en dar, planlama-programlama-bütçeleme sisteminin en geniş kapsamlı ve gelişmiş olanı, program bütçenin ise bu ikisi arasında yer aldığı kabul edilmektedir. Bkz: Nihat Falay, **Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri**, İstanbul: Edebiyat Fakültesi Basımevi, 1987, s. 55-57.

olma özelliklerini/işlevlerinin tümünü yapısında bulundurmaktadır.[263] Bütçe sistemlerinin tanımı ve ayırıcı özelliği aşağıda kısaca belirtilmiştir.

A. Geleneksel (Klasik) Bütçe Sistemi

Geleneksel bütçe sisteminde, devlet dairelerinin yürüttüğü görev ve fonksiyonlar için gerekli kaynak ihtiyacı belirlenir ve ödenek olarak bütçeyle tahsis edilir. Ödeneklerin belirlenmesinde hizmetlerin maliyeti, etkinliği, gerekliliği gibi hususlar yerine, kuruluşun faaliyetini sürdürebilmesi için gerekli girdilerin (personel, mal ve hizmetler, makine-teçhizat, malzeme gibi) maliyetleri esas alınır.[264] Bu bütçe sisteminde amaç, kamu harcamalarının miktar ve bileşiminin, parlamentonun onayladığı biçimde gerçekleşip gerçekleşmediğinin denetlenmesi olmuştur. Klasik bütçe sisteminde, yürütme organına verilen harcama yetkisinin aşılıp aşılmadığı, ödeneklerin kullanımında ilgili yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığı ve ödeneklerin bütçede öngörülen harcama kalemlerine uygun bir biçimde harcanıp harcanmadığının denetlenmesi amaçlanmaktadır.[265] Geleneksel bütçe sisteminde sadece kamu harcamalarına ilişkin mali nitelikte hukuka uygunluk denetimi yapılmakta, buna karşın kaynakların kullanımında etkinliğin, verimliliğin, tutumluluğun sağlanması, kamu hizmetlerinin öngörüldüğü biçimde yerine getirilmesi, ödeneklerin tahsisinde ve kullanımında hizmet önceliklerinin sağlanması gibi hususlar yönünden bir denetim yapılmamaktadır.

Geleneksel bütçe sisteminde, bütçenin fonksiyonuyla paralel olarak kamu harcamaları, harcama kalemleri itibariyle sınıflandırılır ve kodlama bu çerçevede yapılır. Harcama kalemleri sınıflandırmasına dayanan bu bütçe sistemi, harcama kalemleri bütçesi olarak da adlandırılmaktadır.[266] Harcamaların kurumsal (idareler itibariyle), ekonomik (cari, yatırım, transfer) ve fonksiyonel (milli savunma, milli eğitim, sağlık, ulaştırma gibi temel kamu hizmetleri şeklinde) sınıflandırması yapılmakla birlikte, sınıflandırma girdi esaslı olarak yapıldığından programların gerçek maliyeti, ana kamu hizmetlerine ayrılan kaynaklar açıkça görülememektedir.[267] Geleneksel bütçenin zaafiyet ve yetersizlikleri, yönetim bakımından

[263] Batırel, s. 37.
[264] Bulutoğlu-Kurtuluş, s. 80.
[265] Batırel, s. 38.
[266] Batırel, s. 38.
[267] Edizdoğan, s. 148.

işlevlerinin sınırlı oluşu yeni bütçe sistemlerinin geliştirilmesini gerekli kılmıştır.

B. Performans Bütçe Sistemi

Kamu harcamalarının verimliliğinin ve maliyetinin hesaplanabilmesi ve faaliyetlerin işlevsel sınıflandırmasına yönelik olarak yapılan çalışmalar neticesinde ortaya çıkan performans bütçe, kamu hizmetlerinde verilen ödeneklerden en yüksek hizmet çıktısının elde edilmesini sağlamak amacıyla geliştirilen bir bütçeleme tekniğidir.[268] İlk başlarda daha çok verimli ve yüksek kaliteli kamu hizmetlerini ve dolayısıyla genel olarak üretkenliği arttırmayı amaçlayan performans bütçe uygulamalarının en belirgin özelliği; bütçelerde girdilerden çok nihai hedeflere odaklanmalarıdır. Bunun yanında, bu bütçe uygulamalarında, mali disipline öncelik verme, hem üretkenlik ve verimliliği arttırma hem de hesap verme sorumluluklarının gereklerini daha iyi yerine getirmeye yönelen anlayış yaygınlık kazanmıştır.[269]

İş veya hizmet bütçesi olarak da adlandırılan performans bütçenin amacı, kamu üretici birimlerinin iş ya da hizmet etkinliğini ölçmektir. Bu bütçe sisteminde, bütçeleme süreci bir yönetim aracı olarak işlev görür, bütçe ise bir iş ya da çalışma programı olarak kabul edilir ve uygulanır.[270] Performans bütçede, yürütülecek iş ve faaliyetler programlar olarak formüle edilir, yapılacak iş ve hizmetler ile bunların kaça mal olacağı belli edilir, hizmet-maliyet ilişkisi kurulur, bu amaçla çeşitli analiz teknikleri kullanılır, kaynaklar yapılan hesaplamalar ve tasnifler çerçevesinde iş ve faaliyetlere paralel olarak tahsis edilir, sınıflandırma faaliyetlerin maliyetini ve sonuçlarını ölçmeye imkan verecek şekilde yapılır.[271]

C. Program Bütçe ve Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi

Bütçe sisteminin kamu hizmetlerini çıktı esasına göre değerlendirecek nitelikte olması gerektiği şeklindeki anlayış sonucunda bütçe sistemleri; performans bütçe, program bütçe, planlama-programlama-bütçeleme sistemi şeklinde geliştirilmiştir. Temelde fonksiyonel bütçe anlayışının tezahürü

---

[268] Edizdoğan, s. 154.
[269] R. Hakan Özyıldız, "Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi ve Performansa Dayalı Bütçe", **Hazine Dergisi**, Sayı: 13, (Ocak 2000), s. 65.
[270] Batırel, s. 41.
[271] Falay, Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri, s. 54-55.; Batırel, s. 41.; Edizdoğan, s. 154-155.

olan bu bütçe sistemlerinin hepsi bir planlama, programlama ve bütçeleme süreci olarak ortaya çıkmışlardır.[272]

Bu bütçeleme sistemleri unsurları ve bu unsurlara verilen önem çerçevesinde farklı şekilde adlandırılabilmektedir. Program bütçe karşılığı olarak; program iş bütçesi, çıktı bütçesi, plan-program bütçe, icraat bütçesi, program ve performans bütçe ve planlama-programlama-bütçeleme sistemi gibi kavramların da kullanıldığı görülmektedir.[273] Program bütçe ile planlama-programlama-bütçeleme sistemi (PPBS) çoğu kaynakta eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Bununla birlikte, program bütçe sisteminin planlama-programlama-bütçeleme sistemine esas teşkil ettiği, PPBS'nin program bütçenin gelişmiş bir biçimi olduğu da kabul edilmektedir. [274]

Program bütçe tekniği, hangi hizmetlerin belirli kaynaklarla en yüksek toplum refahını sağlayacağını belirlemeye yönelen bir bütçe anlayışıdır. Performans bütçe ise bu hizmetin nasıl (en ucuza) yapılacağını belirtmeye yöneliktir. Genellikle bu iki amacı sağlamaya yönelik olarak geliştirilen bütçe sistemi ise PPBS olarak adlandırılmaktadır.[275] PPBS, kamusal bütçelemede nihai çıktı yaklaşımının bir uzantısıdır. Performans bütçe ve program bütçe bu gelişimin ana aşamalarını oluşturmaktadır. PPBS ise bu bütçe tekniklerinin devamı olarak iktisadi analizlerin kamu kesimi kararlarına uygulanmasını esas almıştır.[276]

PPBS, geleneksel bütçe ve performans bütçe sistemlerine ek olarak bütçeleme konusunda yeni bir boyut getiren bir sistemdir. Bu bütçe sistemi, geleneksel bütçe sisteminin sağladığı mali denetim, performans bütçe sisteminin hizmet verimliliği ve etkinliğinin denetimi fonksiyonlarının yanında, bütçenin stratejik bir planlama aracı olarak kullanılmasına imkan verir.[277] Üzerinde mutabakat sağlanmış ve yaygın olarak kullanılan bir tanımı olmamakla birlikte PPBS, kamusal faaliyetlerin yapılan hizmetler açısından fonksiyonel olarak sınıflandırıldığı ve kaynakların tahsisinde,

[272] Edizdoğan, s. 158.; Falay, s. 56.
[273] Batırel, s. 43.; Aksoy, s. 441-442.; Edizdoğan, s. 158-159.; Gülay Coşkun, Devlet Bütçesi, s. 27.; Falay, Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri, s. 55-57.
[274] Program bütçe deyimi, program bütçe ile PPBS arasında bazı yönlerden farklılıklar bulunduğu çekincesiyle birlikte planlama-programlama-bütçeleme sistemini de kapsayacak şekilde kullanılmıştır. Ancak, program bütçe ve PPBS arasında kesin sınırların konamayacağı, bu kavramların birbiriyle ilgili ve iç içe geçmiş olduğu da öne sürülmektedir. Bkz: Falay, s. 61.; Edizdoğan, s. 159.
[275] Bulutoğlu-Kurtuluş, s. 100.; Edizdoğan, s. 159.
[276] Falay, s. 57.
[277] Batırel, s. 43.

faaliyetlerin yürütülmesinde ve sonuçların değerlendirilmesinde çıktıların/sonuçların esas alındığı geliştirilmiş bir bütçe sistemi olarak tanımlanabilir.[278]

PPBS, kamu kesimine aktarılan kaynakların, kamu hizmetlerinin finansmanı için kaynak dağıtımı yapılırken alınacak kararlara yardımcı olmak ve bu kararların optimum şekilde alınmasını sağlamak için geliştirilmiş bir sistemdir. Bu bütçeleme sisteminin esası sistem analizidir. Kamu kesiminde, hangi amaçlara ulaşmak için hangi hizmetlerin yapılacağının bilinmesi durumunda, bu amaçlara ulaşmada kullanılabilecek alternatiflerin belirlenip göz önünde bulundurulması, amaçların uzun vadeli olarak tanımlanması ve mevcut hizmet programlarının etkinliğinin değerlendirilmesi halinde kaynak dağıtımına ilişkin kararların daha iyi alınmış olacağı kabul edilmektedir.[279]

PPBS bütçeleme sürecinde kapsamlı çalışma ve analizlerin yapılmasını gerektiren ve çeşitli uygulama aşamalarından (ihtiyaçların belirlenmesi, amaçların tanımlanması, alternatiflerin ve program yapısının tespiti, planlama yapılması, program analizi, program bütçenin yapılması, bütçenin uygulanması, uygulamanın izlenmesi, gözden geçirilmesi ve değerlendirme gibi) meydana gelmektedir.[280] PPBS'nin dayandığı temel unsurlar;[281] kısaca, planlamaya dayalı olması, kamu hizmetlerin planlama ışığında programlara dönüştürülmesi ve bunların alt programlara ayrılması, plan ve programlar çerçevesinde bütçeleme yapılması, fonksiyonel sınıflandırılma yoluyla fonksiyon ve programların bir araya getirilmesi, çeşitli kantitatif analiz tekniklerinin kullanılması, çıktıların/sonuçların, girdilerle ve amaçlarla bağlantısının kurulması, yani çıktılar/sonuçlar ile maliyetlerin mukayese edilmesi, bu konuda ölçümler yapılması ve son olarak sistemin izlenmesi, geliştirilmesi, sonuçların gözden geçirilmesi için gerekli bilgilerin toplanması, analiz edilmesi ve raporlanması biçiminde sıralanabilir.

PPBS ile kamu hizmetlerinin öncelik sırasına göre değerlendirilmesi, bazı kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi konusunda alternatif hizmet programlarının sayısal analiz teknikleri ile karşılaştırılması mümkün olmakta

[278] Edizdoğan, s. 160.
[279] Batırel, s. 44.
[280] Batırel, s. 45-61.; Falay, Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri, s. 66-69.
[281] Falay, s. 59-60.

ve bütçe bir planlama aracı olarak kullanılmaktadır.[282] Ayrıca, bu bütçe sistemi faaliyet, program sorumluluğu kapsamında bütçede öngörülen hizmetlerin gerçekleşip gerçekleşmediğinin, hizmetin amacına ulaşıp ulaşmadığının incelenmesi suretiyle ekonomik-etkenlik (performans) denetiminin yapılmasını öngörmektedir.[283]

D. Sıfır Esaslı Bütçe Sistemi

Sıfır esaslı bütçe, kamu hizmetlerinin ve bunlar için yapılan harcamaların değerlendirilmesine yönelik bir bütçe yaklaşımıdır. Kamu kaynaklarının düşük öncelikli kamu hizmet ve faaliyetleri yerine daha yüksek öncelikli hizmet ve faaliyetlere yönelten bir tekniktir.[284] Sıfır esaslı bütçe sisteminin özünü oluşturan "sıfır esaslı olmanın" anlamı; kamu idarelerinin yürüteceği bütün faaliyet ve hizmetlerin ve bunlar için yapılacak harcamaların temel gerekçesinin yeniden ve sil baştan belirlenmesi, ortaya konulmasıdır. Sıfır esaslılık, bütçedeki her harcama maddesinin değerlemesini yapmak, bütçe kaynaklarından pay talep eden harcama alternatiflerini birbiriyle kıyaslamak ve bu çerçevede program ve faaliyetleri belirlemeyi ifade etmektedir. Böylece harcama kalemlerinin rutinleşmiş bir yaklaşımla, otomatik bir şekilde bütçede yer alması önlenmekte, harcamalar önceliğine göre mukayeseli bir şekilde gözden geçirilmektedir.[285]

Yürütülecek hizmetler ve bunlara yapılacak kaynak tahsisleri bu değerlendirmeler neticesinde belirlenmektedir. Böylece, bütçeleme süreci kurumların ihtiyaç duyduğu kaynak ihtiyacının tahsis edilmesi biçiminde şekli bir süreç olmaktan çıkartılmakta, kurumların yürüttüğü ve yürüteceği hizmetlere ilişkin değerlendirmeler yapılmakta, bu suretle, bütçe ödeneklerinin tahsisi bu amaçla yapılan kapsamlı değerlendirme ve gerekçelere dayandırılmış olmaktadır.

Sıfır esaslı bütçeleme sisteminde, program amaçları ve faaliyetleri her bütçe döneminde yeniden değerlendirilmektedir. Yeni ve eski programlar aynı kıstas çerçevesinde yeniden kritik edilmekte ve kaynak tahsisleri bu değerlendirmeler neticesinde yapılmaktadır.[286] Değerlendirme yapılacak

---

[282] Batırel, s. 43.
[283] Gülay Coşkun, "Bütçe Uygulaması Hakkında Bir Yorum", **Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri**, Eskişehir, 10-11 Haziran 1983, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1984, s. 21.
[284] Falay, Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri, s. 179.
[285] Falay, s. 180.
[286] Falay, s. 180.

döneme ilişkin farklı uygulamalar bulunmaktadır. Bu değerlendirmeler çerçevesinde, etkinliği kalmayan harcamalar önlenmekte, süresini dolduran programlara son verilmekte, faydası azalan programlara yapılan kaynak tahsisleri gerektiğinde azaltılmakta, yürütülmemesi gereken hizmetler belirlenerek bunlara kaynak tahsisi önlenmekte ve ayrıca, kaynak tahsisi yapılması gereken hizmet ve programlar tespit edilerek bunlara öncelik verilmektedir.

Sıfır esaslı bütçe sisteminde de, PPBS'de olduğu gibi kapsamlı bütçeleme süreçlerinin (kurumun amaç, hedef ve bütçeleme varsayımlarının belirlenmesi, karar birimlerinin tanımlanması, program veya karar paketlerinin oluşturulması ve sıralanması gerekmektedir.[287] Bu bütçeleme anlayışı, idarelere bütçeleme sürecinde bir dinamizm getirmekte, herhangi bir analize ve değerlendirmeye dayanmaksızın kaynak talep edilmesini ve bütçe tekliflerinin önceki uygulamalar esas alınarak yapılması önlenmektedir. Kaynak dağılımında rasyonellik sağlanırken faydası kalmayan, işlevsiz hizmet ve programların yürütülmesi engellenmiş olmaktadır. Ayrıca, sıfır esaslı bütçe sistemi, kamudaki program sorumlularını, yöneticileri bütçe tekliflerini gerekçelendirmeye ve bu konuda ayrıntılı bilgi ve izahatlar vermeye zorlayan bir yaklaşımdır. [288]

II. BÜTÇE SİSTEMİ İLE BÜTÇE DENETİMİ İLİŞKİSİ

Uygulanan bütçe sistemi ile bu kapsamda yapılacak denetimler arasında doğrudan bir ilişki olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Genel olarak mali yönetim ve kontrol sistemi, özel olarak da bütçe sistemi denetimin alt yapısını teşkil eden bir çerçeve oluşturmaktadır.

A. Bütçe Sistemi İle Denetim İlişkisi

Bütçe sistemi ile bütçe uygulamalarına ilişkin denetimler arasında önemli bir ilişki bulunmaktadır. Bütçe sisteminin niteliği denetimi çeşitli açılardan etkilemektedir. Ayrıca, idarelerin ve yöneticilerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarına ilişkin mekanizmaların, kamu idarelerinin teşkilat yapısına ilişkin düzenlemeler ile idareye hakim olan kamu yönetimi anlayışının da denetimin kapsamına ve niteliğine yönelik etkileri

[287] Falay, Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri, s. 182-186.; Edizdoğan, s. 186-191.
[288] Türkiye'de kamu bütçesinde sıfır tabanlı bütçeleme sistemine geçilmesine ilişkin bir öneri için bkz: Tülin Canbay, "Türkiye'de Kamu Bütçesinde Reform İhtiyacı ve Sıfır Tabanlı Bütçeleme Sistemi", (Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999).

bulunmaktadır. Kuşkusuz, teşkilatlanma biçimi, yönetim anlayışı, sorumluluk mekanizmaları ve diğer unsurlarda doğrudan bütçeleme sürecini etkilemekte ve bundan etkilenmektedir.

Kamuda bütçe yapılmasındaki temel amaç; "kamu kesimine ayrılan kaynakların hangi hizmetlere, hangi ölçüde dağıtılacağına ait kararları yansıtan bir plan yapılması, kamu harcamalarını etkinlik açısından karşılaştırmaya olanak verecek bir sistemin meydana getirilmesi, kamu yönetiminin başarısının ölçülmesi ve yürütme organına gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılmasına yetki verilmesi ve bu yetkinin denetimi"[289] olarak ifade edilebilir. Bütçe sisteminin niteliği ve özelliği söz konusu amaçlara ulaşılması bakımdan hayati öneme haizdir. Tasarlanan ve uygulanan bütçe sistemi bütçeyle ulaşılmak istenen amaçları, sağlanmak istenen yararları doğrudan etkileyecektir. Bu nedenle, tercihin, bütçeden beklenen yararlar, öngörülen amaçlar ve benimsenen bütçe sisteminin özelliği, fonksiyonu ve yararları göz önünde bulundurularak yapılması icap etmektedir.

Örneğin, program bütçenin Türkiye'deki uygulama şeklinin performans denetimini zorlaştırıcı bir nitelikte olduğu belirtilmiştir.[290] Bütçe sisteminin kendisi eskimiş ise bu sistem içerisinde denetimin tümüyle dinamik ve hantallıktan uzak tutulmasının ve denetimlerden yarar sağlanmasının mümkün olamayacağı da dile getirilmiştir.[291] Buna karşın, bütçe sisteminin, bütçeleme tekniğinin performans denetimlerine olan etkisini kabul etmekle birlikte, performans esaslı bütçeleme yahut program bütçeye geçilmemiş olmasına rağmen performans denetimlerinin yapılabileceği[292] ve bunun gerekli olduğunu öne süren yaklaşımlar da bulunmaktadır. Gerçekten, bütçe sistemi denetimin kapsamını, içeriğini, yöntemini doğrudan ve dolaylı olarak etkileyebilmekle birlikte, performans denetimlerinin yapılabilmesi belli bir bütçe tekniğinin kullanılmasını zorunlu kılmamaktadır. Ancak, ifade edilmelidir ki, sadece bütçe tekniği değil, yönetim anlayışı, iç kontrol sistemlerinin niteliği, yönetimdeki karar alma

[289] Batırel, s. 37.
[290] Ahmet Özdemir, "Performans Denetiminin Türk Sayıştayı Açısından Uygulanabilirliği", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 7, (Ocak-Mart 1992), s. 55.
[291] Adnan Nas, "Bütçe Harcamalarının İdari Denetimi", **Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri**, Eskişehir, 10-11 Haziran 1983, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1984, s. 109
[292] DPT Müsteşarlığı ÖİK Raporu s. 284.

mekanizmaları ve benzeri hususlar da denetimin keyfiyetini etkileyecek mahiyettedir.

Bütçe sistemlerinin bütçeleme sürecindeki katkı ve yararları birbirinden farklıdır. Bununla birlikte, bütçenin birkaç amaç veya fonksiyonunu sağlayacak bir sistem yerine bütçelemenin tüm amaçlarına ve işlevlerinin işleyişine katkı yapacak bir bütçe sisteminin tatbik edilmesi önemlidir. Bütçeleme sürecinin tasarımında ve tatbikinde bu hususun dikkate alınması bütçe enstrümanın kendisinden beklenen işlevleri ve yararları beklendiği ölçüde sağlamasına imkan tanıyacaktır.

B. Bütçe Denetimlerinin Mahiyeti ve Niteliği

Bütçe denetimi çeşitli amaçlar ve yöntemlerle gerçekleştirilebilir. Bütçe denetimi, bütçeyle verilen harcama yapma, gelir toplama, borçlanma gibi yetkilerin yasal düzenlemelere ve çerçeveye uygun biçimde kullanılıp kullanılmadığını[293] tespit amacına yönelik olarak gerçekleştirileceği gibi, bütçeyle tahsis edilen kaynakların önceden belirlenen amaç ve hedeflere uygun olarak, zamanında, yerinde, etkin, verimli ve tutumlu bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını araştırma yahut bu amaçların yanında kurumların ve yöneticilerin başarısını ortaya koyma, mukayeseler yapma, uygulamadaki, sistemdeki sorunları belirleyip çözüm önerileri geliştirme ve kurumlara, yöneticilere tavsiyelerde bulunma, böylece sistemin etkin bir şekilde işleyişini sağlama gibi amaçlarla da yapılabilir.

Birinci manada yapılan denetim geleneksel denetim olarak adlandırılan düzenlilik denetimi (uygunluk ve doğruluk yönünden), ikincisi performans değerlendirmesi, üçüncüsü ise performans denetimidir. Performans değerlendirmesi ve performans denetimini kapsayan denetimler bütçe literatüründe ekonomik denetim olarak da tavsif edilmektedir.[294] Düzenlilik ve performans denetimi denetim konusunda uzmanlaşmış ve özel görevli kişilerce yapıldığı halde, performans değerlendirmesi kurum yöneticileri, bu konuda görevlendirilmiş uzmanlar veya birimler tarafından da yapılabilir.

Diğer yandan, düzenlilik denetimin bir yönünü oluşturan hukukilik denetimi bu konuda anayasal ve yasal yetkisi bulunan parlamento, yerel meclisler ve yargı organı tarafından da yapılabilir. Düzenlilik denetimi ve

[293] Batırel, s. 109.
[294] Batırel, s. 109.

performans denetimleri ise parlamento adına denetim yapan yüksek denetim kurumları, yürütme organı içinde örgütlenmiş dış denetim kuruluşları, merkezi veya kurumsal denetim birimleri gerçekleştirilebilir. Performans değerlendirmeleri ise kurumların kendi iç değerlendirmelerini oluşturduğundan denetimden çok bir gözden geçirme ve değerlendirme faaliyetidir.

Bütçe uygulamalarına ilişkin olarak gerçekleştirilen düzenlilik denetiminin amacı faaliyet ve işlemlerin uygunluk ve doğruluğunun incelenmesine yönelik olduğundan gerçekleştirilmesi nispeten kolaydır. Denetimde uygulanacak kurallar, ilkeler, kullanılacak yöntemler, araştırılacak konular bellidir. Faaliyet ve işlemlerin ekonomik yönden incelenmesi, kaynakların elde edilmesi ve kullanımında etkinlik, tutumluluk ve ekonomiklik ilkelerine uyulup uyulmadığının değerlendirilmesi biçimindeki performans denetiminin ifası ise muayyen koşulların varlığını gerektirir.

Bu denetimin gerçekleştirilmesi, kamu yöneticilerinin belirli bir hizmeti yerine getirmede alternatif faaliyet ve projeler demetine göre karar verebilmesine, yerinde ve zamanında kavramlarına uygun olarak belirli nesnel ölçütlerin geliştirilmesine,[295] yönetim sorumluluğunun gereği olarak kaynak kullanımı konusunda tercih yapabilmesine, bu konuda çeşitli sınırlamalarla kısıtlanmamış olmasına, denetim yapılabilecek hukuki, idari ve mali bir alt yapının, çerçevenin oluşturulmuş olmasına, kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin, mali ve performans hesap verme sorumluluğunun tanımlanmış bulunmasına, yöneticilerin, görevlilerin ve denetim yapacakların görev, yetki ve sorumluluklarının açıkça tanımlanmış olmasına ve diğer bazı hususlara bağlıdır. Kuşkusuz bütçe sisteminin de yapılacak performans yönünden yapılacak denetimin işleyişi konusunda mühim işlev ve tesirleri bulunmaktadır.

Bütçeleme süreci, kamu kaynaklarının tahsisi ve kullanımı, yönetim ve hesap verme sorumluluğu, aktörlerin rol ve sorumlulukları, denetim metodolojisi gibi konularda önceden belirlenen objektif kural ve standartların bulunmaması halinde kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı, bütçesel amaç ve hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığı ölçülemeyecek, dolayısıyla etkin ve nitelikli bir denetim de

[295] Batırel, s. 109.

gerçekleştirilemeyecektir. Bundan dolayı, belirtilmelidir ki, performans denetiminin yapılabilmesi için bazı koşulların varlığı zaruridir, elzemdir. Bahsi edilen manadaki unsurların olmadığı bir durumda da kaynak kullanımı konusunda etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkelerine riayet yönünden değerlendirme ve incelemeler yapılabilir kuşkusuz. Lakin bu inceleme ve değerlendirmelerin uluslararası standart ve uygulamalar çerçevesinde tanımlanan bir performans denetimi olarak tavsif etmek çok da kolay olmayacaktır.

Bu tür faaliyetleri verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine uygunluk yönünden yapılan değerlendirmeleri de içeren kapsamlı düzenlilik denetimleri kapsamında mütalaa etmek yahut bu denetimleri kurum veya yöneticilerin faaliyet, karar, tasarruf ve işlemlerine yönelik nitelikli değerlendirmeler olarak kabul etmek daha uygun olacaktır. Bir kriter, standart, ilke ve kural olmaksızın yapılan bu nevi değerlendirmelerin performans denetimi olarak adlandırılması bu denetimin kapsam ve niteliğiyle, özelliğiyle bağdaşmayacaktır.

III. TÜRK BÜTÇE SİSTEMİ

Türk bütçe sisteminin genel yapısı, özellikleri ve uygulanan bütçe sistemleri aşağıda KMYKK öncesi dönem ve KMYKK ile öngörülen bütçe sistemi başlığı altında kısaca gösterilmiştir.

A. KMYKK Öncesi Uygulama

1. Bütçeye İlişkin Yasal Düzenlemeler

Osmanlı İmparatorluğu döneminde bütçe olarak adlandırılabilecek dokümanlar Tanzimat döneminde ortaya çıkmıştır. Bundan önceki uygulama ve işlemler gelir ve giderleri gösteren kesin hesap cetvelleri niteliğine haizdi. Tanzimat döneminde yapılan çalışmalar neticesinde batılı anlamda ilk bütçe hazırlanmıştır.[296] Modern anlamda bütçeye ve bütçe kanununa ilişkin esaslar ilk defa 1876 tarihli Kanun-i Esaside yer almıştır. Bütçe hakkı 1876 Anayasası ile kabul edilmiş ancak uygulama olanağı bulunamamıştır.[297] Bütçeye ilişkin hukuki çerçeve 1876 Anayasası ile düzenlenmesine karşın,

[296] Erdoğan Öner, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayınları, 2005, s. 325
[297] Gülay Coşkun, Devlet Bütçesi, s. 16.

ilk çağdaş bütçenin II. Meşrutiyet döneminde hazırlanan 1909 yılı bütçesi (Muvazene-i Umumiye Kanunu) olduğu söylenebilir.[298]

1909 yılı bütçesini takiben devlet bütçesinin uygulamasını yıllık değil devamlı olarak düzenlemek amacıyla 1910 yılında Usulü Muhasebe-i Umumiye Kanunun-ı Muvakkatı yürürlüğe konulmuştur. Bu geçici Kanun 1912 yılında bazı düzenlemeler/değişiklikler yapılarak aynı adla yeniden yürürlüğe konulmuştur. Usulü Muhasebei Umumiye Kanunu ile bütçenin hazırlanmasına, uygulanmasına, devlet hesaplarının tutulmasına, denetlenmesine ait usuller düzenlenmiş, bütçenin kanuni tarifi yapılmış ve böylece bütçeye ilişkin esaslar yasal bir temele dayandırılmıştır.[299] 1924'te kabul edilen Teşkilatı Esasiye Kanununda da bütçeye ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. 1921 ve 1924 Anayasaları döneminde de yürürlükte kalan Usulü Muhasebe-i Umumiye Kanunu 1927 yılı Haziranına kadar uygulanmıştır.

1927 yılında kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile söz konusu Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 1961 ve 1982 Anayasalarında da 1050 sayılı Kanuna paralel düzenlemelere yer verilmiş, bu Kanun yürürlükten kaldırılmamıştır. Tabii olarak zaman içerisinde ihtiyaca göre 1050 sayılı Kanunda bazı değişiklikler, ilaveler de yapılmıştır. 1050 sayılı Kanunun bazı hükümleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 2005 yılından itibaren, diğer hükümleri ise 2006 yılı başından itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece, 1927 tarihli Muhasebe-i Umumiye Kanunu 2006 yılana kadar ki 79 yıl boyunca uygulanmıştır.

2. Türkiye'de Uygulanan Bütçe Sistemleri

Yukarıdaki hususlar dikkate alındığında Türk bütçe sisteminin hukuki çerçevesinin esas olarak 1927 tarihli Muhasebe-i Umumiye Kanunu (MUK) ile belirlendiği görülmektedir. MUK, Devlet bütçesi (genel bütçe), mülhak (katma bütçe) ve hususi (özel) bütçe olmak üzere üç bütçe türü öngörmüştür. MUK, esas olarak devlet bütçesine ilişkin esasları düzenlemiş ve katma bütçeler ile özel bütçelerin hesap ve işlemlerinin özel kanunlarında yazılı koşullar saklı kalmak üzere bu Kanun hükümlerine tabi olacağını hükme bağlamıştır. Özel bütçeli idareleri oluşturan belediye ve il özel idarelerinin bütçelerine ilişkin tatbikat bunların görev ve teşkilatını düzenleyen kanunlar

[298] Öner, s. 411
[299] Öner, s. 420.

çerçevesinde yapılmış, katma bütçeli idarelerin bütçe uygulamaları ise MUK ve kendi özel kanunları doğrultusunda yürütülmüştür. Ayrıca, fonlar, döner sermaye işletmeleri, bağımsız idareler, özerk kuruluşlar gibi kurum ve kuruluşların bütçeleri MUK kapsamı dışında tutulmuştur.

Kurtuluş savaşı sonrasındaki dönemde 1927 tarihli MUK'da yer alan klasik bütçe sistemine ilişkin esas ve usuller çerçevesinde geleneksel bütçe sisteminin uygulandığı söylenebilir. Kurtuluş savaşı dönemi bütçeleri (1920-1923) ayrı tutulursa, savaş sonrası bütçelerin bütçe tasnifleri hizmet ağırlıklı idari sınıflandırmaya göre yapılmıştır.[300] Klasik bütçe anlayışına dayanan bu uygulama 1973 yılına kadar devam etmiştir.[301] 1973 yılında program bütçeye geçiş çalışmalarına kadarki dönemde, kamu harcamaları kurumsal olarak ve harcama türleri itibariyle sınıflandırılmıştır. Kaynak tahsislerinde hizmet-maliyet ilişkisi kurulmamış, kurumların ihtiyaçları esas alınmış ve bütçe uygulamalarına ve ödeneklerin kullanımına ilişkin işlemlere yönelik denetimlerde yasaya uygunluk biçiminde gerçekleştirilmiştir.

1960 yılında planlı kalkınma dönemine geçilmesi nedeniyle bu dönemde bütçe konusunda plan uygulamalarına başlanmış, yatırım hizmetlerine ilişkin bütçe tekliflerinin ve projelerinin incelenmesinde Devlet Planlama Teşkilatı da görev almıştır. Bu dönemde bütçenin hazırlanma, onaylanma, uygulama ve denetimi aşamalarına ilişkin bazı değişiklikler yapılmıştır.[302] Plan ve bütçe ilişkisine ait esaslar 1982 Anayasasında da yer almıştır.

Bütçe sisteminin reforma tabi tutulması ve yeni bir bütçeleme tekniğine geçilmesi 1960'lı yıllarda gündeme gelmiş ve bu dönemde program bütçe sistemine geçiş fikri ortaya çıkmıştır. Türkiye'de görev yapan Amerika Birleşik Devletleri uzmanlarının önerisiyle bütçe reformu konusunda teknik yardım yapılması kararlaştırılmış ve 1965-1970 döneminde bu konuda çeşitli çalışmalar yürütülmüştür.[303] Bütçe Reform Grubu tarafından yapılan hazırlıklar ve bazı kuruluşlardaki pilot uygulamalar neticesinde 1973 yılı bütçesinin program bütçe esaslarına göre hazırlanması kararlaştırılmış, kuruluşlara bu yönde çağrı yapılmış ve bu yıldan itibaren

[300] Tural, s. 32-33.
[301] Ertan Tosun, "Program Bütçe ve Program Bütçe Tecrübesi Işığında Yeni Bütçe Anlayışı", Ekonomik Yorumlar, Ekim 2004, http://www.debud.org/html/makaleler/program_butce_ertan.htm (23.11.2006)
[302] Tural, s. 37-38.
[303] Bulutoğlu-Kurtuluş, s. 105.

Türkiye'de görünüşte program bütçe sistemi uygulanmaya başlanmıştır.[304] İlk program bütçe tasarısı Meclislerde kabul edilerek 1 Mart 1973 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.[305] Ancak, 1968-1972 yılları arasında yapılan çalışmalar sonraki yıllarda sürdürülememiş ve 1973 yılında program bütçeye geçilmesi kararlaştırılmasına rağmen bütçe sisteminde bir ilerleme kaydedilememiştir.[306]

Program bütçe sisteminde, ödeneklerin hizmetlere göre tasnifi öngörülmüş ve hizmet maliyetleri ile harcamalar karşılığı olan hizmetlerin görülebilmesi amaçlanmıştır.[307] Ödenekler hizmetler itibariyle, program, alt program ve faaliyet-proje şeklinde ayrıma tabi tutulmuştur. Böylece kamu hizmetleri ana programlara, bu programlar alt programlara, alt programlar da harcamanın niteliğine göre faaliyet veya projeye ayrılmak suretiyle tasnif edilmiştir. Ödenek tahsisleri bu ayrım çerçevesinde yapılmıştır. Harcamaların kodlaması ise harcama kalemi bazında yapılmıştır.

Program bütçe anlayışının temel gerekleri kuruluşlarca yeterince kavranmadığı, tekniklerin yeterince yerleştirilmediği ve bu konuda uzmanlaşma tesis edilmediği için bütçe görüşmeleri Maliye Bakanlığı ile harcamacı idareler arasında yapılan karşılıklı pazarlıklar ve bürokratik-siyasi güç dengeleri çerçevesinde yürütülmüştür.[308] Netice olarak "ülkemizde 1973 yılında güya program bütçe sistemine geçilmiş olmasına rağmen, bu sistemin gerekleri yerine getirilememiş, bunun diğer alanlarda gerektirdiği değişim ve gelişmeler başlatılamamış ve sonuçta program bütçe şekli bir tasniften öteye gidemeyen, biçimsel bir uygulama olarak kalmıştır."[309] 1973 yılı ile 2006 yılı arasındaki bütçe uygulamaları program bütçe olarak adlandırılsa bile geliştirilmiş ve değiştirilmiş bir klasik bütçe anlayışı çerçevesinde uygulanmıştır. 1973 yılından sonraki dönemde program bütçenin gerektirdiği ve bu bütçe sisteminde geçiş sürecinde öngörülen çalışmalar yapılmamış, bütçe uygulamaları eski düzen çerçevesinde yürütülmüştür.[310]

---

[304] Bulutoğlu-Kurtuluş, s. 105.
[305] Mehmet Kara, **Program Bütçenin Türk Kamu Yönetiminde Uygulanması**, Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, 1982, s. 12.
[306] Tural, s. 39.
[307] Tural, s. 42.
[308] Bulutoğlu-Kurtuluş, s. 95.
[309] M. Vecdi Gönül, "Sayıştay Dergisinin 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısına Yazılan Önsöz", **Sayıştay Dergisi**, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, (Nisan-Haziran 1997), s. 4.
[310] Gülay Coşkun, Bütçe Uygulaması Hakkında Bir Yorum, s. 17.

2003 yılında kabul edilen ve tümüyle uygulanmasına 2006 yılında başlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda ise bütçeleme tekniği olarak stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme anlayışı benimsenmiştir. Kanun 2003 yılında kabul edilmesine karşın, 2005 yılında yürürlüğe girmesi öngörülmüş, daha sonra yapılan ertelemeler nedeniyle Kanun (bazı hükümleri hariç) ancak 2006 yılında uygulanmaya başlanmıştır.[311]

3. Bütçenin Kontrol ve Denetimine İlişkin Uygulamalar

Cumhuriyetin kuruluşundan 2005 yılına kadar ki zaman diliminde, bütçe uygulamalarının kontrol ve denetimi 1921, 1924, 1961 ve 1982 Anayasaları, 1927 yılında yürürlüğe giren mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, Sayıştay'ın görev ve teşkilatını düzenleyen 1923 tarihli 374 sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun, bu Kanunun yerine getirilen ve 1934 yılında yürürlüğe konulan 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ve 1967 yılında kabul edilen 832 sayılı Sayıştay Kanunu ile 2514 sayılı Kanunun yürürlükte kalması öngörülen bazı maddeleri ile bakanlıkların ve diğer kamu idarelerinin görev ve teşkilatını düzenleyen kanunlar çerçevesinde uygulanmıştır. Genel ve katma bütçe dışında kalan özel bütçeli idareler, fonlar, döner sermayeler, özerk bütçeli idareler ve kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimleri ise ilgili mevzuatı çerçevesinde yürütülmüştür.

Mülga MUK uygulamasında harcama öncesi kontrol görev ve fonksiyonu Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığının harcamacı kuruluşlar nezdinde görev yapan maliye başkanlıkları, bütçe dairesi başkanlıkları/bakanlık muhasebe müdürlükleri, merkez saymanlık müdürlükleri, muhasebe ve mal müdürlükleri, katma bütçe saymanlık müdürlükleri ve çeşitli adları taşıyan saymanlıklar ile Sayıştay tarafından yürütülmüştür. Sayıştay tarafından harcama öncesinde vize ve tescil uygulamalarıyla ön denetim yapılmış, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünce ise taahhüt ve sözleşmelere ilişkin vize yapılmak suretiyle harcama öncesinde kontrol faaliyeti yürütülmüştür. Ayrıca, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünce Bakanlığın teşkilat yasası ve gider kanunları gereğince çeşitli mali kontrol uygulamaları da

[311] Osmanlı-Türk bütçelerinin tarihsel gelişimi hakkında özet bir çalışma için bkz: Emine Kızıltaş, "Türkiye'de Bütçenin Tarihsel Gelişimi Ve Ekonomik Yapıyla İlişkisi", **Bütçe Dünyası**, Sayı: 23, Cilt: 3, (Sonbahar 2005), s. 4-13.

gerçekleştirilmiştir. Kurumlar nezdinde görev yürüten Maliye birimlerince ise mülga MUK hükümleri çerçevesinde kanuna/mevzuata uygunluk kontrolü yapılmıştır.

Harcamacı kurumların tahakkuk birimleri, tahakkuk memurları ve ita amirleri tarafından da harcama öncesinde idari ve mali nitelikli kontroller icra edilmiştir. Ancak, genel olarak mali nitelikli kontrol uygulamaları gider ve bütçe kanunlarına uygunluğun incelenmesi şeklinde ödeme öncesinde Maliye birimleri/görevlileri (saymanlar) tarafından yürütülmüştür. Bunun dışında, Maliye Bakanlığının teşkilat ve görevini düzenleyen kanunlar/KHK'ler çerçevesinde maliye müfettişleri, bütçe kontrolörleri, muhasebat kontrolörleri ve muhasebe denetmenleri tarafından harcamalara yönelik olarak harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi (mali denetim olarak) gerçekleştirilmiş, maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ile vergi incelemesine haiz diğer görevliler tarafından gelirlere ilişkin vergi incelemeleri, teftiş ve denetim görevleri yürütülmüş, milli emlak kontrolörleri ve milli emlak denetmenlerince ise taşınmazlara yönelik denetim ve inceleme görevleri ifa edilmiştir.

Diğer yandan kurumların kendi iç denetim birimleri olan teftiş kurulları ve diğer denetim birimleri tarafından da bütçe uygulamalarına ilişkin teftiş ve denetimler yapılmıştır. Sayıştay denetçileri ise Anayasa ve Sayıştay'ın görev ve teşkilatını düzenleyen kanunlar çerçevesinde harcama sonrasında denetime tabi idarelerin hesap ve işlemlerinin yasal uygunluk denetimini gerçekleştirmişlerdir. Sorumluların hesap ve işlemlerinin yargılaması da bu denetimler doğrultusunda Sayıştay tarafından yapılmıştır. Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi İçişleri Bakanlığı mülkiye müfettişleri ile mahalli idareler kontrolörleri ve 2514 sayılı Kanunun yürürlükte kalan hükümleri çerçevesinde kısmen Sayıştay tarafından yürütülmüştür. Ayrıca ilgili kanunlar çerçevesinde mahalli idarelerin karar organları olan meclisler, ilgili komisyonlar ve teftiş-denetim birimleri tarafından da bütçe uygulamalarına ilişkin kontrol ve denetimler yapılmıştır.

Kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi ise Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından ifa edilmiştir. Bunun dışında, özerk, bağımsız nitelikli kuruluşlardan Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulunun denetimine tabi olmayan idarelerin denetimi ise özel kanunlarındaki hükümler uyarınca teşkil edilen denetim kurulları, komisyonlar tarafından yapılmıştır. Ayrıca, Cumhurbaşkanına bağlı Devlet Denetleme Kurulu ve Başbakanlığa bağlı

Başbakanlık Teftiş Kurulu tarafından da kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerine yönelik olarak teftiş ve denetimler yürütülmüştür. Bu teftiş ve denetimler istisnai, kesintili ve genel olarak talep üzerine yürütülen sınırlı uygulamalar olarak kalmıştır. Öte yandan, mülga 1050 sayılı MUK uygulamasında yasama organı ve yargı kuruluşları tarafından da yürürlükte bulunan anayasa hükümleri ve teşkilat ve görevlerine ilişkin kanunlar çerçevesinde bütçe uygulamalarına ilişkin denetimler gerçekleştirilmiştir.

Yukarıda belirtilen kontrol ve denetimler genel olarak hukuka uygunluk yönünden gerçekleştirilmiştir. Mülga 1050 sayılı MUK'un 22 nci maddesinde bütçe ödeneklerinin verimli ve tutumlu olarak kullanılmasını sağlamaya yönelik olarak bazı ilkelere yer verilmiş olmasına ve ita amirleri ile tahakkuk memurlarına bu konuda sorumluluklar yüklenmesine karşın bütçe uygulamalarında etkinlik denetimi yaygın bir uygulamaya dönüşmemiştir.

832 sayılı Sayıştay Kanununda 1996 yılında yapılan değişiklikle Sayıştay'a, denetimine tabi kurumlarda verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi yapma yetkisi verilinceye kadar Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde de diğer denetim uygulamaları gibi hesap ve işlemler üzerinde yapılan hukuka uygunluk denetimleri olarak gerçekleştirilmiştir. Türkiye'de, 1996 yılına kadar performans denetimi yapan tek denetim kuruluşu Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu olmuştur. Bu Kurul, kamu iktisadi teşebbüslerine yönelik olarak yaptığı denetimlerde hukuka uygunluk denetimleri yanında performans denetimleri de yapmıştır.*

B. KMYKK İle Öngörülen Bütçe Sistemi ve Uygulama

KMYKK ile öngörülen bütçe sistemi incelenmeden önce kamu mali yönetim ve kontrol sistemine ilişkin genel çerçeveye yer verilmesi uygun olacaktır.

1. Kamu Mali Yönetimine İlişkin Genel Çerçeve

Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetimin yapısı ve işleyişi kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi,

∗ Türk bütçe sisteminde gerçekleştirilen performans denetimi uygulamaları ilgili bölümde detaylı bir şekilde inceleneceğinden Sayıştay ve YDK tarafından yapılan performans denetimlerine sadece temas edilmekle yetinilmiştir.

raporlanması ve mali kontrolü KMYKK ile düzenlenmiştir.[312] Bu kapsamda, kamu idareleri KMYKK uygulaması ve bütçe sınıflandırması bakımından yeniden tanımlanmış ve tasnif edilmiş, bütçe, kamu kaynağı, kamu geliri, kamu gideri, mali kontrol gibi kavramlar yeniden tarif edilmiş, ayrıca, kamu maliyesi ilkeleri ile bütçe ilkeleri kanunla düzenlenmiştir.

Bütçe sisteminin temel çerçevesini oluşturan bazı ilkelere Kanunda yer verilmiştir. KMYKK'da;[313]

- Kamu maliyesini kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanacağı,

- Kamu mali yönetiminin TBMM'nin bütçe hakkına uygun şekilde yürütüleceği ve mali disiplini sağlayacağı,

- Kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılmasının esas olduğu

öngörülmüştür. Bütçenin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde/denetiminde uyulacak bütçe ilkeleri de Kanunda sayılmıştır. Ayrıca, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla mali saydamlığın sağlanacağı ve kamuoyu ile ilgili mercilerin zamanında bilgilendirileceği hükme bağlanmıştır.

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 ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olduğu öngörülmüştür. Bakan ve üst yöneticilerin hesap verme sorumluluklarının kapsamı ayrıca düzenlenmiş, keza kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde rol alan aktörlerin görev, yetki ve sorumlulukları açıkça belirlenmiştir.[314]

---

[312] KMYKK ile hukuki çerçevesi çizilen yeni Türk kamu mali yönetim ve kontrol sistemi hakkında detaylı ve kapsamlı bilgi için bkz: M. Sait Arcagök ve Ertan Erüz, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2006.

[313] KMYKK, md. 4, 5, 7, 8, 9, 13.

[314] Mali yönetim ve kontrol sistemindeki görevlilerin görev, yetki ve sorumlulukları hakkında bilgi için bkz: Ekrem Candan, "Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Rol Alan

Diğer yandan, KMYKK ile üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her yıl faaliyet raporu hazırlanacağı, üst yöneticilerin harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklayacağı ve bu raporların ilgili mercilere gönderileceği öngörülmüştür. Keza, TBMM'nin, kendisine sunulan raporlar ve değerlendirmeler (Sayıştay'ın değerlendirmeleri) çerçevesinde kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşeceği hükme bağlanmıştır. [315]

KMYKK'nin söz konusu hükümleri incelendiğinde, yönetim ve hesap verme sorumluluğu, çok yıllı bütçeleme anlayışı, stratejik planlama, performansa dayalı bütçeleme tekniği, raporlama sistemi, performans değerlendirmesi ve denetimi, yönetim bilgi sistemi gibi yeni unsurların bütçe sistemine ve genel olarak mali yönetim ve kontrol sistemine dahil edildiği görülmektedir.

Ayrıca KMYKK, MUK'da yer alan genel, katma ve özel bütçe ayrımı yerine yeni bir bütçe tasnifi öngörmüştür.[316] KMYKK'ya göre, kamu idare bütçeleri; 1) Merkezi yönetim bütçesi, 2) Sosyal güvenlik kurumları bütçeleri, 3) Mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır ve bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz. Merkezi yönetim bütçesi; Kanuna ekli I, II ve III sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur. Merkezi yönetim bütçesini oluşturan bütçeler; a) Genel bütçe, b) Özel bütçe c) Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçeleridir. Kanuna göre, sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve Kanuna ekli IV sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. Mahallî idare bütçesi ise, mahallî idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesi olarak tanımlanmıştır.

Merkezi yönetim bütçesine dahil olan bütçelerden; genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve Kanuna ekli I sayılı Cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir. Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bul

---

Aktörler ve Bunların, Görev, Yetki ve Sorumlulukları", **Mali Hukuk**, Sayı: 121, (Ocak-Şubat 2006), s. 48-66.

[315] KMYKK, md. 41.

[316] KMYKK, md. 12.

gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve Kanuna ekli II sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi ise, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve Kanuna ekli III sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçesidir.[317]

2. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi

Birçok ülke tarafından yapılan kamu yönetimi reformu kapsamında kamu mali yönetimi ve performans yönetiminin de bir reform alanı olarak seçildiği görülmektedir. Bu kapsamda, kamu harcama yöntemlerinde ve bütçede performansa dayalı bir reforma gidilmektedir. Girdilerden çok, çıktılar üzerinde duran ve hesap verme sorumluluğunu çıktılar üzerine kuran bir mali yönetim sistemi ve bütçe yaklaşımı benimsenmektedir.[318] Türkiye'de de kamu mali yönetimi reformu kapsamında stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmesi benimsenmiştir. Ayrıca, bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde uyulacak ilkeler Kanunla düzenlenmiştir.

KMYKK, stratejik planlamaya dayalı bir performans esaslı bütçeleme anlayışının uygulanmasını öngörmektedir. KMYKK uyarınca, kamu idareleri stratejik plan hazırlayacaklardır. Stratejik planlamanın amacı, idarelerin, kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmaktır.

Kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için kamu idarelerinin, bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorunda oldukları hükme bağlanmıştır. İdarelerin bütçelerini, hazırladıkları stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve

---

[317] KMYKK'ya dayalı yeni bütçeleme anlayışı ve merkezi yönetim bütçesinin hazırlık ve uygulaması hakkında detaylı bilgi için bkz: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, "Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme", Ankara, 2005, www.bumko.gov.tr

[318] Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, Ankara: DPT Müsteşarlığı, 2001, 15.; Musa Demir (çev), "Geçiş Sürecindeki Yönetim: Kamu Yönetiminde Reform", **Maliye Dergisi**, Sayı: 118, (Ocak-Nisan 1995), s. 41-43.

hedeflerle uyumlu olarak ve performans esasına dayalı olarak hazırlayacakları öngörülmüştür. Ayrıca, Maliye Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı ile ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergelerinin kuruluşların bütçelerinde yer alacağı ve performans denetimlerinin de bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirileceğine yer verilmiştir.

Stratejik planlarla bütçe ilişkisi performans programlarıyla kurulacaktır. Performans programı stratejik planının yıllık uygulama dilimini oluşturan, bir mali yılda kamu idaresinin stratejik planı doğrultusunda yürütmesi gereken faaliyetleri, bu faaliyetlerin kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren, idare bütçesi ve idare faaliyet raporunun hazırlanmasına esas teşkil eden programdır.[319] Performans esaslı bütçeleme sistemi bütçenin hazırlık süreci dışında da bazı unsurlara dayanmaktadır. İdarelerin her yıl faaliyet raporu düzenleyip bunu açıklamaları ve ilgili mercilere vermeleri, kurumsal performansın idareler tarafından ölçülüp değerlendirilmesi, buna ilişkin performans bilgi sistemlerinin oluşturulması gibi hususlarda bu kapsamdadır.

3. Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları

Tüm bu düzenlemeler yeni bütçe anlayışının idarelerin hazırlayacakları stratejik planlar, bu planının yıllık uygulamasını gösteren performans programları, stratejik planlarda yer alacak ölçüt ve göstergelerin esas alınarak bütçe yapılmasına, bütçe uygulamaların ve kontrolünün de bu çerçevede icra edilmesine dayandığını göstermektedir. Bu anlayış ve yöntem performans esaslı bütçeleme olarak adlandırılmaktadır. Performans esaslı bütçeleme; "Kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi"[320] olarak tanımlanabilir.

---

[319] Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi-PEB (Pilot Kurumlar İçin Taslak)**, Aralık 2004, s. 8. www.bumko.gov.tr (17.11.2006).

[320] Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi, s. 7.

Bu bütçe sisteminin temel unsurları; 1) Stratejik plan, 2) Performans programı ve 3) Faaliyet raporudur.[321] Stratejik plan ve performans programlarının hazırlanması, faaliyet raporlarının düzenlenmesi ve açıklanmasına ilişkin esaslar Kanundaki hükümler çerçevesinde ilgili yönetmeliklerle düzenlenmiştir.

Performans esaslı bütçeleme tekniğinde, kamu harcamalarında mali kaynakların uygulamada istenilen düzeyde verimli ve etkin bir şekilde kullanılması amaçlanmaktadır.[322] Ayrıca, performans esaslı bütçelemenin, mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve mali disiplinin sağlanması, kamuda performans yönetimine geçilmesi, performans denetimleri için zemin oluşturulması, idarelerin faaliyetleri üzerindeki kamuoyu denetimin güçlendirilmesi ve performansa dayalı ücretlendirmeye yönelik objektif bir çerçeve oluşturulması gibi konularda da yarar sağlayacağı kabul edilmektedir.[323] Kaynak tahsisi ve kullanımlarında etkinliğin gerçekleştirilmesi stratejik planlama, performans ölçümü, performans denetimi gibi araçlar kullanılmaktadır.

Maliye Bakanlığınca hazırlanan Performans Esaslı Bütçeleme Rehberinde belirtildiği üzere, performans esaslı bütçeleme süreci; öncelikli stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesi (kalkınma planı, yıllık program, hükümet politikaları, orta vadeli program, orta vadeli mali plan ve idarelerin stratejik planları) bunlara uygun olarak performans hedeflerini[*], performans göstergelerini[**], yürütülecek faaliyet ve projeleri ve bunların kaynak

[321] Maliye Bakanlığı, s. 7.

[322] Doğan Cansızlar, "XV. Türkiye Maliye Sempozyumu Açılış Konuşması", **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri, Antalya, 15-17 Mayıs 2000, Antalya; Akdeniz Üniversitesi İİBF, 2000, s. 14

[323] Ertan Erüz, "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme", **20. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, Pamukkale, 23-27 Mayıs 2005, Denizli: Pamukkale Üniversitesi, 2005, s. 66-67.

[*] PEB Rehberinde, performans hedefi; idarelerin stratejik amaçları çerçevesinde, stratejik hedeflerine ulaşmak için bir mali yılda gerçekleştirmeyi amaçladıkları performans seviyelerini gösteren çıktı-sonuç odaklı hedefler olarak tanımlanmıştır.

[**] PEB Rehberinde, performans göstergeleri kamu idarelerince stratejik amaç ve hedefler ile performans hedeflerine ulaşmak amacıyla yürütülen faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan araçlar olarak tanımlanmıştır. Performans hedeflerine ilişkin göstergelerin; 1) Girdi, çıktı ve sonuç göstergeleri, 2) Verimlilik ve etkinlik göstergeleri ile 3) Kalite göstergelerinden oluştuğu öngörülmüştür.

ihtiyacını içeren performans programının* hazırlanması, idare bütçesinin (gelir ve gider teklifleri) performans programı doğrultusunda, bütçe hazırlama rehberi ile yatırım programı hazırlama rehberinde belirtilen ilke, kural ve yöntemlere uygun olarak hazırlanması aşamalarından oluşmaktadır.[324]

Bütçenin stratejik plan, performans programı ve ilgili mevzuat çerçevesinde uygulanması, uygulama sonuçlarına ilişkin birim ve idare faaliyet raporlarının hazırlanması ve açıklanması, uygulamaya ilişkin performans değerlendirmelerinin ve denetimlerinin yapılması da sürecin diğer safhalarını oluşturmaktadır. Böylece, performans esaslı bütçeleme sürecini oluşturan döngü tamamlanmış olmaktadır. Süreç, bilgilerin toplanması, analiz edilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanmasından oluşan performans bilgi sistemini de kapsamaktadır.

KMYKK, bütçelerin kalkınma planları, yıllık program, orta vadeli program ve orta vadeli mali plan çerçevesinde hazırlayacakları beş yıllık stratejik planlar ve bunların yıllık uygulama dilimini oluşturan performans programı çerçevesinde hazırlayacakları öngörülmüş olmakla birlikte henüz performansa dayalı bütçeleme sistemine geçilmemiştir. Fakat, 2006 ve 2007 merkezi yönetim bütçesi çok yıllı bütçeleme esasına göre (üç yıllık) hazırlanmıştır.

Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Ayrıca, idarelerin stratejik planlarda yer alacak performans göstergelerinin tespitine ve değerlendirilmesine ilişkin usul ve esasların da Maliye Bakanlığı ve DPT Müsteşarlığı tarafından birlikte belirleneceği öngörülmüştür.

Stratejik plan hazırlamakla yükümlü kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespiti ile stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasları düzenleyen Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar

---

* PEB Rehberine göre; performans programı, bütçeleme süreci paralelinde teklif, tasarı ve nihai performans programı olmak üzere üç türlüdür. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi, s. 8.

[324] Ertan Erüz, "Performans Esaslı Bütçeleme (Yapı-Rehber-Pilot Uygulama) Sunumu", www.bumko.gov.tr (17.11.2006)

Hakkında Yönetmelik yürürlüğe konulmuş, ayrıca, DPT Müsteşarlığı tarafından hazırlanan Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Klavuzu[325] yayımlanmıştır.

Ancak, performans esaslı bütçelemeye ve performans programlarının hazırlanmasına ilişkin esas ve usuller Maliye Bakanlığınca belirlenmemiştir. Ayrıca, performans göstergelerinin tespitine ve değerlendirilmesine ilişkin esas ve usuller konusunda da Maliye Bakanlığı ve DPT tarafından henüz bir düzenleme yapılmamıştır.

Kamuda performans esaslı bütçeye geçilmemiş olmakla birlikte bazı pilot uygulamalar yapılmıştır. 2001 yılında KMYKK'nın yürürlüğe girmesi öncesinde "Sürekli Kalite Geliştirme ve Kamu Bütçeleme Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Projesi" çerçevesinde altı kurumda çeşitli faaliyet ve projeler pilot olarak seçilerek performans esaslı bütçeleme çalışmaları yapılmıştır.[326] Maliye Bakanlığı, performans esaslı bütçelemeye ilişkin olarak Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü (TÜSSİDE) ile işbirliği yapmış ve geliştirilen proje kapsamında bazı kurumlarda çalışmalar yürütülmüştür. Performansa Dayalı Bütçeleme Projesi kapsamında Pilot Kurumlar Stratejik Planlama Klavuzu hazırlanmıştır.[327]

Ayrıca, KMYKK'nın kabul edilmesi sonrasında da Yüksek Planlama Kurulunun 04.07.2004 tarih ve 2003/14 sayılı "2004 Yılı Programı ve Mali Yılı Bütçesi Makro Çerçeve Kararı" ile DPT Müsteşarlığınca sekiz pilot kuruluşta kurumsal düzeyde stratejik planlama çalışmaları yapılmış, bu kuruluşlardan stratejik planları tamamlananlar ya da belli bir aşamaya gelmiş olanlarla 2004 yılında performans esaslı bütçeleme çalışmaları yapılmıştır.[328]

Performans esaslı bütçeleme çalışmaları 8 pilot kuruluşta (Tarım ve Köyişleri Bakanlığı, Karayolları Gn. Md., Hudut ve Sahiller Gn. Md., Türkiye İstatistik Kurumu, Hacettepe Üniversitesi, İller Bankası, Denizli İl Özel İdaresi ve Kayseri Büyükşehir Belediyesi) yürütülmektedir. Pilot çalışmalar tamamlanma aşamasına gelmiştir.[329] Performans esaslı

[325] DPT Müsteşarlığı, "Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu", 2. Sürüm, (Haziran 2006), www.dpt.gov.tr (17.11.2006)
[326] Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi, s. 2.
[327] Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü, "Pilot Kurumlar Stratejik Planlama Klavuzu", Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Performansa Dayalı Bütçeleme Projesi, Ankara: Haziran 2002.
[328] Maliye Bakanlığı, s. 2.
[329] Maliye Bakanlığı, **2007 Yılı Bütçe Gerekçesi**, Ankara: 2006, s. 155

bütçelemeye geçiş konusunda Maliye Bakanlığınca bir geçiş takvimi hazırlanacaktır. Buna göre tüm kamu idareleri tedricen performans esaslı bütçelemeye geçeceklerdir. Maliye Bakanlığı tarafından kamu idarelerince performans programları hazırlanması ve açıklanmasına ilişkin olarak bir Yönetmelik hazırlanmaktadır. Performans esaslı bütçelemeye geçiş çalışmaları devam etmektedir.[330] Ayrıca, mahalli idare reformu kapsamında yürürlüğe konulan kanunlarla da KMYKK hükümleriyle paralel bir şekilde belediye ve il özel idarelerinde de stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

KMYKK ve bu Kanuna istinaden bütçe sistemine ilişkin olarak yapılan düzenlemeler ile mali disiplini ön planda tutan, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını hedefleyen, performansa dayalı yeni bir bütçeleme anlayışına geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu bütçeleme tekniğinin, kamu idarelerinde performansa dayalı bir yönetim anlayışının yerleşmesine yardımcı olacağı ve performans denetimine imkan tanıyacağı beklenmektedir.[331]

IV. TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNDEKİ BÜTÇE KONTROL VE DENETİM UYGULAMALARI

A. Türkiye'de Bütçe Kontrol ve Denetimine İlişkin Genel Çerçeve

Kamu maliyesi, mali hukuk ve bütçe yazınında bütçe denetimi uygulama sırasında ve uygulama sonrasında gerçekleştirilen idari, yargısal ve yasama denetimi olarak tasnif edilerek incelenmekte ve denetim, denetimi yapan organların görev ve yetkileri çerçevesinde ele alınmaktadır. Ayrıca denetimin niteliğine göre yapılan ayrımlara da yer verilmektedir. Bütçe denetimi bütçenin uygulanması sırasında ve uygulama sonrasında yapılan tüm kontrol ve denetim faaliyet ve uygulamalarını kapsayacak şekilde geniş manada bir kavram olarak kullanılmaktadır. Bütçe denetimi konusu incelenirken gider ve gelirlerin denetimi ayrı ayrı incelenmekte ve gider denetimi; harcama sürecini oluşturan taahhütlerin denetimi, tahakkukların denetimi ve verile emri ve ödemelerin denetimi aşamaları çerçevesinde açıklanmaktadır. Gelirlerin, hazine işlemlerinin denetimi ve malların

[330] Performansa esaslı bütçeleme çalışmaları hakkında bir değerlendirme için bkz: Cüneyt Güler, "Yeni Bütçe Sistemine Geçiş Sürecinde Analitik Bütçe Sınıflandırması ve Performansa Dayalı Bütçe Çalışmalarının Değerlendirilmesi", (Yayımlanmamış Etüt Çalışması, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü), Ankara: 2003.

[331] Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi, s. 1.

denetimi konularına sadece temas edilmekte, özellikle gider denetimi konusu ele alınmaktadır.

Ne var ki, kamu mali yönetim reformu çalışmaları neticesinde 10.12.2003 tarihinde kabul edilen Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bütçenin kontrol ve denetiminde köklü bazı değişiklikler öngörmüştür. 22.12.2005 tarihli 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla da KMYKK'da değişiklikler yapılmış ve bu kapsamda mali kontrole ve denetime ilişkin esaslar yeniden düzenlenmiştir.[332] Bu bağlamda, genel olarak kamu mali yönetiminin kapsamı, yapısı, organları, işleyişi, dayandığı esas ve yaklaşımlar, bütçe türleri, bütçe hazırlık ve uygulama süreci, özel olarak ise kontrol ve denetim sistemi KMYKK ile yeniden düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, doktrinde yer verilen birçok kontrol ve denetim mekanizması yeni yasal düzenlemelerle ya kaldırılmış ya da kapsamı, niteliği veya usulü değiştirilmiştir. Bu nedenle, bütçe kontrol ve denetiminin son yasal düzenlemeler çerçevesinde yeniden ele alınması gerekmektedir. Bütçenin kontrol ve denetimi konusu anılan Kanun hükümleri çerçevesinde aşağıda ele alınmıştır. Ancak doktrinde "bütçe denetimi" olarak incelenen konu "kontrol" ve "denetim" olmak üzere iki farklı şekilde ele alınacaktır. Çünkü KMYKK, kontrol ile (iç kontrol, ön mali kontrol, mali kontrol) denetimi ayrı ayrı tanımlamış ve farklı fonksiyon ve faaliyetler olarak tasarlamıştır. Bu nedenle, uygulama sırasında (ödeme öncesinde) ve idareler (yöneticiler ve kontrol yapmakla görevli olanlar ve diğer görevliler) tarafından yönetim sorumluluğu çerçevesinde yapılan kontroller ve diğer merciler tarafından yapılan kontroller denetim olarak değil de "bütçe kontrolü" olarak tanımlanacak ve buna göre ele alınacaktır. Uygulama sonrasında (ödeme sonrasında), yetkili merciler tarafından yapılan kontroller ise "bütçe denetimi" olarak nitelendirilerek incelenecektir.

[332] KMYKK ile öngörülen esas ve yenilikler ve 1050 sayılı Kanunla mukayese hakkında bilgi için bkz: Ekrem Candan, "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I", **Vergi Dünyası**, Sayı: 295, (Mart 2006), s. 188-194; Ekrem Candan, "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler II", **Vergi Dünyası**, Sayı: 296, (Nisan 2006), s. 171-179.

Yasama ve yargı organların denetim olarak adlandırılan faaliyetlerinin ise anayasal ve yasal kurallar çerçevesinde icra edilen özellikli inceleme, gözden geçirme ve değerlendirme faaliyetleri olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Çünkü, bunlar teknik anlamda denetim değildir.[333] Ancak, yasama ve yargı organları tarafından bütçe uygulamalarıyla ilgili olarak Anayasa ve ilgili hukuk kuralları çerçevesinde yapılan inceleme, gözden geçirme, değerlendirme, kontrol faaliyetleri geniş anlamıyla denetim olarak adlandırılmaktadır. Bu faaliyetlerin genel olarak uygulama sonrasında ve idareler dışında yapılması nedeniyle kontrol yerine denetim olarak nitelendirilmesi daha doğru olmaktadır. Fakat, belirtilmelidir ki, burada sözü edilen denetim bir mesleki faaliyet olarak değil, ilgili mevzuat çerçevesinde yürütülen bir fonksiyon/görev/yetki anlamında icra edilen bir faaliyettir.

Diğer yandan, bu çalışmada klasikleşen organik ayrım yerine kontrol ve denetimlerin niteliği ve uygulandığı süreç ve zaman bakımından yapılan ayrım çerçevesinde kontrol ve denetimi yapan organlar da belirtilmek suretiyle yapılacak bir tasnif esas alınacak, ayrıca kontrol ve denetim uygulamaları KMYKK ile yapılan yeni düzenlemelerdeki kriter ve düzenlemeler çerçevesinde incelenecektir.

Konuya ilişkin çalışmalarda bütçe kontrol ve denetimlerinin umumiyetle, bütçenin uygulanması sırasında ve uygulamadan sonra yapılan kontrol ve denetimlere inhisar ettirildiği görülmekte ve bütçenin hazırlık safhasındaki kontrollerin bütçe kontrolü kapsamında değerlendirilip incelenmediği görülmektedir. Ancak, bütçenin hazırlığı safhasında, yani kurumların ödenek tekliflerinin yapılması, bu tekliflerin incelenmesi ve cem edilmesi, bütçe tasarısının oluşturulması ve nihayet bütçenin bir kanun olarak kabul edilip yürürlüğe girmesine kadar ki süreçte görev alan kurum ve mercilerce yapılan kontrol faaliyetlerinin de bütçe kontrolü bahsi kapsamında mütalaa edilip tetkik edilmesi gerekmektedir. İstisna da olsa bazı çalışmalarda bütçe kontrolünün bu yönünün de vurgulandığı görülmektedir.[334] Dolayısıyla, incelemede bütçenin hazırlığı ve uygulaması safhaları ile uygulama sonrasındaki kontrol ve denetimler ayrı ayrı ele alınacaktır.

---

[333] İhsan Gören, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Semineri**, İstanbul, 23 Kasım 1999, s. 37.

[334] Maliye Bakanlığı, Kamu Mali Yönetim Projesi Bütçenin Uygulanması ve Muhasebesi-Kamu Harcamalarının Kontrolü Raporu, Ankara: 1995, s. 10-13.

Bütçenin hazırlığı ve uygulanması ile uygulama sonrasında yapılacak bütçe kontrol ve denetimlerine ilişkin hukuki çerçeve T.C. Anayasası, TBMM İçtüzüğü, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanuna istinaden yürürlüğe konulan ikincil ve üçüncül düzey mevzuat, 832 sayılı Sayıştay Kanunu, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 540 sayılı Devlet Planlama Teşkilatı Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, konuya ilişkin diğer kanun ve K.H.K'ler, kurumların teşkilat yasaları, personel kanunları, yargı organlarının, mahalli idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının görev ve teşkilatına ilişkin kanunlar ve diğer özel kanunlarla belirlenmiştir.

Ayrıca, son yasal düzenlemeler çerçevesinde yeni kurulan bazı kurum ve kurulların da bütçe uygulamalarıyla ilgili olarak inceleme, araştırma, değerlendirme yapmakla görevlendirildiği görülmektedir. Örneğin, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu (KİK) kapsamındaki işlemlerle ilgili olarak ilgililerin şikayet başvuruları üzerine Kamu İhale Kurumu (KİK) tarafından yapılan incelemelerin, diğer yandan, 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu (KDKK) ile kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu (KDK) tarafından idarelerin bütçe uygulamalarına ilişkin işlem ve eylemleri üzerinde yapılacak inceleme ve araştırmaların da geniş manasıyla bütçe uygulamalarıyla ilgili olarak icra edilen bütçe denetimleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu itibarla, KİK tarafından yapılan ve KDKK tarafından yapılması öngörülen denetimlere de değinilecektir.

B. Bütçe Hazırlık Sürecindeki Kontroller

Türk bütçe sisteminde bütçenin hazırlık sürecinde çeşitli kurum ve kuruluşlar, kurul ve merciler görev üstlenmektedir. Bu görevlerin hepsi kontrol veya denetim olarak tasvip edilememekle beraber bütçe hazırlık safhasındaki görev ve fonksiyonların önem ve niteliği bu organ ve mercilere bütçe hazırlık ve tatbikatına yön vermelerini, uygulamayı yönlendirmelerini ve tesir etmelerini doğurmaktadır. Bu nedenle kısaca da olsa bu organ ve mercilerin bütçe hazırlık ve tatbikatındaki görev ve fonksiyonlarına temas edilmesi önemli görülmektedir.

Bütçe hazırlık sürecindeki kontroller üçlü bir ayrım yapılmak suretiyle incelenmiştir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin* bütçe hazırlık ve uygulamasına ilişkin esaslar KMYKK ile yeniden düzenlenmiştir. Daha öncede belirtildiği üzere, KMYKK üç temel bütçe tasnifi öngörmektedir. Birincisi, merkezi yönetim bütçesi, ikincisi, mahalli idare bütçeleri, üçüncüsü ise sosyal güvenlik kurumu bütçeleridir. Kanun gereği, bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.[335] Bütçe hazırlık sürecindeki kontroller Kanundaki bu ayrıma paralel olarak belirtilmiştir.

1. Merkezi Yönetim Bütçesinin Hazırlık Sürecindeki Kontroller

Merkezi yönetim bütçesi, KMYKK'ya ekli I, II ve III sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşmaktadır. Buna göre, merkezi yönetim bütçesi; genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurum bütçelerinden oluşmaktadır. Merkezi yönetim bütçesi, merkezi yönetim bütçe kanunu şeklinde hazırlanmaktadır.

Merkezi yönetim bütçesinin ve merkezi yönetim bütçe kanununun (MYBK)* hazırlanması sürecinde aşağıda belirtilen kuruluşlar, merciler görev almaktadır:

1. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri,
2. Maliye Bakanlığı,
3. DPT Müsteşarlığı,
4. Hazine Müsteşarlığı,
5. Yüksek Planlama Kurulu,
6. Bakanlar Kurulu,
7. Türkiye Büyük Millet Meclisi,
8. Cumhurbaşkanı.

---

* Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ibaresi; "Uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareleri"ni kapsamaktadır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, 5018 sayılı Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerini, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kurumları, sosyal güvenlik kurumları, Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kamu kurumlarını, mahalli idareler ise, Kanunda tanımlanan idareleri ifade etmektedir (KMYKK, md.3).

[335] KMYKK, md. 12.

* MYBK, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur (KMYKK, md.15).

Bütçe hazırlık sürecindeki kontrol uygulamaları MYBK'nun hazırlık süreci, bu süreçte görev alan, yetki kullanan kurum ve merciler tarafından yapılan iş ve işlemler çerçevesinde aşağıda ele alınmıştır.[**] Kontrol uygulamaları, bu kapsamda, ön kontrol faaliyetleri olarak adlandırılabilecek süreç ve uygulamalar bütçenin hazırlık sürecinde yapılan iş ve işlemler ile hazırlanan dokümanlar çerçevesinde belirtilmiştir. [336]

a. Bütçe Hazırlığında Koordinasyon ve Mali Kontrol

Bir kere, merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının hazırlanması ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonunun sağlanması sorumluluğu KMYKK ile[337] Maliye Bakanlığına verilmiştir. Anılan Bakanlığın kuruluş, teşkilat ve görevlerini düzenleyen 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede (178 sayılı KHK)[338] de konuya ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Maliye Bakanlığında bütçenin hazırlanması ve uygulanması konusunda çeşitli kontrol fonksiyonları üstlenen ana hizmet birimi Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüdür.[339] İsminde geçen "mali kontrol" ibaresi de bu Genel Müdürlüğün bütçe hazırlık ve uygulamalarıyla gider kanunlarının tatbikatındaki kontrol fonksiyonuna işaret etmektedir. Ayrıca, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki genel bütçenin gelir bütçesi Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü[340] tarafından hazırlanmaktadır.

178 sayılı KHK'yle, bütçe hazırlık çalışmalarını koordine etmek, idarelerce hazırlanan bütçe tekliflerini inceleyerek bunların kalkınma

[**] Genel yönetim kapsamında olup MYBK kapsamında girmeyen mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarında bütçenin hazırlık, uygulama ve uygulama sonrası safhalarında yapılan bütçe kontrol ve denetimleri ayrıca incelendiğinden bu alt bölümde yer verilmemiştir.

[336] Ekrem Candan, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Kamu İdare Bütçelerin Hazırlanması ve Bütçelerin Uygulama Esasları-1", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 442, (15 Haziran 2005), s. 90-103.; Ekrem Candan, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Kamu İdare Bütçelerin Hazırlanması ve Bütçelerin Uygulama Esasları-2", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 443, (1 Temmuz 2005), s. 92-104.

[337] KMYKK, md. 16.

[338] 178 sayılı KHK, md. 2, 10.

[339] 178 sayılı KHK, md.10.

[340] Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, Gelirler Genel Müdürlüğünün 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunla Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu haline getirilerek gelir politikasının oluşturulması ile bu politikanın uygulanması görev ve fonksiyonlarının ayrıştırılması sonucunda kurulmuştur. 01.02.2006 tarih ve 5452 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle 178 sayılı K.H.K.'ye eklenen 12/A maddesinin (g) bendiyle de, gelir bütçesini hazırlamak görevi bu Genel Müdürlüğe verilmiştir.

planları ve yıllık programlara uygunluğunu sağlamak, teklifleri konsolide ederek bütçe kanun tasarısını gerekçesiyle birlikte hazırlamak, yıl içinde ortaya çıkan ihtiyaçlar üzerince idarelerce teklif edilecek ek bütçe taleplerini ve bütçe uygulamasına dair diğer kanun tekliflerini inceleyerek bunlardan uygun bulunanları tasarı haline getirmek görevleri Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün görevleri arasında sayılmıştır. Diğer yandan, KMYKK uyarınca, orta vadeli mali plan, bütçe çağrısı ve eki bütçe hazırlama rehberi, merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ve eki cetveller ve bütçe gerekçesi Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanmaktadır. Yıllık ekonomik rapor ise Bakanlığın Strateji Geliştirme Başkanlığınca hazırlanmaktadır. Bütçe hazırlığında kullanılacak matbu formlar, cetveller, ödeneklerin belirlenmesinde esas alınacak standartlar, uyulacak ilke ve yöntemler de Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünce hazırlanmakta ve bütçe tekliflerinin incelenmesinde bütçe mevzuatına, ilkelere, standart ve yöntemlere uygunluk yönünden bir nevi ön kontrol yapılmaktadır.

Ayrıca, kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin hususları belirleme, idareler ve DPT Müsteşarlığıyla birlikte idarelerin performans göstergelerini tespit etme, stratejik planların yıllık uygulama dilimlerini oluşturan performans programlarının hazırlanmasında uyulacak usul ve esasları belirleme, performans esaslı bütçeleme kapsamında idarelerin performans programlarının ve bütçe tekliflerinin hazırlanmasında ilgili mevzuat ve Bakanlıkça belirlenen usul ve esaslara uyulup uyulmadığını değerlendirme görevi ve yetkisi de Maliye Bakanlığına verilmiştir.[341]

b. Bütçe Hazırlığında Esas Alınacak Dokümanlar

Merkezi yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Bakanlar Kurulunun orta vadeli programı kabul etmesiyle başlamaktadır. Kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayan bu program DPT Müsteşarlığınca[342] hazırlanmaktadır. Maliye Bakanlığı ise, DPT tarafından hazırlanan orta

[341] KMYKK, md. 9; Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md. 16.
[342] DPT Müsteşarlığının teşkilat ve görevleri 19.06.1994 tarih ve 540 sayılı Devlet Planlama Teşkilatı Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile düzenlenmiştir.

vadeli programla 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 mali planı hazırlamakla görevlidir. Bu Bakanlıkça hazırlanan orta vadeli mali plan, Yüksek Planlama Kurulu (YPK) tarafından görüşülüp karara bağlanmaktadır.

Bu iki doküman doğrultusunda, kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programı hazırlama sürecini yönlendirmek üzere iki temel doküman daha hazırlanmaktadır.[343] Bunların ilki, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp yayımlanan Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi, ikincisi de DPT Müsteşarlığınca hazırlanarak yayımlanan Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberidir. Bütçe tekliflerinin hazırlanmasına esas olmak üzere, kamu idarelerince uyulması gereken genel ilkeler, nesnel ve ölçülebilir standartlar, hesaplama yöntemleri, bunlara ilişkin olarak kullanılacak cetvel ve tablo örnekleri ve diğer bilgilere söz konusu dokümanlarda yer verilmektedir. DPT Müsteşarlığı bütçe hazırlığında dikkate alınan kalkınma planı, yıllık program, kamu yatırım programı gibi dokümanların hazırlanmasında görev almaktadır. Ayrıca, bütçenin hazırlık sürecinde MYBK tasarısına eklenen milli bütçe tahmin raporu da DPT Müsteşarlığınca hazırlanmakta ve Maliye Bakanlığına gönderilmektedir.

c. Gelir ve Gider Tekliflerinin Hazırlanması

Kamu idarelerince gelir ve gider tekliflerinin hazırlanmasında, orta vadeli program ve orta vadeli mali plan, kalkınma planı ve yıllık program, kamu idarelerinin stratejik planları ve performans programlarının dikkate alınması gerekmektedir. Kamu idareleri bu esaslar doğrultusunda gider tekliflerini hazırlamakta, genel bütçe gelir teklifi Maliye Bakanlığınca, diğer bütçelerin (özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici idareler) gelir teklifleri ise ilgili idarelerce hazırlanmaktadır.[344] Bütçe gelir ve gider tekliflerinin söz konusu dokümanlarda belirtilen esas ve usuller çerçevesinde ve gerekçeli olarak hazırlanması ve süresi içinde Maliye Bakanlığına gönderilmesi icap etmektedir. Ayrıca, kamu idarelerinin yatırım tekliflerinin, değerlendirilmek üzere aynı süre içinde DPT Müsteşarlığına gönderilmesi gerekmektedir.

[343] KMYKK, md. 16.
[344] KMYKK, md. 17.

Öte yandan, Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik uyarınca, kamu idarelerinin hazırlayacakları stratejik planlar değerlendirilmek üzere DPT Müsteşarlığına gönderilir. İdareler stratejik planlar Müsteşarlıkça yapılan inceleme sonucunda düzenlenecek değerlendirme raporu dikkate alınarak son şekli verilir. Stratejik plana son şekli verildikten sonra performans programı ve bütçe hazırlıklarında dikkate alınmak üzere Maliye Bakanlığı ve DPT Müsteşarlığına sunulur. Keza, idarelerce stratejik plana ve Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara uygun olarak hazırlanan performans programları da Maliye Bakanlığı ve DPT Müsteşarlığına gönderilir.[345]

5436 sayılı Kanunla[346] kurulan strateji geliştirme birimleri (kurulmayan idarelerde mali hizmetler birimi) idare bütçelerinin hazırlanmasında önemli görevler üstlenmektedirler. Bütçenin hazırlanmasında kullanılacak belge ve cetveller ile gerekli doküman, strateji geliştirme birimleri tarafından idarenin ilgili birimlerine gönderilir. İdarelerin harcama birimleri ayrı ayrı bütçe tekliflerini hazırlayarak strateji geliştirme birimine gönderir. Kamu idarelerinin bütçe teklifleri strateji geliştirme birimleri tarafından idarenin harcama birimi temsilcileriyle görüşmeler yapılarak hazırlanır.[347] Strateji geliştirme birimleri kurum bütçesinin hazırlanmasında görev üstlenmekte ve idarenin bütçe teklifinin mevzuata, önceden belirlenen politika, amaç, ilke, standart ve yöntemlere uygun bir şekilde hazırlanmasını sağlamaktadır.

d. Bütçe Tekliflerinin Görüşülmesi ve Son Şeklinin Verilmesi

Bütçe tekliflerinin Maliye Bakanlığına verilmesinin akabinde kamu idarelerinin yetkilileriyle anılan Bakanlığın yetkilileri arasında gider ve gelir teklifleri hakkında görüşmeler yapılmaktadır.[348] Bütçe müzakereleri olarak adlandırılan bu aşamada, makroekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin YPK'da görüşülmesinden (en geç ekimin ilk haftası içinde) sonra Maliye Bakanlığınca MYBK tasarısına son şekli verilir ve Bakanlar Kuruluna sunulur.[349] Bütçe tekliflerine ilişkin olarak gerek Maliye Bakanlığı,

---

[345] KMYKK ile (md. 9) kamu idarelerinde stratejik planlamaya ve performans esaslı bütçelemeye geçilmesi öngörülmekle beraber bu konudaki çalışmalar ve pilot uygulamalar devam etmektedir.
[346] 5436 sayılı Kanun, md. 15, KMYKK, m. 60.
[347] Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md. 12.
[348] KMYKK, md. 17.
[349] KMYKK, md. 18.

gerekse de DPT Müsteşarlığında bu kurumların yetkilileri ile harcamacı idarelerin yöneticileri arasında görüşmeler yapılmakta ve tekliflere son şekli verilmektedir. Makroekonomik göstergelerin ve bütçe büyüklüklerinin belirlenmesinde Maliye Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığı da görev alır. Bakanlar Kurulunca da karara bağlanan MYBK tasarısı milli bütçe tahmin raporuyla[350] birlikte Anayasa ve KMYKK hükümleri uyarınca öngörülen takvim içerisinde TBMM Başkanlığına sunulur.

e. Bütçe Kanun Tasarısının TBMM'ye Sunulması ve Görüşülmesi

Başbakanlık tarafından TBMM Başkanlığına sunulan MYBK tasarısı TBMM Başkanlığınca Plan ve Bütçe Komisyonuna (PBK) havale edilir. Anayasa bütçe tasarılarını inceleme görevini PBK'ya vermiştir. PBK, Anayasa, KMYKK ve TBMM İçtüzüğü çerçevesinde MYBK tasarısını görüşüp karara bağlar ve tasarının kabulü üzerine tasarı ve komisyon raporu TBMM Genel Kuruluna sunulur. Genel Kurul tarafından zikredilen düzenlemeler çerçevesinde bütçe tasarısı görüşülür ve kabul edilmesi halinde tasarı kanunlaşmış olur.[351] Parlamenter bütçe denetiminin en önemli kontrol/denetim aşaması bu safhada gerçekleştirilir. Hükümetin hazırlayıp TBMM'ye sunduğu bütçe PBK tarafından görüşülerek karara bağlanır, son şeklini ise Genel Kurulda alır. Ancak, PBK'nın yapısından ve Anayasadaki sınırlamalardan kaynaklanan nedenlerle bütçenin PBK ve Genel Kurulda görüşülmesi aşamasında yapılabilecek müdahaleler bakımından bazı kısıtlar bulunmaktadır.

f. Bütçe Kanununu Onayı ve Yayımlanması

TBMM Genel Kurulu tarafından kabul edilen kanun Cumhurbaşkanının onayına sunulmak üzere Başbakanlığına gönderilir. MYBK'nın Cumhurbaşkanı tarafından onaylanması[352] üzerine Kanun Resmi Gazete'de yayımlanır ve yürürlüğe girer. Ayrıca, MYBK'ya uygun olarak DPT Müsteşarlığı tarafından kamu yatırım programı hazırlanır ve bütçe kanununun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren on beş gün içinde Bakanlar

[350] Anayasa ve KMYKK'de milli bütçe tahmin raporundan söz edilmekle birlikte, bu dokümanın hangi kuruluş tarafından hazırlanacağı belirtilmemiştir. Ancak, teşkilat yasası ve ilgili mevzuat gereğince bu rapor DPT Müsteşarlığı tarafından hazırlanmaktadır.

[351] T.C. Anayasa, md. 89, 162, 163; KMYKK, md. 19.

[352] T.C. Anayasa, md. 89. Anayasanın 89 uncu maddesi uyarınca Cumhurbaşkanı bütçe kanunlarını diğer kanunlarda olduğu gibi uygun bulmadığı gerekçesiyle tekrar görüşülmek üzere TBMM'ye gönderememektedir. Bu nedenle, MYBK'nın Cumhurbaşkanınca onaylanıp yayımlanması gerekmektedir.

Kurulu kararıyla yayımlanır.[353] Böylece, bütçe hazırlık sürecinin tamamlanması üzerine, kanunlaşan bütçe mali yılın başından itibaren uygulanmaya başlar.

2. Mahalli İdare ve Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçelerinin Hazırlık Sürecindeki Kontroller

Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin bütçelerinin hazırlanması konusunda KMYKK hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ilgili kanunlardaki hükümlerin uygulanacağı hükme bağlandığından[354] bu idarelerin bütçeleri KMYKK ve kendi özel kanunlarındaki düzenlemeler çerçevesinde hazırlanmaktadır. Mahalli idarelerin bütçeleri belediye ve il özel idarelerinin görev ve teşkilatını düzenleyen kanunlar[355] ile Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde belirtildiği şekilde hazırlanmaktadır. Bu süreçte, ilgili mahalli idare kuruluşunun üst yöneticisi, harcama birimleri, mali hizmetler birimi, kuruluşların encümenleri, meclisleri, meclislerin bünyesinde oluşturulan plan ve bütçe komisyonları görev alır. Encümen, meclis ve plan ve bütçe komisyonlarının bütçenin hazırlık safhasında önemli görev ve yetkileri bulunduğundan bu konuda çeşitli kontrol uygulamaları etkin bir şekilde uygulanabilir. Sosyal güvenlik kurumlarının bütçeleri de KMYKK ve ilgili kanunlar çerçevesinde hazırlanmaktadır. Bu süreçte, kurumların yönetici ve karar organları görev üstlenmektedir.

3. Bütçenin Hazırlık Sürecindeki Ön Kontrollerin Kapsamı ve Niteliği

Yukarıda temel hatlarıyla belirtilen MYBK'nın hazırlık süreci göz önünde bulundurulduğunda, bu süreçte birçok kurumun/kurulun görev aldığı görülmektedir. Bu kurum ve kurullardan Bakanlar Kurulu ve YPK kalkınma planı ve yıllık programlar, orta vadeli program ve mali planın hazırlanması ve kabulündeki görev ve fonksiyonları çerçevesinde bütçe hazırlığında esas alınacak politika ve temel hedefleri, amaçları belirlemekte, Maliye Bakanlığı ve DPT Müsteşarlığı bütçe hazırlığında esas alınacak ilke ve kuralları (orta vadeli program ve orta vadeli mali plan, bütçe çağrısı ve eki bütçe hazırlama rehberi, yatırım genelgesi ve eki yatırım programı hazırlama rehberi)

[353] KMYKK, md. 19.
[354] KMYKK, md. 77.
[355] 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ve 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu.

belirlemekte, ayrıca teklifleri kendileri tarafından hazırlanan mali dokümanlardaki esas ve usuller ile ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirmekte, bu konuda idarelerde müzakere yapabilmekte, stratejik plan ve performans programı hazırlıklarında usul ve esas belirleme ve diğer şekillerde yönlendirici bir rol üstlenmekte, böylece söz konusu görev ve fonksiyonları çerçevesinde kaynak tahsisinde yetki kullanabilmekte; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin strateji geliştirme birimleri, harcama birimleri tarafından hazırlanan teklifleri inceleyerek idarenin bütçe teklifini hazırlamakta, bu suretle bütçe hazırlık çalışmalarını yönlendirmekte, birimlerin taleplerini ilgili mevzuat kuralları çerçevesinde teknik yönden incelemekte ve koordinasyonu sağlamakta; nihayet MYBK tasarısı Maliye Bakanlığınca Bakanlar Kuruluna sunulmakta, Bakanlar Kurulunun kararı üzerine bütçe TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmekte, burada karara bağlanan tasarı metni TBMM Genel Kurulunda son şeklini almakta ve Cumhurbaşkanınca yayımlanmaktadır.

Mahalli idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bütçe hazırlık sürecinde ise bu kuruluşların üst yöneticileri, mali hizmetler birimi ve komisyon ve meclis gibi karar organları etkin bir görev üstlenmektedir. Bu itibarla, kamu idarelerinin strateji geliştirme birimlerinin ve üst yöneticilerinin, Maliye Bakanlığı ve DPT Müsteşarlığının, YPK ve Bakanlar Kurulu ile TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunun bütçe hazırlık sürecindeki söz konusu rol ve görevlerinin, kullandıkları yetkilerin nitelik itibariyle bütçe hazırlığına ilişkin ön kontroller olarak tavsif edilmesi mümkündür. Aynı şekilde, mahalli idare kuruluşlarının encümen, meclis ve plan ve bütçe komisyonlarının, sosyal güvenlik kurumlarının kendi yöneticileri, birimleri ve karar organlarının yaptığı incelemeleri de bütçe hazırlık sürecindeki ön kontroller olarak kabul etmek gerekmektedir.

Bütçe kanununun parlamentoda görüşülmesi, yasama organının kamu maliyesini kontrolde kullandığı en önemli araçtır. Yasama organının bütçenin hazırlanması aşamasında yürütme organı tarafından hazırlanan bütçe kanun tasarısının kabulü veya reddi yahut değiştirilerek kabulü şeklindeki bu kontrolü siyasal bir nitelik taşır.[356] Parlamento bu yetkisini PBK ve Genel Kurul aracılığıyla kullanmaktadır. Ancak Anayasa ve TBMM İçtüzüğündeki düzenlemeler PBK'yı Genel Kurula göre daha güçlü kılmıştır.

[356] Atilla İnan, "Anayasamıza Göre Bütçenin Parlamenter Denetimi", **Mali Hukuk**, Sayı: 42, (Kasım-Aralık 1992), s. 3-4.

Bu nedenle, yasama organı PBK marifetiyle yürütme üzerinde önemli bir kontrol/denetim ifa etmektedir. Bu itibarla, bütün eksikliklerine rağmen yasama organının bütçenin hazırlık safhasında, bir başka deyişle bütçeleme sürecinde yaptığı kontrolü bütçe hakkının kullanımı konusunda gerçekleştirilen en etkin denetim aracı[357] olarak nitelendirmek yanlış olmayacaktır.

Buna mukabil, PBK'nın bütçe görüşmelerinde çeşitli nedenlerle yetki ve insiyatif kullanamadığı, komisyonda iktidar üyelerinin çoğunlukta olması ve diğer bazı sebeplerden dolayı parlamenter denetimin şekli olarak icra edildiği belirtilmekle[358] birlikte, komisyonun bütçe konusunda önemli görev ve fonksiyon üstlendiği kabul edilmelidir. PBK'nın kimi durumlarda hükümet tarafından sunulan bütçede değişiklik yaptığı görülmektedir.

Bununla birlikte, hususiyle, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ile DPT Müsteşarlığının bütçe hazırlığındaki görev ve fonksiyonlarının, bu kapsamda bu kuruluşların, merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin (genel ve özel bütçeli idareler için)[*] bütçe teklifleri üzerinde ilgili dokümanlardaki politika, hedef, ilke ve kurallara ve mevzuatla öngörülen esas ve usullere uygunluk yönünden yaptıkları inceleme ve değerlendirmelerin niteliği nedeniyle bunların, birer kontrol uygulaması olarak kabul edilmesi gerekmektedir.[*] Ayrıca, idarelerin üst yöneticileri ve strateji geliştirme birimleri tarafından birimlerin teklif ve talepleri üzerinde yapılan inceleme ve değerlendirmelerin de kurum içi ön kontroller olarak değerlendirilmesi gereklidir. Tabiatıyla bu ön kontrol uygulamaları bütçenin tatbiki ve icrası sırasında gerçekleştirilen klasik bütçe kontrollerinden ayrılır.

Klasik bütçe kontrollerinde (giderin taahhüt, tahakkuk, ödeme emri ve ödeme aşamalarında yapılan kontroller) iş ve işlemler, faaliyetlerin bütçe mevzuatına ve gider kanunlarına, kurumun ilgili prosedürlerine uygunluk aranır ve bu yönden bir kontrol ameliyesi icra edilir. Bütçenin hazırlık

---

[357] İnan, s. 4.

[358] Nihat Falay, "Parlamenter Bütçe Denetimi ve Bütçe Komisyonu: Türkiye'deki İşleyiş", **Türkiye'de Devlet Reformu**, TESEV, http://www.tesev.org.tr/projeler/proje_devletrefrapor.php (4 Mayıs 2006)

[*] Çünkü, KMYKK'nun 18 inci maddesi gereğince TBMM ve Sayıştay ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar bütçelerini doğrudan TBMM'ye sunmaktadırlar. Bütçenin bir örneği Maliye Bakanlığına gönderilmekle beraber bu konuda Maliye Bakanlığının bir inceleme, değerlendirme görev ve yetkisi bulunmamaktadır.

[*] Düzenleyici ve denetleyici kurumlar bütçelerini KMYKK uyarınca doğrudan TBMM'ye gönderdiklerinden bu bütçeler üzerinde Maliye Bakanlığı ve DPT Müsteşarlığınca bir inceleme yapılmamaktadır.

safhasında gerçekleştirilen ve tarafımızca ön kontrol olarak tavsif edilen bu nevi kontrollerde, bütçe hazırlığında esas alınan; kalkınma planı, yılı program, idarenin stratejik planı ve performans programı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan, bütçe çağrısı ve eki bütçe hazırlama rehberi, yatırım genelgesi ve eki yatırım programı hazırlama rehberi gibi bütçe hazırlığına esas dokümanlara ve diğer kanunlar (örneğin;5018 sayılı Kanun, kuruluşun teşkilat ve görev kanunları, gider kanunları) ve bütçe mevzuatına uygunluk araştırılır.

Böylece, bütçenin daha önce yasama organı (T.C. Anayasası, 5018 sayılı Kanun, kalkınma planı vd. kanun ve kararlar ile) ve Bakanlar Kurulu, YPK, Maliye Bakanlığı, DPT gibi yetkili kurul ve mercilerce bütçe hazırlığı konusunda öngörülen esas, usul, kural ve prosedürlere riayet edilerek hazırlanması sağlanır. Bütçenin kanun koyucunun ve ayrıca bu doğrultuda yürütme organının öngördüğü esas ve usuller çerçevesinde hazırlanmasını sağlamaya yönelik olarak yetkili kurum ve mercilerce ifa edilen söz konusu faaliyetlerin bu keyfiyeti ve ehemmiyeti göz önünde bulundurulduğunda, bu nevi kontrol uygulamalarının da bütçenin kontrol ve denetimi bahsinde belirtilmesinin yararlı ve gerekli olduğu kabul edilmelidir.

Bahse konu kontrollerin ayırt edici özelliği bütçenin kanunlaşmasından ve tatbikinden evvel icra ediliyor olması ve bütçe hazırlıklarının kanun koyucunun ve yürütme organın daha önce yürürlüğe koyduğu konuya ilişkin düzenlemeler doğrultusunda yürütülmesinin sağlanması amacıyla (bütçe uygulaması safhasındaki kontrollerde yürürlüğe giren bütçenin parlamentonun iradesi doğrultusunda uygulanmasını temin etmek amaçlanır) ifa ediliyor olmasıdır. Bu itibarla, amaç ve uygulama biçimi farklı da olsa bütçe hazırlık sürecinde çeşitli kurum, kurum ve birimlerce muayyen aşamalarda icra edilen mezkur ön kontrol faaliyetlerinin de bütçe kontrolleri cümlesinden sayılması icap eder.[*]

Bütçenin önemli bir kontrol ve denetim aracı olduğu tartışmasızdır. Bütçenin bu fonksiyonunu yerine getirebilmesi için bütçenin hazırlanmasından, onaylanmasına, uygulanmasından, hesapların kapatılmasına ve denetlenmesine kadar olan bütün sürecin belli prensiplere

[*] Çok sınırlı da olsa bazı kaynaklarda bütçe hazırlığı sırasındaki ön kontrol faaliyetlerinin de bütçe kontrolü/bütçe denetimi kapsamında ele alınıp incelendiği görülmektedir.

dayandırılması gerekmektedir.[359] Hazırlık sürecindeki kontrollere önem verilmemesi bütçeleme sürecinin etkinliğini zayıflatacağı gibi, kaynakların tahsisinde ve bütçelerin yapılmasında planlamaya ilişkin dokümanlara, bütçe mevzuatına ve ilkelerine aykırı uygulamalara sebebiyet verebilecektir.

C. Bütçenin Uygulanması Safhasındaki Kontrol ve Denetimler

Bütçe hazırlık safhasının tamamlanması ve mali yıl başı itibariyle bütçenin uygulanmaya başlanmasıyla bütçe uygulaması başlamaktadır. Mali yılbaşında, başlayan bu süreç bütçe hesaplarının kapatılmasına kadar sürmektedir. İşte bütçe uygulaması olarak adlandırılan bu safhada çeşitli kontrol ve denetim faaliyetleri gerçekleştirilmekte ve bu süreçte farklı kurumlar ve görevliler vazife üstlenmektedir. Bu süreçte gerçekleştirilen kontrol ve denetim uygulamaları kontrole/denetime konu unsurlar bakımından harcamaların, gelirlerin, hazine işlemlerinin ve malların kontrolü/denetimi olarak tasnif edilebilir. Bu kontrol ve denetimler organik bakımdan kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde idari, yargısal ve yasama kontrol ve denetimleri biçiminde de ayrıma tabi tutulabilir. Ayrıca, bunlar dışında özerk, bağımsız bazı idareler tarafından yapılan inceleme ve araştırma niteliğindeki denetim uygulamaları da bulunmaktadır.

Aşağıda KMYKK ve konuya ilişkin düzenlemeler çerçevesinde yeni mali yönetim ve kontrol sisteminde bütçenin uygulanması sırasında yapılan bütçe kontrol ve denetimleri incelenecektir. Bu kontrol ve denetimlerin kimisi bütçe uygulamasını gerçekleştiren her bir kamu idaresi tarafından ifa edilmekte, bazıları ise bu konuda yetkili kurum ve merciler tarafından yerine getirilmektedir.

1. Bütçe Uygulamasındaki İdari[*] Kontrol ve Denetimler

Klasik tasnife göre, idari kontrol ve denetimler, bakandan başlayarak en aşağı derecedeki idareciye kadar bazı kamu görevlilerinin ve bunların işlemleri üzerinde yaptıkları hiyerarşik kontrol ve denetimlerdir. Burada yürütme organının kendi içerisinde idareyi oluşturan görevliler üzerinde yapılan bir öz kontrol ve denetim bulunmaktadır. Bu kontrol ve denetimler bütçenin uygulanması sırasında yapıldığı gibi bütçe uygulamasının

---

[359] Emine Kızıltaş, Bütçe Hakkının Kullanımında Gelinen Aşama: Doğrudan Demokrasi, **20. Maliye Sempozyumu**, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, Pamukkale, 23-27 Mayıs 2005, Denizli: Pamukkale Üniversitesi, 2005, s. 381.

[*] Organik anlamda idareden söz edilmektedir. Kontrole tabi işlemlerin niteliği değil, kontrolü yapan kuruluşun (yasama ve yargı organı dışındaki idareler) niteliği belirtilmektedir.

tamamlanmasından sonrada gerçekleştirilmektedir. Bütçenin idari açıdan kontrol ve denetimi dahili (iç) kontrol ve denetimler olarak da adlandırılmaktadır.[360]

İdari kontrol ve denetimler/teftişler bakanlıklarda bakana, diğer kamu idarelerde müsteşar, genel müdür, başkan gibi üst yöneticilere bağlı müfettiş, kontrolör, denetçi, denetmen gibi denetim elemanları tarafından yapılan teftiş ve denetimler şeklinde, bazıları ise yöneticiler ve diğer görevliler bakımından iş ve işlemlerin yürütülmesine ilişkin süreçlerde ve sonrasında yapılan gözden, geçirme, kontrol, gözetim biçiminde ifa edilen hiyerarşik kontrol ve denetimler olarak yürütülmektedir. Ayrıca, KMYKK'da üst yöneticilere bağlı olarak görev yapacak iç denetçiler tarafından da bütçe uygulamalarına, harcamalara ilişkin denetim yapılacağı öngörülmüştür.

Bütçe uygulamasında kontrol olarak nitelendirilemeyecek bazı işlemler daha sonra bütçenin uygulanma safhası sonrasında yapılacak denetimlere esas teşkil etmektedir. Bunlar bütçe uygulamasına ilişkin işlemler, ödeme evrakı, muhasebe ve kesin hesap kayıtları gibi işlemlerdir. Uygulama sonrasında yapılacak idari denetimlerde bu hesap ve işlemler esas alınarak yapılmaktadır.

İdari kontrol ve denetimler kamu idareleri tarafından yönetim sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirilen kontrol ve denetimleri kapsamaktadır. İdarelerin tasarlayıp uyguladıkları iç kontrol faaliyet ve süreçleri, ön mali kontrol faaliyetleri bu manada idari kontrolleri[**] oluşturmaktadır. Bu kontrollerin idari niteliği yürütme organının kendi içinde, yürütmenin bir unsuru olan idareler tarafından ifa ediliyor olmasından kaynaklanmaktadır.

Bütçe giderlerinin, uygulama sırasında kontrolü; giderlerin taahhüt, tahakkuk, ödeme emri ve ödeme aşamalarında gerçekleştirilir. Bu kontroller tüm aşamalarda yönetim sorumluluğu çerçevesinde masrafçı idarelerce gerçekleştirilir. Kontroller idarelerin kendi personeli tarafından yapılır. Sadece genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığına bağlı saymanlıklarca/muhasebe birimlerince yürütüldüğünden bu idarelerde

[360] Feyzioğlu, Bütçenin Kontrolü, C.I, s. 28.

[**] Burada "idari kontroller" deyimi yasama ve yargı organı dışında kalan yürütmenin kendi içinde idareler bünyesinde ve yetkili diğer kurum ve merciler tarafından yapılan kontrolleri tanımlamak için kullanılmaktadır. Kontrol edilen işlemin idari veya mali olması keyfiyetinden kaynaklanan bir nitelendirme değildir.

ödeme aşamasında muhasebe yetkilisi tarafından yapılacak kontroller Maliye Bakanlığı personeli olan muhasebe yetkilisi ve ona bağlı olarak çalışan personelce gerçekleştirilecektir. Genel bütçeli idarelerde de taahhüt, tahakkuk (gerçekleştirme) ve ödeme emri aşamalarında Maliye Bakanlığının bir fonksiyonu olmayıp bu aşamalardaki kontroller de idarelerce yapılacaktır.

İdare bünyesindeki teftiş ve denetim birimleri tarafından gerçekleştirilen teftiş ve denetimler ile KMYKK ile idarelerde kurulması öngörülen iç denetim birimleri tarafından yapılacak iç denetimler idari denetim kapsamına girmektedir. Diğer yandan, KMYKK uyarınca[361] Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığının da Kanunda öngörülen koşulların oluşması durumunda teftiş[*] yetkisi bulunmaktadır.

a. Hiyerarşik ve İdari Kontroller

Bütçenin uygulanması sırasındaki kontroller esas olarak yönetim sorumluluğu çerçevesinde harcamacı kamu idarelerince yerine getirilmektedir. Sınırlı olarak diğer kurum personeli de bu konuda görev alabilmektedir. Uygulama sırasındaki bu kontroller idari/hiyerarşik kontroller ve mali kontroller şeklinde gerçekleştirilmektedir. Hiyerarşik kontrol olarak adlandırılabilecek yönetsel kontroller yöneticiler ve diğer üstler tarafından alt kademedeki memurlar ve diğer görevlilerce yapılan işlemler üzerinde gerçekleştirilmektedir.

Hiyerarşi gücü/yetkisi gereği üst memurlar astlarına talimat verebilir, ayrıca astın yaptığı işlerin kontrolünü yapabilir veya denetletebilir. Bu kontrol işlemlerin yapılmasından önce yapıldığı gibi bazı durumlarda işlemlerin tamamlanmasından sonra gerçekleştirilir. Bu manada, bakanlardan başlayıp, müsteşar ve yardımcıları, genel müdürler ve yardımcıları, daire başkanları, şube müdürleri, vali ve kaymakamlar, il ve

[361] KMYKK, md. 75 ve 77.

[*] Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığının KMYKK'da öngörülen bu teftiş, kapsama dahil idarelerin mali yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortay çıktığı durumlarda ilgili mercilerin talebi ve onayı üzerine yapılabilecek istisnai bir uygulamadır. Bu kapsamda, idarelerin tüm mali yönetim ve kontrol sistemleri, mali karar ve işlemleri mevzuata uygunluk yönünden teftiş edilecek ve rapor düzenlenecektir.

ilçelerdeki il ve ilçe idare şube başkanları ve bunlara bağlı müdürlükler, şef ve memurlara kadar birçok kişi hiyerarşik kontrol yetkisi kullanmaktadır.[362]

b. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol

Kamu idarelerinde gerçekleştirilecek iç kontrol faaliyetleri ile mali kontroller KMYKK ile yeniden düzenlenmiştir. Aşağıda kontrol sistemine ve mali kontrollere ilişkin genel çerçeveye yer verildikten sonra ön mali kontrol uygulamaları belirtilecektir.

(1) Kontrole ilişkin genel çerçeve

KMYKK, kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri "mali kontrol" olarak tanımlamıştır.[363] Benzer bir şekilde, "iç kontrol" da "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"[364] olarak tanımlanmıştır.

Mali kontrol ve iç kontrol geniş manasıyla kontrol sistemi yanında, idari yapı, yönetime ilişkin yöntem ve süreçleri de kapsamaktadır. KMYKK uyarınca kamu idarelerinde Kanunda belirtilen amaçları sağlamak üzere iç kontrol sistemi teşkil edilmesi ve bu kapsamda iç kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi gerekmektedir. İç denetim de idarelerin iç kontrol sistemlerinin bir unsuru olarak konumlandırılmıştır. İç kontrol mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsayan bir süreçtir. İşlem sürecinde yer alan bütün görevlilerin iç kontrol konusunda sorumluluğu bulunmaktadır. İdarelerce yapılacak iç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi mali yönetim

[362] Hiyerarşinin Türk pozitif hukukundaki dayanağı; T.C. Ana., md. 112, 137; 3046 sayılı Kanun, md. 15, 5442 sayılı Kanun, bakanlıkların ve diğer kurum ve kuruluşların teşkilat kanunları, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer personel kanunlarındaki hükümler ve bu yasal düzenlemeler çerçevesinde yürürlüğe konulan idari düzenlemelerle, idarelerce bu konuda yapılan düzenlemelerdir.
[363] KMYKK, md. 3.
[364] KMYKK, md. 55.

ilkelerinin esas alınması ve iç kontrol faaliyetlerinin risk esaslı olarak yürütülmesi gerekmektedir.[365]

Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri (iç kontrol sistemi); harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşmaktadır.[366] KMYKK, yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için uyulması gerekli ilke ve sorumlulukları idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticilere yüklemiş ve bunlar tarafından gerekli önlemlerin alınacağı öngörülmüştür. Bütçenin uygulanması sırasında harcama birimleri, mali hizmetler birimi/strateji geliştirme birimleri[367] ve harcama sürecinde görev alan aktörler tarafından yapılan idari ve mali kontroller de bu kapsamdadır.

Buna göre, idarelerde iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak ön mali kontrol yapılacaktır. Ayrıca, bu kapsamda ön mali kontrol dışında çeşitli kontrol faaliyetleri (iç kontrol faaliyetleri) de yürütülecektir. Mali kontroller; mali hizmetler birimi, harcama birimleri ve ön mali kontrol yapmakla görevli bulunanlar, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilileri ve diğer personel tarafından yerine getirilmektedir.[*] KMYKK'da ön mali kontrol olarak adlandırılan bu faaliyet esas olarak muayyen iş ve işlemlerle ilgili olarak mali hizmetler birimi tarafından ifa edilmektedir. Ayrıca uygulama aşamasında harcama sürecinde görev alan tüm görevliler tarafından süreç kontrolü de yapılmaktadır. Harcama yetkililerince ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlilerinin de bu konuda görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. KMYKK ile yapılan düzenlemeler incelendiğinde, bütçe uygulaması sırasındaki en önemli kontrol idarelerin yönetim sorumluluğu kapsamında KMYKK ve ilgili mevzuat çerçevesinde iç kontrolün bir parçası olarak tasarlayıp uygulayacakları ön mali kontrollerdir.

---

[365] İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, md. 6.
[366] KMYKK, md. 57.
[367] 5018 sayılı Kanunun 60, 5436 sayılı Kanunun 15 inci maddesi çerçevesinde mali hizmetler birimlerinin/strateji geliştirme birimlerinin çalışma usul ve esasları Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle düzenlenmiştir.
[*] Esasında harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin süreç kontrolü ve ön mali kontrol kapsamında yaptığı kontrollerin idari ve mali olarak açıkça ayrıştırılması güçtür. Çünkü, bu kontrollerde idari ve mali yön iç içe geçmiştir ve çoğu zaman belirgin bir şekilde tefrik edilemez. Bu itibarla, harcama talimatının verilmesinden ödeme emrinin imzalanıp hak sahibine ödeme yapılmasına kadarki süreçte ön mali kontrol kapsamında yapılan kontrollerin idari kontrolleri de kapsadığı söylenmelidir.

Mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (MUK) uygulamasında harcama öncesi kontroller esas olarak Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, bu Genel Müdürlüğe bağlı maliye başkanlıkları ve bütçe dairesi başkanlıkları, Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı merkez saymanlık müdürlükleri, mal müdürlükleri, muhasebe müdürlükleri ve diğer saymanlıklar ve Sayıştay (vize ve tescil) tarafından ifa edilmekte, kısmen de harcamacı idarelerin tahakkuk birimleri tarafından yürütülmekte idi.[368] Ancak, KMYKK ile Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın uygulama sırasında harcama öncesinde gerçekleştirdiği kontrollere son verilmiştir. Maliye başkanlıkları ve bütçe dairesi başkanlıkları kapatılmış ve sadece genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetlerinin (eski tabirle saymanlık hizmetleri) Maliye Bakanlığınca yürütüleceği öngörülmüştür. Saymanların (Muhasebe yetkililerinin) görev ve yetkileri yeniden düzenlenerek harcama sürecinde ödeme öncesinde yasal uygunluk kontrolü/denetimi yapma yetkilerine son verilmiştir. Böylece, harcama sürecinde kanunlara/mevzuata uygunluk yönünden yapılacak kontrol görev ve sorumluluğu kamu idarelerine verilmiştir. Bu nedenle, ön mali kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

(2) Ön Mali Kontrol

KMYKK'da, ön mali kontrolün, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsadığı, ön mali kontrol sürecinin, mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluştuğu, kamu idarelerinde ön mali kontrol görevinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütüleceği hükme bağlanmıştır.[369] İdareler, kaynakların amaçlarına ve mevzuata uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması için gerekli ön malî kontrol önlemlerini almakla yükümlü tutulmuşlardır. Etkin bir ön malî kontrol mekanizmasının kurulması kamu idarelerinin sorumluluğundadır.[370]

Bu çerçevede, kamu idarelerinin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin malî karar ve işlemleri, harcama birimleri ve malî

[368] Türkiye'de harcama öncesi kontrol uygulamalarına ilişkin KMYKK öncesi ve sonrasında mukayeseli bir analiz için bkz: M. Sait Arcagök, "Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol", **20. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, Pamukkale, 23-27 Mayıs 2005, Denizli: Pamukkale Üniversitesi, 2005, s. 83-96.
[369] KMYKK, md. 58.
[370] Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md. 18.

hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Malî karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilir.

KMYKK'ya istinaden yürürlüğe konulan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda da[371], ön mali kontrol görevinin, harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir.[372] Buna göre, ön mali kontrolün örgütsel anlamda iki boyutu bulunmaktadır. Birincisi her bir harcama birimi tarafından yapılacak ön mali kontrol, ikincisi ise idarenin mali hizmetler birimi tarafından yapılacak kontroldür.[373]

(a) Mali hizmetler birimince yapılacak ön mali kontrol

Mali hizmetler birimi tarafından yapılacak olan ön mali kontroller Usul ve Esaslarda belirtilen kontroller ile idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde bu birim tarafından yapılması öngörülen kontrollerden meydana gelmektedir. Mali hizmetler birimince ön mali kontrole tabi tutulacak karar ve işlemler Usul ve Esaslarda sayılmak suretiyle düzenlenmiştir.[374] Kamu idarelerinin Usul ve Esaslarda tadat edilen karar, işlem ve belgelerin mali hizmetler birimine ön mali kontrolünün yaptırılması zorunlu olup bunların kontrol dışında bırakılması mevzuata aykırılık teşkil edecektir.

---

[371] Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte de (md. 18) söz konusu Usul ve Esaslara paralel olarak ön mali kontrol işlemlerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

[371] İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, md. 10.

[372] İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, md. 10.

[373] İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Esasların 14 üncü maddesi uyarınca, malî hizmetler biriminde ön malî kontrol yetkisi malî hizmetler birimi yöneticisine aittir. Kontrol sonucunda düzenlenen yazılı görüş ve kontrol şerhleri malî hizmetler birimi yöneticisi tarafından imzalanır. Malî hizmetler birimi yöneticisi, bu yetkisini sınırlarını açıkça belirtmek şartıyla yazılı olarak yardımcısına veya birimin iç kontrol alt birim yöneticisine devredebilir. Malî hizmetler birimi yöneticisinin harcama yetkilisi olması durumunda ön malî kontrol görevi, iç kontrol alt birim yöneticisi tarafından yürütülür.Malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi malî karar ve işlemlerin kontrolü, birimin iç kontrol alt birimi tarafından yerine getirilir.Harcama birimlerinde ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol görevi, ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi tarafından yerine getirilir.

[374] İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, md. 16-26.

Ayrıca, kamu idareleri Usul ve Esaslarda belirlenen anılan malî karar ve işlemlerin dışında kalan malî karar ve işlemlerin de aynı şekilde malî hizmetler birimine kontrol ettirilmesine yönelik olarak düzenleme yapabilirler.[375] Bu çerçevede, idareler, mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi tutulacak mali karar ve işlemleri riskli alanları dikkate almak suretiyle tür, tutar ve konu itibariyle belirleyebilirler. Bu konuya ilişkin düzenlemeler idarelerin üst yöneticilerin onayıyla yürürlüğe konulur. Ayrıca, idarelerin mali hizmetler birimi dışında, harcama biriminde yapılacak kontrollere ilişkin olarak da düzenleme yapması mümkündür.

Ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, malî karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Ayrıca, malî karar ve işlemlerin ön malî kontrole tâbi tutulması ve ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.[376]

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarla mali hizmetler biriminin zorunlu ön mali kontrolüne tabi tutulacak karar ve işlemlerin/harcamaların belirlenmesinde bu kontrollerin maliyeti ile sağlayacağı yararların göz önünde bulundurulmadığı, büyük bazı harcamalar kontrol dışında tutulduğu halde, cüzi sayılabilecek nitelikte harcama doğuran bazı işlemlerin kontrole tabi tutulduğu belirtilmektedir.[377] Gerçekten, KMYKK'da öngörülen ön mali kontrolün iyi bir şekilde tasarlandığını söylemek güçtür.

Harcama birimlerinde, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve diğer görevliler tarafından yapılacak mali kontrollerin kapsam ve niteliği açıkça düzenlenmemiştir. Harcama birimlerinde kaynakların, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edileceği belirtilmesine karşın, bu kontrolün harcama yetkilileri tarafından mı yoksa ödeme emri belgesini düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlileri tarafından mı yahut hem harcama yetkilileri hem de gerçekleştirme görevlileri tarafından mı yapılacağı belirtilmemiştir. Bu açıdan yapılacak kontrole ilişkin yöntemde düzenlenmiş değildir. Öte yandan, mali hizmetler

[375] Usul ve Esaslar, md. 27.
[376] İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, md. 11.
[377] Erkan Karaarslan, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Ön Mali Kontrol", **Mali Yönetim ve Denetim**, Sayı: 37, (Mart-Nisan 2006), s. 40.

biriminin kontrolüne tabi tutulacak karar ve işlemlerin belirlenmesinde risk esası, maliyet-fayda gibi hususlar göz önünde bulundurulmamıştır. Sadece, daha önce Maliye Bakanlığı ve bütçe dairesi başkanlıkları, saymanlıklar tarafından yapılan şekli bazı kontrollerin ön mali kontrol olarak yeniden düzenlenmesi yoluna gidilmiştir.

(b) Harcama birimlerinde yapılacak ön mali kontrol

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar uyarınca mali hizmetler birimi tarafından yapılacak ön mali kontrol yanında ayrıca harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılacaktır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Bu kapsamda, mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemden önceki işlemleri de kontrol ederler.[378]

Harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından, gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin malî karar ve işlemler, idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilmektedir. Ayrıca, malî karar ve işlemlerin harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edileceği öngörülmüştür. Bu anlamda, harcama birimleri etkinlik/performans kontrolü olarak da adlandırılabilecek bir kontrol yapacaklardır.

Mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi mali karar ve işlemler, harcama birimleri tarafından bu birime gönderilmekte, mali hizmetler birimince kontrol edilen işlemler hakkında görüş yazısı düzenlenerek ilgili birime gönderilmektedir. Harcama birimlerinde yapılan ön mali kontrol ise süreç kontrolü şeklinde gerçekleştirilmektedir. Süreç kontrolünde her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanıp uygulanmaktadır. Bu amaçla, mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemden önceki işlemleri de kontrol etmektedirler. Ayrıca, harcama yetkilileri tarafından ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri de, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yapmakla görevlendirilmişlerdir.[379]

[378] İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, md. 12.
[379] İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, md. 12.

(3) Muhasebe Yetkilileri Tarafından Yapılan Kontrol

Bütçenin uygulaması sırasında, harcama sürecinin sonunda yani ödeme öncesinde muhasebe yetkilileri tarafından kontrol yapılmaktadır. Bu kontrol, ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde; yetkililerinin imzası, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin* tamam olması, maddi hata bulunup bulunmadığı ve hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgiler yönünden yapılmaktadır.[380] Muhasebe yetkilileri, ön ödemeler ile geri verilecek para ve para ile ifade edilen değerlere ilişkin olarak düzenlenen muhasebeleştirme belgeleri ve ekleri üzerinde de bu hususları kontrol etmekle yükümlüdürler.** Muhasebe yetkilileri, yukarıda belirtilen kontroller dışında kontrol ve inceleme yapamaz; ödemelerde ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz ve ödemeye zorlanamaz.[381]

Muhasebe yetkililerince yapılacak kontrolün usulü şöyledir: Muhasebe yetkilileri ödeme emirlerini muhasebe birimine geliş tarihinden itibaren inceler ve kontrol eder. Uygun bulunanlar muhasebeleştirilerek tutarlarının ödenmesi için gerekli işlemler yapılır. Eksik veya hatalı olan ödeme emri belgesi ve eki belgeler ise düzeltilmek veya tamamlanmak üzere gerekçesiyle birlikte süresi içinde harcama yetkilisine gönderilir. Hata veya eksiklikleri giderilerek tekrar muhasebe birimine gönderilen ödeme emirlerine ilişkin gerekli işlemler yapılarak ödeme işlemi gerçekleştirilir.[382] Muhasebe yetkililerinin bu kontroller dışında muhasebe birimlerine teslim edilen para ve parayla ifade edilen değerlerle ilgili olarak mevzuatında öngörüldüğü şekilde kasa kontrolü ve vezne ve ambar kontrolü yapma görevi de vardır. Bundan başka, muhasebe yetkilileri, kendilerine bağlı

---

* Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde mali işlemlerin gerçekleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesi kapsamında harcamalarda ödeme belgesine bağlanacak belgeler, ödemelerin kimlere yapılacağı ve diğer hususlar Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği ile düzenlenmiştir.

[380] KMYKK, md. 61.

** Muhasebe yetkililerinin görev, yetki ve sorumlulukları ve ödeme öncesinde yapacakları kontrollere ilişkin düzenlemeler Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle düzenlenmiştir.

[381] KMYKK, md. 61, Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeli, md. 29.

[382] Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md. 30.

olarak muhasebe birimi dışında görev yapan muhasebe yetkilisi mutemetleri tarafından yapılan tahsilata ilişkin belgeler üzerinde de bir kontrol yapar.[383]

Genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığı tarafından yürütüldüğünden ödeme aşamasındaki bu kontroller Maliye Bakanlığına bağlı muhasebe birimleri (muhasebe yetkilileri ve diğer görevliler) tarafından yürütülmektedir. Genel bütçeli idareler dışındaki idarelerde ise bu kontroller de idarelerin mali hizmetler birimi bünyesinde görev yapan muhasebe yetkilileri tarafından ifa edilmektedir.

(4) Giderin Safhaları İtibariyle Yapılan Kontroller ve Diğer Kontrol Uygulamaları

Bütçe uygulaması sırasında giderler bakımından gerçekleştirilen söz konusu kontrollerin literatürde klasikleşen bir yaklaşımla giderin gerçekleştirilmesindeki aşamalar çerçevesinde de incelenmesi mümkündür. Bu durumda, giderlere ilişkin kontroller; 1) Taahhüt, 2) Tahakkuk, 3) Ödeme emri ve 4) Ödeme aşamalarında yapılan kontroller biçiminde ayrılır. Bu zaviyeden bakıldığında, taahhüt aşamasındaki kontrol harcama birimleri (harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri) ve mali hizmetler birimi tarafından (belli işlemler bakımından yapılan ön mali kontrol) yapılır. Tahakkuk aşamasındaki kontrol, harcama birimlerinde harcama yetkilisi ve harcama yetkilisi tarafından ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi veya diğer gerçekleştirme görevlileri tarafından ödeme emri belgesi ve eki kanıtlayıcı belgeler üzerinde gerçekleştirilir. Ödeme emri (ödeme emri belgesi) aşamasındaki kontrol ise harcama talimatını veren ve ödeme emri belgesini imzalayan harcama yetkilileri tarafından ifa edilir. Ayrıca, harcama sürecinin son aşamasında yani ödeme öncesinde yapılan kontrol ise muhasebe yetkilisi tarafından yapılır. Muhasebe yetkilileri de muhasebe birimine gönderilen ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde mevzuatta öngörülen kontrolleri yaparlar.

Bütçe gelirlerinin kontrol ve denetiminde, vergilerin ve diğer kamu gelirlerinin bütçede öngörülen tahminlere ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil edilmesinin sağlanması amaçlanır. Bu amaçla, gelirlere ilişkin işlemler üzerinde uygulama sırasında

[383] Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği, md. 427; Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md. 27; Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md. 8, 9, 10, 11, 12, 13.

veya uygulama sonrasında kontrol ve denetim yapılır. Gelirlerin kontrolünde, vergi ve diğer gelirlere ilişkin işlemlerin bütçede öngörülen tahminlere ve ilgili mevzuatına uygun bir şekilde yürütülmesi amaçlanır. Gelirler yönünden yapılan kontroller, gelirin tarhı, tahakkuku, tebliği ve tahsili aşamasında gerçekleştirilir. Genel kural böyle olmakla birlikte gelirin niteliğine göre bu süreç ve süreçte gerçekleştirilecek kontroller farklılık arz edebilir, bazı süreç ve kontroller iç içe geçmiş olabilir.

Mallara (taşınır ve taşınmazlar) ilişkin kontroller bakımından incelendiğinde, malların teslim alınması, muayene edilmesi, kabul edilmesi, gerekli kayıtlarının yapılması, taşınmazların tescili, tahsisi devri, satışı kiraya verilmesi, diğer ayni haklara konu edilmesi, kullanılması, kullanımının izlenmesi gibi çeşitli süreçlerde muayyen bazı kontrollerin gerçekleştirilmesi mümkündür.

Hazine işlemleri yönünden bakılacak olursa, kontroller, nakdin temin edilmesi, yer ve zaman bakımından denkleştirilmesi, idarelerin nakit ihtiyacının tespiti ve gerekli nakdin gönderilmesi, ödenek ve nakit münasebetinin kurulması gibi süreçler bakımından ayrıştırılabilir. Gelirler, hazine işlemleri ve mal yönetimi konularında uygulanan söz konusu idari ve mali kontrollerin yürütülmesinde çeşitli kurumlar ve bu kurumların görevlileri vazife üstlenmektedir.

c. Merkezi Kamu İdareleri Tarafından Yapılan Özellikli Bazı Kontroller

Bütçelerin uygulanması sırasında Maliye Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığının önemli fonksiyon ve görevleri bulunmaktadır. Bütçe uygulaması sırasında Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığı Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü de çeşitli şekillerde rol üstlenmekte, kanunen verilen görev ve yetkiler kapsamında kontrol olarak nitelendirilebilecek çeşitli faaliyetleri yürütmektedir. Bu itibarla, bütçe uygulaması sırasında bütçe ve hazine işlemleri, nakit yönetimi, kesin hesap ve muhasebe hizmetleri, yatırım programının uygulanması ve bu ödeneklerinin kullanımı gibi konularla ilgili mevzuatta öngörülen diğer konularda mezkur idarelerce yürütülen görev ve fonksiyonların genel manada bütçe kontrolü kapsamında mütalaa edilebilir.

Bunlardan, Maliye Bakanlığının bütçenin uygulanması safhasında üstlendiği görevler ve bu kapsamda kullandığı yetkiler geniş manada bütçe/harcama denetimi olarak nitelendirilmektedir.[384] Bu Bakanlığa 178 sayılı KHK, KMYKK, yılı merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer gider kanunlarıyla verilen görev ve yetkilerin niteliği göz önünde bulundurulduğunda bunların geniş manada bütçe denetiminin özel olarak da bütçe uygulamalarına ilişkin mali kontroller kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün bütçe uygulamasına ilişkin olarak yürüttüğü görevlerden kontrol yahut mali kontrol uygulamaları olarak tavsif edilebilecek görevleri şunlardır: 178 sayılı KHK'de yer alan;

- Bütçenin kalkınma planları ve yıllık programlarda belirlenen hedefler doğrultusunda ve takip edilen ekonomi ve maliye politikalarıyla uyumlu bir şekilde uygulanmasını sağlamak ve uygulamaya ait bütçe işlemlerini yapmak,

- Kamu idarelerinin ek ödenek ve ek bütçe taleplerini ve bütçe uygulamasına dair diğer kanun tekliflerini inceleyerek bunlardan uygun bulunanları tasarı haline getirmek,

- Bütçe uygulamasını yönlendirmek, ayrıntılı harcama programına ilişkin uygulamayı izlemek,

- Kamu harcamalarında tasarruf sağlanması, tutarlı, dengeli ve etkili bir bütçe politikasının yürütülmesi amacıyla kamu istihdam politikası ve giderlerle ilgili kanun, tüzük, kararname ve yönetmeliklerin uygulanmasını düzenlemek, standartları tespit etmek ve sınırlamalar koymak; bu hususlarda tüm kamu kurum ve kuruluşları için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapmak ve tedbirleri almak,

- Harcama politikalarını etkileyebilecek her türlü kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik tekliflerini inceleyerek bunlar hakkında Maliye Bakanlığı görüşünü hazırlamak,

- Yürürlükte bulunan mevzuatın mali hükümlerinin uygulanmasını yönlendirmek, bu konuda ortaya çıkacak her türlü meseleyi çözmek, tereddütleri gidermek,

---

[384] İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), **Kamu Harcamalarının Yönetim ve Denetimi**, Durmuş Öztek ve Toper Çağlayan (çev.), Ankara: Maliye Bakanlığı APK Kurulu Yayını, Başbakanlık Basımevi, 1989, s. 47.

- Teşkilat ve görev alanına giren işlemleri Bütçe Kontrolörleri vasıtasıyla incelemek ve denetlemek,

gibi görevleri bu cümleden sayılabilir. Ayrıca, anılan Genel Müdürlüğün bunların yanında bütçe ve gider kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak çeşitli kanunlarla verilen diğer görev ve yetkileri de bulunmaktadır. KMYKK ile de bütçe uygulamasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığına çeşitli görevler verilmiştir. Maliye Bakanlığının/Maliye Bakanının KMYKK'daki;

- Kanunda sayılan kamu maliyesi ilkelerinin* uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme,

- Kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında mali saydamlığın sağlanması amacıyla idarelerce yapılan düzenlemelerin ve alınan önlemleri izleme,[385]

- Gelir ve giderleri etkileyecek kanun tasarılarına ilişkin görüş verme,[386]

- Genel bütçeli idarelerin bütçe ödeneklerinin ayrıntılı harcama programına bağlama ve vize etme, ödenekleri serbest bırakma,[387]

- Kamu idarelerinin Maliye Bakanlığı bütçesindeki yedek ödenek tertibinden yaptıkları ödenek aktarma taleplerini inceleme, değerlendirme ve aktarma yapma,[388] bunun dışında merkezi yönetim bütçe kanunuyla verilen idare bütçeleri arasında ödenek aktarma ve eklemesi yapma,

- Merkezi yönetim bütçe kanunun uygulanmasına ilişkin olarak ilgili mevzuatla belirlenmiş konularda uygulamaları düzenlemek üzere gerekli önlem alma, standartları belirleme, sınırlama koyma, kamu istihdam politikasına yön verme, bütçe harcama ve gerçekleşmelerini izleme,

---

* KMYKK'da, kamu maliyesi ilkeleri arasında sayılan; kamu mali yönetiminin uyumlu bir bütün olarak oluşturulup yürütülmesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanması, kamu mali yönetiminde mali disiplinin sağlanması, kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçların karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması esası gibi ilkelerin (KMYKK, md. 5.) uygulanmasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca yapılacak düzenlemeler bütçe uygulamasındaki kontrol fonksiyonu kapsamında değerlendirilebilir.

[385] KMYKK, md. 7.
[386] KMYKK, md. 14.
[387] KMYKK, md. 20.
[388] KMYKK, md. 23.

ödeneklerin dağıtım ve kullanımını belirli esaslara bağlama ve bu hususlarda kamu idareleri için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapma; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden KMYKK nın 30 uncu maddesinde belirlenen bilgi ve belgeleri isteme ve bunlar üzerinden uygulamayı izleme, uygun harcama yapmayan kamu idareleriyle ilgili olarak gerekli önlemleri alma,[389]

görev ve yetkileri de bütçenin uygulanması safhasında bütçe uygulamalarıyla ilgili olarak icra edilen kontrol/mali kontrol fonksiyonu kapsamında değerlendirilebilir. Ayrıca, her yıl yürürlüğe konulan merkezi yönetim bütçe kanunuyla da bütçe uygulamalarına ilişkin olarak Maliye Bakanlığına/Maliye Bakanına muhtelif görev ve yetkiler verilmektedir.[390]

Diğer yandan, bütçe uygulaması sırasında Maliye Bakanlığının vizesine tabi tutulan mali karar ve işlemlerle ilgili olarak Bakanlıkça vize öncesinde yapılan işlemler, Bakanlığın uygun görüşünün alınması öngörülen hususlar ve ayrıca, gider kanunlarının tatbikiyle ilgili olarak idarelerce düşülen tereddütler üzerine Bakanlıktan istenen istişari görüş taleplerine verilen cevaplarla uygulamanın yönlendirilmesi de bu kapsamda değerlendirilebilir.

DPT Müsteşarlığı da, 540 sayılı KHK, KMYKK[391] ve diğer kanunlardan doğan görev ve yetkileri çerçevesinde bütçe uygulaması sırasında mali kontrol olarak nitelendirilebilecek bazı fonksiyonlar üstlenmektedir. Bakanlar Kurulunca her yıl yayımlanan "… Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar"la[392] DPT Müsteşarlığına verilen uygun görüş verme, karara bağlama, vize etme, izleme, revize etme, projelerde değişiklik yapma gibi görev ve yetkiler bu kapsamda mütalaa edilebilir.

Hazine Müsteşarlığı da (Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü) ayrıntılı harcama programları çerçevesinde gerekli nakdin temini ve bütçe ödeneklerinin öngörülen süreler içerisinde kullanılabilmesi için gerekli nakdin idarelere gönderilmesi, projelere dış kredi temin edilmesi, kredilerin

[389] KMYKK, md. 30.
[390] Örneğin; 2006 yılı için 5437 sayılı 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve eki cetvellerde Maliye Bakanına/Maliye Bakanlığına verilen görev ve yetkiler.
[391] KMYKK, md. 25.
[392] Örneğin, 19 Ekim 2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "2007 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar"la DPT Müsteşarlığına verilen görev ve yetkilere bakılabilir.

kullandırılması, kullanımların izlenmesi, değerlendirilmesi gibi konularda bütçe uygulaması sırasında bir nevi kontrol fonksiyonu üstlenmektedir.Bu görev ve yetki kullanımların bazılarının bütçe uygulamasına ilişkin özel nitelikli kontrol, mali kontrol uygulamaları olarak değerlendirilmesi mümkündür.

Sonuç itibariyle, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı ve DPT Müsteşarlığının bütçe uygulamasına ilişkin söz konusu görev ve yetkileri geniş manada kamu harcamalarına, merkezi yönetim bütçe uygulamalarına ilişkin olarak merkezi kamu idareleri tarafından icra edilen mali kontrol/kontrol faaliyetleri olarak kabul etmek gerekmektedir.

d. Uygulama Sırasında Teftiş Kurulları ve Denetim Birimleri Tarafından Yapılan Denetimler

Bütçenin uygulama sırasındaki idari denetim harcama sonrasında yapılmakla beraber bütçe uygulaması sırasında veya sonrasında da yapılabilmektedir. Bütçe işlem ve uygulamalarının hukuka uygunluk yönünden denetlenmesi, mali nitelikteki iş ve işlemlerin teftişi biçiminde gerçekleştirilen bu teftiş ve denetimler idarelerin teftiş ve denetim birimleri ile özel görev ve yetkileri bulunan merci ve birimler tarafından ifa edilmektedir. KMYKK uyarınca, iç denetim birimlerinin kurulması sonrasında harcama sonrası yasal uygunluk denetimi ile idarelerin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğuna ilişkin denetimler iç denetçiler tarafından yapılacaktır. Bütçenin uygulanması sırasında yapılan denetimler uygulama sonrasında (bütçe devresinin kapatılmasından sonra) yapılan denetimler başlığı altında incelendiğinden burada ayrıca yer verilmemiştir.

e. Sayıştay'ın Uygulama Sırasındaki Denetim Yetkisi

Özel görevli bir yargı mercii olan Sayıştay tarafından mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu uyarınca bütçenin uygulaması sırasında çeşitli kontrol ve denetimler (sözleşmelerin tescili, kadro ve ödenek vizeleri) yapılmakta idi. Sayıştay tarafından bütçe uygulaması sırasında vize ve tescil yoluyla gerçekleştirilen söz konusu ön denetimlerin yargısal bir niteliği olmadığı kabul edilmekte ve bu nedenle bu denetimler Sayıştay'ın yaptığı idari denetim olarak bütçenin idari denetimi

kısmında incelenmektedir.[393] Bununla birlikte, bazı kaynaklarda Sayıştay'ın yaptığı tüm kontrol ve denetim faaliyetlerinin yargı denetimi başlığı altında incelendiği görülmektedir.[394] Sayıştay'ın bütçenin uygulanması sırasında yaptığı denetimin yargı göreviyle bir ilgisi bulunmamaktadır.

Sayıştay'ın harcama öncesindeki görev ve fonksiyonları KMYKK ile yeniden düzenlenmiştir. Kamu mali yönetim reformuyla benimsenen yeni yaklaşımla Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilen harcama öncesi kontrollerin kaldırılması, bunun yerine harcama öncesinde yapılacak mali kontrollerin kamu idarelerinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde idarelerce gerçekleştirilmesi esası benimsenmiştir. Bu kapsamda, KMYKK ile Sayıştay'ın bütçe uygulaması sarısında, yani harcama öncesinde yaptığı kontrollere (ön denetim olarak da adlandırılmaktadır) son verilmiştir.[*] Bu itibarla, söz konusu yasal düzenlemeler gereğince Sayıştay KMYKK'da tanımlandığı şekliyle sadece dış denetim gerçekleştirmekle görevli olup, daha önce harcama öncesinde yaptığı kontroller kaldırıldığından Sayıştay tarafından bu şekilde bir kontrol veya denetim yapılmamaktadır.

Dolayısıyla, Sayıştay esas itibariyle bütçe uygulaması sonrasında dış denetim görevini ifa etmekte, kanunlarla kendisine verilen görevler yanında görevlilerin hesap ve işlemlerinin yargılamasını yapmaktadır. Sayıştay'ın uygulama sonrasında yaptığı denetim ve yargılama faaliyeti bütçe uygulaması sonrasında yapılan denetimler başlığı altında incelendiğinden burada belirtilmemiştir. Diğer yandan, harcamaların, Sayıştay tarafından harcama yapıldıktan sonra ancak bütçe devresi kapatılmadan önce aylık olarak incelemeye tabi tutulması mümkündür. Bu inceleme ve denetimlerin uygulama sırasında gerçekleştirilen denetimler olarak değerlendirilmesi olanaklı olmakla birlikte, Sayıştay'ın yaptığı denetimler harcama sonrasında gerçekleştirildiğinden bu denetimlerin bütçe uygulaması sonrasında yapılan denetimler başlığı altında incelenmesi daha uygun olacaktır.

f. Kamu İhale Kurumu Tarafından Yapılan İnceleme

4734 sayılı Kanunla bu Kanunla verilen görevleri yapmak üzere kurulan kamu tüzelkişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip olan ve

---

[393] Batırel, s. 111-112.; Edizdoğan, s. 266-268.; Coşkun, s. 259-261.
[394] Dikeç, s. 139-143.
[*] KMYKK'de 1050 sayılı Kanunun vize ve tescile ilişkin hükümlerine yer verilmemiş, ayrıca 832 sayılı Sayıştay Kanunun vize ve tescili düzenleyen hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Bu itibarla, 2005 yılından itibaren Sayıştay tarafından harcama öncesinde vize ve tescil yapılmamaktadır.

Maliye Bakanlığının ilişkili kuruluşu olan Kamu İhale Kurumuna, söz konusu Kanunla ihalenin başlangıcından sözleşmenin imzalanmasına kadar olan süre içerisinde idarelerce yapılan işlemlerde bu Kanun ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olmadığına ilişkin şikayetleri inceleyerek sonuçlandırmak görev ve yetkisi verilmiştir.[395] İdarelerin ihale işlemleriyle ilgili olarak Kamu İhale Kurulu (KİK) tarafından yapılan bu incelemenin bütçenin uygulanması sırasında gerçekleştirilen özellikli bir kontrol/denetim olarak değerlendirilebilir. İncelemenin niteliği ve bütçe uygulamasıyla ilişkisi idarelerin ihale işlemlerine ilişkin olan söz konusu incelemenin bütçe uygulaması sırasında yapılan kontrol ve denetimler cümlesinden sayılmasını gerektirmektedir. KİK'in yaptığı inceleme genel olarak bütçe uygulamalarına yönelik olmamakla birlikte 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamına giren mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin ihale işlemlerinin incelenmesi dolaylı olarak bütçe uygulamasına ilişkin bir kontrol faaliyeti olarak nitelendirilebilir.

Bu konuda öncelikle idareler tarafından yapılan incelemelere temas edilmesi uygun olacaktır. 4734 sayılı Kanuna göre[396], ihalelere ilişkin olarak istekliler tarafından evvela ihaleyi yapan idareye şikayette bulunulması icap etmektedir. İsteklilerce, sözleşme imzalanmadan idarelere yapılan şikayet başvuruları idarelerce incelenir ve gerekçeli bir karar verilir. İdareler, yaptıkları inceleme sonucunda şikayetleri haklı bulup düzeltici işlem yapabilir veya şikayeti yersiz bulabilir. Böylece, idare yapmış olduğu uygulamayı isteklilerin şikayeti üzerine gözden geçirip ihale mevzuatına uygunluk yönünden kontrol etmiş olur.

İdarelerce şikayet başvurusu üzerine Kanunda belirtilen süre içinde bir karar alınmaması veya alınan kararın uygun bulunmaması durumunda aday veya istekliler tarafından ihale işlemlerinin 4734 sayılı Kanun hükümlerine uygun olmadığı ve düzeltilmesi talebiyle sözleşme imzalanmadan önce KİK'e itirazen şikayet başvurusunda bulunulabilir.[397] Ayrıca, ilgililer KİK'in nihai kararları üzerine yargıya (idari yargı) da başvurabilirler.[398] Böylece, KİK kararları ve dolaylı olarak idarelerin işlemleri hukuka uygunluk yönünden mahkemeler tarafından da denetlenmiş olur.

[395] 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, md. 53.
[396] 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, md. 55.
[397] 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, md. 56.
[398] 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, md. 57.

Kamu İhale Kurulu, Kuruma gelen itirazen şikayet başvurularıyla ilgili olarak; 1) İdare tarafından düzeltme yapılması yoluyla giderilebilecek ve ihale sürecinin kesintiye uğratılmasına gerek bulunmayacak durumlarda, düzeltici işlemi belirleyebilir; 2) İhale sürecinin devam etmesine engel oluşturacak ve düzeltici işlemle giderilemeyecek 4734 sayılı Kanuna ve ilgili mevzuatına aykırı bir durumun tespit edilmesi halinde, ihale işlemlerini iptal edebilir; yahut 3) İtirazen şikayet başvurusunun uygun bulunmadığını belirleyebilir. Kanunda öngörülen durumlarda kesin karar verilinceye kadar ihale sürecinin durdurulması da mümkündür.[399] Kanun gereği, KİK'e yapılması gerekli itirazen şikayet, dava açılması öncesinde kullanılması zorunlu bir başvuru yoludur.

Diğer yandan, KİK Başkanlığı da itirazen şikayet yolu dışında 4734 sayılı Kanun kapsamındaki ihalelere ilişkin olarak kamuoyuna yansıyan ciddi ve somut nitelikteki ihale mevzuatına aykırılık iddialarından gerekli görülenlerin incelenmesini isteyebilir.[400] Bu yolla, isteklilerce Kuruma itirazen şikayet başvurusu yapılmamış olsa bile KİK incelemesi yapılabilmektedir. Bu şekilde incelenen iddiaların yerinde bulunması halinde ilgili idareye ve/veya Cumhuriyet Savcılığına bildirim kararı verilir.

4734 sayılı Kanunla ihdas edilen KİK incelemesi yoluyla, Kanun kapsamına giren idarelerin mal ve hizmet alımları ile yapım işlerine ilişkin ihale işlemlerinin 4734 sayılı Kanun ve ilgili mevzuata uygunluk yönünden incelenmekte ve bu suretle, hukuka uygunluk kontrolü/denetimi yapılmaktadır. İhaleyle yapılan kamu harcamalarının nisbi büyüklüğü ve tutarı göz önünde bulundurulduğunda ve ihale işlemlerinin bütçe uygulamaları/işlemleriyle ilgisi dikkate alındığında KİK tarafından yapılan bu incelemenin bütçe uygulaması sırasında icra edilen sui generis bir bütçe kontrolü veya denetimi olduğu söylenebilir.

2. Bütçe Uygulaması Sırasındaki Yargı Denetimi

Bütçenin yargısal denetimi bütçe uygulamalarına ilişkin iş ve işlemlerin hukuka uygunluk yönünden yargı organları tarafından incelenip karara bağlanmasıdır. Yargı denetimi idari denetim ve yasama denetimden farklı olarak resen harekete geçmez. Yargı denetimi uyuşmazlığa taraflardan birisinin başvurusu üzerine gerçekleştirilen bir denetim olup, hukukilik

[399] 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, md. 56.
[400] İhalelere Karşı Yapılacak İdari Başvurulara Ait Yönetmelik, md. 26.

denetimi niteliği taşır.[401] Bütçenin uygulanması sırasındaki yargı denetimi idari ve adli yargı organları tarafından yapılmaktadır. Bütçe uygulaması sırasında ve sonrasında Sayıştay dışında idari yargı mercilerince de yargı denetimi icra edilmektedir.

a. İdari Yargı Tarafından Yapılan Denetim

İdari yargı organlarınca idarenin bütçe uygulamalarına ilişkin işlem ve eylemleri üzerinde gerçekleştirilen bu denetim esası itibariyle bir yargılama faaliyetidir. Kamu idarelerinden alacaklı olan hak sahiplerinin çeşitli amaçlarla idare aleyhine dava açmaları durumunda dava konusu işlemin hukuki denetimi yetkili mahkeme tarafından yapılacaktır. Böylece, bütçenin uygulanması sırasında idari yargı organları tarafından da bir denetim gerçekleştirilmiş olacaktır.

2575 sayılı Danıştay Kanunu uyarınca, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme mercii olan Danıştay, anılan Kanunda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlar, ayrıca, idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararları ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar, ayrıca 2575 sayılı Kanun ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapar.[402] 2575 sayılı Kanun uyarınca Danıştay'ın görev kapsamına girip bütçe uygulamasına ilişkin olan idari işlem, eylem ve kararlar Danıştay tarafından incelenip karara bağlanır. Bu yönüyle bütçe uygulamalarının hukuka uygunluğu Danıştay tarafından denetlenmiş olur. Danıştay'ın bu görevi sadece giderlere ilişkin işlem, karar ve eylemlerle olmayıp gelirlere, mal yönetimine ve diğer mali nitelikteki işlemler de yargı konusu edilebilir.

Öte yandan, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca bu Kanunla verilen görevleri yerine üzere kurulmuş bulunan bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri tarafından da bütçe uygulaması sırasında yargı denetimi yapılabilmektedir.[403]

---

[401] Tekin Akıllıoğlu, "İdari Yargı ve Danıştay Denetiminin Etkinliği", **1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**, Ankara: Maliye Bakanlığı APK Kurulu Yayınları, 1990, s. 95.
[402] 2575 sayılı Kanun, md.23, 24, 25.
[403] 2576 sayılı Kanun, md. 1, 5, 6.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda idari eylem ve işlemlerle ilgili olarak tanımlanan iptal ve tam yargı davaları ve özellikli davalar (idari sözleşmelere ilişkin uyuşmazlıklar) yukarıda sözü edilen kanunlarda yer alan görev ve yetkiler çerçevesinde Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri tarafından incelenir.[404] Böylece, gelir, gider, mal ve diğer idari ve mali işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğu idari yargı mercilerince incelenerek karara bağlanır ve bu manada bir yargı denetimi icra edilmiş olur. Bununla birlikte, idari yargı mercileri tarafından yapılan bu denetim sınırlıdır. Ancak, idareler ile hak sahipleri veya ilgililer arasında bir uyuşmazlık çıkması ve bu uyuşmazlığın idari yargı mercilerine götürülmesi durumunda gerçekleştirilebilir.

Burada Danıştay ile Sayıştay arasındaki karar uyuşmazlıklarına ilişkin düzenlemelere de değinilmesi uygun olacaktır. Anayasa ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu gereğince, vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararları esas alınır.[405] Kanuna göre, vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevlere ilişkin bir işlem dolayısıyla aynı mevzuatın yorumunda, Sayıştay'ın ve Danıştay'ın kesinleşmiş kararları arasında uyuşmazlık bulunduğu hakkında, ilgililerin başvuruları üzerine uyuşmazlığın bulunduğu tespit edilirse, Sayıştay kararı yargılamanın iadesi yoluyla görüşülerek uyuşmazlık Danıştay kararı doğrultusunda giderilir. Şayet, uyuşmazlığın bulunmadığı hakkındaki Sayıştay kararına karşı ilgililerce Danıştay'a başvurulduğu takdirde, Sayıştay'ca bu hususa ilişkin Danıştay kararına uyulur.

b. Adli Yargı Tarafından Yapılan Denetim

Bütçe uygulaması ve sonrasında bazı uyuşmazlıklar bakımından adli yargı mercileri tarafından da denetim yapılması söz konusu olmaktadır. Bütçe uygulaması sırasında idareler ile hak sahipleri arasında çıkan bazı ihtilafların idari yargı mercileri yerine adli mahkemelerde görülmesi gerekmektedir. Özel hukuk alanına giren uyuşmazlıkların çözüm mercii adli yargı olduğundan bu tür uyuşmazlıkların çözümü konusunda adli mahkemeler görevli ve yetkilidir. Bu durumda, bütçe uygulaması sırasında

[404] 2577 sayılı Kanun, md. 2.
[405] T.C. Anayasası, md. 160, 832 sayılı Kanun, ek md. 3.

istisnai de olsa adli mahkemeler de görev almakta ve idarenin iş ve işleminin hukuki denetimi gerçekleştirilmektedir.

Örneğin, bir kamu idaresi ile yüklenici arasında 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu hükümleri çerçevesinde imzalanıp yürürlüğe konulan sözleşmenin uygulanması sırasında idare ile yüklenici arasında çeşitli nedenlerle ihtilaf doğması, sözleşme konusu işin tasfiye edilmesi veya sözleşmenin feshi gibi durumlarda tarafların konuyu adli yargı mercilerine intikal ettirmesi mümkündür. Bu gibi durumlarda uyuşmazlık adli yargı mercilerince karara bağlanacağından bütçe uygulamasına taalluk eden bu nevi tasarruflar/işlemler konusunda adli mahkemelerce denetlenmiş ve ilgili hukuk kuralları çerçevesinde neticeye bağlanmış olacaktır.

Adli yargı ilk derece mahkemeleri ile bölge adliye mahkemelerinin kuruluş, görev ve yetkilerini düzenleyen 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun uyarınca kurulan sulh hukuk ve asliye hukuk mahkemeleri ile duruma göre özel kanunlarla kurulan diğer hukuk mahkemeleri de bütçe uygulamalarıyla ilgili olarak idareler ile hak sahipleri arasındaki özel hukuk alanına giren uyuşmazlıkları inceleyerek karara bağlarlar. 5235 sayılı Kanun uyarınca[406] bölge adliye mahkemeleri ve 2797 sayılı Kanun gereğince[407] de Yargıtay söz konusu kanunlardaki hükümler çerçevesinde ilk derece mahkemelerce verilen ve kesin olmayan kararları inceleyip karara bağlarlar. Böylece, bu yargı mercilerince de ikincil olarak bir yargı denetimi gerçekleştirilmiş olur.

3. Bütçe Uygulaması Sırasındaki Yasama Denetimi

Hükümet sistemi ne olursa olsun, bütün temsili rejimlerde parlamentoların, kanun yapma, hükümeti denetleme ve devlet bütçesini kabul etme gibi üç temel fonksiyonları vardır.[408] Parlamentonun genel olarak hükümeti denetleme, özel olarak da bütçeyi kabul etme ve denetleme yetkisinin önemi açıktır. Bütçe hakkının bir gereği olarak parlamento bütçe uygulaması sırasında ve uygulamadan sonra gerek genel denetim araçlarını (soru, gensoru, meclis araştırması gibi) kullanmak suretiyle gerekse de bütçeye ilişkin özel mekanizmaları (Sayıştay denetimi, kesin hesap

[406] 5235 sayılı Kanun, md. 33.
[407] 2797 sayılı Kanun, md. 13.
[408] Özbudun, s. 267.

kanunları, bütçeye ilişkin kanun tasarıları) işleterek ve bunların sonuçlarını değerlendirerek bir denetim yapar.

Yasamanın yürütme üzerindeki denetimi, pozitif hukukun getirdiği bir zorunluluktur. Yasama organı hukuk devletinin gereği olarak da yürütmeyi denetleme gereksinimi duyar.[409] Bütçe uygulamaları bu denetim gereksiniminin arttığı ve bir zorunluluk halini aldığı bir keyfiyete haizdir. Yasama organının çeşitli kamu hizmetlerinin ve görevlerin ifa edilmesi amacıyla yürütme organına tahsis ettiği kaynakların amacına uygun, öngörüldüğü biçimde ve ilgili kurallara riayet edilerek kullanılıp kullanılmadığı ancak yapılacak denetimle ortaya çıkartılabilir. Bu denetim yürütme organının kendi içinde yaptığı idari denetim ve ayrı bir kuvvet olan yargı tarafından icra edilen yargı denetimi biçiminde gerçekleştirilecek olmakla birlikte, bütçe kanununu onaylamak suretiyle yürütmeye yetki ve izin veren merciin-yasama organının- yapacağı denetim ayrı bir nitelik ve ehemmiyet taşımaktadır. Yasama denetiminin bu keyfiyeti ve önemi hem bütçe uygulaması sırasında hem de uygulama sonrasında yasama organınca çeşitli denetimlerin yapılması gereğini ortaya çıkarmıştır. Yasama organı tarafından bütçe uygulamasıyla ilgili olarak yapılan bu faaliyetler yasama denetimi olarak adlandırılmaktadır.

Yönetimin denetimi için yasama organının elinde çok çeşitli araçlar bulunmaktadır. Yasama organı yasaları yaparken, değiştirirken veya yürürlükten kaldırırken, bütçe sistemi çerçevesinde ödenekleri dağıtırken veya bu ve benzeri konular üzerinde görüşmeler yapılırken yönetsel organları denetleme olanağına sahiptir.[410] Yasama organı bu denetimi bizzat kendisi yaptığı gibi (ihtisas komisyonları: Plan ve Bütçe Komisyonu-KİT Komisyonu-Dilekçe Komisyonu; özel görevli komisyonlar, genel kurul) bu konuda özel görevli kuruluşlardan (Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu) da yardım alabilmekte, ayrıca bunlara (Sayıştay) özel bazı inceleme ve denetimlerde yaptırabilmektedir.

Türkiye'de bütçenin yasama denetimi TBMM tarafından T.C. Anayasası, TBMM İçtüzüğü, KMYKK ve diğer ilgili kanunlar çerçevesinde yapılmaktadır. TBMM, bütçeyi iki şekilde onar. Birincisi, bütçede gösterilen ödenek tahminleri ile gelir tahminlerini bütçe kanunu ile onar. İkinci olarak,

---

[409] M.Akif Özer, "Parlamentolar ve Denetim Fonksiyonları" **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 33, (Nisan-Haziran 1999), s.30.
[410] Köse, Denetim ve Demokrasi, s. 67-68

bütçede gösterilen kamu harcama ve gelirlerinin kesin sonuçlarını ise kesin hesap kanunu ile tasdik eder. Dolayısıyla, bütçeyi ex ante ve ex post denetime tabi tutmuş olur.[411] Bütçenin yasama denetimi esas olarak uygulamadan sonra yapılmakla birlikte, sınırlı da olsa bütçe uygulaması sırasında da icra edilebilmektedir. Bu konuda takdir yetkisi yasama organınındır. Yasama faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında bütçe uygulamalarına ilişkin olarak denetim yollarının işletilmesi suretiyle denetim yapılması mümkündür.

Ancak, yasama organının bütçe uygulamalarını uygulama sırasında denetlemesi zorunlu ve düzenli bir nitelik taşımaz. Oysa idari denetim ve Sayıştay denetimi belli süreler ve yöntemler içinde düzenlilik ve süreklilik gösterir. Yasama organı ise, uygulama sırasında kendi çalışma kuralları içinde sadece gerekli gördüğü durumlarda denetim yapar. Bu denetim, bütçelerin uygulanması görevini üstlenmiş bulunan bakanların Anayasa gereğince parlamentoya karşı taşıdıkları sorumluluktan doğar.[412] Yasama organı uygulama sırasında, yani mali yıl içinde yaptığı denetimi gerekli görülen hallerde yapar. Bu nedenle, bu denetim zorunlu ve düzenli bir nitelik taşımaz.[413]

Yasama organının (parlamentonun) idareyi denetlemesi çeşitli şekil ve vasıtalarla olur. Yasama organının yürütme organını yani daha doğru deyimle hükümeti denetlemesi ile idare dolaylı olarak denetlenmiş olur. Belirli niteliği ile bu denetim yolunun amacı siyasidir, siyasi maksada hizmet eder. Cezai ve mali sorumluluk Meclis soruşturması ile ortaya çıkmakla beraber, siyasi denetim herhalde birinci planda göze çarpar.[414] Yasama organı bu denetimi Anayasada tanımlanan bilgi edinme ve denetim yolları vasıtasıyla ve kanunlarda öngörülen diğer özel bazı usullerle icra eder.

TBMM, bütçe sürecinde yürütme organını doğrudan ve dolaylı olmak üzere iki şekilde denetlemektedir. TBMM'nin yürütme üzerindeki doğrudan denetimi, bilgi edinme ve denetim yollarıyla gerçekleştirilir. Bunun yanı sıra kamu harcamalarına, gelirlerine, malları ve borçlarına ilişkin kanunu düzenlemeler yapılması ve bütçe kanunlarının görüşülmesi gibi doğrudan denetim yöntemlerine de başvurulmaktadır. TBMM, yürütme organı

[411] Batırel, s. 5.
[412] Bulutoğlu-Kurtuluş, s. 230-231.
[413] Dikeç, s. 146.
[414] Eroğlu, s. 302-303.

üzerindeki dolaylı denetimi ise kendisi adına denetim yapma yetkisi olan Sayıştay aracılığıyla yürütür.[415]

Anayasanın, 105 ve 112 inci maddeleri uyarınca bakanların TBMM'ye karşı sorumlulukları bulunmaktadır. TBMM'nin uygulama sırasında yaptığı bütçe denetimi, bakanların Anayasadaki bu sorumluluklarına dayanır. Bu bakımdan yasama organı üyeleri, bütçenin uygulanması sırasında, yani bütçe yılı içinde, bütçenin uygulanma şekli hakkında bazı bilgilerin açıklanmasını herhangi bir bakandan soru ile isteyebilir. Bu konuda ayrıca gensoru açılabilir. Şüphesiz bu nedenle de yasama organında yapılacak olan görüşmelerde bütçenin nasıl uygulanmakta olduğu sorulur ve kanuna aykırı haller varsa, bunların açıklanması istenir ve dolayısıyla bütçe denetlenmiş olur.[416] TBMM, soru ve gensoru dışındaki genel görüşme, Meclis araştırması ve Meclis soruşturması yoluyla da denetim yapabilir. Son yıllarda yolsuzluk ve usulsüzlüklerle ilgili olarak TBMM tarafından araştırma komisyonu kurulması ve bu komisyonlar marifetiyle araştırma yapılması yolu yaygın kullanılan bir yöntem olmuştur.

Diğer yandan, 2003 yılında Sayıştay Kanununda yapılan değişiklikle[417] TBMM araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden TBMM Başkanlığının talebi üzerine talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla Sayıştay denetimine tabi olup olmadığına bakılmaksızın tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemlerinin Sayıştay'a denetlettirilebilmesine imkan tanınmıştır. Sayıştay tarafından TBMM Başkanlığının talebi üzerine yapılan bu denetimlerin sonuçları ilgili komisyonlarda değerlendirilmek üzere TBMM Başkanlığına sunulmaktadır. Bu yöntemde de son birkaç yıldır kullanılmaya başlanan bir denetim yolu olmuştur.

Bunların yanında, ek bütçeye ilişkin kanun tasarılarının, gelir ve giderlere, taşınır ve taşınmaz mallara ilişkin mali nitelikteki kanun tasarılarının yasama organında görüşülmesi sırasında da denetim yapılabilir. Bu konuda ihtisas komisyonu olarak PBK önemli bir fonksiyon ve görev üstlenmektedir.[418] Anayasa ve TBMM İçtüzüğü gereğince gelir ve giderlere

[415] DPT Müsteşarlığı ÖİK Raporu, s. 86-87
[416] Erginay, s. 252.
[417] 30/07/2003 tarih ve 4963 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle Sayıştay Kanununa ilave edilen ek 12 nci madde.
[418] Parlamenter bütçe denetimlerinde yasama ile yürütme ilişkileri ve parlamenter bütçe denetimi bağlamında plan ve bütçe komisyonlarının işlevi hakkında bkz: Arın, Parlamenter

ilişkin, daha doğrusu bütçeye ve mali konulara ilişkin tasarı, teklif veya kanun hükmünde kararnameler esas veya duruma göre tali komisyon olarak bu komisyonda görüşülür ve karara bağlanır. Bütçe uygulamasına ilişkin tüm kanun tasarı ve teklifleri ile kanun hükmünde kararnamelerin PBK'da görüşülmesi bu komisyon tarafından etkin bir yasama denetimi yapılabilmesine imkan sağlamaktadır. Ayrıca, TBMM Genel Kurulu da PBK tarafından karara bağlanmış tasarı ve teklifleri görüşüp, kabul veya ret ederek bu konuda bir yasama denetimi icra eder.

Bundan başka, uygulama sırasında Sayıştay tarafından 832 sayılı Sayıştay Kanunu uyarınca TBMM'ye sunulan raporlar çerçevesinde de denetim yapılabilmektedir. Nihayet, TBMM, bütçe uygulamaları üzerinde Dilekçe Komisyonu marifetiyle de kamuyla ilgili olarak TBMM'ye gönderilen dilek ve şikayetleri incelemek suretiyle bir denetim yapabilir.[419]

D. Bütçe Uygulaması Sonrasında Yapılan Denetimler

Bu denetimler bütçe uygulamasının tamamlanmasından sonra yapılan faaliyetlerdir. Uygulama sırasında yapılan farklı olarak bütçe işlemleri gerçekleştirildikleri anda değil, işlemin meydana geldiği andan muayyen bir süre sonra ifa edilir. Bu denetimler bütçe hesap ve işlemleri, muhasebe kayıtları ve ödeme evrakı üzerinde yapılır.

1. İdari Denetim

Bütçenin uygulanması sonrasında geçmişe dönük olarak denetim yapılması mümkündür. Bu denetim, idarelerin teftiş ve denetim birimleri ile özel görevli denetim mercileri tarafından ifa edilir. 3046 sayılı Kanun[420], bakanlıkların ve diğer idarelerin kuruluş kanunları ve özel kanunlar çerçevesinde bütçe uygulamalarına ilişkin faaliyet ve işlemler teftiş kurulları ile diğer denetim birimleri tarafından teftiş edilir, denetlenir. Bu teftiş ve denetimlerin niteliği, kapsamı, usulü kurumların yapısına ve denetim birimlerinin üstlendikleri fonksiyonlar, konuya ilişkin yasal ve idari düzenlemeler ile gelenekleri çerçevesinde farklılık arz etmektedir. Teftiş ve denetimler harcamanın yapılmasından sonra ancak bütçe devresinin kapanmasından önce (yıl içinde) yapıldığı gibi, bütçe devresinin

---

Bütçe Denetimi-Plan ve Bütçe Komisyonu: Bütçe Reformları Üzerine Karşılaştırma.; Falay, Parlamenter Bütçe Denetimi ve Bütçe Komisyonu: Türkiye'deki İşleyiş.

[419] T.C. Anayasası, md. 74, TBMM İçtüzüğü, md. 115-117, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun, md. 8.

[420] 3046 sayılı Kanun, md. 23.

kapanmasından sonra geçmişe dönük olarak da yapılabilmektedir. Aşağıda böyle bir ayrıma gidilmeksizin bütçenin idari denetimini yapan kurum ve aktörler belirtilmiştir.

a. KMYKK Öncesi Uygulama

Bütçe uygulaması aşamasında yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülen mali ve mali olmayan kontrol faaliyetleri yanında denetim birimleri tarafından ayrıca uygulama sonrasında teftiş/denetim de yapılmaktadır. Kamu idarelerinin teftiş ve denetim birimleri tarafından harcamalar üzerinde yasal uygunluk denetimi yapılmakta, diğer yandan iş ve işlemlerin teftişi de gerçekleştirilmektedir. Merkez ve taşradaki bazı makamlar tarafından (bakan, müsteşarlık, genel müdürlük, il müdürlüğü) denetim elemanları marifetiyle genel denetim/teftiş yaptırılabileceği gibi mali iş ve işlemlere yönelik olarak münhasıran harcama sonrası yasal uygunluk denetimi yaptırılması da mümkündür.

Ancak, Türkiye'de Maliye Bakanlığı dışındaki bakanlık ve diğer idareler bünyesindeki teftiş ve denetim birimlerinin bütçe uygulamalarına ve gelirlerin tahsili, giderlerin yapılması ve malların yönetimine ilişkin mali işlemlerle ilgili olarak sistematik ve sürekli olarak bir denetim yapıldığı söylenemez. Mali denetim olarak da adlandırılan bu denetim teftiş kurulları ve denetim birimlerince kesintili ve sınırlı olarak gerçekleştirilmekte, daha çok genel idari teftişlerle yolsuzluk ve usulsüzlüklere, şikayet ve ihbarlara yönelik olarak yürütülen inceleme ve soruşturmalara ağırlık verilmektedir.[421] Genel teftiş/denetimler kapsamında sınırlı olarak harcamalara yönelik olarak teftiş/denetim yapılmakla birlikte bunun bazı teftiş ve denetim birimleri hariç olmak üzere çok sınırlı kaldığı görülmektedir.

Bu anlamda, KMYKK'nın yürürlüğe girmesinden önce, kamu harcamalarına ilişkin mali denetimin esas olarak Maliye Bakanlığı merkez denetim elemanları (Maliye Müfettişleri, Bütçe Kontrolörleri, Muhasebat Kontrolörleri) ve defterdarlıklar bünyesindeki muhasebe denetmenleri tarafından gerçekleştirildiği söylenebilir. Bu denetimler kapsamında harcamalara ilişkin genelde yasal uygunluk denetimi gerçekleştirilmekte idi. Ayrıca, maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri tarafından gelir işlemlerine yönelik teftiş, denetim ve vergi incelemeleri, taşınmaz mallara yönelik olarak da Maliye Müfettişleri, Milli

[421] DPT Müsteşarlığı ÖİK Raporu, s. 102.

Emlak Kontrolörleri ve Milli Emlak Denetmenleri tarafından teftiş, denetim ve incelemeler yapılmaktadır. Bunun yanında, İçişleri Bakanlığı Mülkiye Müfettişleri ve Mahalli İdareler Kontrolörleri tarafından da mahalli idarelerin hesap iş ve işlemleri teftiş edilmekte idi.

b. KMYKK Sonrası Durum

KMYKK ile kamu idarelerinde gerçekleştirilecek denetim faaliyetinin niteliği, muhteva ve usulü, denetimi yapacak kurum ve aktörler, bunların görev, yetki ve fonksiyonları yeniden düzenlenmiştir.[422] Bu kapsamda söz konusu Kanunla Maliye Bakanlığının genel ve mülga katma bütçeli idareler üzerindeki, İçişleri Bakanlığının da mahalli idareler üzerindeki mali denetim yetkisi (5018 sayılı Kanun ve mahalli idarelerin kuruluş ve görevlerine ilişkin kanunlarla) yeniden düzenlenmiş ve sınırlandırılmıştır. Ayrıca, tüm kamu idarelerindeki teftiş ve denetim birimlerinin görev ve fonksiyonları da bu kapsamda zımnen değiştirilmiştir.

KMYKK ile kamu idarelerinde iç ve dış denetim yapılacağı, iç denetimin idarelerin üst yöneticileri tarafından atanan iç denetçiler tarafından ifa edileceği öngörülmüştür.[423]

KMYKK,[424] Maliye Bakanlığına bağlı olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu teşkil edilmesini öngörmekle beraber, bu Kurulun fonksiyonu iç denetim konusunda merkezi uyumlaştırmayı sağlamak olup, idarelere yönelik olarak denetim yapma görev ve yetkisi bulunmamaktadır. Kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek üzere bağımsız ve tarafsız bir organ olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu KMYKK'nın 67'nci maddesinde sayılan görevlerle bu maddeye istinaden yürürlüğe konulan İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikteki görevleri yürütecektir.[425]

KMYKK ile idarelerin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak, harcama sonrasında yasal

[422] KMYKK, md. 63, 64, 65, 66, 67, 75, 77.
[423] KMYKK çerçevesinde bütçenin idari denetimi için bkz: Ahmet Kesik, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, 94-114.
[424] KMYKK, md. 66, 67.
[425] Kurulun yapısı ve yürüttüğü çalışmalar için bkz: Hasan Gül, "İç Denetim Koordinasyon Kurulu", **İç Denetim Dergisi**, Sayı: 12, (Yaz 2005), s. 48.

uygunluk denetimi yapmak ve idarelerin 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 önerilerde bulunmak görevi ile diğer bazı görevler idarelerin iç denetçilere verilmiştir.[426]

Bu itibarla, idarelerde iç denetim birimlerinin kurulmasıyla söz konusu görevler çerçevesinde bütçe uygulamalarına, kaynak kullanımına ve mali yönetim ve kontrol sistemine ilişkin hukuka uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, sistem denetimi ve bilgi teknolojisi gibi denetimlerin iç denetçiler tarafından yapılması öngörülmektedir.[427]

Diğer yandan, gelir denetimiyle ilgili olarak Maliye Bakanlığı denetim elemanlarından; maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve vergi inceleme yetkisine haiz olan diğer görevliler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca bütçe uygulaması sonrasında mükellefler nezdinde vergi incelemesi görevini yürütmektedir. Bunlardan, Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri ise Gelir İdaresi Başkanlığının ilgili birimlerinin iş ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş ve soruşturma görevlerini de yürütmektedirler. Ayrıca, taşınmazların yönetimi ve kullanımı konusunda Maliye Müfettişleri, Milli Emlak Kontrolörleri ve Milli Emlak Denetmenleri yapmaktadır.[428]

Bütçe uygulaması sırasında, harcama/ödeme sonrasında yapılan denetimler esas olarak idarelerin denetim birimleri tarafından gerçekleştirilecek olmakla birlikte anayasal ve yasal düzenlemeler çerçevesinde Cumhurbaşkanına bağlı Devlet Denetleme Kurulu[429], Başbakanlığa bağlı Başbakanlık Teftiş Kurulu[430] tarafından da kamu idarelerinde bütçe uygulamalarıyla ilgili olarak uygulama sonrasında teftiş, denetim, inceleme, araştırma yapılması mümkündür. Ayrıca, Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığının yetkili denetim elemanları da KMYKK'daki[431] koşulların varlığı halinde bu Kanunda belirtilen çerçevede kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve

[426] KMYKK, md. 64.
[427] İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md. 8.
[428] 178 sayılı KHK.
[429] T.C. Anayasası, md. 108, 2443 sayılı Kanun, md. 2.
[430] 3056 sayılı Kanun, md.2, 20.
[431] KMYKK, md. 75 ve 77.

işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş edebilir. Keza, kamu iktisadi teşebbüslerinin idari denetimi ise 72 sayılı KHK uyarınca Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu[432] tarafından yapılır.

Bundan başka, idarelerin iç denetim birimi dışındaki teftiş ve denetim birimleri tarafından da bütçe uygulamasına ilişkin inceleme, araştırma, soruşturma ve duruma göre denetim yapılabilecektir. Fakat iç denetim faaliyetinin uygulanmaya başlanması sonrasında mevcut teftiş ve denetim birimlerinin harcama sonrası yasal uygunluk denetimi yapıp yapamayacakları hususu çok açık değildir. Bakanlıkların kuruluş ve teşkilatını düzenleyen 3046 sayılı Kanun, idarelerin teşkilat yasaları ve diğer özel kanunlarda yer alan teftiş ve denetim birimlerinin kuruluş, görev ve yetkilerine ilişkin düzenlemeler KMYKK ile açıkça ilga edilmediğinden bu konudaki görevlerin devam etmekte olduğu anlaşılmaktadır.

2. Yargı Denetimi

Bütçe devresinin kapanmasından sonra da bütçe uygulamalarına, mali iş ve işlemlere ilişkin yargı denetimi yapılabilmektedir. Yargı denetimi, devletin mal ve mülküne ilişkin hesapların incelenmesi ve bunlarla ilgili memurların hesaplarının yargılanmasıdır.[433] Bütçe uygulaması sonrasındaki yargı denetimi esas olarak bir dış denetim/yüksek denetim kurumu olan ve yasama organı adına denetim yapan Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Gider ve gelirler ile taşınır ve taşınmazlarla ilgili idari tasarruflar, işlem ve eylemlerle ilgili olarak duruma göre, adli ve idari yargı mercilerinin de yargısal bir denetim icra etmesi mümkündür. Ancak, bütçe uygulaması sonrasında esas yargı denetimi Sayıştay tarafından yapıldığından bu bölümde idari ve adli yargı mercileri tarafından yapılan yargısal denetim faaliyetine yer verilmemiştir.[*]

a. Sayıştay Denetimi

Yargı denetimi, Sayıştay tarafından, devletin mal ve mülküne ilişkin hesapların incelenmesi ve bunlarla ilgili memurların hesaplarının yargılanmasıdır.[434] Bütçenin yargısal denetimi, esas itibariyle Sayıştay

[432] 72 sayılı KHK, md. 4.
[433] Gülay Coşkun, Devlet Bütçesi, s. 262.
[*] Bütçe uygulaması sonrasında idari ve adli yargı mercilerince yapılan yargısal denetim uygulama sırasında yapılan denetimlerden farklı değildir. Bütçenin uygulanması sırasında adli ve idari yargı mercilerince yapılan yargısal denetim yukarıda incelendiğinden burada tekrar belirtilmemiştir.
[434] Erginay, s. 249.

tarafından uygulamadan sonra sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde yapılmaktadır. Sayıştay'ın yargılama faaliyeti, hesap ve işlemlerin hukuka uygunluğunun tespiti ile sorumluların sorumluluklarını ve sorumluluk derecelerini kapsamaktadır. Başka bir deyişle, Sayıştay'ca verilen hükümler hem sayman[435] hesabına dahil işlemlerin hukuka uygun olup olmadığını hem de hukuka uygun bulunmayan işlemlerin sorumluları üzerindeki hukuki sonuçlarını göstermektedir.[436]

(1) Sayıştay'ın Görev ve Fonksiyonları

Bütçenin yargısal denetim görevi Anayasayla Sayıştay'a verilmiştir. Ancak, Sayıştay'ın fonksiyon ve görevleri bütçenin yargısal denetimiyle sınırlı olmayıp, bunun dışında da çeşitli görevleri bulunmaktadır. Klasik sınıflandırma uyarınca yargı denetimi sayman hesapları üzerinde yürütme organı dışında kalan Sayıştay tarafından yapılan denetimleri kapsamaktadır. Sayıştay tarafından yapılan denetimler iki yönlüdür. Bir yönüyle sayman hesaplarını yargılamak suretiyle kazai bir fonksiyon icra edilmektedir. İkinci yönüyle de yapılan denetimler sonucunda parlamentonun bütçe denetimini gereği gibi gerçekleştirebilmesine imkan ve zemin sağlamakta ve bu suretle parlamentoya yardımcı olunmaktadır.

Anayasaya göre, Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi[*] kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.[437] 2005 yılında yapılan anayasa değişikliğiyle, mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması görevi de Sayıştay'a verilmiştir.[**] Sayıştay'ın görev ve yetkisi 832 sayılı Sayıştay Kanunu ile düzenlenmiştir.

---

[435] Sayıştay yargılamasında "sayman" ibaresinin, 5018 sayılı Kanunda yer alan hükümler ve TBMM'de görüşülmekte olan Sayıştay Kanun Teklifinde öngörülen düzenlemeler çerçevesinde "sorumlular" (mali yönetim ve kontrol sisteminde, harcama sürecinde görev alanlar) olarak anlaşılması gerekir.

[436] Hasan Baş, "Bütçe Harcamalarının Yargısal Denetimi", **Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri**, Eskişehir, 10-11 Haziran 1983, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları, 1984, s. 118.; Gülay Coşkun, Devlet Bütçesi, s. 277-278.

[*] Merkezi yönetim bütçesi kapsamına giren kamu idareleri 5018 sayılı Kanuna göre şunlardır: 1) Genel bütçeli idareler, 2) Özel bütçeli idareler, 3) Düzenleyici ve denetleyici kurumlar.

[437] T.C. Anayasası, md. 160.

[**] Söz konusu Anayasa değişikliği ve 5018 sayılı Kanun ve mahalli idare reformu kapsamında yapılan kanuni düzenlemeler öncesinde belediye ve il özel idarelerinin Sayıştay tarafından denetimi ve yargılanması 832 sayılı Sayıştay Kanununun geçici 8 inci maddesi uyarınca bu

Diğer yandan, KMYKK ile da Sayıştay tarafından yapılacak dış denetime ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.[438] Buna göre, Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

KMYKK'ya göre dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

1- 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,

2- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

suretiyle gerçekleştirilir. KMYKK hükümleri incelendiğinde, Sayıştay tarafından yapılacak denetimin; 1. Mali denetim, 2. Hukukilik denetimi, 3. Performans denetimi şeklinde gerçekleştirileceği görülmektedir.

Sayıştay'ın görevleri 1982 tarihli T.C. Anayasası, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleri çerçevesinde aşağıdaki başlıklar halinde belirtilebilir:

1. Kapsama dahil idarelerin gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerine ilişkin işlemlerini denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlamak.

2. Kapsama dahil idarelerde kaynak kullanımlarıyla ilgili olarak verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi (performans denetimi) yapmak.

3. Kesin hesap kanun tasarılarına ilişkin genel uygunluk bildirimlerini hazırlamak ve TBMM'ye sunmak.

Kanunla ilga edilen 16.06.1934 tarihli 2514 sayılı Divanı Muhasebat Kanununun konuya ilişkin hükümleri (68, 69, 70 ve 71 inci maddeler) çerçevesinde yürütülmekte idi. Sayıştay tarafından yapılan yargılamada Sayıştay'ın Genel Kurul Kararı gereğince İçişleri Bakanlığı Mülkiye Müfettişleri ve Mahalli İdareler Kontrolörleri tarafından düzenlenen teftiş layihaları da esas alınmakta idi.

[438] KMYKK, md. 68.

4. TBMM'nin talebi üzerine özel bazı konularda denetim yapmak.

5. Mali konulardaki yönetmelik taslakları hakkında istişari mütalaa vermek.

6. Sayıştay Kanununda belirtilen konularda ve denetimler sonucunda gerekli görülen hususlarda rapor düzenlemek ve TBMM'ye sunmak.

7. Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

Sayıştay'ın hesapların denetimi ve sorumluların hesap ve işlemlerinin yargılanmasına ağırlık verdiği, bu denetimlerin esas olarak biçimsel anlamda hukuka uygunluk olarak gerçekleştirildiği, performans denetimlerinin sınırlı olarak ifa edildiği bilinmektedir. Sayıştay'ın performans denetimi uygulamalarına ilişkin değerlendirmelere tezin dördüncü bölümünde yer verilmiştir.

(2) Hesapların Denetimi ve Hükme Bağlanması

KMYKK'ya göre, Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir. Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir.[439] KMYKK ile atıfta bulunulan ilgili kanun Sayıştay Kanunudur. Bugün itibariyle 832 sayılı Sayıştay Kanunu (SK) yürürlüktedir.[*] Sayıştay, kapsama dahil idarelerin bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin (emanet niteliğinde olanlar dahil) alınıp verilmesi, saklanması ve kullanılmasını denetler. Sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar. Ayrıca, Devlete ait ikraz, istikraz ve taahhütlerle çeşitli kaynaklardan bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdi veya ayni kıymetleri, Hazine bonolarını, bütün kefalet, kredi ve Hazine avanslarını kaydedip denetlemek görevi de Sayıştay'a verilmiştir. Sayıştay denetimi

[439] KMYKK, md. 68.

[*] 832 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlükte olmakla beraber, kamu mali yönetim reformu gereği söz konusu Kanunun da 5018 sayılı Kanun düzenlemeleriyle paralel bir şekilde yeniden düzenlenmesi zorunluluğu doğmuştur. Bu amaçla hazırlanan Sayıştay Kanun Teklifi TBMM Başkanlığına sunulmuştur. Kanun teklifinin Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmesine başlanmıştır. Plan ve Bütçe Komisyonu oluşturduğu alt komisyon marifetiyle Kanun Teklifi üzerinde önemli değişiklikler yapmış ve bundan sonra Kanun Teklifinin Komisyonundaki görüşmelerine başlanmıştır. Ancak, Komisyonu oluşturan iktidar ve muhalefet partisi grupları arasında bir mutabakat sağlanamaması, görüşmelerin uzaması nedeniyle Sayıştay Kanun Teklifinin görüşmelerine ara verilmiştir.

kapsama dahil idarelerin gelir, gider, mallara ilişkin işlemleri ile hazine işlemlerini kapsamaktadır.

Sayıştay, kapsama dahil kuruluşların;

1- Gelir, gider ve mal işlemlerini, bu işlemlere ait sayman hesaplarını bütün kayıt ve belgeleriyle birlikte incelemek ve neticede bütün bu işlem ve hesapları yargılama yolu;

2- Bütçe hesabının ve bu nitelikteki diğer hesapların kesilmesini, sayman hesaplarının sonuçlarını, ilgisine göre kesin hesap kanunu tasarıları veya kesin mizan ve bilançolarla karşılaştırmak suretiyle,

3- Kanunlarda belirtilen diğer konuları ilgili daire ve kurumlardan alınacak bilgi ve belgeleri incelemek ve Sayıştay'da gerekli kayıtları kurmak suretiyle,

denetler.[440]

Hesap ve işlemler yerinde veya merkezde incelenebilir. Sayıştay denetimine tabi hesaplar en geç mahsup devresini takip eden bir ay içinde Sayıştay'a verilir.[441] Ayrıca, harcamaların kısa dönemde yani, harcamadan sonra ve aylık olarak incelemeye tabi tutulması da mümkündür. Gelir, gider ve mal işlemlerinin hesapları Sayıştay'a ayrı ayrı verilir.[442] Hesaplardan hangilerinin merkezde veya hesap yerlerinde inceleneceğine Sayıştay Genel Kurulu karar verir. Bu hesaplar Sayıştay Başkanının görevlendireceği denetçiler tarafından incelenir. İnceleme sırasında SK hükümleri çerçevesinde gelir ve giderler ile taşınır ve taşınmaz mallara ilişkin işlemlerin mevzuata uygunluğu ve bütün işlem ve hesapların belgelere ve kayıtlara uygun olup olmadığı araştırılır.[443]

Ayrıca, SK'ya göre, hesap, işlem ve faaliyetlerin idare hesabı dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle Sayıştay Başkanının Kanunda belirtilen gerekçelerle vereceği onayla kısmi inceleme ve denetime tabi tutulabilir. Bunlardan hangilerinin merkezde veya yerinde inceleneceğine Sayıştay Başkanı karar verir. Bu inceleme ve denetim sonuçları dairelerce öncelikle hükme bağlanır.[444]

---

[440] SK, md. 38.
[441] SK, md. 39.
[442] SK, md. 40.
[443] SK, md. 46.
[444] SK, ek md. 9.

Denetçiler kendilerine verilen hesapları SK ve diğer mevzuattaki esaslar ve ilgili yönetmelikteki usuller gereğince inceler ve sonucu gösterir bir rapor tanzim eder.[445] Bu raporlar yargılamaya esas teşkil eden dokümanlardır. Bu yönüyle, Sayıştay denetçileri tarafından hesap ve işlemlerle ilgili olarak yapılan denetim daireler tarafından yapılacak hesap yargılamasının ön hazırlığı niteliğindedir. Çünkü, hesap yargılaması bu denetimler sonucunda düzenlenecek raporlar esas alınarak yapılmaktadır.

Denetçiler tarafından düzenlenen raporlar incelenen hesaba ait cetvel ve belgelerle birlikte Sayıştay Başkanlığına verilir, Başkanlık bunları yargılamak üzere dairelere verir.[446] Dairelere verilen hesap raporları hakkında savcının yazılı düşüncesi alınır. Savcılıktan gelen raporlar daire başkanlığınca düşüncesi bildirilmek üzere üyelere verilir. Üyeler, kendilerine verilen raporlar üzerine gerekli incelemeyi yapar ve düşüncelerini yazılı olarak Daire Başkanlığına verirler. Üyelerin yazılı düşüncesi üzerine daire tarafından hesabın yargılanması yapılır.[447] Yargılama sırasında da gerek görülmesi halinde savcı davet edilerek düşüncesi sorulabilir.

Hesap ve işlemlerin dairece yargılanması sonucunda beraat veya tazmin hükmü verilir. Ayrıca belli durumlarda zimmet kararı verilmesi de mümkündür. Sayıştay ilamları sorumlulara ve ilgili mercilere tebliğ olunur.[448] Sayıştay dairelerince verilen ilamlar üzerine çeşitli kanun yollarına başvurulabilir. İlamların temyiz incelemesi başvurular üzerine Temyiz Kurulunda yapılır. Temyiz Kurulunca verilen kararlar kesinleşir. Böylece ilamlar infaz edilir.[449]

SK uyarınca, sorumluların hesapları Sayıştay'a noksansız verildiği tarihten itibaren iki yıl içinde yargılanamadığı taktirde hükmen onanmış sayılır.[450] Böylece, Sayıştay, sorumluların hesaplarını yargılama konusunda, sorumlular da hesaplardan sorumlu tutulabilme anlamında iki yıllık bir süreye tabi tutulmuştur. Diğer taraftan, Sayıştay tarafından hesapların

[445] SK, md. 48.
[446] SK, md. 50.
[447] SK, md. 56, 57.
[448] SK, md. 61, 62.
[449] Sayıştay Kanunu uyarınca dairelerce verilen ilamlar üzerine temyiz, karar düzeltilmesi, yargılamanın iadesi gibi kanun yollarına gidilebilir. Ancak, Anayasanın amir hükmü gereği, Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz (T.C. Anayasası, md. 160)
[450] SK, md. 66.

incelenmesi esnasında suç teşkil eden bir fiile rastlandığı taktirde, incelemeyi yapan ilgili denetçi tarafından deliller tespit edilerek durum, Sayıştay Başkanlığına bildirilir. Başkan tarafından görevlendirilecek daire tarafından kamu davası yönünden kovuşturma yapılmasına karar verilmesi halinde hesabın ilgili kısmı veya konuya ilişkin evrak gereği yerine getirilmek üzere sorumluların bağlı olduğu kuruluşa veya Cumhuriyet Savcılığına verilir.[451] Bu suretle, hesapların incelenmesi sırasında Sayıştay Denetçileri tarafından yapılan ve ilgili dairece de karara bağlanan suç teşkil eden fiillerle ilgili olarak sorumlular hakkında gerekli cezai ve idari takibatın yapılması sağlanmış olmaktadır.

(3) TBMM'ye Sunulacak Raporlar ve Genel Uygunluk Bildirimleri

(a) TBMM'ye yapılan raporlamalar

Hesap ve işlemlerin denetimi ve yargılanarak kesin hükme bağlanması dışında, Sayıştay, mali işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemleri hakkında ve denetime tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlara dair TBMM'ye rapor verir.[452] SK'ya göre, genel ve özel bütçeli idarelerin mal hesaplarıyla bunlar dışında kalan idare ve kurumların sayman hesaplarının inceleme sonuçları hesap devrelerine göre raporlarla TBMM'ye sunulur.[453] Öte yandan, inceleme ve denetleme sırasında, hesap ve işlemlerden uygun görülmeyenlerden Sayıştay Genel Kurulu tarafından gerekli görülenler hakkında bu konudaki Sayıştay görüşüyle birlikte bir raporla Sayıştay Başkanlığınca TBMM'ye bilgi verilmesi gerekmektedir.[454]

SK'da Sayıştay'ın çeşitli konularda TBMM'ye rapor sunacağı öngörülmesine karşın, genel olarak Kanunun raporlamaya ilişkin düzenlemelerine yulmadığı görülmektedir. Anayasal zorunluluktan dolayı genel uygunluk bildirimleri düzenlenmekle beraber, bu bildirimlerin içeriğinin yetersiz olduğu belirtilmektedir.[455] Aynı şekilde, parlamento da Sayıştay'ı raporlama konusunda teşvik etmemekte, hatta sunulan birçok rapor PBK ve Genel Kurulda görüşülememektedir.

---

[451] SK, md. 65.
[452] SK, md. 25, 28.
[453] SK, md. 87.
[454] SK, md. 88.
[455] DPT Müsteşarlığı ÖİK Raporu, s. 96.

(b) Genel uygunluk bildirimleri

Sayıştay'ın bir görevi de kesin hesap kanun tasarılarına ilişkin genel uygunluk bildirimi düzenlemek ve TBMM'ye sunmaktır. Genel uygunluk bildiriminin hazırlanması ve TBMM'ye sunulmasına ilişkin esaslar Anayasa, KMYKK ve SK'da yer almıştır. Bu çerçevede, Bakanlar Kurulu tarafından TBMM'ye sunulan kesin hesap kanun tasarısının bir nüshası da Sayıştay'a verilmektedir. KMYKK gereğince[456] Sayıştay, genel uygunluk bildirimini merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri (genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici idareler) için düzenleyecektir. Genel uygunluk bildirimi, dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanır. Ayrıca, SK gereğince[457], kesin hesap kanun tasarısına, kesin hesabın ilgili olduğu yılın sonuna kadar kesinleşmiş Sayıştay ilamlarının yerine getirilme oranını gösteren bir cetvelin bağlanması şarttır.[*]

Bunun yanında, Sayıştay'ın, yapılan incelemeler sırasında, denetim kapsamındaki bütün kurumların bütçelerine konulmuş olan ödeneklerin bütçede gösterilen iş, hizmet ve ihtiyaçlara harcanıp harcanmadığı (ödemelerin gerekçelerine uygunluğu) hakkındaki görüşünü uygunluk bildirimlerine dahil etmesi gerekmektedir. Keza, SK'nın 55 inci maddesi kapsamında ikraz, istikraz, kredi ve avanslarla ilgili olarak yapılan inceleme/denetim sonuçlarının da uygunluk bildirimlerinde gösterilmesi iktiza etmektedir.[458]

Sayıştay tarafından merkezi yönetim kapsamındaki idareler için düzenlenecek genel uygunluk bildiriminin, kesin hesap kanun tasarısının Sayıştay'a verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde TBMM'ye sunulması gerekmektedir. Anayasa, KMYKK ve Sayıştay Kanununa göre, kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin TBMM'ye verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay'ca sonuçlandırılamamış denetimleri önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına

---

[456] KMYKK, md. 43.
[457] SK, md.83.
[*] SK'nın 83 üncü maddesinde kesin hesap kanun tasarısına ekleneceği öngörülen ilamların infazı cetveli 5018 sayılı Kanuna istinaden yürürlüğe konulan Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikle (md. 26) yeniden düzenlenerek "Kesinleşen Sayıştay ilamları uygulama sonuçları cetveli" olarak adlandırılmıştır.
[458] SK, md. 47 ve 55.

gelmez.[459] Genel uygunluk bildirimlerinin sunulmasından sonra denetim ve yargılama sonucunda kesin hesaplara ilişkin olarak ortaya çıkacak bulguların Sayıştay tarafından ilk genel uygunluk bildirimi ile birlikte ek olarak TBMM'ye sunulacağı öngörülmüştür. [460]

Genel uygunluk bildirimlerinin hazırlanması ve görüşülmesine ilişkin usul şöyledir: Sayıştay Başkanlığınca görevlendirilen denetçiler tarafından, kesin hesap kanunu tasarılarında gösterilmiş bulunan bütçe uygulama sonuçları ve genel hesaplar, sorumluların hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırılır ve bunların uygunluk derecesiyle TBMM'ye duyurulması gereken diğer hususlar da belirtilerek düzenlenecek genel uygunluk bildirimi taslaklarını içeren raporlar Başkanlığa verilir.[*] Bu raporlar Sayıştay Genel Kurulunda görüşülerek genel uygunluk bildirimlerinin son şekli belirlenir. Son şeklini alan uygunluk bildirimi Sayıştay Başkanlığınca TBMM Başkanlığına sunulur.

TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu ve Genel Kurulunda kesin hesap kanun tasarılarıyla ilgili olarak yapılan görüşmelerde bu hesaplar hakkında Sayıştay Başkanlığınca düzenlenen genel uygunluk bildirimleri de dikkate alınır. Ancak, belirtilmelidir ki, genel uygunluk bildirimleri istisnai bazı tespit ve öneriler dışında genel olarak TBMM ve kamuoyunun ilgisine mazhar olamamaktadır. Bu da, genel uygunluk bildirimlerinin muhtevasından kaynaklanmaktadır. İçerik bakımından yetersiz olan ve hesapların rakamsal tutarlılığına yönelik olarak hazırlanan[461] bu raporlar kesin hesap denetiminin etkinliğini sınırlandıran bir husus olarak ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, son yıllarda borçlanma işlemleri ve hazine hesaplarına ilişkin raporların dikkat çektiği bilinmektedir. Ayrıca, KMYKK'da kesin hesap, faaliyet raporları ve genel uygunluk bildirimlerine ilişkin düzenlemelerle kısmi bir iyileştirme yapılmıştır.

---

[459] T.C Anayasa, md. 164, KMYKK, md. 43, SK, md. 81, 83, 85..

[460] SK, md. 81.

[*] Halen yürürlükte bulunan 832 sayılı SK'daki hükümler böyle olmakla birlikte, genel uygunluk bildiriminin düzenlenmesi konusunda söz konusu Kanun hükümleri yanında daha sonra yürürlüğe konulan KMYKK'nın 43 üncü maddesinin de esas alınması gerektiği düşünülmektedir.

[461] Bek, s. 67.

(4) Verimlilik ve Etkinlik Değerlendirmeleri

SK'da 1996 yılında yapılan değişiklikle Sayıştay'ın performans denetimi (verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi) yapması öngörülmüştür.[462] Kanuna göre, Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla TBMM Başkanlığına sunulmaktadır.

Performans denetim raporları ile Sayıştay Kanununda öngörülen genel mahiyetteki diğer raporlar TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülür ve Komisyon önerisi ile birlikte Genel Kurula sunulur. Söz konusu düzenlemeye istinaden Sayıştay, denetim kapsamına giren idarelerde sınırlı da olsa performans denetimi gerçekleştirebilmektedir. Böylece, TBMM tarafından da Sayıştay raporları çerçevesinde idarelerin kaynak kullanımı konusunda bilgi edinilmekte ve bunlar görüşülerek bu konuda dolaylı bir yasama denetimi ifa edilebilmektedir. Sayıştay'ın performans denetimi yetkisi KMYKK ile yeniden düzenlenmiştir. Bu konu ilgili bölümde incelendiğinden burada yer verilmemiştir.

(5) TBMM'nin Talebi Üzerine Gerçekleştirilen Özel Denetimler

Sayıştay'ın üstlendiği yeni görevlerden birisi de 2003 yılında yapılan bir düzenlemeyle öngörülen TBMM tarafından talep edilen konularda denetim yapılmasıdır.[463] Kanuna göre, TBMM araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden TBMM Başkanlığının talebi üzerine Sayıştay, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla denetimine tabi olup olmadığına bakılmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşlarının (Cumhurbaşkanlığı hariç) hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkanlarından yararlanma çerçevesinde her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerini denetleyebilir. Bu çerçevede yapılan denetim sonuçları, ilgili komisyonlarda değerlendirilmek üzere TBMM Başkanlığına sunulur. Sayıştay'ca TBMM'den gelen denetim taleplerine öncelik verilmesi gerekmektedir.

---

[462] SK, ek md. 10.
[463] SK, ek md. 12.

Türk Silahlı Kuvvetlerinin mallarının denetlenmesinde ise özellikli bazı durumlar bulunmaktadır. Sayıştay Kanununa göre, Silahlı Kuvvetlerin elinde bulunan Devlet mallarının denetlenmesi milli savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak yapılır. Bu denetim konuya ilişkin gizli yönetmelikte belirlenen esas ve usuller çerçevesinde yapılacaktır. Sayıştay denetimi esas olarak meslek mensupları tarafından ifa edilmekle beraber, dışarıdan uzman çalıştırılması da mümkündür. Kanuna göre, Sayıştay, Sayıştay Kanunu gereğince yapılacak denetimler sırasında Sayıştay Başkanının gerek görmesi halinde, meslek mensuplarıyla birlikte Sayıştay dışından uzman çalıştırabilir.

3. Yasama Denetimi

Türkiye'de bütçe devresinin sona ermesinden sonraki denetlemenin esas itibariyle Sayıştay'ın yardımıyla parlamento tarafından ifa edildiği, Maliye Bakanlığının sadece bu denetim için gerekli ön çalışmaları yaptığı bilinmektedir.[464] Bütçeyi onaylayan merci yasama organı olduğundan, yürütme organı ya da bütçeyi uygulayan yöneticiler onanmış olan bu bütçeyi miktar ve bileşim yönünden herhangi bir sapmaya meydan vermeyecek şekilde uygulamak zorundadır.[465] Bunu sağlamak için idari ve yargısal denetimlerin yanında yasama organınca da denetim yapılmaktadır.

Yasama denetimi, bütçenin uygulanmasının yasama organı tarafından doğrudan denetlenmesi olarak ifade edilmektedir.[466] Yasama organı bütçe kanunu ile yürütme organına devlet gelir ve giderleriyle ilgili işlemleri yapma izin ve yetkisini vermekte, ancak bütçe hakkına sahip olmasının doğal sonucu olarak da hükümeti denetlemektedir.[467] Yasama organı bütçe denetimini, bütçe kanun tasarısını görüşmek ve onaylamak suretiyle, bütçe kanunu ve diğer gider kanunlarındaki değişiklik teklif ve tasarılarını incelemek ve karara bağlamak suretiyle icra etmektedir. Bunun yanında, parlamento anayasal denetim yöntemleri aracılığıyla da bütçe denetimi yapabilmektedir. Bu denetimler parlamentonun doğrudan yaptığı bütçe denetimi olarak kabul edilmektedir. Dolaylı denetim ise Sayıştay marifetiyle yürütülmektedir.

---

[464] Feyzioğlu, Bütçenin Kontrolü, C.II, s. 177.
[465] Batırel, s. 2.
[466] Batırel, s. 115.
[467] Edizdoğan, s. 276.

Parlamenter bütçe denetiminde doğrudan yapılan denetimlerin çok önemli olmakla birlikte tatbikatta bu denetimin etkin bir şekilde icra edilmediği bilinmektedir. Genel olarak bütçe kanun tasarısının yürütme organının öngörülerine uygun şekilde onaylanması öngörülmüştür ve uygulama bu şekilde gerçekleştirilmektedir. Keza, komisyonda iktidar grubunun çoğunlukta olması nedeniyle denetim şekli olarak yapılmaktadır.[468] Diğer yandan, parlamento bütçe uygulamasına ilişkin olarak yürütme organına geniş yetkiler vermek suretiyle, yetkilerinden feragat etmektedir. Bunlardan dolayı, parlamenter bütçe denetimi bir başka anlatımla bütçenin siyasi denetimi sınırlı bir işlev görmekte ve etkin bir şekilde işletilememektedir.

a. Kesin Hesap Kanunuyla Yapılan Denetim

Parlamento tarafından bütçe kanunları ile hükümete verilen harcama yapma yetkisinin, nasıl kullanıldığının yine parlamento tarafından denetlenmesi gerekmektedir.[469] Parlamento bu denetimi esas olarak uygulama sonrasında hükümet tarafından parlamentoya sunulan kesin hesap kanun tasarısı üzerinden yapmaktadır. Çağdaş demokrasilerde parlamento tarafından kesin hesaplar üzerinde yapılan denetim büyük önem taşımakta ve kamuoyunda daha fazla ilgi görmektedir. Çünkü bütçe kanunu esas itibariyle bir tahmin olmasına karşın, kesin hesap kanunu gerçekleşmiş somut sonuçları göstermektedir.[470]

Bütçe uygulamalarının tamamlanıp hesapların kapatılmasından sonra gerçekleştirilen kesin hesap denetimi bütçe denetiminin son halkasını teşkil etmektedir. Denilebilir ki, esas bütçe denetimi yasama organı tarafından yapılan denetimdir. Yasama organı dışında idari ve yargısal açılardan yapılan denetimlerin yasama denetiminin hazırlayıcısı veya yardımcısı nitelikte olması yönüyle tali denetim olduğu da belirtilmektedir. Ancak, Anayasanın mali denetim sistemi için öngördüğü bu çok önemli denetim aracı (kesin hesap kanun tasarılarının görüşülüp kabulü), yazık ki, çeşitli nedenlerle etkili bir biçimde kullanılamamaktadır.[471]

---

[468] Falay, Parlamenter Bütçe Denetimi ve Bütçe Komisyonu: Türkiye'deki İşleyiş.
[469] Baki Kerimoğlu, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 23, (Ocak-Mart 204), s. 19.
[470] Aziz Konukman, "Kesin Hesap Kanun Tasarıları Üzerine Bir Değerlendirme", **Kamu Maliyesinde Saydamlık**, İstanbul: TESEV Yayınları, 2000, s. 145.
[471] Bulutoğlu-Kurtuluş, s. 231.

TBMM tarafından yapılan kesin hesap denetimi yürütme organının hazırlayıcı işlemleri neticesinde gerçekleştirilmektedir. Kesin hesap kanununa ilişkin esaslar KMYKK'da yer almıştır.[472] Kanuna göre, TBMM, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanır. Kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığınca (Muhasebat Genel Müdürlüğü) hazırlanır.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar KMYKK'ya istinaden yürürlüğe konulan Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikle düzenlenmiştir. Yönetmelik uyarınca, kesin hesap cetvel ve belgeleri, idarelerin strateji geliştirme birimleri tarafından bütçe uygulamasına esas muhasebe kayıtları dikkate alınarak hazırlanır. İdarelerce hazırlanan bu cetvel ve belgeler Yönetmelikte öngörülen takvim içerisinde Maliye Bakanlığına ve yetkili mercilere gönderilir. Ayrıca, bazı cetveller Maliye Bakanlığınca, bazıları ise Hazine Müsteşarlığınca hazırlanır.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden gelen kesin hesap cetvelleri Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünce konsolide edilerek kesin hesap kanunu tasarısı hazırlanır. Kesin hesap kanun tasarısı ekinde, KMYKK'nın 42 nci maddesinde tadat edilen bilgi, belge ve cetveller ile Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler yer alır. Anayasaya göre, kesin hesap kanun tasarısı, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise ilgili olduğu mali yılın sonundan başlayarak, en geç yedi ay sonra Bakanlar Kurulunca TBMM'ye sunulur. KMYKK ve konuya ilişkin yönetmelik uyarınca, yukarıda belirtildiği şekilde hazırlanan kesin hesap kanun tasarısı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte, izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca TBMM'ye sunulmak üzere Başbakanlığa ve bir örneği de Sayıştay Başkanlığına gönderilir.[473] Kesin hesap kanunu tasarısı, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla birlikte Plan ve Bütçe Komisyonu[474] gündemine alınır. Komisyon, bütçe kanunu tasarısıyla

[472] KMYKK, md. 42.
[473] KMYKK, md. 42, Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md. 30.
[474] Plan ve Bütçe Komisyonunun tarihsel gelişimi hakkında bilgi için bkz: Nahit Yüksel, "Türk Parlamento Hukukunda "Bütçe" Komisyonu", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 56, s. 3-22.

kesin hesap kanunu tasarısını Genel Kurula birlikte sunar. Genel Kurul, kesin hesap kanun tasarısını, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla beraber görüşerek karara bağlar.[475]

KMYKK'ya göre, bu Kanun ve ilgili mevzuat uyarınca idareler ve görevli diğer kurumlarca (Sayıştay, Maliye Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı) düzenlenecek idarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimi Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüşülür. Ayrıca, Kanunda, mahallî idare bütçeleri ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanmasının, ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılacağı hükme bağlanmıştır.[476]

Yasama organı, kesin hesap kanun tasarısını görüşürken, bütçe yılının başında yürütme organına verdiği yetkinin ne şekilde kullanılmış olduğunu, yapılmasına izin verdiği giderlerin ne derecede gerçekleştirildiğini, tahsiline yetki verdiği gelirlerin ne kadarının tahsil edildiğini ve yürütme organının başarı veya başarısızlığını tespit edebilir.[477] Kesin hesap kanun tasarısının görüşülmesi sırasında bütçe uygulama sonuçları ve yürütülen faaliyetlere ilişkin bir denetim gerçekleştirilmiş olur. Bu denetimler esas olarak hukuka uygunluk denetimi ve siyasi denetim biçiminde icra edilir.

Kesin hesap kanununun hükümete verilen harcama yetkisinin kanunlara uygun olarak etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının da bir bakıma parlamento tarafından onaylanması veya aklanması anlamına da geldiği belirtilmektedir.[478] Kesin hesap kanunun hükümete verilen harcama yetkisinin kanunlara uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının ve hükümetin aklanması anlamına geldiği açıktır; lakin parlamentonun kesin hesap kanunuyla hükümetin kendisine verilen harcama yetkisinin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadığının tespiti, onayı veya aklanması anlamına geldiği hususu bu kadar kesin ve tartışmasız değildir.

Çünkü parlamentonun teorik ve hukuki olarak böyle bir yetkisi bulunsa bile pratik bakımından bunu gerçekleştirmesi ve etkinlik denetimi

[475] T.C. Anayasası, md. 164.
[476] KMYKK, md. 42.
[477] Bek, s. 68.
[478] Kerimoğlu, s. 19.

yapabilmesi mümkün gözükmemektedir. Bununla birlikte, parlamentonun, bu nitelikteki bir denetimi dolaylı olarak Sayıştay marifetiyle (denetimler ve genel uygunluk bildirimi) yaptığı/yapabileceği, yahut Sayıştay'ın performans denetimi raporlarını esas alarak, bu raporlar üzerindeki görüşmelerle gerçekleştirebileceği ifade edilebilir.

Esasında, etkinlik denetimi bir yana parlamento şekli/düzenlilik/hukukilik denetimini dahi amacına uygun ve öngörüldüğü şekliyle yerine getirememektedir. Bugüne kadar çok çeşitli kaynaklarda ve farklı kişiler tarafından, TBMM'nin kesin hesap kanun tasarıları ve Sayıştay'ın genel uygunluk bildirimi üzerinde yaptığı denetimin etkin ve amaca uygun olmadığı, Plan ve Bütçe Komisyonu ile Genel Kurul görüşmelerinde idarelerin kesin hesaplarına ilişkin görüşme yapılmadığı, milletvekillerinin bütçe kanun tasarısına gösterdiği alakayı, geçmiş yılın kesin hesap kanun tasarısına göstermediği, böylece, bu denetim mekanizmasının gereği gibi işletilmediği dile getirilmiştir.[*]

Yasama denetiminde dikkatler kesin hesap kanun tasarıları üzerinde yapılan denetimden çok kaynak tahsislerinin/dağıtımın yapıldığı bütçe kanun tasarısının görüşülmesi sürecine odaklanmıştır.[479] Kesin hesap kanun tasarılarının yasama organı tarafından yapılan bütçe denetimleri bakımından haiz olduğu ehemmiyet göz ardı edilmiş ve layıkıyla bir denetim icra edilmemiştir. Bu da kesin hesap denetiminden sağlanacak faydalara ulaşılmasını engellemiştir. Parlamento bütçe hakkını etkin bir şekilde kullanamamıştır.

Bununla birlikte, KMYKK ile öngörülen düzenlemeler ve kamu mali yönetim sistemindeki yeni sorumluluk anlayışı (hesap verme ve yönetim sorumluluğu), bütçe uygulamalarına ve faaliyetlere ilişkin faaliyet raporları ile konuya ilişkin yetkili mercilerin değerlendirme raporları çerçevesinde yapılacak görüşmelerde bu konuda mesafe alınacağına işaret etmektedir. Fakat, konunun milletvekillerinin yaklaşımları, parlamentodaki çalışma koşulları ve prosedürü ile TBMM İçtüzüğüne bakan yönü de bulunduğundan söz konusu yeniliklerin kesin hesap kanunlarıyla yapılan parlamento denetiminin gereği gibi yapılacağını sağlayacağı konusu kesin değildir.

[*] Teorisyen ve tatbikat yapan bürokratların en çok dile getirdiği husus kesin hesap kanun tasarıları TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu ve Genel Kuruldaki görüşmelerinde milletvekillerinin söz alıp görüş beyan etme ihtiyacı hissetmemeleri, bu konuda bir tartışma yapılmamasıdır.

[479] Bek, s. 68.

Buna karşın, KMYKK ile kesin hesaplar konusunda yapılan düzenlemelerin parlamento denetiminin etkinliğini artıracağı da belirtilmiştir.[480]

Kesin hesap kanunu tasarısı ve Sayıştay tarafından düzenlenen genel uygunluk bildirimi ile yukarıda sözü edilen diğer raporlar Anayasa, KMYKK, 832 sayılı Sayıştay Kanunu ve TBMM İç Tüzüğü hükümleri çerçevesinde Plan ve Bütçe Komisyonu ile Genel Kurulda görüşülmesi ve kabul edilmesiyle kanun niteliğini kazanır. Böylece, kesin hesabı TBMM tarafından onaylanan bütçe, dolayısıyla yürütme organı/hükümet ibra edilmiş olur. Kesin hesap kanun tasarısının parlamento tarafından onaylanmaması halinde yürütme organı (hükümet) bakımından siyasi ve hukuki bazı sonuçları ortaya çıkar.

b. Uygulama Sonrasında Yapılan Diğer Yasama Denetimleri

Bütçenin uygulanmasından sonra icra edilen yasama denetimi sadece kesin hesap kanun tasarısı üzerinden yapılan denetimle sınırlı değildir. Parlamento, hükümet üzerindeki denetimini, bu denetimin yapılmasını sağlayan hukuki araçlar olan denetim yolları veya denetim araçlarını[481] kullanmak suretiyle de ifa edebilir. Yasama organı Anayasa gereği[482] denetleme yetkisini kullandığı soru, Meclis araştırması, genel görüşme, gensoru ve Meclis soruşturması yollarıyla da bütçe uygulamalarına ilişkin olarak denetim yapabilir. Bu denetimlerin siyasi veya cezai (Meclis soruşturması) sonuçları olabilir.

Burada son olarak TBMM'nin kamu iktisadi teşebbüsleriyle ilgili olarak yaptığı denetimden de söz edilmesi gerekmektedir. Anayasada sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının TBMM tarafından denetlenmesi esaslarının kanunla düzenleneceğine hükmedilmiştir.[483] Anayasanın bu hükmüne istinaden yürürlüğe konulan 02/04/1987 tarih ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri İle Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunla kamu iktisadi teşebbüslerinin TBMM tarafından denetlenmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

[480] Kerimoğlu, s. 26.
[481] Özbudun, s. 271.
[482] T.C. Anayasası, md. 98-100.
[483] T.C. Anayasası, md.165.

Söz konusu Kanunla kamu iktisadi teşebbüslerinin TBMM'ce denetlenmesini sağlamak üzere TBMM Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu (KİT Komisyonu) teşkil edilmiştir. KİT Komisyonu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun raporları, Başbakanlığın sevk edeceği diğer raporlar ve varsa kendisince tespit edilen konular, ilgili bakanlıkların görüşleri ve denetlenen kuruluşların cevapları çerçevesinde yapacağı incelemeler doğrultusunda denetim yapar. Komisyon tarafından mezkur Kanun hükümleri çerçevesinde yapılan inceleme ve denetimler neticesinde ilgili kuruluşun yönetim kurullarının ibra edilmesine veya ibra edilmemesine karar verir.[484]

Diğer yandan, TBMM, TBMM Hesaplarını İnceleme Komisyonu aracılığıyla da bir denetim gerçekleştirmektedir. Bu denetim, Cumhurbaşkanlığı, TBMM ve Sayıştay hesapları üzerinde yapılmaktadır. TBMM İçtüzüğüne göre[485], Hesapları İnceleme Komisyonu, TBMM Genel Kurulunca kabul edilen TBMM bütçesiyle, Meclise bağlı bütçelerin tatbikatına nezaret eder ve saymanlığı denetler. Eşya ve demirbaşların denetlenmesi de bu Komisyon tarafından yapılır. Komisyon bu inceleme/denetim sonucunu bir raporla Genel Kurula sunar. Ayrıca, Hesapları İnceleme Komisyonu, her mali yılın sonunda, TBMM'ye ait geçen yıl bütçesinin kesin hesabını bir raporla birlikte Genel Kurula sunar. Genel Kurul bu rapora bilgi edinmekle yetinir.

KMYKK'nın yürürlüğe girmesinden önce yukarıda belirtildiği şekilde yapılmakta iken, KMYKK ile TBMM ve Sayıştay'ın denetlenmesinin, her yıl TBMM adına TBMM Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılacağı hükme bağlanmıştır.[486] Ancak, TBMM İçtüzüğünde henüz gerekli değişiklikler yapılmamıştır. KMYKK'nın söz konusu hükmünün uygulanmasıyla TBMM ve Sayıştay hesapları ve mali işlemleri görevlendirilecek bir komisyon tarafından TBMM adına denetlenecektir.

c. Kamu Denetçiliği Kurumunun Denetimi

Yürütme organının bir unsuru olan idare üzerindeki özellikli bir denetim de 2006 yılında yürürlüğe konulan 5548 sayılı Kamu Denetçiliği

[484] 3346 sayılı Kanun, md.7.
[485] TBMM İçtüzüğü, md. 177, 178, 179, 180.
[486] KMYKK, md. 69.

Kurumu Kanunu[*] (KDKK) ile kurulan ve TBMM Başkanlığına bağlı Kamu Denetçiliği Kurumu (KDK) tarafından gerçekleştirecektir.

28/9/2006 tarihinde kabul edilen 5548 sayılı KDKK'yla[487] gerçek ve tüzel kişilerin idarenin işleyişi ile ilgili şikâyetlerini, Türkiye Cumhuriyetinin Anayasada belirtilen nitelikleri çerçevesinde, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygı, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmak üzere Kamu Denetçiliği Kurumu teşkil edilmiştir. Böylelikle, yıllardır doktrinde belirtilen ombudsman denetimi[488] Türkiye'de de hayata geçirilmiş olacak ve bu denetim KDK bünyesinde görev yapan, başdenetçi ve denetçiler tarafından yapılacaktır.

Kamu tüzel kişiliğini haiz olan KDK, TBMM Başkanlığına bağlı olarak Kanunda belirtilen görevleri yerine getirmek amacıyla kurulmuştur. KDK, başdenetçilik (başdenetçi ve başdenetçivekili) ve kuruldan (başdenetçi, başdenetçivekili ve denetçiler) ve oluşmakta, ayrıca denetçi ile genel sekreter, uzman, uzman yardımcıları ve diğer personeli bulunmaktadır. Merkezi Ankara'da olmakla birlikte, gerekli görülen yerlerde büro açabilir. KDK, idarenin[489] işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, Türkiye Cumhuriyetinin Anayasada belirtilen nitelikleri çerçevesinde, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; adalet anlayışı içinde, insan haklarına

---

[*] Kanunun 17 nci maddesi dışındaki maddeleri 1 Ekim 2006 tarihinde yürürlüğe girmiş, gerçek ve tüzel kişilerin KDK'ye başvuru usulünü düzenleyen 17 nci maddesinin ise 1 Temmuz 2007 tarihinde yürürlüğe gireceği öngörülmüştür.

[487] Anayasa Mahkemesi, Cumhurbaşkanı A. Necdet Sezer ve Ana Muhalefet Partisi üyesi milletvekillerinin başvurusu üzerine, 27.1/.2006 tarihli Karar: 2006/33, Esas: 2006/140 sayılı kararıyla 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun, geçici 1 inci maddesinin esas hakkında karar verilinceye kadar yürürlüğünün durdurulmasına karar vermiştir. Kanunun geçici 1 inci maddesi "İlk Başdenetçi ve en az beş denetçinin seçimi ile Kamu Denetçiliği Kurumu kurulur. Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren otuz gün sonra Başkanlık tarafından Başdenetçi ve beş denetçi seçimi için aday adaylığı başvuru süreci başlatılır ve 11 inci maddede öngörülen usule uylarak seçim sonuçlandırılır." hükmü bulunmaktadır. Bu maddenin yürürlüğünün durdurulması nedeniyle Anayasa Mahkemesi esas hakkındaki kararını verinceye kadar TBMM Başkanlığınca, Başdenetçi ve denetçi atamaları yapılamayacak, dolayısıyla KDK'de kurulamamış olacaktır.

[488] Ombudsman hakkında bilgi için bkz: İsmet Tayşi, "Ombudsman Kurumu ve Ülkemizde Uygulanabilirliği", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 25, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, (Nisan-Haziran 1997), s. 106-123.

[489] 5548 sayılı Kanun uygulamasında, "idare"; "Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, mahallî idarelerin bağlı idarelerini, mahallî idare birliklerini, döner sermayeli kuruluşları, kanunlarla kurulan fonları, kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşları, sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait kuruluşlar ile bunlara bağlı ortaklıklar ve müesseseleri, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarını, kamu hizmeti yürüten özel hukuk tüzel kişilerini" ifade etmektedir (md.3).

saygı, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir. Ancak, KDKK'da sayılan bazı işlemler KDK'nun görev alanı dışındadır.

Kuruma gerçek ve tüzel kişiler başvurabilir. KDKK'da öngörülen başvuru usulüne uygun olarak yapılan başvurular üzerine Kurum tarafından Kanundaki yetkiler kullanılarak (bilgi ve belge isteme, bilirkişi görevlendirme, tanık dinleme) inceleme ve araştırma yapılır. Kurum, inceleme ve araştırma sonucunu ve varsa önerilerini ilgili mercie ve başvurana bildirir. Ayrıca, başvurana Kurum tarafından işleme karşı başvuru yolları da gösterilir. İlgili merci, Kurumun önerileri doğrultusunda tesis ettiği işlemi veya Kurumun önerdiği çözümü uygulanabilir nitelikte görmediği takdirde bunun gerekçesini Kuruma bildirir.[490]

KDKK'da, Kurulun, her takvim yılı sonunda, yürütülen faaliyetleri ve önerileri kapsayan bir rapor hazırlayarak Komisyona (Türkiye Büyük Millet Meclisi Dilekçe Komisyonu ile İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu üyelerinden oluşan Karma Komisyon) sunacağı, Komisyonun, bu raporu görüşüp, kendi kanaat ve görüşlerini de içerecek şekilde özetleyerek Genel Kurula sunulmak üzere TBBM Başkanlığına göndereceği ve Komisyonun raporunun TBMM Genel Kurulunda görüşüleceği öngörülmüştür. Ayrıca, kurulun yıllık raporu, Resmî Gazetede yayımlanmak suretiyle kamuoyuna duyurulacağı, bunun dışında, kurulun açıklanmasında fayda gördüğü hususları yıllık raporu beklemeksizin her zaman kamuoyuna duyurabileceği hükme bağlanmıştır.[491]

İdarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını hukuka, hakkaniyete uygunluk yönünden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevli bulunan KDK'nin söz konusu görevinin kamu idarelerinin bütçe uygulamalarına ilişkin işlem ve eylemlerini de kapsadığı açıktır. Bu nedenle, idarelerin bütçe uygulamalarıyla ilgili olarak gerçek ve tüzel kişilerin KDK'ye başvurması mümkündür. Başvurularla ilgili inceleme ve araştırma KDKK çerçevesinde KDK tarafından yapılacak ve inceleme ve araştırma sonucu ve varsa öneriler ilgili mercie ve başvurana bildirecektir. Bu manada bütçe uygulamalarıyla ilgili olarak KDK tarafından da bir denetim (inceleme, araştırma ve önerilerde bulunmak) yapılacağı anlaşılmaktadır.

[490] KDKK, md. 17, 18, 19, 20.
[491] KDKK, md. 22.

KDK tarafından yürütülen faaliyetler ve idarenin uygulamalarıyla ilgili önerileri hakkında düzenlenecek rapor TBMM'nin ilgili komisyonunda ve Genel Kurulda görüşülecek ayrıca kamuoyuna açıklanacaktır. Böylece, idarenin her türlü işlem ve eylemi yanında bütçe uygulamalarına ilişkin idari tasarrufları da KDK tarafından denetlenecek, TBMM, KDK'nın yıllık raporu üzerinden yapacağı görüşmelerle dolaylı bir denetim ifa edecek, ayrıca raporun kamuoyuna açıklanması nedeniyle kamuoyu tarafından da denetim yapılmasına zemin hazırlanmış olacaktır.

E. Mahalli İdare ve Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçelerinin Kontrol ve Denetimi

KMYKK'ya göre, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idare bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması ile diğer mali işlemleri, bu Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ilgili kanunlardaki hükümlere tabidir.[492] Söz konusu kuruluşların bütçelerinin kontrol ve denetiminde KMYKK hükümleri ile kendi özel kanunlarında yer alan düzenlemeler uygulanacaktır. İç kontrol ve ön mali kontrol konusunda KMYKK ve bu Kanuna istinaden yürürlüğe konulan diğer mevzuat çerçevesinde uygulama yapılacaktır.[493] Ayrıca, bu kuruşlarda iç denetçiler tarafından iç denetim, Sayıştay tarafından da dış denetim yapılacaktır.[494]

1. Sosyal Güvenlik Kurumları

KMYKK'da sosyal güvenlik kurumu olarak tanımlanan Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı ve Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğünün bütçe uygulamalarına ilişkin idari nitelikteki kontrol ve denetimler KMYKK, 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu ve 4904 sayılı Türkiye İş Kurumu Kanunu hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Bu kuruluşlar Sayıştay denetimine tabi olduğundan Sayıştay tarafından da dış denetim yapılacak ve hesap ve işlemleri yargı denetiminden de geçirilecektir.[495] Ayrıca, duruma göre Sayıştay dışındaki idari ve adli yargı organlarınca da

---

[492] KMYKK, md. 77.

[493] KMYKK, md. 55-58, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, md. 1. Kamu idarelerinde ön mali kontrol uygulamalarına ilişkin esaslar bütçenin uygulanması sırasında yapılan bütçe kontrolleri kapsamında daha önce incelendiğinden burada mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları bakımından tekrar belirtilmemiştir.

[494] KMYKK, md. 63-68; 5393 sayılı Kanun, md. 55; 5216 sayılı Kanun, md. 28; 5302 sayılı Kanun, md. 38.

[495] 5502 sayılı Kanun, md. 1; 4904 sayılı Kanun, md 1.

yargı denetimi yapılabilecektir. KMYKK uyarınca bu kurumlarda da üst yöneticiye bağlı iç denetçiler tarafından iç denetim yapılacaktır.

2. Mahalli İdareler

Mahalli idarelerin denetimi, kendi iç denetim birimleri, Sayıştay ve İçişleri Bakanlığı tarafından yapılmaktadır.[496] Ancak, bu denetimlerin yanında, mahalli idareler reformu sonucunda yürürlüğe konulan yasal düzenlemeler uyarınca, mahalli idarelerde gerçekleştirilen özellikli bazı denetim uygulamaları da bulunmaktadır. Mahalli idarelerin iş ve işlemlerinin denetimiyle ilgili olarak yerel meclis ve komisyonlara ulusal parlamento ve komisyonlara benzer şekilde verilen görev ve fonksiyonlar çerçevesinde meclis ve komisyonlar, bütçe uygulamalarına ilişkin etkin bir denetim yapma imkanına kavuşturulmuştur. Ayrıca, belediye ve il özel idarelerinde yasama denetimine benzer bir denetim belediye meclisleri ve il genel meclisleri tarafından icra edilmektedir. Keza, belediye encümenleri/il encümeni ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği uyarınca belediye ve il özel idarelerinde oluşturulan plan ve bütçe komisyonu da (bu komisyon aynı zamanda kesin hesap komisyonu olarak da görev yapmaktadır) bu konuda görev üstlenmektedir.[497]

Diğer yandan, 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu uyarınca her yıl bir önceki yıl gelir ve giderleri ile hesap ve işlemlerin denetimi için teşkil edilmesi gerekli "Denetim Komisyon"ları marifetiyle de belediye ve il özel idarelerinin bütçe işlemleri denetlenmektedir. Bu komisyonlar tarafından yapılan denetim sonucunda hazırlanan rapor belediye meclisine/il genel meclisine sunulur.[498] Keza, buna ek olarak mahalli idare reformu kapsamında yürürlüğe konulan söz konusu yasal düzenlemelerle belediye meclisleri ve il genel meclislerine TBMM'nin Anayasada yer alan bilgi edinme ve denetim yollarına benzer yetkiler verilmiştir. Belediye meclisleri ve il genel meclisleri 5393 ve 5302 sayılı Kanun uyarınca, faaliyet raporlarını değerlendirme, denetim komisyonu, soru, genel görüşme ve gensoru yoluyla bilgi edinme ve denetim yetkisini kullanabilir.[499]

---

[496] M. Akif Özer, Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Ülkemizde Yaşanan Son Gelişmeler, s. 165.
[497] 5393 sayılı Kanun, md. 24; 5302 sayılı Kanun, md.16; Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, md. 28.
[498] 5393 sayılı Kanun, md. 25; 5302 sayılı Kanun, md. 17.
[499] 5393 sayılı Kanun, md. 26; 5302 sayılı Kanun, md. 18.

Tüm bu düzenlemeler, mahalli idarelerin karar organı olan belediye meclisleri ve il genel meclislerine bütçe uygulamaları konusunda önemli görev ve yetkilerin verildiğini göstermektedir. Mahalli idarelerdeki meclis denetimi, belediye meclisi veya il genel meclisi bünyesinde oluşturulacak plan ve bütçe komisyonu/kesin hesap komisyonu, denetim komisyonu marifetiyle yapılacaktır. Ayrıca, kanunlarda düzenlenen diğer bilgi ve denetim yollarına ilişkin yetkilerde kullanılabilecektir.

Belediye ve il özel idarelerindeki idari denetimler ise belediyelerde belediye başkanlarına, il özel idarelerinde ise valiye bağlı olarak görev yapacak iç denetçiler[500] tarafından yapılacaktır.[501] Belediye başkanı ve valinin de kanundan doğan denetim görevi bulunmaktadır.[502] Ayrıca, İçişleri Bakanlığı tarafından belediyelerin ve il özel idarelerinin mali işlemler dışında kalan idari işlemleriyle[503] ilgili olarak denetim yapılacak olmakla birlikte, bu denetim mali işlemleri kapsamadığından bütçe uygulamasına ilişkin değildir.[504] Bununla birlikte İçişleri Bakanlığınca, KMYKK çerçevesinde koşulların oluşması halinde mahalli idarelerde mevzuata uygunluk yönünden bir teftiş yaptırılabilir.[505]

Mahalli idarelerdeki yargı denetimi ise dış denetim olarak Sayıştay tarafından yapılacaktır.[506] Mahalli idarelerin bütçe uygulamalarına ilişkin iş ve işlemleri ayrıca Sayıştay yanında, duruma göre ve gerekli koşulların varlığı halinde idari ve adli yargı mercileri tarafından da yargı denetimine tabi tutulabilecektir.

---

[500] Mahalli idarelerde iç denetçi kadrolarına yapılacak atamalar için bkz: Ekrem Candan, "İç Denetime Geçiş Sürecinde Mahalli İdarelerin İç Denetçi Kadrolarına Yapılacak Atamalar", **Mali Yönetim ve Denetim**, Sayı: 37, (Mart-Nisan 2006), s. 26-34.

[501] 5018 sayılı Kanun, md. 11, 65; İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md. 13.

[502] 5393 sayılı Kanun, md. 38; 5302 sayılı Kanun, md. 30.

[503] İdari ve mali işlem ayrımı ve bu çerçevede İçişleri Bakanlığının mahalli idareler üzerindeki denetim yetkisine ilişkin kapsamlı ve tafsilatlı bir inceleme için bkz: Ekrem Candan, "Son Düzenlemeler Çerçevesinde İçişleri Bakanlığının Mahalli İdareler Üzerindeki Denetim Yetkisi ve Tartışmalı Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I)", **Mali Hukuk**, Sayı: 125, (Eylül-Ekim 2006), s. 9-14.; Ekrem Candan, "Son Düzenlemeler Çerçevesinde İçişleri Bakanlığının Mahalli İdareler Üzerindeki Denetim Yetkisi ve Tartışmalı Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (II)", **Mali Hukuk**, Sayı: 126, (Kasım-Aralık 2006), s. 17-31.

[504] 5393 sayılı Kanun, md. 55; 5302 sayılı Kanun, md. 38.

[505] KMYKK, md. 77.

[506] T.C. Anayasası, md. 160, KMYKK, md. 68, 5393 sayılı Kanun, md. 55, 5302 sayılı Kanun, md. 38.

F. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarda Bütçe Kontrol ve Denetim Uygulamaları

Özerk, üst kurullar, bağımsız ve denetleyici kurumlar gibi çeşitli tanımlamalarla adlandırılan nihayet KMYKK'da düzenleyici ve denetleyici kurumlar olarak tavsif edilen kurumların denetimi konusu Türk kamu yönetiminde önemli bir sorun teşkil etmiştir. Bu kurumların denetimi konusu ortak bir yapıya, sisteme kavuşturulmamış ve yıllarca denetimler kendi özel yasalarındaki hükümler çerçevesinde yürütülmüştür. Bunların çoğunluğu Sayıştay'ın denetim kapsamı dışında tutulmuştur.[507] İç kontrol ve denetimlerine ilişkin uygulamalar da kendi özel kanunlarına göre yapılmıştır. Bu çerçevede, söz konusu kurumlardan bazıları, Sayıştay'ın, bazıları Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun, bazıları da Sayıştay denetçisi, Başbakanlık müfettişi ve Maliye müfettişinden teşkil edilen kurulların denetimine tabi tutulmuştur. Ayrıca, düzenleyici ve denetleyici kurumlar Devlet Denetleme Kurulu tarafından da denetlenmiştir.[508]

2002 yılına kadar düzenleyici ve denetleyici kurumların denetimi konusunda ortak bir düzenleme bulunmamakta ve her idare için kendi kuruluş kanununda yer alan düzenleme çerçevesinde iç ve dış denetim gerçekleştirilmekte idi. Denetim konusundaki farklılıklar, yasal boşluklar ve uygulamadaki sorunlar nedeniyle bu konuda yasal bir düzenleme yapılmasını gerektirmiştir. 2002 yılına gelindiğinde 4743 sayılı Mali Sektöre Olan Borçların Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 7 nci maddesiyle bu kurumların denetimi konusu ortak bir esasa bağlanmıştır. Kanunun 7 inci maddesinde, düzenleyici ve denetleyici kurumların denetiminin Başbakanlık tarafından belirlenen Başbakanlık Müfettişi, Maliye Müfettişi ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Denetçisinden oluşan bir komisyon tarafından denetleneceği öngörülmüştür. Ancak Kanunun düzenleyici ve denetleyici kurumların denetimine ilişkin maddesi Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.[509] Diğer yandan, düzenleyici ve denetleyici kurumlar KMYKK

[507] KMYKK öncesi, düzenleyici ve denetleyici kurumların hukuki statüleri ve denetimlerine ilişkin esaslar hakkında bkz: Gülseba Bahran, "Özerk Kurumlar Hakkında Rapor", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 46-47, (Temmuz-Aralık 2002), s. 113-140.; Haldun Darıcı, "Kurumlar, Kurullar", **Maliye Dergisi**, Sayı: 140, (Mayıs-Ağustos 2002), s. 3-11.

[508] Hıfzı Deveci, "II. Bağımsız Kurullar ve Piyasa Ekonomisi Arenası'nda sunulan Tebliğ", Ankara, 17-18 Aralık 2002, s. 41, http://www.tk.gov.tr/Etkinlikler/Ulusal_Etkinlikler/II%20BKA.doc (15.11.2006.)

[509] Anayasa Mahkemesi Kararı: Karar günü: 25.6.2002, Esas Sayısı: 2002/31, Karar Sayısı: 2002/58.

öncesinde, TBMM'nin de denetimi dışında kalmıştır. Bu kurumların bütçeleri (RTÜK hariç) parlamento da görüşülmediğinden bunlar üzerinde siyasi denetimde gerçekleştirilememiştir. İdari ve mali özerklikleri nedeniyle de bağlı/ilgili/ilişkili oldukları bakanlar tarafından da bir genel olarak bir vesayet denetimi yapılmamıştır.[510]

Nihayet 2003 yılında kabul edilen ve tam olarak ancak 2006 yılında uygulanmasına başlanabilen KMYKK ile sorun temelli olarak çözülmüş ve düzenleyici ve denetleyici kurumların Sayıştay tarafından yapılacak dış denetime tabi oldukları hükme bağlanmıştır.[*] Genel yönetim kapsamında bulunan düzenleyici ve denetleyici kurumların, KMYKK'nın sadece 2 nci maddesinde sayılan maddelerine tabi olduğu öngörülmüştür.[511] Bu nedenle, Kanuna ekli III Sayılı Cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar KMYKK'nın iç kontrol, ön mali kontrol ve iç denetime[*] ilişkin hükümlerine tabi değildir.[**]

Bu kurumların, bütçeleri doğrudan TBMM'ye sunulduğundan Maliye Bakanlığınca bütçe hazırlık sürecinde bir ön kontrol yapılamayacaktır. Bununla birlikte, bu kurumların bütçeleri merkezi yönetim bütçesi kapsamında TBMM'ye sunulmakta, bu anlamda Plan ve Bütçe Komisyonu ve Genel Kurul aşamasında bütçenin hazırlık aşamasında yasama

---

[510] Deveci, s. 42.

[*] KMYKK ile genel yönetim kapsamındaki diğer idareler gibi düzenleyici ve denetleyici kurumlar da Sayıştay denetimine tabi kılınmıştır. Fakat, KMYKK'nın geçici 10 uncu maddesinde; ilk kez bu Kanunla Sayıştay denetimine tabi tutulan düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile özel bütçeli idarelerin 31.12.2005 tarihine kadar olan işlemlerinin dış denetiminin ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılmasına devam edileceği hükme bağlandığından 2002-2006 yılları arasındaki dönemde düzenleyici ve denetleyici kurumların denetimi kendi kuruluş kanunlarındaki hükümler çerçevesinde yürütülmüştür.

[511] KMYKK, md. 2.

[*] Düzenleyici ve denetleyici kurumlar arasında yer alan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile III Sayılı Cetvelde yer almayan Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu kuruluş kanunundaki hükme istinaden iç denetime ilişkin hükümlere tabi olup, bu kurumlarda iç denetim faaliyeti kurulacak ve uygulanacaktır.

[**] Genel yönetim kapsamında yer almayan kamu iktisadi teşebbüsleri KMYKK hükümlerine tabi olmadığından bu kuruluşların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, denetlenmesi gibi konularda KMYKK hükümleri uygulanmayacaktır. Bu kuruluşların bütçelerinin hazırlık, uygulama ve uygulama sonrasındaki bütçe kontrol ve denetim uygulamaları 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri İle Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve diğer yasal düzenlemeler çerçevesinde yapılmaktadır. Ayrıca özelleştirme kapsamına alınan KİT'lerin denetimi de 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanunun 11 inci maddesi gereğince Başbakanlık Yükse Denetleme Kurulu tarafından gerçekleştirilmektedir.

denetiminden geçmektedir. Yine kesin hesap kanunu, genel uygunluk bildirimiyle de yasama denetimine tabi tutulmaktadır. Diğer yandan, KMYKK'nın bütçe uygulamasına ilişkin hükümlerine tabi olmadıklarından bütçe uygulaması sırasında da Maliye bakanlığı tarafından bir kontrol/mali kontrol yapılamayacaktır.

KMYKK hükümleri uyarınca, düzenleyici ve denetleyici kurumlar Sayıştay'ın dış denetimine de tabidirler.[512] Bu anlamda, düzenleyici ve denetleyici kurumlarda TBMM adına Sayıştay denetimi yapılacak ve hesap ve işlemlerin yargısal denetimi de gerçekleştirilecektir. Aynı şekilde bu idarelerin iş ve işlemleriyle ilgili olarak idari ve adli yargı mercilerince de yargısal denetim ifa edilebilecektir. İç kontrol, ön mali kontrol, iç denetim konusunda ise kendi kuruluş ve görev kanunlarında yer alan düzenlemeler çerçevesinde hiyerarşik, idari ve mali kontroller gerçekleştirilebilecek ayrıca, denetim birimi olanlarda harcama sonrasında yasal uygunluk denetimleri de ifa edilebilecektir.

[512] KMYKK, md. 2, 68.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNDE PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARI

Bu bölümde Türk bütçe sisteminde denetim uygulamalarındaki sorunlar ve denetimin etkinliğinin artırılması yönünde yapılan düzenlemeler belirtilecek, ardından Türkiye'de gerçekleştirilen performans denetimi uygulamaları geniş kapsamlı olarak incelenecektir. Bu kapsamda, performans denetimi uygulamaları eleştirel bir yaklaşımla analiz edilecek ve konuya ilişkin değerlendirme ve önerilere yer verilecektir. Son olarak, genel olarak mali yönetim ve kontrol sistemi, özel olarak da bütçe kontrol ve denetimlerine ilişkin somut uygulama önerileri belirtilecektir.

I. BÜTÇE DENETİMİNDEKİ SORUNLAR VE YAPILAN DÜZENLEMELER

A. Bütçe Denetimindeki Yetersizlikler ve Sorunlar

Türkiye'de bütçe kontrol ve denetimlerinde çeşitli sorunlar yaşandığı, bu mekanizmaların etkin ve yeterli olmadığı, kaynakların etkin, verimli ve tutumlu bir şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlama yönünde gerekli katkıları sağlayamadığı, idarelerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarının gereklerini ortaya koymada yetersiz kaldığı gibi, yöneticilere bu konuda güvence vermekten yoksun olduğu, kurumların faaliyetlerinin geliştirilmesi, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılması konusunda objektif değerlendirmeler yapmak suretiyle karar alma süreçlerinin iyileştirilmesi yönünde işlev görmediği, iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak kurumların bütçe performansının geliştirilmesi, varlıkların korunması, kötüye kullanımların ve kayıpların önlenmesi ve genel olarak katma değer yaratılmak suretiyle kamu hizmetlerinin ve faaliyetlerinin yürütülmesinde idarelere/yöneticilere yardımcı olunması yerine hizmet ve faaliyetlerde tıkanmalar yaşanmasına neden olduğu kontrol ve denetim sistemine yöneltilen genel eleştiriler olmuştur.

Bütçe kontrol ve denetimlerindeki söz konusu sorun ve yetersizliklerin sadece idarelerin teftiş ve denetim birimleri tarafından yürütülen teftiş ve denetim hizmetleriyle sınırlı olmadığı da bilinen bir gerçektir. Yasama organı olarak TBMM'nin yaptığı parlamenter denetimde (Genel Kurul ve

Plan ve Bütçe Komisyonu) yine, parlamento adına denetim yapan yüksek denetim organı olan Sayıştay tarafından ifa edilen dış denetimde de ciddi sorun ve aksaklıkların bulunduğu da tartışmasızdır. Ayrıca, yargısal denetim mekanizmalarının işleyişinde de genel olarak yargı sisteminden ve yargı organlarının işleyişinden kaynaklanan bazı sorun ve yetersizlikler olduğu da bilinmektedir.

Bütçelerin hazırlanmasından, uygulanmasına ve uygulama sonrasındaki süreçte yapılan yasama, yargı ve idari denetimlerin yürütülmesindeki yetersizlik ve sorunlar kontrol ve denetim mekanizmalarının tasarımından kaynaklanan nedenler yanında sistemin tatbikattaki işleyişi, çevresel faktörler ve kamudaki yönetim yaklaşımı ve bürokratik mekanizmaların yapısı ve niteliğinden de doğmuş ve etkilenmiştir.

TBMM tarafından bütçenin hazırlık safhası ve onaylanması sırasında yapılması gerekli yasama denetiminin etkin bir şekilde yapılmadığı ve yürütme organının bu süreçteki gücü nedeniyle parlamenter denetim mekanizmalarının işletilemediği bilinmektedir. Bunun yanında, bütçenin uygulanması sonrasında Anayasa gereğince kesin hesap kanun tasarılarının onaylanması safhasında parlamento tarafından yapılması öngörülen yasama denetiminin etkili bir biçimde yapılmadığı[513] ve bu denetim mekanizmasının gereği gibi işletilmediği herkesçe kabul edilmektedir. Parlamento ve yargı organları tarafından yapılan bütçe denetimlerindeki sorun ve aksaklıklar çok çeşitli olmakla birlikte burada bunlara değinilmeyecektir.

Aşağıda kurumların teftiş ve denetim birimleri, mali denetim konusunda yetkili bulunan merkezi idarelerin denetim birimleri ile Sayıştay tarafından yapılan denetimlerdeki sorun ve aksaklıklara, yetersizliklere yer verilecektir.

1. Geleneksel Teftiş ve Denetim Uygulamalarındaki Sorun ve Yetersizlikler

Türkiye'de kamu denetiminin etkinliğini sınırlayan çeşitli sorun ve aksaklıklar bulunmaktadır. Bir defa, klasik anlayışa göre denetim yönetimin bir fonksiyonudur. Bu yönüyle yönetim biçimi, yaklaşımı denetimin niteliğini doğrudan etkileyen bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla, Türk idari teşkilatının yapısı, işleyişi, benimsenen yönetim anlayışı

[513] Bulutoğlu-Kurtuluş, s. 231

denetimin etkinliğini sınırlayan bir etken olarak ortaya çıkmaktadır. Bunun yanında kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin niteliği de denetimi etkilemektedir. Kamuda hesap verme mekanizmalarındaki boşluklar ve yetersizlikler, öngörülen sorumluluk sistemi, mali saydamlığın sağlanması konusundaki yetersizlikler,[514] muhasebe ve raporlama sisteminin niteliği de denetimi olumsuz yönde etkileyen çevresel unsurlar olmuştur.

Denetim sisteminin yapısından, işleyişinden ve diğer unsurlardan kaynaklanan yetersizlikler ve bunların doğurduğu sorunlar yıllardır tartışılmış ve bu konuda çeşitli öneriler geliştirilmiştir. Kamu yönetimine ilişkin araştırma ve reform çalışmalarında, kalkınma planlarında, yıllık programlarda, hükümet programlarında, idari teşkilat ve denetime ilişkin raporlarda, akademik çalışmalarda, son yıllarda Avrupa Birliğine verilen taahhütleri içeren dokümanlarda (Ulusal Program, Politika Belgesi gibi) ve diğer birçok çalışmada denetim sisteminin yeniden yapılandırılmasını gerektiren nedenler ve yapılması gereken düzenlemeler yer almıştır. Söz konusu dokümanların çoğundaki ortak yön denetimin etkinliğinin arttırılması, geleneksel mevzuata uygunluk denetimlerinden etkenlik denetimine (performans denetimine) geçişin sağlanması ve denetimin faaliyetinin belli standart ve yöntemler çerçevesinde icra edilmesi olmuştur.

Örneğin, Kamu Yönetimi Araştırma Projesi kapsamında düzenlenen Raporda; "yürütme eylem ve işlemlerinin; amaç, plan, bütçe, örgütlenme, yöntem vb. değişkenler yönünden etkin biçimde yürütülüp yürütülmediğinin denetlenmesi anlamında kullanılan etkililik denetimi, üzerinde gereği gibi hemen hiç durulmayan denetim konularından birisini oluşturmakta" olduğu, "var olan denetim sisteminin yönetimi geliştirmedeki etkililiği"nin son derece sınırlı olduğu, aynı zamanda denetimin rehberlik işlevinin de gereği gibi gerçekleştirilmediği tespitlerine yer verilmiştir.[515] Çözüm olarak, denetimin yöneltme ve rehberlik yönünün geliştirilmesi, denetimin teknik düzeyinin yükseltilmesi, etkililik denetimine önem verilmesi ve denetim organlarının etkililik denetimlerini yapabilecek düzeye getirilmesi önerilmiştir.[516]

[514] DPT Müsteşarlığı ÖİK Raporu, s. 98.
[515] TODAİE, **Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor**, Kamu Yönetimi Araştırma Projesi, Ankara: s. 41-42.
[516] TODAİE, s. 43

Ülkemizdeki denetimin ağırlıklı olarak uygunluk denetimine odaklandığı, denetimin bu geleneksel görevi yanında iç kontrol mekanizmalarının denetimi ve performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamalarında yetersiz kalındığı son yıllardaki çalışmalarda da ifade edilmiştir. Bu sorun ve yetersizlikler; [517]

- Yolsuzlukların önlenmesinde ve caydırıcı bir ortam yaratılmasında yeterli etkinliğin sağlanmaması,

- Denetim mesleğinin yeterince gelişmemiş olması,

- Denetim birimlerinin ve denetim elemanlarının mesleki bağımsızlıklarının yeterince sağlanamamış olması,

- Denetim dışı kalan alan ve faaliyetlerin olması, denetimi kısıtlayan uygulamaların bulunması,

- Denetimin stratejik plan temelinde belirlenen önceliklere göre yürütülmemesi, denetim faaliyetlerinin kapsamlı plan ve programlar bulunmaksızın gerçekleştirilmesi,

- Performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamalarından yeterince yararlanılamaması,

- İç kontrol kavramının yerleşmemiş olması, yönetim aracı olan kontrol faaliyetleri ile denetim arasındaki ayrım ve ilişkinin belirgin bir şekilde ortaya konulamaması,

- Denetim metot ve tekniklerinin geliştirilmesinde, standardize edilmesinde ve denetimlerde kullanılacak rehber ve el kitaplarının oluşturulmasında çağdaş gelişmelerin gerisinde kalınması,

- Mesleki gelişim ve hizmet içi eğitimlere gerekli ağırlığın verilmemesi,

- Denetim birimleri arasında iletişimin, koordinasyonun ve işbirliğinin bulunmaması,

- Denetim faaliyetlerinin şeffaf ve denetime açık olmaması.

Bunlara ilaveten KMYKK öncesinde, kamudaki denetim sisteminin yapısı, örgütlenme biçimi, işleyişi ve metodolojisine ilişkin bazı tenkit ve değerlendirmeler aşağıda belirtilmiştir:

[517] DPT Müsteşarlığı ÖİK Raporu, s. 103

Teftiş ve denetim birimleri ile bağlı oldukları yönetim kademeleri arasında amirlik-memurluk ilişkisinin (sicil ve disiplin hükümleri bakımından) kurulmuş olması, bunun fonksiyonel bağımsızlığı kısmen zedelemesi, denetimin tüm karar ve işlemler yerine tekil işlemler bazında yürütülmesi, faaliyet ve sistemlerin bir bütün olarak değerlendirilmemesi, denetim sonucunda yönetime bir güvence verilmemesi (mali işlemler ve raporlar bakımından), çıktı odaklı değil girdiler üzerine yoğunlaşması, denetimin risk esaslı değil de tesadüfi veya verilen görevle bağlantılı olarak yürütülmesi, denetim elemanları ile idare arasındaki ilişkinin ve idari görevlere geçişin açıkça düzenlenmemiş olması, denetim elemanları arasında özlük hakları, bağlı bulundukları merciler bakımından hiyerarşik kademeler oluşturulması, denetim sonuçlarının takibine ilişkin izleme sistemlerinin kurulmamış olması gibi hususlarda Türkiye'deki teftiş ve denetim sisteminin çağdaş denetim sisteminden uzaklaştıran hususlar olarak ortaya çıkmıştır.[518]

Avrupa Birliğine uyum sürecinde Türkiye'nin iç mali kontrol sisteminin AB müktesebatıyla ahenkleştirilmesi amacıyla Maliye Bakanlığınca çeşitli çalışmalar yürütülmüştür. Bu kapsamda Türkiye'nin denetim sisteminin yapısı ve işleyişine ilişkin tespit ve değerlendirmeler de yapılmıştır.[519] Türkiye'nin kamu iç mali kontrol sistemi ve bu bağlamda iç mali kontrol sisteminin bir unsuru olan denetimlerdeki (iç ve dış denetim) sorun ve yetersizlikler Avrupa Birliğinin Türkiye'ye ilişkin çeşitli dokümanlarına da konu olmuştur.[520] Bu dokümanlarda, genel sorun ve

[518] Türkiye'de KMYKK öncesi mevcut teftiş ve denetim sisteminin eleştirisi için bkz: Örenay, Kamuda Denetim, s. 18-24.; Mehmet Ak, "Cumhuriyetin 80. Yılında Türk Denetim Sistemi ve Sorunları", **Hazine Dergisi**, Cumhuriyetin 80. Yılı Özel Sayısı, (Aralık 2003)s.134-157.; Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Dernekleri, "Kamu Denetiminin Yeniden Yapılandırılması"na İlişkin Açıklama, Ankara, 2003.; Necip Polat, "Yolsuzlukların Sebeplerinin, Sosyal ve Ekonomik Boyutlarının Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu Raporu Çerçevesinde Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 49, s. 65-80.

[519] Bu kapsamda KMYKK öncesinde Türkiye için iç mali kontrol modeli de önerilmiştir. Bkz: Hami Örenay, "Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türk Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sorunları Avrupa Birliğinde Mali Kontrol Türkiye İç Mali Kontrol ve Denetim Modeli", Ankara: 2001.

[520] KMYKK'nin hazırlık sürecinde hazırlanan ulusal ve uluslararası dokümanlar, Türkiye'nin uluslararası kuruluşlara karşı taahhütleri ve uluslararası kuruluşların konuya ilişkin dokümanları için bkz: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, Ankara: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını, 2004.

yetersizlikler yanında performans denetimi yapılmaması bir eksiklik olarak ortaya konulmuştur.[521]

Türkiye'de modern anlamda teftiş/denetim esas olarak Tanzimattan sonra teşkil edilen teftiş birimleri tarafından yürütülmüştür.[522] Bu birimlerin Fransız sistemi esas alınarak kurulmuş olması, disiplinli ve sistematik bir yaklaşımla faaliyetlere yönelik olarak denetim yapılması yerine işlemler üzerinde hiyerarşik denetimlerin gelişmiş bir uygulaması biçiminde, genellikle daire ve personelin çalışmalarının, işlemlerinin gözden geçirilmesi, mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesi ve hata, eksiklik ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi, suçlular hakkında idari ve cezai soruşturma yapılması biçimindeki faaliyetler denetimden çok teftiş hizmetleri olarak yürütülmüştür. Teftiş hizmetlerinin bu niteliği teftiş/denetim birimlerinin teşkilatlandırılması, bunların görev ve fonksiyonlarını düzenleyen kanunlardaki düzenleniş biçimi ve Türk idaresindeki hakim yönetim anlayışının da tesiri olmuştur.

Bütçe uygulamalarına ilişkin denetimlerde KMYKK ile yapılan düzenlemelere kadar yaşanan en önemli sorunlardan bir diğeri de denetimlerde yerine göre yaşanan mükerrerlikler[523], çatışmalar ve kopukluklardır. Kimi kurum ve alanlar sık sık ve farklı denetim birimleri tarafından denetlendiği halde, bazı kurum ve alanlar ise denetim dışı kalabilmiştir. Mükerrerliğin nedeni, aynı faaliyet veya işlemlerin birden fazla denetim birimi/denetçi tarafından farklı zamanlarda teftiş edilmesi/denetlenmesidir. Ayrıca, bu konuda bir çok teftiş ve denetim biriminin görev ve yetki üstlenmiş olmasıdır.

---

[521] Pınar Acar, "Avrupa Birliği ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 136, (Ocak-Nisan 2001), s. 83.

[522] Gülay Coşkun, Devlet Bütçesi, s. 258.

[523] Örneğin, Sağlık Bakanlığınca Dünya Bankası finansmanıyla yürütülen Sağlık I ve Sağlık II Projeleri kapsamında yapılan harcama, iş ve işlemler muhtelif tarihlerde; Sayıştay Denetçileri, Başbakanlık Müfettişleri, Maliye Bakanlığı Bütçe Kontrolörleri, Sağlık Bakanlığı Müfettişleri, Hazine Müsteşarlığı Kontrolörleri, Bankalar Yeminli Murakıpları, Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Müfettişleri tarafından çeşitli açılardan ayrı ayrı denetime/incelemeye tabi tutulmuştur. Bkz: Ekrem Candan, "Dünya Bankası'ndan Sağlanan Proje Kredilerinin Denetimi, Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Denetim Sistemine İlişkin Eleştiriler", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 28, (Nisan-Haziran 2005), s. 172.

Diğer yandan, kurumların iç denetim birimleri ile dış denetim organı olan Sayıştay arasında yeterli bir işbirliğinin olmayışı da kamu denetiminde önemli bir eksiklik olarak ortaya çıkmıştır.[524]

Buna karşın, bazı kuruluşların denetim birimi olmaması da harcama sonrası yasal uygunluk denetimlerinde yaşanan sorunların başka bir yönünü oluşturmuştur. Misalen belirtecek olursak yükseköğretim kurumlarının (üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü) ve DPT Müsteşarlığı gibi bazı kurumların iç denetim birimleri olmayışı bu kurumlarda yeterli denetim yapılmaması sonucunu doğurmuştur. DPT'nin mali işlemleri Başbakanlık Teftiş Kurulu ve Sayıştay tarafından, yükseköğretim kurumlarının bütçesel/mali faaliyet ve uygulamaları Maliye Bakanlığı tarafından ve Sayıştay tarafından; soruşturma gerektiren konular Yükseköğretim Kurulu Denetleme Kurulu üyeleri tarafından yürütüldüğü halde, söz konusu kurumlarda etkin bir mali denetim yapıldığı söylenemez. Çünkü, bu denetimler kesintili, belli aralıklarla icra edilmiştir. Ayrıca, bu kurumların iç denetim birimlerinin olmayışı da kurumsal sorumluluk ve bilincin oluşmasını engellemiştir.

Bazı kurumlar için geçerli bu özel durum yanında teftiş ve denetim birimleri bulunan tüm kurumlarda yaygın olan sorun ise, kurumların teftiş ve denetim birimleri ile Maliye Bakanlığının mali denetim konusunda yetkili olan denetim birimleri, Başbakanlık Teftiş Kurulu ve diğer denetim birimleri ile dış denetim kuruluşu olan Sayıştay arasında denetim konusunda işbirliği yapılmaması ve koordinasyonsuzluk yaşanmasıdır. Ayrıca kurumların teftiş ve denetim birimlerinin denetimden ziyade, geleneksel teftiş uygulamalarına yönelmesi, kurumun faaliyetleri yerine, görevlilerce yapılan işlemler ve personelin tutum ve davranışların uygunluğunun değerlendirilmesi, bağımsız ve disiplinli bir yaklaşımla denetim yapmak yerine çoğunlukla, özel kanunlar çerçevesinde (3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması ve Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu, 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kaum Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer personel kanunlar gibi) soruşturma biçimindeki görevlerin yürütülmesi de Türkiye'de teftiş/denetim mekanizmasının işleyişindeki en önemli zaaflardan birisi olmuştur.

[524] Atilla İnan, "İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi", **Sayıştay Dergisi**, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, (Nisan-Haziran 1997), s. 43-59.

Bir diğer konu bazı kurumların ve özellikli bazı kaynakların, fonların denetim dışında kalmasıdır.[525] Özel kanunlardaki hükümlerle Sayıştay denetimi dışında tutulan kurum ve kaynaklar için denetim konusunda ayrıcalıklar tanınmıştır. Bu suretle denetim dışı kalan mahfuz alanlar (fonlar, döner sermayeler, dış kredi kullanımları, görev zararları, bağımsız, özerk kuruluşlar gibi) oluşturulmuştur. Daha da önemlisi, bazı kuruluş ve kaynak kullanımları bütçe hakkının yegane sahibi olan parlamentonun da denetiminden, gözetiminden korunmuş olmasıdır ki, bu da meselenin keyfiyetini açıkta ortaya koymaktadır.

Mali denetim konusundaki sorunlardan bir diğeri de mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin teftiş edilmesi ve denetlenmesindeki yasal boşluklar ve bu çerçevede yürütülen uygulamalar olmuştur.

832 sayılı Sayıştay Kanununun geçici 8 inci maddesinde il özel idareleriyle belediyelerin mali işlemlerinin denetlenmesine dair kanun yürürlüğe girinceye kadar, 16 Haziran 2514 sayılı Divanı Muhasebat Kanunu ve bu Kanuna ek kanunların il özel idareleri ve belediyelere ait hükümlerinin yürürlükte kalacağı hükme bağlandığı halde, bu konuyu düzenleyen özel bir kanun çıkarılmamış ve belediye ve il özel idarelerinin teftiş ve denetimi mülga 1580 sayılı Belediye Kanunu ile mülga İl Özel İdaresi Kanunu çerçevesinde bu kuruluşların teftiş/denetim birimleri, 3152 sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ve buna istinaden yürürlüğe konulan düzenlemeler uyarınca mülkiye müfettişleri ve mahalli idareler kontrolörleri, 2514 sayılı Kanunun yürürlükte kalan hükümlerine istinaden ise Sayıştay tarafından teftiş edilmiş, denetlenmiştir. Mahalli idarelere ilişkin teftiş ve denetimlerin bu örgütsel yapısı, denetim uygulamalarındaki yetersizlikler de etkin ve yeterli bir denetim yapılmasını güçleştirmiştir.

Kamu harcamalarına yönelik olarak etkinlik denetiminin yapılmamasının tek nedeni teftiş ve denetim birimlerinin benimsediği yaklaşım ve yöntemlerden kaynaklanmamıştır. Kamu yönetimi anlayışı, idarelerin teşkilat biçimi, Türk bütçe sisteminin yapısı ve işleyişi, bütçeleme tekniği, kamudaki karar alma ve harcama süreçlerinin niteliği gibi unsurlar da etkinlik denetiminin yapılmasını güçleştiren veya engelleyen etkenler olmuştur.

---

[525] Ahmet Kesik, "Fon Sistemi ve Devam Eden Sorunlar", **Maliye Dergisi**, Sayı: 131, (Mayıs-Ağustos 1999), s. 69-70.

Gerçekten, etkinlik denetiminin gerçekleştirilmesi hukuka uygunluk denetimlerinden farklılık gösterir. Bu denetimlerin yapılabilmesi için yöneticilerin belirli bir hizmeti yerine getirmede alternatif faaliyet ve projeler demetine göre karar verebilmesi, tercih yapabilmesi, bütçe uygulamalarına yönelik denetimlerde kriter olarak kullanılabilecek nesnel ölçütlerin geliştirilmiş olması[526] ve benzeri bazı koşulların varlığı gerekmektedir. Türk kamu yönetimi anlayışı, karar alma ve bütçe, harcama süreçlerinin yapısı ve işleyişi, kamu hizmetlerinin ölçümü ve değerlendirilmesine yönelik ölçütlerin geliştirilmemiş olması, idarelerce bu yönde çalışmalar yapılmaması ve gerekli bilgilerin olmayışı da bu denetimlerin yapılabilmesini güçleştirmiştir.

Bir diğer etkende, Türk idari teşkilatında ve yönetim anlayışında, kamu mali yönetim sisteminde her şeyin en ince ayrıntısına kadar yasa, tüzük, yönetmelik gibi hukuk normlarıyla düzenlenmiş olması ve mevzuatta kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasını içerecek/sağlayacak unsurların da tanımlandığı, düzenlendiği varsayımından kaynaklanan bir anlayış biçimidir. Bu varsayım, mevzuata uygunluğun sağlanmasının, bu amaçlar yapılan denetimlerin aynı zamanda dolaylı olarak kaynak kullanımında verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun sağlanmasını da içerdiği, aksi bir yaklaşımın kanun koyucunun iradesini tartışmak olacağı esasına dayanmaktadır.[527] Özetle, teşkilat ve yönetim anlayışındaki baskın gelen mevzuata uygunluk yönü, faaliyetlerin, uygulamaların, yönetimlerin karar ve tasarruflarının mevzuata uygunluk dışında bazı unsurlar yönünden denetlenmesini dolaylı olarak kısırlaştırmıştır.

2. Sayıştay Denetimindeki Yetersizlikler ve Sorunlar

Sayıştay'ın harcama sonrasındaki denetim görev ve yetkisini özellikle ödeme belgeleri (eski tabirle tahakkuk müzekkeresi ve verime emri, yeni deyimle ödeme emri belgesi) üzerinde harcamaların kanuna uygunluğu yönünden yapılan şekli düzenlilik denetimine yoğunlaştırması, bu suretle, denetimlerin Sayıştay'ın TBMM adına yürütülen denetim fonksiyonundan ziyade, yargılama görevinin ifası için yapılması Sayıştay'ın etkinliğini zayıflatmıştır. Bir dönemde Sayıştay'ın yargısal işlemi olarak kabul edilen

[526] Batırel, s. 109.
[527] İhsan Gören, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında Performans Yönetimi, s. 262.

sorumluluk doğuran işlemlerin Sayıştay çalışmalarının % 90'ı[528] nispetine tekabül etmesi yukarıdaki yargıyı doğrular niteliktedir. Buna karşın, kesin hükme bağlanan Sayıştay ilamlarının ilgili kanunlar çerçevesinde usulüne uygun olarak infaz edilmemesi, bu tür infazların nadirattan olması[529] da Sayıştay yargılamasının çelişik bir hususiyeti olarak ortaya çıkmaktadır.

Sayıştay'a Anayasa ve yasalarla verilen yargısal görev ve yetkiler nedeniyle denetim kaynakları yargısal fonksiyonunun ifasına tahsis edilmiştir. Bu olgu TBMM'nin Sayıştay aracılığıyla yaptığı yasama denetiminin önünü tıkamıştır. Böylece, Sayıştay uzun yıllar boyuncu sadece saymanları ve tahakkuk memurlarını yargılayan bir kuruluş haline gelmiştir.[530] Sayıştay'ın bu yapısı hemen hemen 90'lı yılların başına kadar devam etmiştir. Daha sonraları, Meclise yönelik raporlama konusunda önemli mesafeler katedilmiş, hatta son yıllarda bir çok Sayıştay raporu kamuoyunun gündemine gelmiştir.

Sayıştay'ın asli görevi yargı değil denetim olarak nitelendirilebilir. Yargısal yön ise bu denetim işlevini tamamlayan yardımcı bir unsurdur. Diğer ülke Sayıştaylarının bazıları yargısal erke sahip olmadıkları halde asli fonksiyonları olan denetimi icra etmek suretiyle etkin bir biçimde görev yürütmektedirler.[531] Buna karşın, Türk Sayıştay'ında baskın yön yargısal işlev olmuştur. Denetimlerin kahir ekseriyeti yargılama öncesi ön çalışmalar olma niteliğinden kurtulamamıştır. Zaman içinde Sayıştay'ın yargı işlevinin öne çıkması ve denetim faaliyetlerinin tümünün yargılama sürecine yönlendirilmesi, asli işlevi olan parlamento ve kamuoyuna kamusal kaynakların kolektif çıkarlar doğrultusunda ve doğru, etkili ve yerinde kullanımı konusunda genel ve özel raporlar aracılığıyla bilgi sunma görevinin ihmal edilmesine neden olmuştur.[532]

Diğer yandan, bütçe üzerindeki parlamenter denetime yardımcı olmak üzere hesap mahkemesi olarak çalışması gereken bir kuruluşun adeta bir ilk derece mahkemesi gibi kamu görevlilerinin yargılayıp sorumlu tutması Sayıştay denetiminde yaşanan sorunların temel kaynağı olarak ifade

[528] İnan, Anayasamıza Göre Bütçenin Parlamenter Denetimi, s. 6.
[529] İnan, s. 7.
[530] Doğan Cansızlar, "Türkiye'de Bütçe Sisteminin Yeniden Yapılanması", (Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000), s. 135
[531] S. Emre Akdağ, "Sayıştay'ın Anayasal Kimliği", **Sayıştay Dergisi**, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, (Nisan-Haziran 1997), s. 179
[532] Köse, Parlamenter Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri, s. 53.

edilmiştir.[533] Yapılan denetimlerde kurumların, faaliyetlerinin, program veya projelerin bir bütün olarak denetlenmesi, performanslarının değerlendirilmesi, kaynak kullanımındaki usulsüzlüklerin, verimsizliklerin, gayri iktisadiliklerin ve etkin olmayan uygulamaların incelenmesi yerine, işlem bazlı şekli denetimlerle sınırlı kalınması Sayıştay denetiminin muhtevasını sınırladığı gibi, bu durum denetim fonksiyonun/faaliyetin reformist işlevini de kısırlaştırmıştır.

B. Denetim Sisteminin İyileştirilmesi ve Performans Denetimine Geçiş İçin Yapılan Düzenlemeler

Türkiye'de kamu hizmetlerinin etkinliğinin arttırılması 80'li yıllardan beri sürekli gündemde olmuş ve bu yöndeki arayış ve çalışmalar sürdürülmüştür. Son olarak, Sekizinci Beş Yıllık (2001-2005) Kalkınma Planında[534], kamu hizmetlerinde etkinliğin arttırılması amacıyla kamu yönetiminin iyileştirilmesi ve yeniden yapılandırılması benimsenmiştir. Kuşkusuz, kamu hizmetlerindeki kalite ve etkinlik arayışları denetim hizmetlerinin/sisteminin yeniden yapılandırılmasını da gündeme getirmiştir. 2007 yılından itibaren uygulanacak Dokuzuncu Kalkınma Planında[535] (2007-2013) da, kamu hizmetlerinde kalitenin ve etkinliğin arttırılması stratejik amaçlar arasında yer almıştır.[*]

Vatandaşların daha nitelikli ve kaliteli kamu hizmetleri üretilmesi ve sunulmasına yönelik talepleri ve bu yöndeki baskılar, özel olarak vergilerin genel olarak ise kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, kaynak kullanımlarındaki savurganlık, usulsüzlük ve yolsuzlukların önlenmesi istekleri kamu kaynaklarındaki yetersizliklerle birleşince geleneksel denetim uygulamalarının modernizasyonu kaçınılmaz

---

[533] İnan, Anayasamıza Göre Bütçenin Parlamenter Denetimi, s. 7.

[534] Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005), 05.07.2000 tarih ve 24100 sayılı Resmi Gazete.

[535] Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-20013), 01.07.2006 tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazete.

[*] Dokuzuncu Kalkınma Planında kamu hizmetlerinde kalitenin kalite ve etkinliğin arttırılması başlığı altında (md. 696); *"Kamu idarelerinde performans kültürünün oluşturulması çerçevesinde ölçme, izleme ve değerlendirme süreçleri geliştirilecektir."* denilmesine karşın performans denetiminden söz edilmemiştir. Bu durum, kamuda yasal düzenlemeler bakımından performans denetimine geçildiği, bu nedenle performans denetiminden bahsedilmediği şeklinde de yorumlanabilir. Fakat belirtelim ki Kalkınma Planında genel olarak denetim sisteminin geliştirilmesinden ve özel olarak performans denetiminden bahsedilmemesi denetim konusunun gündemden çıkartıldığını ve artık denetime önceki yıllarda olduğu gibi özel bir anlam ve önem yüklenmediğini göstermektedir. Bunun politik bir tercih olması da ihtimal dahilindedir.

bir gerçek olarak ortaya çıkmaktadır. Denetim hizmetlerinin geliştirilmesine yönelik bu gereklilik kendisini iki yönde göstermektedir.

Birincisi, genel olarak denetimlerin yürütülmesine ilişkin standartların, kuralların ve yöntemlerin açıkça tanımlanması, yeterli ve etkin bir denetim mekanizmasının kurgulanması ve işletilmesi, denetim elemanlarının mesleki yeterliliklerinin sürekli geliştirilmesi gibi denetimin niteliği ve yöntemine ilişkindir. İkincisi ise denetimlerin amaç ve kapsamının yeniden tanımlanması gereğidir. Geleneksel düzenlilik denetimlerinin yapılması konusundaki gereklilik kabul edilmekle birlikte, artık denetimlerin sadece hukuka uygunluğun sağlanması, usulsüzlük ve yolsuzlukların önlenmesi amacıyla yapılması yeterli görülmemektedir.

Denetimin bir yönetim fonksiyonu ve aracı olarak idarelerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını güçlendirecek, yönetimlere bu konuda yardımcı olacak mekanizmalar olarak işlev görmesi, idarelerin faaliyetlerinin geliştirilmesi, iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi, kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasında etkinliğin, tutumluluğun ve verimliliğin sağlanması, görev ve hizmetlerin yürütülmesinde kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılması yönünde katkı sağlanması, hatalı uygulamaların, aksaklıkların tespit edilerek düzeltilmesi yönünde yapıcı önerilerde bulunulması bu suretle faaliyetlerin geliştirilmesinde katma değer üretilmesi beklenilmektedir.

Geleneksel denetim uygulamalarının niteliğinden doğan aksaklıklar ve yetersizlikler düzenlilik denetimleri yanında performans denetimi yapılmasını gündeme getirmiştir. Hatta, bunun bir tercih olmaktan öte bir zorunluluk/gereklilik olduğu gündeme gelmiştir. Öte yandan, son yıllarda kamu yönetimi anlayışında, mali yönetim ve kontrol sistemine yönelik mekanizma ve yaklaşımlarda da ciddi dönüşüm ve değişimler yaşanmıştır. Mali saydamlığın, hesap verme sorumluluğunun, idarelerin ve yöneticilerin performansının ölçülmesi ve değerlendirilmesi de önem kazanan yeni yaklaşımlar cümlesinden sayılabilir.

Parlamentonun PBK ve Genel Kurul vasıtasıyla bütçenin kabulü, uygulanması ve hesapların kapatılması sürecinde yaptığı doğrudan denetimler ile Sayıştay marifetiyle yaptığı dolaylı denetimlerin gereği gibi ve etkin bir şekilde işlememesi ve bu boşluğun bürokrasiyi güçlendirmesi, dolaylı denetimin eksikliği Sayıştay'ı bir mahkeme kimliğine girmesine neden olmuş, Sayıştay'ın bu nitelikteki denetiminin de belli görevliler

üzerinde yoğunlaşması ve üst kademe yöneticilerin denetim dışı kalması[536] Sayıştay denetiminin yeniden düzenlenmesini gerekli kılmıştır. Sayıştay denetiminin yeniden düzenlenmesinin tek sebebi bu olmamakla beraber, bu husus etkili olmuştur. Diğer yandan, parlamento denetiminin etkinliğinin arttırmaya yönelik olarak da çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Kamu yönetimlerinde, hesap verme sorumluluğu günümüzde tartışmasız kabul gören bir müessese halini almıştır. Ayraca, hesap verme sorumluluğunun kapsamı genişlemiştir. Kamu kaynaklarının hesap verme sorumluluğu kaynakların hem hukuka uygun harcanmasından ve hem de ekonomik, verimli ve etkin kullanılmamasından doğan sorumluluğu kapsamaktadır.[537] İdarelerin ve kamu yöneticilerinin hesap verme sorumluluklarının değerlendirilmesinde performans denetimleri önemli bir işlev görmektedir.

Kamu yönetimi anlayışında meydana gelen değişmeler sonucu, şeffaflıkda kamu yönetimlerinin temel ilkeleri haline gelmiştir. Bu nedenle, kamu sektörünün mali yönetim ve kontrol sistemleri, bütçe süreçleri, harcama prosedürleri, muhasebe sistemleri, raporlama süreç ve usulleri hesap verme ve mali saydamlığa uygun bir niteliğe kavuşturulmuştur. Kamu yönetimindeki ve özel olarak mali yönetim anlayışındaki bu tekamül kamuda köklü reformların hayata geçirilmesini sağlamış, bunun sonucunda sistem ve süreçler yeniden tasarlanmış, aktörlerin rol ve sorumlulukları yeniden tanımlanmıştır.

Gelişmiş ülkelerdeki iyi uygulama örnekleri bir çok ülke için olduğu gibi Türkiye için de emsal teşkil etmiş ve bu çerçevede Türk kamu yönetiminin, mali yönetim ve kontrol/denetim sisteminin de yeniden yapılandırılması ihtiyacı hasıl olmuştur. Kamu yönetimlerinin performans yönetimi araçlarıyla donatılması, bütçeleme tekniklerinin geliştirilmesi, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol gibi yeni enstrümanların kamu yönetimlerine uyarlanması, uluslararası kabul görmüş denetim uygulamaları paralelinde denetim sistemlerinin reforma tabi tutulması gibi hususlar da düzenlilik denetiminden performans denetimine geçişi gerektiren/kolaylaştıran unsurlar olmuştur. Son olarak KMYKK ile performans denetimine ilişkin düzenlemeler yapılmış ve bu konuda iç ve dış denetçilere yetki verilmiştir.

---

[536] İnan, Anayasamıza Göre Bütçenin Parlamenter Denetimi, s. 4.
[537] Köse, Parlamenter Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri, s. 39.

II. TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNDE PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARI

Performans denetiminin pozitif hukukumuzda düzenlenişinin tarihsel geçmişine bakıldığında, performans denetimi kavramının ilk defa, 1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatiyle İdare ve Murakebeleri Hakkında Kanunda geçtiği görülmektedir.[538] Kanunda geçen ibareler günümüzdeki anlamıyla disipline edilmiş ve belli esaslara bağlanmış performans denetimi kavramını/tanımını karşılamasa da performans denetiminin unsurlarını ihtiva ettiği söylenmelidir. Bu düzenlemeleri o dönemlerde etkinlik denetimi/ekonomik denetim olarak adlandırılan denetim yaklaşımına dayanak teşkil eden hükümler olarak kabul etmek gerekir.

3460 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde; Umumi Murakabe Heyetinin (şimdiki YDK) görevinin, Kanunda belirtilen teşekkül ve müesseselerin *"....idare şekil ve tarzlarını ve gayelerine ve iktisadi, ticari ve sınai esas ve icaplara uygun ve verimli ve rasyonel bir şekilde işleyip işlemediklerini ve hususiyle mevcut şartlara göre emsali müesseselerle mukayeseli maliyet hesaplarını her hesap yılı içinde en az bir defa tetkik, tahlil ve murakabe etmek ve buna dair raporlarını İktisat Vekaletiyle alakalı vekalete ve teşekküle vermek"* olduğu hükme bağlanmıştır. Söz konusu Kanun ve bu Kanuna istinaden yürürlüğe konulan İktisadi Devlet Teşekkülleri Hakkındaki 3460 sayılı Kanunun Tatbik Suretini Gösterir Nizamname (Tüzük) de yer alan performans denetimine dayanak teşkil eden hüküm geçerliliğin 1983 yılına kadar korumuştur.[539] 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede de benzer düzenlemeler yer almıştır.

Performans denetimine ilişkin diğer hukuki düzenlemeler; 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı MUK'nun 22 ve 28 inci maddelerinde yer alan hükümler ile 832 sayılı Sayıştay Kanununda 1996 yılında yapılan değişiklikle Kanuna ilave edilen ek 10 uncu madde hükmüdür. Öte yandan, 1050 sayılı Kanunu yürürlükten kaldıran KMYKK'da da konuya ilişkin

[538] Erdal Kenger, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Taslak Raporuna Eleştirel Yaklaşım", Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: DPT Müsteşarlığı, 2000, s. 7.
[539] Kenger, s. 7

düzenlemeler yer almıştır. Bazı incelemelerde[540] 1961 ve 1982 Anayasalarda planlamaya ilişkin olarak geçen verimlilik ibareleri de performans denetimine ilişkin hukuki dayanak olarak gösterilmekle beraber bu düzenlemelerin performans denetimiyle ilgisi bulunmadığı açıktır.

Söz konusu düzenlemeler çerçevesinde, Türk bütçe sistemindeki performans denetimi uygulamalarının 5018 sayılı KMYKK'nın kabulü ve yürürlüğe girmesinden önceki dönem ve bu Kanunun yürürlüğe girmesi sonrasındaki dönem olarak iki dönem ayrı dönem olarak incelenmesi uygun olacaktır.

A. KMYKK Öncesi Durum ve Yapılan Denetimler

KMYKK öncesi uygulamalara bakıldığında performans denetimi konusunda esas olarak iki denetim kuruluşunun yetkili olduğu görülmektedir. Birincisi Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, ikincisi ise 1996 yılında yapılan Kanun değişikliği ile performans denetimi yapmakla görevlendirilen/yetkilendirilen Sayıştay Başkanlığıdır. Bakanlıkların ve diğer kuruluşların teftiş ve denetim birimlerine açıkça performans denetimi yapma yetkisi verilmemiş olduğu görülmektedir. Ancak, mülga 1050 sayılı MUK'da yer alan bazı düzenlemelerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkündür.

MUK'nun 22 nci maddesinde, bütçe ödeneklerinin verimli ve tutumlu olarak kullanılmasını sağlamak amacıyla bazı ilkelere yer verilmiş ve tahakkuk memurlarının ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanılmasından, giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından, programlanmış hizmetlerin zamanında yerine getirilmesinden sorumlu oldukları, ita amirlerinin de bu hususları gözeteceği öngörülmüştür. Keza, 28 inci maddede de, bütçelerin kalkınma plan ve programlarının gerekleri ile fayda ve maliyet unsurları göz önünde tutularak verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre hazırlanacağı ve uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Fakat 1050 sayılı Kanuna tabi kamu kurum ve kuruluşlarında söz konusu düzenlemeler çerçevesinde etkinlik/performans denetimi yapıldığı söylenemez. Esasında bu düzenlemeler, denetim kuruluşlarına ilişkin yetkiyi değil, harcama sürecindeki görevlilerin sorumluluğunu içermektedir. Sonuç olarak KMYKK öncesinde Sayıştay ve YDK denetimi dışında kalan kurum ve kuruluşlarda performans denetimi yapılmamıştır. Bu kurumların mali

[540] Özdemir, s. 54.

işlemlerine ilişkin denetimi de hukuka uygunluk denetimleriyle sınırlı kalmıştır. Sayıştay'a performans denetimi yetkisi ancak 1996 yılında verildiğinden ve bu denetimler çok sınırlı bir şekilde gerçekleştirildiğinden Sayıştay denetimine tabi idarelerde de etkili ve yaygın performans denetimi yapılmamıştır. Teftiş ve denetim birimleri tarafından sınırlı bazı performans denetimi uygulamaları yapılmış olsa bile bunlar nicelik ve nitelik bakımından yetersiz kalmıştır. KMYKK öncesindeki performans denetimi uygulamaları denetim organları açısından yapılan ayrım çerçevesinde aşağıda incelenmiştir.

1. Yüksek Denetleme Kurulunun Yaptığı Performans Denetimleri

Türkiye'de performans denetimini ilk uygulayan denetim birimlerinin başında YDK gelmektedir. Bazı çalışmalarda[541] YDK tarafından yapılan performans denetimi uygulamaları ihmal edilerek Türkiye'de sadece Sayıştay'ın uygunluk denetimleri yanında performans denetimi yapabildiği belirtilse bile YDK, yüksek denetim kuruluşu olarak 1938 yılından itibaren 3460 sayılı Kanun ve diğer mevzuat çerçevesinde kapsama dahil kuruluşlarda performans denetimi yapmaya başlamış ve bu denetimler zamanla geliştirilmiştir.[542]

YDK, denetime tabi kamu kurum ve kuruluşlarının denetimini; Anayasanın 165 inci maddesi, 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri İle Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 399 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Personel Rejiminin Düzenlenmesi ve 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ve kamu kurum ve kuruluşlarının görev ve teşkilatını düzenleyen özel kanun veya kanun hükmünde kararnameler çerçevesinde yürütmektedir. YDK, yalnızca kamu iktisadi teşebbüslerini

[541] Recep Sanal, "Türk Denetim Sisteminde Yapısal ve Kurumsal Düzenleme Gereksinimi", **İç Denetim Dergisi**, Sayı: 3, (Bahar 2002), s. 45.

[542] Mustafa Aslan, "Kamu İktisadi Teşebbüslerinin TBMM ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Tarafından Denetimi", **1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**, Ankara: Maliye Bakanlığı APK Kurulu Yayınları, 1990, s. 59.

değil, özel kanunlarla YDK denetimine tabi olacağı öngörülen kamu idarelerinin denetimini de yapmaktadır.

YDK; Başbakanlığa bağlı, tüzel kişiliğe sahip yüksek bir denetleme organı olarak, kapsama dahil kuruluş ve kurumları iktisadi, mali, idari, hukuki ve teknik yönden sürekli olarak gözetim ve denetim altında bulundurmak ve Başbakanının görevlendirmesi üzerine incelemelerde bulunmakla görevlidir.[543] YDK denetleme yaparken;

- Denetlenen kuruluşların kanun veya statülerinde belirlenen amaç ve esaslara, uzun vadeli kalkınma planı ile programlara uyulup uyulmadığı,

- İşletme bütçelerinin gereklere, işlemlerin bütçelere; maliyet, bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğu,

- Çağdaş işletmecilik esaslarına uyulup uyulmadığı,

- İşlemlerin hukuka uygunluğu,

- Verimlilik ve karlılık ilkelerine uluyup uyulmadığı,

- İşletmenin zarara uğratılıp uğratılmadığı,

hususlarını inceler.[544] 1982 Anayasasının 165 inci maddesine istinaden yürürlüğe konulan 3346 sayılı Kanunda da denetimin kapsam ve niteliğine ilişkin düzenlemeler yer almıştır. Buna göre; komisyonlar ve alt komisyonlar tarafından yapılacak denetimlerde, kuruluşların ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için özerk bir tarzda, ekonominin kuralları ve ekonomik gerekler dahilinde verimlilik ve karlılık ilkeleri doğrultusunda yönetilerek, kuruluş amaçlarına ulaşmalarını teminen; faaliyetlerinin mevzuata, uzun vadeli kalkınma planına ve planın uygulama programlarına uygunluğu yönünden incelemeler yapılacağı öngörülmüştür.[545]

YDK'nın denetimlerde inceleyeceği hususlara bakıldığında, denetim yetkisinin hukuka uygunluk denetimini, mali tablolara yönelik mali denetimi ve kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi biçimindeki performans denetimini kapsadığı görülmektedir. YDK, kendisi tarafından yapılan denetimi, ekonomik (iktisadi, sistemci) denetim olarak nitelendirmekte ve bu denetimin; uygunluk denetimi ve esas itibariyle finansal denetim ile performans denetimi olarak gerçekleştirildiğini

[543] 72 sayılı KHK, md. 3, 4.
[544] 72 sayılı KHK, md. 22.
[545] 3346 sayılı Kanun, md. 7.

belirtmektedir. Ayrıca, YDK'nın kuruluşlar üzerinde yaptığı denetimde amacın; suçu, suçluyu aramaktan ziyade kuruluşun faaliyetlerini, ekonomik denetim kavramı çerçevesinde kârlılık ve verimlilik esasları doğrultusunda sürdürüp sürdürmediğini ortaya koymak olduğu ifade edilmektedir.[546]

Denetimler kapsamında, hukuka uygunluk ve mali/finansal denetimlerin yanında, kuruluşlara tahsis edilen kaynakların tüm işletme fonksiyonları dikkate alınarak rasyonel esaslara göre etkinlik, verimlilik, kârlılık ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı ölçülmekte ve bu doğrultuda önerilerde bulunulmaktadır. YDK'nın benimsediği denetim modelinde/yaklaşımında temel amaç performans denetimi olarak ortaya konmakta, bu denetim uygunluk denetimi ve finansal tablolar denetimi ile desteklenmektedir. Finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerinin birlikte yürütüldüğü ve raporlandığı bu denetimler ekonomik denetim (iktisadi denetim, sistemci denetim) olarak nitelendirilmektedir.[547]

YDK'nın verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri yönünden yaptığı performans denetimleri konusunda tecrübeli ve Sayıştay'ın önünde olduğu hatta, Sayıştay'ın YDK'nın tecrübelerinden yararlanmasının bu iki denetim biriminin birleştirilmesi vesilesiyle mümkün olacağı Sayıştay'ın bazı meslek mensupları tarafından da dile getirilmiştir.[548] Ayrıca, bu konunun kamuoyunda ciddi tartışmalara da neden olduğu bilinmektedir. Ancak, gerçek şu ki, YDK performans denetimine Sayıştay'dan çok önce başlamış ve bu denetimleri geliştirme yönünde çeşitli çalışmalar yürütmüştür.

2. Sayıştay'ın Performans Denetimi Uygulamaları

1862 yılında kurulmuş olmasına rağmen, Türk Sayıştay'ının 2000'li yıllara kadar performans denetimi alanında çağdaş çizgiyi yakaladığını söylemek mümkün değildir.[549] Gerçekten, Sayıştay performans denetimine göreceli olarak geç başlayan yüksek denetim kurumlarından birisi olmuştur.[550] Düzenlilik denetimlerinden verimlilik ve etkinlik

[546] Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Türkiye'de Yüksek Denetim, www.ydk.gov.tr
[547] Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Türkiye'de Yüksek Denetim.
[548] İnan, İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi, s. 57.
[549] Hasan Baş, "Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği", **1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**, Ankara: Maliye Bakanlığı APK Kurulu Yayınları, 1990, s. 113
[550] Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi ….. Kitapçığı, s. 9.

değerlendirmelerini de içeren performans denetimine geçiş ancak 1990'lı yılların ikinci yarısında mümkün olabilmiştir.

Türk Sayıştay'ı esas olarak yargı yetkisinin kullanımı üzerine yoğunlaştığından, teşkilat ve personelinin, denetim uygulamalarının bu yetkinin kullanımına yönelik olarak tasarlanmış olmasından dolayı performans denetimine geçişte gecikmiştir. Kuşkusuz, bu gecikmede geleneklerin, teamüllerin, alışılmış ve kanıksanmış hukuka uygunluk amacıyla yapılan şekli denetim anlayışının, uzun vadeli denetim stratejisi ve vizyon belirlemedeki yetersizliklerin, kısıtlamaların, daha da önemlisi çevresel faktörleri oluşturan kamu bürokrasisinin, siyasi karar vericilerin ilgisizliklerinin ve daha bir çok unsurun etkili olduğu söylenebilir.

Çağdaş ve etkin bir denetime ihtiyaç duyulduğu, kamu kesimindeki denetim birimlerinin bu ihtiyaç ve talep doğrultusunda sorunları aşmak ve kendilerini yenilemek durumunda oldukları hususu dönemin Sayıştay Başkanı tarafından da ifade edilmiştir. Sayıştay Başkanı, Sayıştay'ın gelenekleri ve alışkanlıklarının, mevzuata uygunluğu araştırma ve yargı ekseninde olduğu, kimi yasal düzenlemelerle zaman içinde denetim usullerinde bazı değişiklikler yapılmış olsa bile bu alışkanlığın değişmediği, esas itibariyle belgeler üzerinde, işlemlerin mevzuata uygun ve maddi yönden hatasız olup olmadığının araştırılmasına yönelik denetimin ağırlığını koruduğunu bir öz eleştiri olarak belirtmiştir. Ayrıca, maddi ve hukuki doğruluk önemli olmakla birlikte, bunu da ihtiva eden, ancak belgelerin gerisindeki özü kavrayabilen,[551] kamusal harcamaları öncelik ve miktar olarak irdeleyebilen, kamusal hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığını sorgulayabilen, yapıcı ve dinamik bir denetim anlayışının gündemde olduğunu beyan etmiştir.[552]

Sayıştay'ın kurumsal bazda en önemli sorunlarından birisinin denetim olgusunun çağdaşlaştırılarak ülke yararına hizmet verir bir konuma getirilmesi sorunu olduğu, buna paralel olarak Sayıştay'ın yargılama işlevinin de yeni bir anlayışla ele alınması gerektiği daha sonraki Sayıştay Başkanı tarafından da göreve başlama sırasında yapılan tanışma toplantısında dile getirilmiştir.[553] Türkiye'de Sayıştay denetiminin sırf şekil

[551] Baş, Bütçe Harcamalarının Yargısal Denetimi, s. 131.
[552] Gönül, Sayıştay Dergisinin 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısına Yazılan Önsöz, s. 4.
[553] M. Kamil Mutluer, "Tanışma Toplantısı Konuşma Metni", 8 Mayıs 1998, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 28, (Ocak-Mart 1998), s. 7.

ve hukuksal nitelikte kalmayıp kamu fonlarının kullanılmasında yerindelik ve isabetlilik bakımından yapılmasının sağlanması, böylece Sayıştay'ın kontrol ve murakabe yetkisinin kapsamının genişletilmesi gerektiği, bu sayede, parlamentonun millet adına haiz olduğu bütçe hakkını müessir bir şekilde kullanabileceği ve yürütme kuvveti üzerindeki denetimini tam olarak yapma imkanına kavuşmuş olacağı[554] yıllarca vurgulanmıştır. Ancak, bu beklentilerin karşılanabilmesi ve uygunluk denetimler yanında performans denetimi yapılması çok zaman almıştır.

a. Sayıştay'ın Performans Denetimi Yetkisi

Sayıştay açık bir yasal düzenlemeyle performans denetimi yapma yetkisini 1996 yılında yapılan bir kanun değişikliğiyle edinmiştir. 832 sayılı Sayıştay Kanununa 26.6.1996 tarih ve 4149 sayılı Kanunla bir ek madde ilavesi yapılarak Sayıştay'ın denetime tabi kurum ve kuruluşlarda verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yönden inceleme yapılabilmesine ilişkin yasal dayanak oluşturulmuştur. Kanunun Ek 10 uncu madde hükmü şöyledir:[*]

"Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur.

Bu raporlar ile bu Kanunda öngörülen genel mahiyetteki diğer raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülür ve Komisyon önerisi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kuruluna sunulur."

Ancak, söz konusu kanuni düzenleme öncesinde de Sayıştay'ın performans denetimi yapabilmesine imkan tanıyan hükümler bulunduğu, en başta Sayıştay'a ilişkin Anayasa hükmünün[555] Sayıştay'ın yetki ve görevlerini geniş kapsamlı olarak belirlediği ve diğer yasalarda da performansa ilişkin bazı hükümlerin bulunduğu, örneğin mülga 1050 sayılı MUK'un 22 ve 28 inci maddelerinin harcamaların verimlilik, etkinlik ve

[554] Feyzioğlu, "Sayıştay ve Parlamento", s. 35.

[*] SK'nın ek 10 uncu maddesinin başlığı "performans denetimi" veya "performans değerlendirmesi" yerine "Verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi" olarak belirlenmiştir. Bu da dikkat çekici bir husus olarak değerlendirilmektedir.

[555] 1982 Anayasası, md. 160.

tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yapılmasını düzenlediği de dile getirilmiştir.[556]

Bununla birlikte, Sayıştay Kanununda 1996 yılında yapılan değişiklik öncesinde de performans denetimi yapılabilmesini sınırlayan bir hüküm olmamasına ve kısmen bu nitelikte denetim yapılabilmesine imkan veren söz konusu düzenlemeler bulunmasına karşın, bu denetimlerin yürütülmesi ve sonuçlarının raporlanmasına ilişkin gerekli mekanizmaların olmaması ve performans denetimi konusunda hukuki bir düzenleme bulunmaması[557] nedeniyle Sayıştay tarafından performans denetimi yapılmamıştır/yapılamamıştır.

Sayıştay Kanuna eklenen ek 10 uncu maddeye istinaden denetime tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarını verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine uygun olarak kullanıp kullanmadığını incelemeye, bir başka deyişle kamuda performans denetimi yapmaya başlamıştır. Sayıştay'ın KMYKK öncesindeki performans denetimi uygulamalarının ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir.

b. Sayıştay'ın Yaptığı Performans Denetimleri

Sayıştay'ın performans denetimine geçiş amacıyla yaptığı çalışmalar, pilot denetimler ve pilot uygulama sonrasında gerçekleştirdiği diğer performans denetimleri aşağıda belirtilmiştir.

(1) Pilot Performans Denetimleri

Sayıştay performans denetimi yapma yetkisini, 1996 yılında almasına rağmen, 1990'lı yılların başından itibaren performans denetimi hazırlık çalışmalarına başlamıştır. Bu kapsamda performans denetimi konusunda önemli tecrübe ve kazanımlara sahip olan Sayıştaylarla münasebetler geliştirilmiştir. Bu amaçla, özellikle İngiltere, Kanada ve Pakistan Sayıştayları olmak üzere birçok Sayıştayla işbirliği ve ortak çalışmalar yapılmıştır.[558] Diğer yandan, yüksek denetim kurumlarının üye olduğu bölgesel ve uluslararası mesleki teşekküllerin tertiplediği çalışmalara iştirak

[556] Kubalı, Performans Denetimi Kavram, İlkeler ……., s. 27
[557] Özdemir, s. 51.
[558] Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi ….. Kitapçığı, s. 9.

edilmiş, bazı meslek mensupları yurt içi ve yurt dışında yapılan performans denetimi kurslarıyla bu konuda eğitime tabi tutulmuştur.[559]

Sayıştay, 1996 yılında İngiltere Ulusal Denetim Ofisi (NAO) ile ikili işbirliği projesini geliştirmiştir. Bu ortak proje kapsamında Türkiye'de eğitimler yapılmış ve programa katılan Sayıştay denetçilerinden müteşekkil ekiplerle pilot projeler uygulanmaya konmuştur. Pilot projeler, Türkiye'ye gelen ve denetimlerin çeşitli aşamalarında denetçilerle birlikte çalışan NAO denetçilerinin teknik, yardım, destek ve rehberliğinde yürütülmüştür.[560]

Performans denetimi grubuna dahil ekipler birisi özel amaçlı performans denetimi diye nitelendirilen "risk denetimi" olmak üzere iki performans denetimi çalışması yürütmüştür. Bundan başka, Denizde ve Limanlarda Gemilerin Yarattığı Kirlilikle Mücadele ve Korunma[561] konulu uluslararası bir performans denetimi projesi de uygulanmıştır.[562] Bu dönemde, performans denetimlerinin uluslararası standartlara uygun olarak yabancı uzman desteğinden ve bu alanda özgü iyi uygulama örneklerinden yararlanılarak yaygınlaştırılması Sayıştay tarafından benimsenen stratejik hedeflerden birisi olmuştur.[563]

İngiltere Ulusal Denetim Ofisi ile gerçekleştirilen proje kapsamında, Karayolları Genel Müdürlüğünün devlet yollarındaki yol yapım, onarım ve bakım faaliyetleri[564] ile Kültür Bakanlığına bağlı müzelerin eser elde etme, sergileme, depolama, bakım ve koruma, güvenlik, kayıt, envanter ve sayım faaliyetleri[565] incelenmiştir. Karayolları Genel Müdürlüğünde faaliyetlerin verimlilik ve etkinliği değerlendirilirken, müzelerde mevzuatın, uygulamanın ve kontrollerin yeterliliğine ilişkin risk değerlendirmesi yapılmıştır.[566]

---

[559] Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay'ın Avrupa Standartları Karşısında Durumu ve Atılması Gereken Adımlar Hakkında Rapor, s. 133.
[560] Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi ….. Kitapçığı, s. 9.
[561] Rapor için bkz: Sayıştay Başkanlığı, "Gemilerin Denizleri ve Limanları Kirletmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele", Ankara: 2002.
[562] Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay'ın Avrupa Standartları Karşısında Durumu ve Atılması Gereken Adımlar Hakkında Rapor, s. 134.
[563] Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay'ın Avrupa Standartları Karşısında Durumu ve Atılması Gereken Adımlar Hakkında Rapor, s. 134.
[564] Rapor için bkz: Sayıştay Başkanlığı Performans Denetimi Raporu, "Karayolları Genel Müdürlüğü Yol Yapım, Onarım ve Bakım Faaliyetleri", Ankara: Aralık 1998.
[565] Rapor için bkz: Sayıştay Başkanlığı, "Kültür Bakanlığına Bağlı Müzelerin Faaliyetlerinin İncelenmesi"ne İlişkin Performans Denetimi Raporu, Ankara: Temmuz 1998.
[566] Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi ….. Kitapçığı, s. 10.

Pilot çalışmalar sonucunda düzenlenen bahse konu raporlara bakıldığında, başta bir özete (yönetici özeti) yer verildiği, denetimin mahiyeti, kapsamı ve metodolojisinin belirtildiği, denetlenen kurumun görev ve sorumlulukları, konuya ilişkin mevzuat gibi genel bilgilere yer verildiği, daha sonra incelemelerde yapılan bulgulara yer verildiği ve sorunların, yetersizliklerin çözümüne yönelik olarak tavsiyelerde bulunulduğu görülmektedir. Böylece, düzenlilik denetimlerinden farklı olarak hata ve eksikliklerden dolayı sorumluluk tespiti yapıp ilgililerin idari, mali veya cezai yönden cezalandırılması yerine, sistem, süreç veya işleyişlerdeki eksiklik, hata veya sorunların çözümüne yönelik değerlendirme yapıldığı ve bunların giderilebilmesi için öneri geliştirildiği anlaşılmaktadır.

Sayıştay'ın performans denetimi raporlarının sonuçları geçmişe değil, geleceğe yönelik olduğu görülmektedir. Raporların temel amacının;[567]

- Sayıştay tarafından seçilecek alanlarda kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı hakkında TBMM'ye tarafsız ve bağımsız bilgi, görüş ve tavsiyeler sunarak, yasamanın yürütme üzerindeki denetiminin eksiksiz yapılmasına yardımcı olmak,

- Denetim yapılan kamu kurumlarında performans yönetiminin kurulup geliştirilmesini teşvik etmek, iyi uygulama örneklerinin bulunup ortaya çıkarılarak tüm kamu yönetimine yaygınlaştırılmasına imkan sağlamak,

- Kamu kurumlarında hesap verme sorumluluğunun kurumsal ve yöneticiler düzeyinde yerleşmesine ve derinlik kazınmasına katkıda bulunmak

olduğu söylenebilir.

Pilot denetim uygulamalarından elde edilen tecrübelerden yararlanılarak performans denetimi metodolojisi oluşturmak ve yaygınlaştırmak amacıyla 1999 yılında Performans Denetimi Grubu oluşturulmuştur.[568] Ayrıca, Sayıştay tarafından performans denetimi konusunda bir külliyat olarak nitelendirilebilecek kapsamda tercüme ve inceleme/araştırma çalışmaları yapılmış ve yayımlanmıştır. Bu konuda yabancı ülke uygulamalarından yararlanılmış, rehber ve el kitapları esas alınarak dokümanlar hazırlanmıştır.

---

[567] Arife Coşkun, Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması, s. 293.
[568] Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi ….. Kitapçığı, s. 11

Takdir edilmelidir ki, Sayıştay'ın iç kontrol, iç denetim, performans denetimi, denetim metodolojisi ve teknikleri gibi konulardaki çalışma ve yayınları (çoğu tercüme olsa bile) kamu denetimi konusundaki boşluğu doldurmuş ve kaynak olma hüviyetini kazanmıştır. Diğer yandan, meslek mensuplarının eğitim, inceleme, araştırma, staj gibi amaçlarla yurt dışına gönderilmesi, yurt içindeki pilot uygulamalar ve diğer çalışmalar ile Araştırma ve Tasnif Grubunun yaptığı araştırma ve incelemeler Sayıştay'ı bu konuda az da olsa yetişmiş ve nitelikli bir personel kaynağına sahip kılmıştır. Bu konuda yapılan yayınlar ve akademik çalışmalar da performans denetimlerine ilişkin zenginliği arttırmıştır.

Sayıştay 2000'li yıllarda, performans denetimi alanında öncü rol oynamayı, bu denetimin Türkiye'de yerleşmesine, yayılmasına ve kökleşmesine katkıda bulunmayı ve kamu kurumlarına kendi performans rejimlerini oluşturma ve performans ölçümlerini gerçekleştirmede denetim yoluyla katkıda bulunmayı bir hedef olarak benimsemiştir.[569] Sayıştay'ın parlamentoyu, hükümet ve kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla, Devlet faaliyetlerinin denetiminde uygunluk denetimi yerine daha yapıcı bir yöntem olan performans veya diğer bir ifade ile "paranın karşılığı denetimini gerçekleştirmek üzere, rolünü değiştirme eğiliminde olduğu Dünya Bankası Raporunda da belirtilmiştir.

(2) Diğer Performans Denetimleri

Sayıştay'ın performans denetimi uygulamaları pilot denetimlerle sınırlı kalmamış, denetimler geliştirilerek yapılmaya devam edilmiştir. Bu çerçevede, performans denetiminin metodolojisinin öğrenilmesine yönelik eğitim amaçlı pilot proje çalışmalarının akabinde, performans denetimi grubu bünyesinde teşkil edilen denetim ekipleriyle yeni denetim çalışmalarına başlanılmıştır.

Bu kapsamda, Kocaeli ve Düzce Depremlerinden sonra Sayıştay Başkanlığınca deprem konusunda iki ayrı çalışma yapılmasına karar verilmiştir. Bunun üzerine, İstanbul Valiliği ve İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanlığının Muhtemel İstanbul Depreminin Zararlarını Azaltmaya

[569] Sayıştay Başkanlığı, Sayıştayın 2001 Yılı Bütçesi Dolayısıyla Hazırlanan Faaliyet Raporu, Ankara: 2000, s. 20.; Sayıştay Başkanlığı, Sayıştayın 2002 Yılı Bütçesi Dolayısıyla Hazırlanan Faaliyet Raporu, Ankara: 2001, s. 26.

Yönelik Faaliyetlerin incelendiği çalışmada[570] yürütülen deprem hazırlık çalışmalarının yeterliliği incelenmiş ve değerlendirilmiştir. Ayrıca, Bayındırlık ve İskan Bakanlığının Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası yürüttüğü faaliyetlerin performansı[571] da değerlendirilmiştir.[572]

Bundan başka, Performans Denetimi Grubu tarafından;

- Vakıflar Genel Müdürlüğünün Sorumluluğundaki Tarihi Eserlerin Bakım ve Onarımı,[573]

- Sağlık Bakanlığına Bağlı Hastanelerde İlaç ve Tedavi Malzemelerinin Tedariki, Kullanımı,[574]

- Ormanların Tahribi,[575]

konulu performans denetimi çalışmaları da yürütülmüştür.[576] Ayrıca, 2004 yılı sonunda "Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetimi" ve "E-Dönüşüm Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetlerin Performansı" konulu iki yeni performans denetimi çalışmasına başlamıştır.[577] Sayıştay tarafından 2006 yılına kadar 8 performans denetim raporu tamamlanmış, iki çalışmanın yürütülmesine ise devam edilmiştir.[578] Buna göre, 1996-2006 döneminde Sayıştay 10 performans denetimi yapmıştır. Performans Denetim Grubu tarafından düzenlenen performans denetimi raporlarının Sayıştay Genel Kurulunca 832 sayılı Sayıştay Kanununun ek 10 uncu maddesine istinaden TBMM'ye sunulması kararlaştırılması üzerine raporlar Meclise sunulmaktadır.

---

[570] Rapor için bkz: Sayıştay Başkanlığı, "İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor ?", Ankara: 2002.
[571] Rapor için bkz: Sayıştay Başkanlığı, "Bayındırlık ve İskan Bakanlığının Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Faaliyetleri", Ankara: 2002.
[572] Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi ….. Kitapçığı, s. 12.
[573] Rapor için bkz: Sayıştay Başkanlığı, "Vakıflar Genel Müdürlüğünün Sorumluluğundaki Tarihi Eserlerin Korunması Hakkında Sayıştay Raporu", Ankara: Mayıs 2004.
[574] Rapor için bkz: Sayıştay Başkanlığı, "Sağlık Bakanlığına Bağlı Hastanelerde İlaç, Tıbbi Sarf Malzemesi ve Tıbbi Cihaz Yönetimi" Hakkında Performans Denetimi Raporu, Ankara: Mart 2005.
[575] Rapor için bkz: Sayıştay Başkanlığı, "Ormanların Korunması Hakkında Sayıştay Raporu", Ankara: Eylül 2004.
[576] Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştay Başkanlığı 2002 Yılı Faaliyet Raporu", Ankara: 2002, s. 25.
[577] Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştay Başkanlığı 2004 Yılı Faaliyet Raporu", Ankara: 2004, s. 24.
[578] Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştay Başkanlığı 2005 Yılı Faaliyet Raporu", Ankara: 2005, s. 25.

c. Sayıştay'ın Performans Denetimi Yaklaşımı

Sayıştay performans denetimi ile ilgili olarak benimsediği amaç ve hedeflerini, ilkelerini ve metodolojisini uluslararası uygulamalar ve konuya ilişkin dokümanlar çerçevesinde belirleyerek açıklamıştır. Sayıştay'ca yürütülen performans denetimi çalışmalarının temel özelliklerini ortaya koyan ilkeler;[579] a) Hesap verme sorumluluğu, b) Açık iletişim, c) Güvenilir olma, d) Nesnellik ve bağımsızlık, e) Değer katma, f) Yeterlik ve g) Titizlik olarak belirlenmiştir. Performans denetimlerinde uygulanacak metodoloji ise INTOSAI Denetim Standartlarına göre tasarlanmıştır. Bu kapsamda düzenlilik denetimi ve performans denetimleri yapılmakta, performans denetimleri ile denetime tabi kurumların faaliyetlerinin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından incelenmekte, ayrıca, çevre denetimi, bilgi sistemlerinin denetimi gibi denetim alanlarını ve risk denetimi gibi özel amaçlı denetimler de performans denetimi yoluyla gerçekleştirilmektedir.

Denetim çalışmaları oluşturulan rehberler ve el kitapları çerçevesinde gerçekleştirilmekte, ayrıca uluslararası ve bölgesel mesleki kuruluşların (örneğin ASOSAI) rehber ve denetim el kitaplarından yararlanılmaktadır. Performans denetimi çalışmalarının yürütülmesinde uluslararası kabul görmüş standart ve yöntemler kullanılmaktadır. Denetimlerde istenilen amaç ve etkinliğe ulaşılmasında etkili olması nedeniyle, denetlenen kurumların yönetim bilgi sistemleri ve performans ölçüm sistemlerini oluşturmaları desteklenmekte ve teşvik edilmektedir.

Sayıştay 2000 yılında ilk defa 2000-2004 yıllarını arasındaki dönemi kapsayan ve bu dönemde izlenecek politikaları belirleyen Strateji Bildirimini hazırlamış ve açıklamıştır.[580] Stratejik yönetim anlayışı çerçevesinde hazırlanan Sayıştay'ın bu stratejik planıyla mevcut kaynakların rasyonel ve dengeli biçimde kullanılması, kurumsal hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi ve daha etkin bir biçimde yerine getirilmesinin sağlanması amaçlanmıştır. Planda, Sayıştay'ın vizyonu, misyonu, değerleri ve ilkeleri, Sayıştay'ı etkileyen dışsal faktörler (dış ortam) ve benimsenen stratejik amaçlar yer almıştır. Denetime tabi kurum ve kuruluşlarda kaynakların hukuka uygun, verimli, tutumlu ve etkin kullanılmasına yardımcı olmayı misyon olarak üstlenmiş, performans denetimlerinin yaygınlaştırılması da bir

[579] Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi ….. Kitapçığı, s. 21.
[580] Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştay Strateji Bildirimi (2000-2004)", Ankara: 2000.

stratejik amaç olarak belirlenmiştir. Ayrıca, bu çerçevede eylem planları hazırlanmıştır.[581]

Sayıştay tarafından yıllardır uygulanan klasik bütçe denetiminde; harcamaların, usule, kanuna ve bütçeye uygunluğunun araştırılmasıyla yetinilir, diğer bir ifade ile harcamaların yerindeliği, isabetliliği, verimliliği, doğuracağı risk açısından bir inceleme yapılmaz idi.[582] Ancak, yeni yaklaşımla yapılacak performans denetimlerinde, kamu kurumlarının hedeflerini daha iyi tanımlamaları, finansla bilgilerini geliştirmeleri, kaynak dağılımını daha iyi hale getirmeleri ve kıt olan kamu kaynaklarını daha iyi kontrol etmeleri ve yönetmeleri sağlanmaya çalışılacaktır.[583]

Buna rağmen, Sayıştay denetimlerinin kapsam, nitelik ve yöntem bakımından henüz istenen düzeyde olduğu söylenemez. 1990'lı yılların sonundan günümüze kadar Sayıştay denetimi konusunda özellikle performans denetimi konusunda ciddi mesafeler alınmış olmasına karşın, düzenlilik denetimi konusunda yaşanan sorun ve aksaklıkları, yargı işlevinin işleyişindeki sıkıntıları ve genel olarak denetim konusundaki metodolojik gerilikleri giderecek nitelikte düzenlemeler yapılamamıştır. Sayıştay Başkanları ve bazı denetim elemanları sorunun teşhisini yapmış ve ne tür bir yaklaşım benimsenmesi gerektiğini de ifade etmişlerdir. Ne var ki, bu konuda köklü adımların atıldığını söylemek mümkün gözükmemektedir. Bununla birlikte, son yıllarda kamu mali yönetim reformu ve Avrupa Birliğiyle entegrasyon kapsamında Sayıştay'ın yeniden yapılandırılması ve denetim kapasitesinin güçlendirilmesi, modernizasyonu yönünde bazı çalışmalar da yürütülmüştür.

d. Sayıştay'ın Yeniden Yapılandırılması ve Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesine İlişkin Çalışmalar

Sayıştay'ın 1996 yılında başlayan ve KMYKK'nın tamamıyla yürürlüğe girdiği 2006 yılına kadar devam eden performans denetimleri sadece Sayıştay denetimine tabi kuruluşlarla sınırlı kalmıştır. Denetime tabi kuruluşların da yalnızca bazılarında (yukarıda belirtilen denetimler), yani sadece belli alanlarda performans denetimi yapılmıştır. Sayıştay denetim

[581] Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştay 2002 Yılı Eylem Planı", Ankara: 2002.
[582] Bedi N. Feyzioğlu, "Üçüncü Oturum Açılış Konuşması", **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**, Tebliğler, Panel ve Tartışmalar, Ankara, 26 Ekim 1998, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi, Aralık 1998, s. 49.
[583] Arife Coşkun, Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması, s. 296.

kaynaklarının çoğunluğunu performans denetimi yerine, uygunluk denetimi ve diğer görevlerin yapılması için tahsis etmiştir. Bu durum, Anayasal ve yasal düzenlemelerdeki emredici hükümler ve kısıtlamalar dışında, Sayıştay'ın denetim stratejisinden de kaynaklanmıştır.

Bununla birlikte, tüm kamu fonlarının, kaynaklarının ve faaliyetlerinin Sayıştay denetimi kapsamına alınması ve bunların düzenlilik ve performans denetimleri yoluyla denetlenmesinin sağlanması için gerekli yasal düzenlemelerin yapılması gerektiği Sayıştay tarafından da vurgulanmıştır.[584] Ayrıca, bunun için Sayıştay'ın organizasyonel yapısının da yeniden düzenlenmesi gereği ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede hazırlanan "Sayıştay Kanunu Taslağı" kamuoyunun bilgisine sunulmuş ve bu Taslağın TBMM'ye sunulması öngörülmüştür.[585]

Hazırlanan Tasarı ile; Sayıştay'ın düzenlilik denetimi ve performans denetim tekniklerini eşit ağırlıkta uygulayabilmesi, tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini denetleyebilmesi için yasal yetkiye sahip olması, işleyiş ve fonksiyonel bağımsızlığının sağlanması, denetimlerin uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun yapılması, hazırlanan raporların zamanında ve belli bir prosedür dahilinde TBMM'ye sunulması, kamuda hesap verme sorumluluğu bilincinin ve saydamlığın yerleştirilmesine ve geliştirilmesine, böylece yolsuzlukların önlenmesine önemli katkılarda bulunulması, görev ve yetkilerin daha etkin bir biçimde yerine getirilebilmesi için iyi bir organizasyon yapısına sahip olması öngörülmüştür.[586]

Öte yandan, Avrupa Birliği-Türkiye mali işbirliği programlama çalışmaları çerçevesinde hazırlanan "Sayıştayın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi" başlığını taşıyan Twinning (eşleştirme) Projesi uygulamaya konulmuştur.[587] Avrupa Komisyonu tarafından onaylanan ve 2005 yılında uygulanmaya başlanan bu eşleştirme projesiyle Sayıştay'ın uluslararası standartlar ve AB uygulamaları paralelinde görevini tam olarak yapabilmesi için güçlendirilmesi amaçlanmaktadır.[588] Bu kapsamda

[584] Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştay Başkanlığı 2003 Yılı Faaliyet Raporu", Ankara: 2003, s. 7.
[585] Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Başkanlığı 2004 Yılı Faaliyet Raporu, s. 7.
[586] Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Başkanlığı 2004 Yılı Faaliyet Raporu, s. 61.
[587] Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Başkanlığı 2004 Yılı Faaliyet Raporu, s. 62.
[588] Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Başkanlığı 2005 Yılı Faaliyet Raporu, s. 25.; Sayıştay Başkanlığı, "2006 Yılı Ocak-Haziran Dönemi Kurumsal Mali durum ve Beklentiler Raporu", Ankara: 2006, s. 4.

Sayıştay'ın performans denetimi metodolojisinin geliştirilmesi ve uygulamanın yaygınlaştırılması hedefiyle çeşitli çalışmalar da yürütülmüştür.[589]

Sayıştay Tarafından hazırlanan "Sayıştay Kanun Tasarısı" TBMM'ye sunulamamış, daha sonra hazırlanan "Sayıştay Kanun Teklifi" TBMM Başkanlığına sunulmuştur. Bu Teklifin PBK'daki görüşmelerine 2005 yılında başlanmış, Komisyon bünyesinde teşkil edilen alt komisyon Kanun Teklifini inceleyerek Raporunu PBK'ya sunmuştur. Ancak, Teklifin PBK'daki görüşmeleri tamamlanamadığından henüz kanunlaşamamıştır.

3. Diğer Teftiş ve Denetim Birimlerinin Performans Denetimi Uygulamaları

KMYKK'nın yürürlüğe girmesi öncesindeki dönemde Sayıştay ve YDK dışında kalan teftiş ve denetim birimleri tarafından yapılan denetimler hukuka uygunluk denetimleriyle sınırlı kalmıştır. Bunun yanında, bakanlıkların ve diğer kurum ve kuruluşların teftiş ve denetim birimleri gibi tüm kamuya yönelik denetim yapma görev ve yetkisi bulunan Devlet Denetleme Kurulu ve Başbakanlık Teftiş Kurulunun, denetime tabi kurum ve kuruluşlara yönelik olarak yaptıkları denetimler de uygunluk denetimi, soruşturma ve teftiş biçiminde gerçekleştirilmiş, performans denetimi yapılmamıştır. Devlet Denetleme Kurulu tarafından sınırlı bir şekilde yapılan bazı denetimlerde[590] kaynakların etkin kullanımına ilişkin değerlendirmelere yer verilmekle beraber, bu husus söz konusu denetimleri performans denetimi olarak nitelendirmeye yetmemektedir. Ayrıca, Kurul, kuruluş amacı ve yapısı gereği tüm kamu idarelerinde sistematik ve düzenli olarak denetim yapmamakta, ancak seçilen bazı kurum veya faaliyetlere yönelik denetimler gerçekleştirilmektedir.

Bakanlıkların ve diğer kamu idarelerinin teftiş kurulları ve denetim birimlerinin görev ve yetkilerini düzenleyen yasal ve idari düzenlemeler bu kuruluş ve birimlere performans denetimi yapma konusunda açık bir yetki vermemiştir. Bununla birlikte, denetimlerin kapsam ve sınırını belirleyen açık bir düzenleme de bulunmadığından performans denetimi yapılmasının yasalarla sınırlandırıldığından da söz edilemez. Buna karşın, denetim

---

[589] Necip Polat, "Sayıştayın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 60, (Ocak-Mart 2006), s. 43-44.

[590] Bkz: Devlet Denetleme Kurulu Raporları, http://www.cankaya.gov.tr/tr_flash/DDK/DDK1.HTML (26.11.2006)

uygulamaları geleneksel teftiş, denetim ve soruşturmalar şeklinde yürütülmüş, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu incelenmiş ve kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasında, faaliyetlerin yürütülmesinde etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkelerine uyulup uyulmadığı yönünden inceleme ve değerlendirmeler yapılmamıştır.

Genel görünüm bu olmakla beraber sınırlı olarak performans denetimi benzeri bazı denetim uygulamalarının yapıldığını da söylemek gerekir. Ancak belirtilmelidir ki bu denetimlerin, uluslararası standartlar ve uygulamalar çerçevesinde tanımlanan ve tatbik edilen performans denetimi niteliğini taşıdığını söylemek zordur. Muhteva ve metodoloji bakımından geleneksel düzenlilik denetiminin izlerini taşıyan, fakat kaynakların elde edilmesi ve kullanımı, faaliyetlerin yürütülmesi konularında belli yönlerden kurumsal performansın değerlendirilmesine yönelen bu denetimleri gerçek manada performans denetimi olarak nitelendirmek güç olsa da, bazı teftiş ve denetim birimlerinin bu denetimleri performans denetimi olarak tavsif ettiği bilinmektedir.

Türkiye'de bazı teftiş kurulları ve denetim birimlerince performans denetimine geçiş yönünde başlangıç niteliği taşıyan bir kısım çalışmalar yapılmıştır. Bunlar aşağıdaki şekilde örneklendirilebilir:

Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığınca performans denetiminin bazı unsurlarını içeren denetim uygulamaları yapılmıştır. Örneğin, 2001 ve 2002 yıllarında yapılan teftişler sırasında Verimlilik Analiz ve Programlama Modeli çerçevesinde inceleme ve değerlendirmeler yapılmıştır. Verimlilik Analiz ve Programlama Modeli konulu Raporda;[591] denetlenen birimlerin verimlilik oranları hesaplanmış ve bu çerçevede kamu idarelerinde verimliliğin analizine ilişkin somut önerilere yer verilerek mevzuata uygunluk denetimleri yanında verimlilik denetimleri yapılmasına ilişkin bir çerçeve oluşturulmuştur. Maliye müfettişleri tarafından daha sonraki teftiş ve denetimlerde de bu çerçevede özellikle vergi dairelerinin verimlilik ve performans durumlarına ilişkin denetimler yapılmıştır.[592] Söz konusu program ve belirlenen kriterler çerçevesinde vergi daireleri ve diğer

[591] Ender Tosun, "Verimlilik Analiz ve Programlama Modeli Raporu", Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, Ankara: 2002.
[592] Aziz Bora Elçin, Emrah Akın ve Nurettin Köse, "Ankara Defterdarlığına Bağlı Vergi Dairelerine İlişkin Rapor", Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, Ankara: 2004.

birimlerin verimlilik ve performansının değerlendirilmesine ilişkin denetimlerin yürütülmesine devam edildiği bilinmektedir.

Diğer yandan, Maliye Bakanlığınca yürütülen performans esaslı bütçeleme çalışmaları kapsamında pilot proje olarak seçilen Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı bütçesinde yer alan "Süne ve Kımıl Mücadele Proje"sinin performans denetiminin yapılması ve proje uygulamalarının performans bütçe uygulaması yönünden incelenmesi öngörülmüştür. Maliye Bakanlığı Bütçe Kontrolörlerince söz konusu projeye yönelik olarak yapılan denetim sonucunda düzenlenen Raporda[593], proje kapsamında belirlenen performans kriterlerinin gerçekleşme durumları incelenmiş ve elde edilen sonuçların performans kriterlerine uygunluğu mukayese edilmiştir. Hatta belirlenen performans kriterlerinin uygunluğu da değerlendirilmiş ve yapılması gerekenler belirtilmiştir. Benzer bir çalışma Karayolları Genel Müdürlüğünde yürütülen bir proje içinde gerçekleştirilmiştir.

Maliye Bakanlığı dışındaki denetim birimleri tarafından da performans denetimine geçiş yönünde çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Örneğin, İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığınca 1998 yılında "daha etkin bir denetim sistemi geliştirilebilmesi amacıyla, mevzuata uygunluk denetiminin yanı sıra, performans ölçümüne yönelik denetiminin yapılabilmesi" konulu bir araştırma yaptırılmış ve bunun üzerine "Performans Denetimi" başlıklı bir inceleme ve araştırma raporu tanzim edilmiştir.[594] Yine, 2002 yılında, "İçişleri Bakanlığı taşra teşkilatının performans denetimi kriterleri ön tespit çalışması kapsamında Valilik Genel İş ve Yürütümü teftişinin bu yönde düzenlenmesi" konulu bir inceleme ve araştırma raporu düzenlenmiştir.[595] Bu raporda, valiliklerin genel iş ve yürütümü teftişlerinde incelenen konulan çerçevesinde performans denetimlerinde kullanılabilecek performans kriterlerine yer verilmiş ve değerlendirmelerin nasıl yapılacağı konuları incelenmiştir.

---

[593] Nazmi Zarifi Gürkan-Ali Sezer, "Tarım ve Köy İşleri Bakanlığınca Yürütülen Süne ve Kımıl Mücadelesi Projesi Hakkında İnceleme Raporu", Ankara: Maliye Bakanlığı Bütçe Kontrolörleri Denetim Birimi Başkanlığı, 2003.

[594] Ekrem Bay-Adnan Özdemir, "Performans Denetimi, İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı İnceleme ve Araştırma Raporu", Ankara: 1998, http://www.icisleri.gov.tr/_Icisleri/WPX/performans_denetimi.htm (8 Mayıs 2006)

[595] Enver Salihoğlu, "Performans Denetimi, İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, İnceleme ve Araştırma Raporu", Ankara: 2002, http://www.icisleri.gov.tr/_Icisleri/WPX/performans_denetimi_2.htm (8 mayıs 2006)

Milli Eğitim Bakanlığı tarafından da eğitimde mevzuata uygunluk denetimi yerine, performans denetimine (amaca uygunluk ve etkinlik denetimi) geçilmesi, eğitime tahsis edilen kaynakların maksimum düzeyde etkin, verimli ve yerinde kullanımı ile eğitim faaliyetlerinde en üst düzeyde çıktıyı sağlamak, bunun gerçekleşmesi için de performans denetimleriyle rehberlik ve öncülük etmek amaç ve hedefini taşıyan proje[596] geliştirilmiş ve bu yönde çalışmalar yapılmıştır.

Ayrıca, Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı tarafından da 2003 yılında denetimin etkinliğin sağlanmasına ilişkin olarak bir araştırma raporu[597] düzenlenmiş ve düzenlilik ve performans denetimlerinde uygulanacak denetim standartlarına ilişkin inceleme sonuçlarına yer verilmiştir. Kuşkusuz, örnek olarak bahse konu edilen yukarıdaki uygulama ve çalışmalar dışında da yapılan performans denetimi uygulamaları bulunmaktadır.

Fakat açıkça zikredilmelidir ki, YDK ve Sayıştay hariç tutulacak olursa Türkiye'de teftiş ve denetim birimlerinin yaptığı performans denetimleri çok sınırlı kalmıştır. Yapılan uygulamalardan bazılarını tam manasıyla performans denetimi olarak tavsif etmek de güçtür. Çünkü, yapılan uygulamaların mahiyeti, kullanılan yöntemler ve raporlama konusunda bazı yetersizlikler bulunduğu görülmektedir. Buna rağmen, teftiş ve denetim birimlerince geleneksel denetim uygulamalarıyla iktifa edilmeyip yeni tekniklerin kullanılması yönünde irade gösterilmesi, denetimin kapsam ve niteliğini geliştirici çalışmaların yürütülmesi çok önemli bir yenilik olmuştur. Emredici açık yasal bir düzenleme bulunmamasına karşın geleneksel teftiş uygulamaları ve düzenlilik denetimleri yanında performans denetimine geçiş yönünde arayış içine girilmiş olması teftiş ve denetimlerdeki yetersizliklerin denetim birimlerince de kabul edildiğini göstermektedir.

[596] Milli Eğitim Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, "Teftiş Kurulu Başkanlığı Tarafından Hazırlanarak Sunulan Projeler", http://tkb.meb.gov.tr/projeler.htm (16 Mayıs 2006)

[597] Faruk Tuncer Dilek, Selçuk Bakkaloğlu ve Hüseyin Yavuz, "Denetimlerde Etkinliğin Sağlanması", Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, Araştırma Raporu, Ankara: 2003, http://www.bayindirlik.gov.tr/turkce/birimbaslik.php?Birim=1&ID=46 (16 Mayıs 2006)

4. Performans Ölçümü ve Performans Değerlendirmelerine İlişkin Durum

KMYKK öncesi uygulamaya bakıldığında kamu idarelerinde kurumsal performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesine ilişkin yasal düzenlemelerin bulunmadığı görülmektedir. Bakanlıkların ve diğer kamu idarelerinin kuruluş, teşkilat ve görevlerini düzenleyen kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde ve mali mevzuatta bu konuda açık düzenlemeler yer almamıştır. Yasal düzenleme yokluğu dışında tatbikatta da idarelerce bu yönde bir çalışma yapılmadığı bilinmektedir. Arşiv ve dokümantasyon, faaliyet raporu düzenlenmesi gibi konularda çeşitli uygulamalar yapılmakla birlikte bunların performans ölçüm sistemi kapsamında değerlendirilmesi mümkün gözükmemektedir.

Yönetim bilgi sistemlerinin bulunmaması, görev ve hizmetlerin yürütülmesi konusunda uzun vadeli stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmemesi, amaç ve hedeflerle bütçe arasında bağ kurulmaması, faaliyetlerinin uygulanması ve bütçe tatbikatı sonrasında uygulamaya ilişkin değerlendirmelerin yapılmaması, bu konuda kapsamlı faaliyet raporları düzenlenip açıklanmaması gibi hususlar kamuda performans ölçüm sisteminin bulunmadığını göstermektedir. Bu nedenle, KMYKK öncesinde kamu idarelerinde işleyen bir performans ölçüm sisteminin varlığından ve bu kapsamda yapılan performans değerlendirmelerinden söz etmek mümkün değildir.

B. KMYKK Sonrası Durum ve Performans Denetimi

KMYKK, mali yönetim ve kontrol sistemini düzenlemenin yanında kamudaki denetime ilişkin bir hukuki çerçeve oluşturmuştur. KMYKK ile yapılan düzenlemeleri tamamlayıcı nitelikte bir kanun olarak tasarlanan 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun ile kamu yönetiminin teşkilatlandırılması, işleyişi, uyulacak temel ilkeler ve denetim sistemi düzenlenmiş, ancak TBMM tarafından kabul edilen söz konusu Kanun Cumhurbaşkanı tarafından veto edildiğinden yürürlüğe girmemiştir.[*] Kamu denetimine ilişkin hukuki

[*] Cumhurbaşkanınca veto edildiğinden yürürlüğe girmeyen 5227 sayılı Kanunda kamu idarelerinde iç denetim yapılacağı, ayrıca bazı bakanlıklarda temel görev ve hizmetlerin gereği olarak, kurum dışı işyeri, mükellef veya üçüncü kişi ve kuruluşlar ile mahalli idarelere yönelik olmak üzere ana hizmet birimi şeklinde rehberlik ve denetim birimi oluşturulabileceği öngörülmüştür. Ayrica, Kanunda, denetimin kapsamı ve türleri düzenlenmiş, bu kapsamda performans denetimi tanımına da yer verilmiştir.

çerçeve KMYKK ile düzenlenmiştir. Ayrıca, Bakanlıkların kuruluş, teşkilat ve görev esaslarını düzenleyen 3046 sayılı Kanun, bakanlıkların ve diğer kamu idarelerinin görev ve teşkilatını düzenleyen kanunlar ile diğer özel kanunlarda teftiş ve denetime ilişkin hükümler yer almıştır.

KMYKK'ya göre, kamu idarelerinde iç ve dış denetim yapılacaktır.[598] İç denetim faaliyeti kamu idareleri bünyesinde oluşturulan/oluşturulacak iç denetim birimlerinde görev yapacak iç denetçiler tarafından yapılacaktır. Kanuna ekli III Sayılı Cetvelde sayılan düzenleyici ve denetleyici kurumlar (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu hariç) ile İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından iç denetçi atanmayacağı öngörülen idareler ve ilçe ve belde belediyeleri dışında kalan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde (genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler) iç denetim faaliyeti kurulacak, iç denetçiler denetim yapılacaktır. Dış denetim ise KMYKK'nın 68 inci maddesi ve Sayıştay Kanunu çerçevesinde Sayıştay tarafından yapılacaktır.

KMYKK'ya göre, bu Kanun kapsamında bulunan kamu idarelerindeki performans denetimleri iç denetim birimleri ve Sayıştay tarafından yapılabilecektir.[599] Ayrıca, KMYKK'nın öngördüğü yeni yönetim ve bütçe anlayışı gereğince performans denetimleri dışında performans değerlendirmeleri yapılacaktır. Performans değerlendirmeleri kamu idareleri tarafından yapılacak veya gerek görülmesi halinde uzman kişi ve birimlerden hizmet alınmak suretiyle yaptırılabilecektir. Keza, KMYKK kapsamında bulunmayıp YDK'nın denetimine tabi kurum ve kuruluşlarda da YDK tarafından performans denetimleri yapılacaktır. KMYKK sonrası performans denetimine ilişkin hukuki çerçeve ve uygulamalar aşağıda belirtilmiştir.[600]

---

[598] KMYKK, md. 63, 64, 65, 66, 67 ve 68.

[599] Yücel Süzen, "Kamuda Performans Denetimi", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 442, (15 Haziran 2005), s. 106

[600] KMYKK çerçevesinde; TBMM tarafından yapılacak yasama denetimi, Maliye ve İçişleri Bakanlıklarınca istisnai hallerde yapılabilecek teftişler, kamu idarelerinin yapacakları ön mali kontrol gibi kontrol/denetim uygulamaları da genel manada bütçe denetimi kapsamında bulunmakla birlikte, bu uygulamalar performans denetimi niteliğini taşımadığından bu bölümde incelenmemiştir. KMYKK'nın öngördüğü mali kontrol ve denetimler için bkz: Erkan Karaarslan, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Düzenlenen Mali Denetim", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 28, (Nisan-Haziran 2005), s. 148-154.; Erkan Karaarslan, "Kamu Harcamalarında Denetim", Erkan Karaarslan (ed.), **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar** içinde (317-350), Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006, s. 317-350.

1. Yüksek Denetleme Kurulu

KMYKK'ya göre genel yönetim kapsamında yer alan kamu idarelerinin dış denetimi Sayıştay tarafından yapılacaktır. Genel yönetim kapsamı dışında kalan kamu idareleri ve diğer kuruluş ve teşekküllerin denetimi konusunda ilgili mevzuat hükümleri uygulanacaktır. Bu nedenle, genel yönetim dışında kalan kamu iktisadi teşebbüsleri ve ilgili mevzuatla YDK denetimine tabi olan diğer kuruluşların denetimi Anayasanın 165 inci maddesi, 3346 sayılı Kanun ve 72 sayılı KHK ile diğer mevzuat çerçevesinde YDK tarafından yürütülecektir.[*] Bu denetimlerde eskiden olduğu gibi hukuka uygunluk ve mali denetim yanında performans denetimi yapılmasına devam edilecektir.[*]

2. Sayıştay

Sayıştay KMYKK'nın yürürlüğe girdiği 2006 yılına kadar düzenlilik ve performans denetimlerini Anayasanın ilgili maddesi, 832 sayılı Sayıştay Kanunu ve mülga 1050 sayılı MUK çerçevesinde yürütmüştür. 2006 yılından itibaren ise Sayıştay denetimleri KMYKK'ya göre yürütülmeye başlanmıştır. KMYKK, Sayıştay'ın görev alanını kurumsal ve fonksiyonel manada genişletmiştir. Buna göre, genel yönetim kapsamındaki 1) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, 2) Özel bütçeli idareler, 3) Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, 4) Sosyal güvenlik kurumları ve 5) Mahalli idareler Sayıştay denetimine tabidir. Genel yönetim kapsamında yer almayan kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kuruluş ve teşekküller ise Sayıştay denetimi dışında tutulmuştur.

KMYKK'ya göre, Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve

---

[*] YDK'nın Sayıştayla birleştirilmesi konusu da gündeme gelmiş olmakla birlikte, çeşitli nedenlerle gerçekleştirilememiştir. Sayıştay Kanun Teklifinin TBMM'deki görüşmeleri sırasında bu yönde bir düzenleme yapılmak suretiyle iki yüksek denetim kurumunun birleştirilmesi ve kamuda dış denetim konusunda tek bir yüksek denetim kurumu teşkil edilmesi ihtimal dahilindedir. Ayrıca, KMYKK uyarınca Sayıştay'ın denetiminin kurumsal ve fonksiyonel olarak genişlemesi nedeniyle, Sayıştay'ın bu denetimleri etkin ve yeterli bir şekilde yapabilmesi için gerekli yetişmiş denetçi ihtiyacının karşılanması amacıyla kamu denetim elemanlarından Sayıştay'a geçişin sağlanması hususu da gündeme gelmiştir.

[*] YDK tarafından yürütülen performans denetimleri daha önce KMYKK öncesi dönem başlığı altında incelendiğinden ve KMYKK'nın yürürlüğe girdiği dönemde YDK'nın denetim kapsamında kurumsal ve nitelik olarak bir değişiklik olmadığından burada tekrar edilmemiştir.

işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM'ye raporlanmasıdır. Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) 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,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

suretiyle gerçekleştirilecektir.[601] Raporların, konsolide edilmesi, cevaplandırılmak üzere, idarelere verilmesi, TBMM'ye sunulması gibi hususlar da KMYKK'da düzenlenmiştir.[602]

KMYKK Sayıştay'ın denetim kapsamını genişletmenin yanında performans denetimi yetkisini güçlendirmiştir. Ancak, KMYKK'nın performans denetimine ilişkin düzenlemelerin performans denetiminin uluslararası teori ve tekniğiyle uyuşmadığı da belirtilmiştir.[603] Ayrıca, KMYKK'nın 68 inci maddesindeki dış denetime ilişkin çerçevede hesap yargısının olmadığı, hesap yargısına muhatap olacak sorumluların belirlenmediği, sorumluların ve sorumlulukların tespiti, tayini ve uygulanacak müeyyidelerin düzenlenmediği ve bunun Anayasayla

[601] KMYKK, md. 68.

[602] Sayıştay'a KMYKK'nın 68 inci maddesinin Anayasada Sayıştay için çizilen sınırın dışında bir tanımlama ve görev alanı çizdiği ve 68 inci madde hükmü ile Anayasadaki düzenlemeler arasında çeşitli yönlerden farklılıklar bulunduğu öne sürülmüştür. Bkz: Hikmet Tosun ve A. Uğur Cebeci, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı)**, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006, s. 177. Ancak, bize göre, KMYKK ile Sayıştay'a verilen görev ve yetkilerin Anayasaya aykırılığı sorunu bulunmamaktadır. Çünkü Anayasanın 160 ıncı maddesi Sayıştay'a iki temel görev vermiştir. Birincisi *"merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak"* ikincisi ise *"kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak"*tır. KMYKK'nın 68 inci maddesiyle Sayıştay'a verilen görev ve yetkilerin söz konusu iki temel anayasal görev kapsamına girdiği açıktır.

[603] Mesut Ünal ve Gülşah Yalçın, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Performans Denetimi", **Mali Hukuk**, Sayı: 121, (Ocak-Şubat 2006), s. 79.

Sayıştay'a verilen görevle çeliştiği de öne sürülmüştür. [604] Bundan başka, KMYKK'nın 68 inci maddesiyle uygunluk denetimleri ve performans denetimlerinin aynı prosedüre tabi tutulup, düzenlenen raporların idareler itibariyle yıllık olarak konsolide edilerek cevaplandırılmak üzere idarelere verileceğinin öngörülmesinin performans denetimi metodolojisine aykırı olduğu da belirtilmiştir.[605] Gerçekten, KMYKK'nın performans denetimine ilişkin hükümlerinin uluslararası standartlar ve uygulamalara paralel olduğunu söylemek mümkün değildir.

Sayıştay'ın görevleri TBMM'ye sunulan Sayıştay Kanun Teklifinde de KMYKK'ye paralel olarak düzenlenmiştir.[606] Teklifte, iki denetim türü öngörülmüştür. Birincisi, mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi, ikincisi ise performans denetimidir. Teklifte, performans denetimi; *"Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, kamu idarelerinin iyi yönetim ilkeleri esas alınarak kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanımı ile faaliyetlerinin kurum hedeflerine ulaşmadaki etkililiğinin değerlendirilmesi"* olarak tanımlanmıştır. Sayıştay denetiminin amacı, genel esasları ve denetim süreci, düzenlenecek raporlar ve diğer hususlar söz konusu Teklifle Sayıştay'ın görev kapsamı çerçevesinde yeniden düzenlenmiştir.

Sayıştay KMYKK'nın yürürlüğe girmesi öncesinde başlattığı performans denetimlerine devam etmekte olup, bu denetimler 2006 yılından itibaren KMYKK ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu çerçevesinde (Kanunlaşması halinde TBMM'de görüşülen Sayıştay Kanunu Teklifi çerçevesinde) yürütülmektedir. 2006 yılında da 2004 yılında başlanan iki performans denetimi çalışmalarının yürütülmesine devam edilmiş, ayrıca Performans Denetimi Grubuna dahil denetçi sayısı arttırılmıştır.[607]

3. Kamu İdarelerinin İç Denetim Birimleri

Daha önce de belirtildiği üzere KMYKK kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak iç denetim yapılmasını öngörmektedir. İç

---

[604] KMYKK'nın dış denetime ilişkin 68 inci maddesine yöneltilen eleştiri için bkz: Doğan Bayar, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor ?", Maliye Dergisi, Sayı: 144, (Eylül-Aralık 2003), s. 59-60.

[605] Ünal-Yalçın, s. 78-79; Oğuz Oyan, "Kamu Mali Yönetiminde Sözde Reform", http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar_BSB/IktisatToplum14Ocak2003-Oyan.doc, (8 Mayıs 2006)

[606] Salih Kapusuz ve diğerleri, "Sayıştay Kanunu Teklifi", TBMM Başkanlığı, www.tbmm.gov.tr.

[607] Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Başkanlığı 2005 Yılı Faaliyet Raporu, s. 25.

denetim, kuruluşa yönelik bir hizmet olarak o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirme amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur/faaliyetidir.[608] Bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve bağımsız, tarafsız güvence ve danışma sağlayan iç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek üzere sistemli ve bilimsel disiplini olan bir yaklaşımı getirmek suretiyle bir kuruluşun hedeflerini başarmasına katkıda bulunur.[609]

KMYKK'ya göre, *"iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir."*[610]

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. İç denetçilerin KMYKK'da yer alan görevlerine bakıldığında; düzenlilik denetimleri yanında ayrıca performans denetimi de yapılacağı görülmektedir. Kanuna göre; nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak; idarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek, malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak, denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak iç denetçilerin görevleri arasında yer alır. Bu görevler geniş manada performans denetimi kapsamına girmektedir.

İç denetim yönetime sadece uygunluk denetimi yapmak suretiyle güvence vermez, kurumun amaç ve hedeflerine uygun kaynakların etkili,

[608] Özeren, İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, s. 1
[609] Özeren, s. 37
[610] KMYKK, md. 63.

ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, yine faaliyetlerin yürütülmesinde söz konusu ilkelere uyulup uyulmadığı, kurum bünyesindeki iç kontrollerin yeterli olup olmadığı hususlarında[611] da makul bir güvence sağlar. İç denetimin niteliği ve işlevi göz önüne alındığında performans denetimlerinin ayrı bir öneme ve yere sahip olduğu görülmektedir.

İç denetçilerin; kamu idareleri itibarıyla sayıları, nitelikleri, atanmaları, çalışma usul ve esasları, sertifikalarının verilmesi ve derecelendirilmesi ile diğer hususlar KMYKK'ya istinaden hazırlanan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle düzenlenmiştir. Yönetmelikte, iç denetim uygulamaları; 1) Uygunluk denetimi, 2) Performans denetimi, 3) Mali denetim, 4) Bilgi Teknolojisi denetimi ve 5) Sistem denetimi olarak tasnif edilmiştir. İç denetim bu denetim uygulamalarının tümünü kapsamakta olup, bunlardan bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak gerçekleştirilecektir. Ayrıca, bir faaliyet veya konunun tüm birimlerde denetim kapsamına alınması suretiyle denetlenmesi de mümkündür. Performans denetimi; Yönetmelikte *"yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesi"*[612] olarak tanımlanmıştır.

Görüldüğü üzere, KMYKK'nın bir çok maddesinde olduğu gibi performans denetiminin unsurlarına ilişkin düzenlemelerde de "etkinlik" yerine "etkililik", "tutumluluk" yerine "ekonomiklik" ibareleri kullanılmıştır. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte;[613] "**Ekonomiklik**"; "*Bir faaliyetin planlanmış sonuçlarına ya da çıktılarına ulaşmak için kullanılan kaynakların maliyetini en aza indirmek*"; "**Etkililik**"; "*Bir faaliyetin, planlanan ve gerçekleşen etkisi arasındaki ilişkiyi; hedefe ulaşma derecesini ve yerindeliği*"; "**Verimlilik**" ise; "*Kullanılan kaynaklarla, bir faaliyetin sonuçlarını ya da çıktılarını azamiye çıkarmak*" olarak tanımlanmıştır.

Tutumluluk ve verimlilik kavramlarının içeriği konusunda genel bir mutabakat bulunmasına karşın, etkinlik kavramı için böyle bir ortak yaklaşımdan söz etmek mümkün değildir. Performans denetimine ilişkin

---

[611] Nazmi Zarifi Gürkan, **İç Denetim**, Ankara: Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Yayını, 2005, s. 5.
[612] İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md. 8.
[613] Yönetmelik, md. 4.

literatürde bu yönde kullanımlar da bulunmakla birlikte, etkililik yerine genel olarak "etkinlik" kavramının kullanıldığı/tercih edildiği[614] bilinmektedir. Bazı kaynaklarda etkinlik yerine "etkenlik" kavramının kullanıldığı[615] da görülmektedir. Etkinlik ve etkililik kavramları çoğu zaman aynı anlamda kullanılsa bile, farklı anlamlarda da kullanılabilmektedir. Ancak, gerek KMYKK tasarısını hazırlayanlar gerekse de Kanun Koyucu etkililik ibaresini tercih etmiştir.

"Etkinlik" kavramı, "genel anlamıyla bir genel veya özel amacın gerçekleştirilme derecesi"[616] olarak tanımlanmaktadır. Bu yönüyle çıktıların sonuçları ve bunların amaçlarla ilişkisi üzerinde durulmaktadır. Etkinlik, kısaca, "maliyet-etkin şekilde hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı"[617] olarak da ifade edilebilir. Buna karşın, etkinlik, "organizasyonun hedefleri doğrultusunda kaynaklardan optimum düzeyde yararlanılması" olarak da tanımlanmakta ve "etkililik" bundan farklı olarak, "hedeflere ulaşılması derecesi" olarak ifade edilmektedir.[618] Esasında "etkinlik" kavramının teknik anlamı dışında "faaliyet" kavramının karşılığı olduğu, bu nedenle "etkenlik" kavramının kullanılması gerektiği de belirtilmektedir.[619]

Tüm bunlar, "etkinlik", "etkenlik", "etkililik" gibi kavramların kimi zaman aynı anlamda kimi zaman da farklı manalarda kullanıldığını ve bu konuda ciddi bir kavram kargaşası olduğunu göstermektedir.[*] Genel kabul gören yaklaşım bu üç kavramın ortak yönünün amaç ve hedeflerin gerçekleştirilme derecesini, yani önceden belirlenen amaç ve hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını ifade ettiğidir. Bu kavramlarla bir faaliyet veya projenin planlanan etkisi ile gerçekleşen arasındaki ilişki kastedilmekte ve değerlendirilmektedir.

---

[614] Abid, s. 117.; Falay, Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay, s. 20.; Demirbaş, s. 93.; Kubalı, Performans Denetimi Kavram, İlkeler ……., 36.; Köse, Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, s. 83.; Arife Coşkun, Denetimde Yenil Yönelişler: Performans Denetimi, s. 89.

[615] Akal, Performans Kavramları ve Performans Yönetimi.; Özer, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, s. 87.

[616] Demirbaş, s. 93.

[617] Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Denetim Terimleri Sözlüğü.

[618] Khan, Performans Denetiminin Esasları, s. 69-70.

[619] Özer, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, s. 87.

[*] Bu çalışmada doktrindeki genel yaklaşım paralelinde "etkenlik" ve "etkililik" gibi kavramlar yerine "etkinlik" kavramının kullanımı tercih edilmiştir

Yukarıda belirtildiği üzere, KMYKK, literatürdeki yaygın kullanımın aksine, "etkinlik" kavramı yerine "etkililiği" tercih etmiştir. Ancak, Yönetmeliğin "etkililik" tanımına bakıldığında, literatürde "etkinlik", "etkenlik" ve "etkililik" kavramlarına ilişkin tanımların ortak yönünün vurgulandığı görülmektedir. Bu itibarla, yaygın bir şekilde kullanılan "etkinlik" yerine "etkililik" kavramı kullanılmış olsa bile, tanımlamanın doktrindeki genel kullanım çerçevesinde etkinliği de içerecek şekilde yapıldığı anlaşılmaktadır. Şu halde, iç denetçiler tarafından yapılacak performans denetimlerinin unsurlarının tespitinde literatürdeki kavram ve kriterler yanında mevzuat düzenlemelerinin de göz önünde alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, Yönetmelik[620] uyarınca, iç denetçiler tarafından yürütülecek performans denetimleri, yönetimlerin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin/etkinliğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesi biçiminde gerçekleştirilecektir.

Kamu idarelerinin iç denetçi sayıları söz konusu Yönetmelikle belirlenmiş ve bu 5436 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde iç denetçi kadrolarının tahsis ve ihdas işlemleri tamamlanmıştır. İç denetçilerin atanmasına ilişkin usul ve esaslar KMYKK'nın 65 ve geçici 5 inci maddesi ile 5436 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu çerçevede kamu idarelerinin 2006 yılı itibariyle iç denetçi ataması mümkün hale gelmiştir.[621]

Bazı idareler iç denetçi atamış olmakla birlikte, atanan iç denetçilere İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Koordinatörlüğünde Maliye Bakanlığınca eğitim verilmesi gerekmektedir.[622] Ayrıca, iç denetime ilişkin standartların, rehberlerin, el kitaplarının ve diğer üçüncü düzey mevzuatın hazırlanıp yayımlanması gerekmektedir. Kamuda iç denetime geçiş süreci henüz tamamlanmadığından, KMYKK ve Yönetmelikte geçen performans denetimlerinin birkaç yıllık dönem içinde yürütülmesi mümkün gözükmemektedir. Ancak iç denetim birimlerinin kuruluş işlemlerinin tamamlanması, iç denetçi eğitimlerinin yapılması sonrasında tüm kamu idarelerinde iç denetçiler tarafından performans denetimleri de yapılacaktır.

---

[620] Yönetmelik, md. 8.
[621] İç denetçi atamaları hakkında detaylı bilgi için bkz: Ekrem Candan, "Kamuda İç Denetime Geçiş Sürecinde İç Denetçiliğe Yapılacak Atamalar", **Vergi Raporu**, Sayı: 81, (Nisan-Mayıs 2006), s. 7-19.
[622] KMYKK, geçici md. 5; Yönetmelik, md. geçici md. 1.

4. Performans Ölçümleri ve Performans Değerlendirmeleri

KMYKK ile çerçevesi çizilen mali yönetim ve kontrol sistemi, kamu idarelerinde performans yönetiminin araçları olan stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, yönetim bilgi sistemi, kurumsal performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesi, faaliyet ve performans sonuçlarının raporlanması gibi araçların kullanılmasını gerektirmektedir. Performans esaslı yönetiminin unsurlarından birisi de kurumsal performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesidir. Kamuda daha önce yapılmayan performans değerlendirmelerinin KMYKK ile öngörülen yeni yönetim ve bütçe anlayışı çerçevesinde idarelerce yapılması gerekmektedir.

Kamu yönetiminde performans esaslı yönetim anlayışının benimseneceğini sarih bir şekilde öngören yasal bir düzenleme bulunmamakla birlikte, KMYKK ve buna istinaden yürürlüğe konulan ikincil düzey mevzuatta performans yönetiminin unsurları olan araçlar/mekanizmalar kamu yönetimine, kamu mali yönetim sistemine dahil edilmiştir. Kamu idarelerince beş yıllık stratejik planlar hazırlanacak olması, bu planlar çerçevesinde performans programları hazırlanması, bütçeleme sürecinde stratejik plan ve performans programlarının esas alınması, performans esaslı bütçeleme tekniğinin uygulanacak olması, faaliyet ve bütçe uygulama sonuçlarının raporlanacak olması, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığa ilişkin mekanizmaların öngörülmüş olması, performans bilgi sistemi kurulması, performansın ölçülmesi, kurumsal performansın performans değerlendirmeleri ve performans denetimleri yoluyla değerlendirilmesi bu meyanda sayılabilecek araç ve mekanizmalardır.

Yeni yönetim ve bütçe anlayışının bir sonucu olarak kamu idarelerince performans değerlendirmelerinin yapılması gerekmektedir. Performans değerlendirmesi; *"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 değerlendirilmesi"*[623] sürecidir. Bu değerlendirme esas olarak kamu idarelerince yürütülen faaliyet ve projelerin etkinliğinin araştırıldığı bir geri bildirim mekanizmasıdır. Performans değerlendirmeleri yanında, performans ölçümü, geleneksel

[623] Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi, s. 9.

denetim uygulamaları ve performans denetimi gibi başkaca geri bildirim mekanizmaları da bulunmaktadır.[624]

Performans denetimi, performans değerlendirmesinden farklı olarak, *"Kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu kapsamında faaliyet, çıktı ve sonuçlarının, performans hedef ve gerçekleşmelerinin, performans bilgi, izleme ve kontrol sistemlerinin incelenip değerlendirilmesi suretiyle kaynak kullanımının etkinliğinin, tutumluluğunun ve verimliliğinin objektif ve sistematik olarak denetlenmesi"*[625] faaliyetidir.

Performans değerlendirmesi ve performans denetimi tanımlarından da anlaşıldığı üzere, değerlendirme kamu idarelerinin kendileri tarafından yapılacaktır. Değerlendirmelerin bu konuda uzman kişi veya birimlere de yaptırılması mümkündür. Performans denetimleri ise denetim yapmakla görevli ve yetkili denetim elemanları (iç denetçiler, Sayıştay denetçileri) tarafından yapılabilecektir. Denetimin objektif ve sistematik bir mesleki faaliyet olarak bu konuda uzman ve yetkilendirilmiş bağımsız meslek mensupları (denetim elamanları) tarafından yürütülmesi gerekli iken, performans değerlendirmeleri için böyle bir koşul bulunmamaktadır. Ayrıca, performans değerlendirmesi ile performans denetimi arasında uygulanan metodoloji ve kullanılan araçlar bakımından da bazı farklılıklar bulunmaktadır. Diğer yandan, performans denetimleri yönetim sorumluluğu çerçevesinde uygulanan performans ölçüm sistemi ve yapılan değerlendirmelerin niteliği ve uygunluğunu da değerlendirecek bir kapsam genişliğine sahiptir.

Performans sonuçlarından hareketle yöneticilerin geleceğe ilişkin olarak doğru kararlar vermesini sağlayan performans değerlendirmesinin amacı kamu idarelerinde karar alma süreçlerini güçlendirmek, kurumsal öğrenmeyi sağlamak, etkin kaynak dağılımını temin etmek ve hesap verebilirlik için zemin oluşturmaktır. Performans değerlendirmesi, analitik bir değerlendirme süreci olup kamusal politikaların, kurumların veya faaliyet ve projelerin açıklanmasına yardımcı olur.[626]

---

[624] Ebru Yenice, "Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 150, Ocak-Haziran 2006, s. 124.
[625] Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi, s. 9.
[626] Maliye Bakanlığı, s. 56.

Maliye Bakanlığınca pilot idareler için hazırlanan Performans Esaslı Bütçe Rehberinde; performans değerlendirmesinin idare yöneticileri ve çalışanları tarafından yapılabileceği gibi değerlendirilecek konuda uzman kişilerden oluşturulacak çalışma gurupları aracılığıyla da yapılabileceğine yer verilmiştir. Kurum içi performans değerlendirmeleri mali yıl içinde yapılabileceği gibi, yıl sonunda ve orta ve uzuna vadede (3-5 yıllık dilimler) yapılabilir. Öte yandan, bütçe ödeneklerinin tespit edilmesi, bütçe uygulamasının izlenmesi ve ödenek teklif tavanlarının tespiti aşamasında merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde performans değerlendirmesi amacıyla Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, yatırım projelerinin performansının izlenmesi kapsamında ise DPT Müsteşarlığı tarafından da değerlendirme yapılacağı öngörülmektedir.[627]

Performans esaslı yönetim yaklaşımının kamuda tam olarak uygulanması, diğer yandan performans esaslı bütçeye ilişkin pilot çalışmaların tamamlanıp bu bütçe tekniğinin tüm kamu idarelerinde kullanılmaya başlanması ve bu bütçe tekniğine ilişkin ikincil ve üçüncül düzey düzenlemelerin yürürlüğe konulması sonucunda kamuda idareleri performanslarını kendi öz değerlendirme araçlarıyla ölçecek ve değerlendireceklerdir. Ancak, performans değerlendirmelerinin etkin bir şekilde yapılması ve yaygınlaşması, kurumların buna intibak etmesi zaman alacaktır.

III. PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Yukarıda ayrıntısıyla ifade edildiği üzere, Türkiye'de performans denetimi esas olarak Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Bu iki yüksek denetim kurumu dışında kalan ve yürütme organı içinde teşkilatlandırılan merkezi denetim kuruluşları (Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu gibi) ile KMYKK öncesinde bakanlıklar ve diğer idareler bünyesindeki teftiş ve denetim birimleri tarafından yapılan teftiş/denetim uygulamaları düzenlilik denetimleri, geleneksel teftiş uygulamaları ve soruşturma, inceleme, araştırma biçiminde gerçekleştirilmektedir. Bu teftiş ve denetim birimlerince sınırlı bazı uygulamalar dışında performans denetimi gerçekleştirilmemiştir.

[627] Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi, s. 56.

Kamuda Sayıştay ve YDK dışındaki teftiş ve denetim birimlerinin performans denetimine geçiş yönünde bazı arayışları olmasına ve bu kapsamda sınırlı bazı performans denetimi uygulamaları yapılmasına karşın bu denetimleri tam manasıyla performans denetimi olarak nitelendirmek güçtür. Diğer yandan, KMYKK uyarınca kamu idarelerinde iç denetim kapsamında performans denetimi yapma görevi iç denetçilere verilmiştir. Ancak, iç denetim birimleri henüz tam olarak teşkil edilmemiş ve iç denetçi atamaları tamamlanmamıştır. Yani iç denetçiler tarafından henüz denetim yapılmasına başlanmamıştır.

Bu nedenle, aşağıda sadece Sayıştay tarafından yapılan performans denetimi uygulamalarına ilişkin değerlendirmelere yer verilmekle iktifa edilmiştir. YDK* tarafından da performans denetimi yapılmasına karşın bu denetimlerin yoğunluklu olarak kamu iktisadi teşebbüslerine yönelik olması nedeniyle bir değerlendirme yapılmamıştır.

A. Sayıştay'ın Performans Denetimi Uygulamalarının Değerlendirilmesi

Sayıştay kuruluşundan 90'lı yılların ikinci yarısına kadar geleneksel düzenlilik denetimlerine yoğunlaşmış ve denetimlerde şekli anlamda mevzuata uygunluk denetimlerinin yapılması ve bu çerçevede sorumluların hesap ve işlemlerinin yargılanmasına odaklanmıştır. Ancak bu nitelikteki denetimlerin yetersizliğinin ortaya çıkması ve çağdaş denetim tekniklerinden yararlanılması gereği nedeniyle denetimin etkinliğinin arttırılması ve niteliğinin geliştirilmesi amacıyla çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Sayıştay'ın düzenlilik denetimleri yanında performans denetimine geçiş çalışmaları 90'lı yıllarda başlamıştır. Uluslararası gelişmeler ve Sayıştay bünyesinde yürütülen çalışmalar neticesinde 832 sayılı Sayıştay Kanununda 1996 yılında yapılan değişiklikle Sayıştay'a denetime tabi kurum ve kuruluşlarda verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi yapma yetkisi verilmiştir.

Sayıştay bu kapsamda hala devam edenler dahil on performans denetimi gerçekleştirmiştir. İlk başta yapılan pilot denetimler sonrasında da performans denetimlerinin yapılmasına devam edilmiştir. Denetimler sadece, performans denetim grubu tarafından yürütülmüştür. 1996-2006 arasında

* KMYKK'nın öngördüğü düzenlemeler uyarınca YDK'nın yaptığı denetimlerin genel yönetim kapsamı dışında kalan kamu iktisadi teşebbüsleri ile diğer kuruluşlara münhasır olması nedeniyle YDK'nın performans denetimi uygulamalarına ilişkin değerlendirme yapılmamıştır.

sadece on performans denetimi yapılması Sayıştay'ın halen düzenlilik denetimlerine ağırlık verdiğini ve performans denetimlerinin arttırılması yönünde bazı yetersizlikler bulunduğunu göstermektedir. [628]

Sayıştay, Kanunla verilen performans denetimi yapma yetkisini, gerek kurumsal yapısından gerekse de bugüne kadar yeterli alt yapı sağlanamadığı için geniş bir şekilde kullanamamıştır. Buna rağmen başarılı denetim örnekleri sergilenmiştir.[629] Pilot projeler neticesinde elde edilen tecrübelerin, uluslararası kuruluşlarla birlikte yürütülen ortak çalışma ve denetimlerin Türk Sayıştay'ına önemli katkılar yaptığı ve denetim pratiğinde ciddi dönüşümler yaşandığı açıktır. Ancak, yapılan performans denetimi uygulamalarına bakıldığında bu denetimlerin sınırlı kaldığı ve genel olarak özel amaçlı (konu bazlı) denetimler yapılmakla yetinildiği görülmektedir. Uluslararası standart ve uygulamalar genel veya özel amaçlı performans denetimleri yapılabileceğini öngörmekle beraber Türkiye'deki uygulamada denetimler genel olarak özellikle belli bir konuya yönelik, konu bazlı denetimler olarak gerçekleştirilmiştir.

Denetim konularının seçiminde de risk esaslı bir yaklaşım benimsendiğini söylemek güçtür. Söz gelimi Sayıştay tarafından çeşitli alanlarda performans denetimi yapılmasına karşın, Türkiye'de yıllarca önemli bir tartışma konusu olan dış kredilerle finanse edilen yatırım projelerinin uygulamasına yönelik olarak performans denetimi yapılmamıştır.[630] Bu da performans denetimi yapılacak konuların/alanların seçiminde riskli bazı alanların göz ardı edildiği ya da konu bazlı denetimler yanında program/proje bazlı performans denetimlerine yeterince ağırlık verilmediği şeklinde yorumlanabilir.

Kaynak kullanımları, bütçe uygulamaları, mali karar, tasarruf ve işlemlere yönelik olarak farklı yapı, nitelik ve büyüklükteki kamu idarelerinde (örneğin; bakanlıklar, mahalli idareler, üniversiteler, diğer özel bütçeli idareler gibi) verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine uygunluk yönünden bir performans denetimi yapılmamış olması benimsenen denetim

[628] 1996-2004 yılları arasında Sayıştay'ın sadece 8 performans denetimi yapması ve bunlardan yalnızca üçünü bitirip rapor düzenlemiş olması, buna karşın gelişmiş ülke sayıştaylarının her yıl onlarca performans denetimi gerçekleştirmesi Türk Sayıştay'ının bu konudaki tecrübesinin ve birikimin az olduğunu gösteren bir emare olarak değerlendirilmiştir. Bkz: "Sayıştay Teftiş Kurullarının İşlevini Üstlenebilir Mi?", www.tesev.org.tr/etkinlik/bol6.doc (20 Haziran 2006)

[629] Bayar, "Sayıştayın Anatomisi", s. 69.

[630] Candan, Dünya Bankası'ndan Sağlanan Proje Kredilerinin Denetimi, Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Denetim Sistemine İlişkin Eleştiriler, s. 171.

stratejisi ve planlaması bakımından eleştirilebilir. Fakat, bu denetimlerin başlangıç düzeyindeki uygulamalar olduğu dikkate alındığında, ileride bu nitelikte kapsamlı denetimlerin de gerçekleştirileceği beklenebilir.

Öte yandan, bu noktada önemli bir husus da performans denetimi ile düzenlilik denetimi arasındaki dengenin nasıl kurulacağı ve denetim kaynaklarının ne yönde kullanılacağıdır. Sayıştayların bu konuda bir denetim stratejisi ve planlaması yapması gerekmektedir. Uluslararası dokümanlar düzenlilik ve performans denetimlerine eşit derecede önem verilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Düzenlilik denetimi veya performans denetiminden birinin diğeri üzerindeki göreceli üstünlüğünün belirleme konusunda yüksek denetim kurumların kararına bağlı olması temel prensibi öngörülmekle beraber, her iki denetim türünün uygulanmasının yüksek denetim kurumunun misyonu açısından hayati önem arz ettiği, denetimin planlanmasında her iki türe eşit önem veren bilinçli kararların alınması gerekli olduğu belirtilmektedir.[631]

Kuşkusuz Sayıştay bu husus Sayıştay tarafından da bilinmektedir. Hatta, Sayıştay'ın performans denetimleri ile uygunluk (hukukilik) ve mali denetimlerini kapsayan düzenlilik denetimleri arasında, stratejik önceliklere dayalı ve ülke gerçekleriyle tutarlı rasyonel bir denge sağlanacağı 2003 yılında Sayıştay Başkanı tarafından da deklare edilmiş ve performans denetimlerinin uluslararası uygulama örnekleri ve standartlarla uyumlu bir şekilde yaygınlaştırılacağı belirtilmiştir.[632] Ne var ki, henüz bu konuda gerekli adımların atıldığını söyleyebilmek güçtür.

Türkiye'de Sayıştay'ın yaptığı performans denetimi ve düzenlilik denetimi uygulamalarına bakıldığında, performans denetimlerinin düzenlilik denetimlerine kıyasen çok sınırlı kaldığı açıkça görülmektedir. Bunun çeşitli nedenleri olduğu göz ardı edilemez. Ancak, bu konuda bilinçli ve amaca uygun bir tercih yapılması gerektiği de önemli bir gerçektir. Düzenlilik ve performans denetimlerinin önemi, sağlayacağı parasal ve parasal olmayan yararlar gibi objektif kriterler belirlenmek suretiyle bir tercih yapılması gerekmektedir. Bu noktada, anayasal ve yasal hükümlerin emredici, sınırlayıcı niteliğinin etkilerinden söz edilebilir. Fakat, bu konuda

---

[631] Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetimi Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler, s. 11.

[632] Mehmet Damar, "2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası Açılış Konuşması", **2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası,** Kamu Harcamalarında Hesap Verilebilirlik ve Şeffaflık İçin Denetim, Ankara, 2 Nisan 2003.

Sayıştay'ların geliştirmeleri gereken çözüm önerileri bulunduğu da bilinmelidir.

Türk Sayıştay'ının düzenlilik ve performans denetimlerinin sağladığı/sağlayacağı maddi ve maddi olmayan yararlar konusunda objektif kriterler çerçevesinde yapılan araştırmalara ve analizlere dayalı bir tespit ve değerlendirme olduğu söylenemez. Denetim stratejisinin ve kapsamının bu çerçevede belirlendiğini söylemek de mümkün değildir. Bu da, Sayıştay'ın bu konuda aktif bir yaklaşım benimseyip olması gerekeni talep etme, yapma yerine, içinde bulunan hukuki ve idari çevresel koşulları veri kabul edip, pasif bir yaklaşım sergilediği yadsınamaz bir gerçektir.

Sayıştay denetiminin nesnel tabanının daraltılması, denetime kurumsal ve fonksiyonel bakımdan bazı sınırlamalar getirilmesi[633] Sayıştay denetimlerindeki yetersizliklerin nedeni olarak açıklanabilir. Ancak, bu sorunlar esas olarak KMYKK ile giderilmiştir. Bu Kanuna paralel olarak hazırlanan Sayıştay Kanun Teklifinde de Sayıştay'ın denetim kapsamı kurumsal ve fonksiyonel olarak genişletilmiştir.

Sayıştay Kanununda 1996 yılında yapılan değişiklikle[634] performans denetimlerine ilişkin raporlar yanında Sayıştay Kanununda öngörülen genel mahiyetteki diğer raporların da TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşüleceği ve Komisyon önerisi ile birlikte TBMM Genel kuruluna sunulacağı öngörülmüştür. Ancak, TBMM İçtüzüğünde gerekli değişikliklerin yapılmaması nedeniyle Sayıştay Raporlarının TBMM'de görüşülmesine ilişkin prosedürler ve bunlar üzerine yapılacaklar belirlenmemiştir. Raporların TBMM'de görüşülmemesi, denetimin etkinliğini sınırlamaktadır.

Sayıştay'ın performans denetimi konusunda yaptığı teorik ve pratik çalışmalar, benimsediği anlayış ve yaklaşım, belirlediği standartlar, uyguladığı yöntem ve prosedürler, performans denetimi konusundaki kurumsal amaç, hedef ve ilkeleri ile metodolojisi ile düzenlilik denetimine ilişkin amaç, yaklaşım, anlayış, metodolojisi ve halihazırdaki tatbikat göz önünde bulundurulduğunda ve bu iki denetime ilişkin söz konusu unsurlar yönünden bir mukayese yapıldığında ilave olarak aşağıdaki değerlendirmelerin yapılması elzem görülmektedir.

---

[633] Safiye Kaya, "Uluslararası Belgelerde ve Ülke Uygulamalarında Sayıştayların Denetim Alanları", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 39, (Ekim-Aralık 2000), s. 29-30.
[634] SK, ek md. 10.

Performans denetimleri bağlamında Sayıştay denetimin amaç, kapsam ve metodolojisinin modernizasyonu sonucunda Sayıştay'ın denetim yaklaşımında ciddi değişmeler yaşandığı (münhasıran performans denetimi uygulamaları için), bu anlamda, geleneksel amaç ve hedeflerden çok farklı olarak; kamu hizmetlerinde sürdürülebilir gelişmeler sağlama, hizmetlerin kalitesini arttırma, parasal etkiler oluşturma, değer katma, hesap verme sorumluluğunu ve şeffaflığı geliştirmeyi amaçlama; TBMM'ye ve denetlenen kurumlara güvenilir bilgiler sağlama ve denetlenen kurumlardaki gelişmeleri desteklemeyi hedefleme gibi yeni bir konsept geliştirildiği görülmektedir. Bu amaç ve hedeflere ulaşmak için; sistemlerin ve kontrollerin incelenmesi, performans yetersizliklerinin sebepleri ve etkilerinin belirlenmesi, gelişme yollarının gösterilmesi, denetlenen kurumlar için maliyet etkinliği olan önerilerin geliştirilmesi, TBMM'ye güvenilir, dengeli ve etkili raporların sunulmasının istenildiği kamuoyuna ve ilgili taraflara deklare edilmiştir.[635]

Sayıştay'ın denetimin amaç, hedef ve sunumu konusundaki yeni konseptinin yerindeliği ve uygunluğu tartışmasız olmakla beraber, söz konusu iyi yönetim ve denetim uygulamalarının sadece performans denetimleriyle sınırlı kalması, düzenlilik denetiminin halen geleneksel metot ve yaklaşımlarla gerçekleştirilmesi, bu denetimin şekli bir biçimde tek tek her bir ödeme belgesi üzerinden yürütülmesi, risk esaslı denetimler yerine klasik denetim yöntemlerinin kullanılmaya devam edilmesi, bu denetimlerde hazine zararı oluşturan yersiz, hatalı ve usulsüz ödemelerin tespiti ve ilgililerin sorumluluklarının ortaya konulması ve yargılanmasının hedeflenmesi, denetim sonrasındaki yargılama faaliyetlerinin de bu minvalde yürütülmesi Sayıştay'ın iki farklı yönünün olduğunu sarih bir şekilde ortaya koymaktadır.

Neticede denetlenebilir ki, hedef kurum kitlesi, kamu görevlileri ve yöneticiler Sayıştay'ın iki farklı yüzüyle karşılaşmaktadır. Birbiriyle çelişik ve amaç, kapsam, yöntem, raporlama ve uygulanan müeyyideler bakımından birbirine tamamen zıt söz konusu uygulamalar karşısında idarelerin ve yöneticilerin hatta denetimi gerçekleştirenlerin bu farklı uygulamaları mantıki ve makul bir gerekçeye oturtması mümkün gözükmemektedir. Şüphe yok ki, bu tespit Sayıştay'ın düzenlilik denetimlerinden, yolsuzluk, usulsüzlük ve yersiz ödemeleri ortaya çıkarmaktan vazgeçmesi gerektiği

[635] Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi ….. Kitapçığı, s. 15.

manasına gelmemektedir. Burada sözü edilen husus, düzenlilik denetimlerinin metodolojisindeki ve uygulama biçimindeki, bir yönüyle de yargılama faaliyetlerinin yürütülüş biçimindeki çağdaş denetim yaklaşım, anlayış ve enstrümanlarıyla bağdaşmayan keyfiyetidir. Bu nedenle, geleneksel yaklaşım ve metotlarla icra edilen düzenlilik denetimlerinin de modernizasyonu gerekliliği önemli bir gerçek olarak ortaya çıkmaktadır. Bu da, Sayıştay'ın yeniden yapılandırılmasına varacak kadar köklü reformların yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Ancak, bu noktada vurgulanmalıdır ki, diğer yüksek yargı organlarında olduğu gibi anayasal bir hesap mahkemesi olan Sayıştay'ın da yeniden yapılandırılması, köklü reformların yapılması, bu kapsamda görev ve fonksiyonlarının, teşkilatının düzenlenmesi pek kolay olmamaktadır. Yapılan reform denemeleri sonucunda ortaya çıkan tasarı/teklif metinleri incelendiğinde, kısmen anayasal sınırlılıklar, kısmen Sayıştay'ın kurumsal yaklaşımlarından kaynaklanan sebeplerle gerçek manada bir Sayıştay reformunun yapılacağından söz edilememektedir.

B. Denetimin Etkinliğinin ve Kalitesinin Geliştirilmesine İlişkin Değerlendirme ve Öneriler

Kamuda performans denetimine geçişte göz önünde bulundurulması gerekli hususlar ve performans denetiminin kapsamına ilişkin değerlendirme ve öneriler aşağıda ayrı ayrı belirtilmiştir.

1. Performans Denetimi Uygulamalarında Dikkate Alınması Gerekli Hususlar

Kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunun (mali sorumluluk, performans sorumluluğu, idari sorumluluk gibi) tam olarak ortaya konulabilmesi,[636] kamusal faaliyetlerin yürütülmesinde ve kaynakların kullanımında etkinliğin sağlanabilmesi denetimin niteliğiyle doğrudan ilişkilidir. Denetimin etkinliğinin sağlanması bu noktada ayrı bir öneme haizdir. Günümüzde, denetimin teorik ve pratik yönüyle ayrı bir disiplin olarak kabul edilmekte ve ayrı bir mesleki faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Bağımsız bir mesleki faaliyet olarak denetimin; risk esaslı, stratejik önceliklere dayalı plan ve programlar çerçevesinde, sürekli ve sistemli bir faaliyet olarak belli standart ve etik kurallar ile denetim

[636] Namık Kemal Öztürk, "Devlet Yönetiminde Etkinlik ve Türkiye", **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 442, (Mart 2004). s.

metodolojisine uyularak yürütülmesi öngörülmektedir.[637] Bu nedenle, denetim uygulamalarının bu prensipler çerçevesinde yeniden yapılandırılması ve çağdaş denetim yöntemlerinin sürece dahil edilmesi gerekmektedir. KMYKK bu konuda önemli yenilikler getirmektedir. Ancak, tatbikattaki işleyişin Kanundaki düzenlemeler çerçevesinde yürütülmesi önem kazanmaktadır.

Bu noktada, KMYKK ile kurulması öngörülen iç denetim birimleri ile teşkilat kanunlar ve özel kanunlar uyarınca teşkil edilen teftiş ve denetim birimlerinin görev ve fonksiyonlarının açıkça tanımlanmamış olması bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Teftiş ve denetim arasındaki işlev ve nitelik farkının belirgin bir şekilde düzenlenmemesi iç denetimin etkinliğini zayıflatacak ve iç denetim birimleri ile diğer teftiş ve denetim birimleri arasında çatışma ve uyuşmazlıklar yaşanmasına neden olacaktır. Bu da denetim ve teftiş faaliyetlerinden beklenen yararın sağlanmasını engelleyecektir. Bu itibarla, konunun yasal bir düzenleme yapılmak suretiyle açıklığa kavuşturulması ve iç denetim birimleri ile teşkilat kanunları ve özel kanunlar çerçevesinde denetim dışı özel görevleri bulunan (teftiş, inceleme, araştırma, ön inceleme, soruşturma gibi) teftiş ve denetim birimlerinin görev, fonksiyon ve yetkilerinin tartışmaya mahal vermeyecek şekilde sarih bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

Bundan başka, daha önce de belirtildiği gibi performans denetimlerinin niteliğinden kaynaklanan bazı güçlükler bulunmaktadır. Bu güçlüklerden en önemlisi denetim kriteri olarak kullanılacak performans ölçütlerinin belirlenmesinden kaynaklanmaktadır. Performans denetimlerinde, her denetim görevinde kullanılacak denetim kriterlerinin denetimin amacı, konusu ve kapsamı paralelinde kurumun yapısı, görevi, yürüttüğü hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde, kaynakların elde edilmesi ve kullanımında etkinliğin, verimliliğin ve tutumluluğun ölçümüne/değerlendirilmesine ilişkin ortak bazı ölçütlerin belirlenmesi de mümkündür. Denetimlerde bu ortak kriterler göz önünde bulundurularak denetim kapsamında ihtiyaç duyulan kriterlerin geliştirilmesi kolaylaşacaktır.

[637] DPT Müsteşarlığı ÖİK Raporu, s. 26.

Kamuda performans denetimlerinde esas alınacak performans ölçütlerinin belirlenmesindeki söz konusu güçlüğü aşmak bakımından kamuda uygulanabilecek ortak kriterlerin Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, DPT Müsteşarlığı, Devlet Personel Başkanlığı, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Türk Standartları Enstitüsü, Türkiye İstatistik Kurumu, Milli Prodüktive Merkezi ve üniversiteler gibi kurumların yapacağı ortak çalışmalarla belirlenmesi yararlı olabilecektir.[638] Ayrıca, bu çalışmalara dış denetim organı olarak Sayıştay'ın, iç denetim birimleri için İç Denetim Koordinasyon Kurulunun ve iç denetçi temsilcilerinin de dahil edilmesi uygun olacaktır. Böylece, denetimin tarafları ve çeşitli konularda uzmanlığı bulunan kurum ve kuruluşlar arasında koordineli olarak yürütülecek çalışmalarla daha kapsamlı, geçerli, yeterli ve doğru kriterlerin tespit edilebilmesi imkanına kavuşulabilecektir. Açıktır ki, burada sözü edilen kriterler kamu sektörü için genel geçerliliği olan ve performans ölçümlerinde, denetimlerinde esas alınabilecek kriterlerdir.

Esasında, kamuda herhangi bir faaliyetin, programın, projenin verimli ve ekonomik bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini tespit için kolayca uygulanabilecek standart bir ölçü bulunmamaktadır. Kamu sektöründe bu ölçümlerin yapılması güçlüğü yanında her program ve projenin kendine has özellikleri bulunmaktadır. Bu nedenle, değerlendirmeler birçok yargıyı içerir. Yargılar objektif bazı tespit ve gözlemlere dayanmakla birlikte, netice itibariyle değerlendirmelerin subjektif bir yönü de bulunmaktadır. Değerlendirmelerdeki subjektifliğin etkisini kırmak için, mümkün olduğunca objektif unsurlara dayalı tespit ve incelemeler yapılmalıdır.

Buna karşın, denetimin herkesçe bilinen gerçeklerinden biri, tüm denetim çalışmalarının ve bulgularının netice itibariyle selektif olduğu hususudur.[639] Performans denetimlerinde bu nitelik daha belirgindir. Kapsamlı ve etraflı denetimler sınırlıdır. Genel uygulama belli kriterler ve yöntemler kullanılarak kısmi/sınırlı denetimler yapılmasıdır. Bu itibarla, denetim sonuçlarının değerlendirilmesinde denetimin bu keyfiyetinin göz önünde bulundurulması önemlidir.

---

[638] Durmuş Öztek, "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri", **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri, Antalya, 15-17 Mayıs 2000, Antalya: Akdeniz Üniversitesi İİBF, 2000, s. 464.

[639] Geist, s. 18.

Öte yandan, performans denetimi düzenlilik denetimlerinden farklı olarak kapsamlı ön çalışma ve araştırmaların yapılmasını gerektirmektedir. Denetimin uygulama safhasında da aynı şekilde çeşitli analiz tekniklerinin kullanılması gerekmektedir. Denetlenecek kurum veya program hakkında detaylı bilgi edinilmesi, kaynak taraması yapılması, denetlenen kurumun çevresel koşullarının incelenmesi, üçüncü kişilerden, hizmetlerden yararlananlardan bilgi alınması, performans risklerinin araştırılması,[640] kurumun performans yönetim sisteminin analiz edilmesi, performans kriterlerinin/göstergelerinin doğruluğunun teyit edilmesi gibi çalışmalar bu cümleden sayılabilir.

Performans denetiminin yürütülmesinin kendine özgü çeşitli güçlükleri bulunmasına karşın, bu konudaki en büyük engel konunun karmaşık ve zorluğundan öte, bu denetimlere başlama konusundaki irade zayıflığı ve özgüven eksikliğidir. Bu konudaki uluslararası uygulamalar göstermektedir ki, performans denetiminin etkin olarak gerçekleştirilebilmesi öncelikle bu denetimlere başlanmasına ve bu konuda deneyim kazanılmasına bağlıdır.[641] Birçok kurum bu denetimlere daha önce performans denetimi yapmamış, mali denetim, uygunluk denetimi geçmişi olan denetim elemanlarıyla başlamıştır. Ancak, belli bir süre sonra bu konuda önemli mesafeler alınmıştır.

Performans denetimlerine geçişte güçlük yaşanmaması, intibak konusunda kolaylık sağlanması bakımından ilk etapta ölçümü, değerlendirilmesi zor alanlardan başlanılmaması ve bunun yerine performans göstergelerinin göreceli olarak belirli ve açık olan, değerlendirilmesi kolay olan alanların ve özellikle denetçilerin geçmiş deneyimlerinden de istifade edebilecekleri konuların seçilmesi uygun olacaktır. Geleneksel denetim yaklaşımlarından performans denetimi uygulamalarına geçişte tedrici bir dönüşüm yaşanacağı açıktır. Bu da belli bir zaman gerektirecektir.

Gerek performans denetimi, gerek hukukilik/kanunilik denetimi her halükarda sosyal ve ekonomik gelenek ve standartların içeriğine

---

[640] **Performans İnceleme Konularının Seçimine İlişkin Rehber: En İyilerin Seçimi (Çeviri)**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998, s. 1-8.

[641] Martin Ives, Performans Denetimi: Bazı Pratik Teknikler, Necat Karabakal (çev.), **Denetim Teknikleri (Makaleler)**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1987, s. 25.

bağımlıdır.[642] Diğer yandan, performans denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi diğer yönetim süreçleri ve araçlarının varlığı ve niteliğiyle yakından bağlantılıdır. Planlama, etkin bir bütçe yönetimi, iç kontrol sistemi ve iç denetim yoksa ya da gereği gibi tasarlanmamış ise performans denetimlerinin de amacına uygun bir şekilde icra edilmesi pek mümkün olmayacaktır. Bu itibarla, KMYKK'da yönetim, bütçe ve iç kontrol konusundaki düzenlemelerin eksiksiz bir şekilde hayata geçirilmesi önem kazanmaktadır.

Mali yönetim sisteminin yapısı ve niteliği performans denetiminin niteliğini doğrudan etkileyici bir niteliğe sahiptir.[643] Bir başka anlatımla, denetimin niteliğiyle, denetim evrenini oluşturan mali yönetim ve kontrol sisteminin ve diğer çevresel faktörlerin doğrudan bir ilişkisi vardır. Etkin bir denetime geçilebilmesi aynı zamanda iyi kurgulanmış bir mali yönetim ve kontrol sisteminin varlığını gerektirmektedir. Gerçekten performans denetiminin nitelikli bir şekilde ifası bazı çevresel koşulların ve alt yapının varlığını zorunlu kılmaktadır. Bu koşullardaki eksiklikler performans denetimi yapılamayacağı manasına gelmez, fakat yapılan performans denetimi de kapsamlı ve nitelikli bir denetim olmaz.

Kamu bütçelerinde her bir programın yöneldiği amaçların tanımlanarak belirlenmemiş olması ve ödeneklerin hangi açık ve kesin hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla tahsis edildiğinin belirsiz olması,[644] ödenek tahsislerinde yürütülecek hizmetler ve ulaşılması öngörülen hedefler yerine görevlerin yürütülmesi için gerekli girdilerin maliyetlerinin esas alınması bütçe uygulamasını aksattığı gibi performans denetimi ve bütçe uygulamalarına ilişkin performans değerlendirmelerinin yapılmasını da güçleştirmektedir. Bu nedenle, kamu hizmetlerine yönelik olarak idarelerin ve yöneticilerin performanslarını tespite yönelik performans ölçüm sistemlerinin tasarlanması ve tatbik edilmesi gerekmektedir.

---

[642] Ömer Faruk Batırel, "Kamu Harcamaları ve Denetimi Panelinde Yapılan Konuşma", **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**, Tebliğler, Panel ve Tartışmalar, Ankara, 26 Ekim 1998, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998, s. 126.
[643] Gönül, Sayıştay Dergisinin 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısına Yazılan Önsöz, s. 5.
[644] Ahmet Kesik, "Türk Mali Yönetiminin İşleyiş Yönünden Yeniden Yapılandırılmasına Yönelik Çabaların Yönü ve Bu Çabaların Değerlendirilmesi", **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri, Antalya, 15-17 Mayıs 2000, Antalya: Akdeniz Üniversitesi İİBF, 2000, s. 163.
[644] KMYKK

KMYKK'da performans esaslı bütçelemeye ilişkin düzenlemeler yapılmış olmakla birlikte bunlar birkaç pilot uygulama dışında henüz hayata geçirilmemiştir. Ayrıca, performans yönetimi sadece performans esaslı bütçeleme tekniğinin uygulanmasından ibaret değildir. Kamu yönetiminin örgütsel yapısının, işleyiş mekanizmalarının, yönetim anlayışının ve insan kaynakları yönetiminin KMYKKK ile uygulanması öngörülen bütçe sistemini tamamlayacak nitelikte yeniden yapılandırılması önem kazanmaktadır. Aksi halde, tasarlanan yeni mali yönetim ve kontrol sisteminden ve bütçe sisteminden beklenen yararların sağlanması mümkün olmayacaktır.

Performans denetimi uygulamalarının etkinliği Türkiye'de KMYKK ile uygulanması öngörülen performans esaslı bütçeleme tekniğinin niteliği ve uygulanma biçiminden etkilenecektir. Ancak, bunun için sadece performans esaslı bütçe sisteminin tatbiki yetmez, karar alma mekanizmalarındaki merkeziyetçi yapının ve geleneksel teftiş/denetim yaklaşımın gözden geçirilmesi,[645] terk edilmesi gerekmektedir. Performans denetiminin kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlama bakımından önemli bir yeri vardır. Bununla birlikte, bu konudaki birinci sorumluluk kamu idarelerinin ve yöneticilerindir. Kaynakların elde edilmesi ve kullanımında söz konusu ilkelere uyulması, bunun için gerekli idari ve mali mekanizmaların oluşturulması yönetim sorumluluğundadır.

Performans denetiminin program bütçe veya performans esaslı bütçeleme sistemleriyle ilişkili olduğu açıktır. Esasında performans denetimi başlangıçta program-performans bütçe uygulamalarında bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır. Özellikle performans esaslı bütçelemenin amaçların başarılma düzeyini değerlendirme yani kurumsal başarının ölçülmesi amacına yönelik olarak tasarlanmış, performans denetimi de bu ihtiyacı karşılamak amacıyla geliştirilmiştir. Ancak günümüzde performans denetiminin benimsenen bütçe sistemine bakılmaksızın uygulanabileceği de kabul edilmektedir.[646]

Kamu kesiminde performans yönetimine geçilmesi, performans ölçüm sistemlerinin oluşturulması performans denetimlerinin etkinliği açısından önemli olmakla birlikte, performans denetimlerine başlanılması bu gelişmelerin tam ve eksiksiz olarak hayata geçirilmesine bağlanmamalı ve

[645] Özyıldız, s. 71.
[646] **İsveç Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı Teori ve Uygulama**, s. 6-7.

idarelerde performans ölçüm sistemlerinin oluşturulmasına, performans yönetimine geçilmesine katkı yapacak şekilde performans denetimlerinin yapılmasına başlanılmalıdır.[647] Bu anlamda, performans esaslı bütçeleme tekniğinin uygulanmaya başlanılması da ön koşul olarak değerlendirilmemelidir.[648]

Diğer yandan, denetim ve kontrollerin önleme fonksiyonunun önemi tartışmasızdır. Önleyici kontrollerin faaliyet/harcama sonrasındaki denetimlere nazaran bazı avantajları olduğu kabul edilmektedir. İsrafın, verimsizliğin, amaca aykırı harcama yapılmasının, mevzuata aykırılıkların, suistimallerin faaliyetler gerçekleştirilmeden, harcama yapılmadan tespiti ve önlenmesi, yani bu tür usulsüzlük ve yolsuzlukların kararlar alınmadan önce kontrole tabi tutulması önem kazanmaktadır. Bu nedenle, önleyici kontrollerin tasarımı, geliştirilmesi konusuna ağırlık verilmelidir. Bu amaçla kamu idarelerinin KMYKK hükümleri çerçevesinde iç kontrol sistemlerini oluşturma, uygulama ve geliştirme konusundaki görev ve sorumluluklarının bilincinde olarak harekete geçmeleri gerekmektedir. İç kontrolün sadece mali kontrollere (ön mali kontrole) indirgenmemesi ve geniş kapsamlı olarak tasarlanması gerekmektedir. Etkin ve yeterli işleyen iç kontrol sistemlerinin varlığı kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasında hayati öneme haizdir.

Performans denetimini gerçekleştirmenin güç bir iş olduğu herkesçe kabul edilmektedir. Çünkü; performans denetimi planlı, programlı ve uzun soluklu bir çalışmayı gerektirmekte, sabırlı, yaratıcı, analitik düşünen, ekip çalışmasına ve işbirliğine yatkın, performans denetimi kültürünü özümsemiş denetçilere ihtiyaç göstermekte ve titiz bir çalışma sonucunda elde edilen sağlam ve güvenilir kanıtlara dayanmayı zorunlu kılmaktadır. Performans denetimi üslubunun ve dilinin ise dengeli ve yapıcı olması, önerilerin yöneticilerin yürütme hakkını zedelemeyecek şekilde formüle edilmesi genel kabul gören diğer bir ilkedir.[649]

---

[647] DPT Müsteşarlığı ÖİK Raporu, s. 137

[648] Performans yönetimi olmadan performans denetimi yapılamayacağı, KMYKK'nın bütün unsurları yürürlüğe geçirilmeden ve kurumlarda performans yönetimi sistemi oluşturulmadan performans denetimi yapılmasının mümkün olmadığı yönündeki aksi görüş için bkz: Tosun-Cebeci, s. 180.

[649] Doğan Cansızlar, "XV. Maliye Sempozyumu Açılış Konuşması", s. 16.; DPT Müsteşarlığı, s. 137.

Denetimin idarelerin hesap verme yükümlülüğünü geliştirmek suretiyle yönetimin işlerliğine sağladığı katkının yanı sıra, hazırlanan raporlarda belirtilen sorunlara ilişkin olarak sunulan çözüm ve önerilerin yönetimin iyileştirilmesine katkısı da ihmal edilmez.[650] Bu nedenle, INTOSAI Denetim Standartlarında da öngörüldüğü üzere, performans denetimine ilişkin raporlar yalnızca geçmişin eleştirilmesi üzerinde yoğunlaşmamalı, fakat yapıcı olmalıdır. Denetim sonucunda varılan sonuçlar ve yapılan tavsiyeler denetimin önemli bir yönü olarak görülmeli ve yeri geldiğinde alınacak önlemler konusunda rehberlik yapılmalıdır.[651] Performans denetimleri sonucunda düzenlenen raporlar, mali tablolar, harcama belgeleri ve tek tek işlemlerle ilgili olmadığından dolayı denetimi yapanın subjektif yargılarını içerir. Bununla birlikte, subjektif yargıların da objektif bulgu ve denetim unsurlarına dayanmasına özen gösterilmelidir.

Öte taraftan, performans denetimi yapabilecek denetim elemanı sayısı ve bunların niteliği de önemli bir unsurdur. Sayıştay denetçilerinin (son yıllarda bu denetimi yapan performans denetim grubu hariç) ve kamu idarelerinde KMYKK çerçevesinde istihdam edilmesine yeni başlanan iç denetçilerin performans denetimi konusunda yeterli donanım ve tecrübeye sahip olmamaları, yani yetişmiş denetim elemanı sıkıntısı,[652] performans denetimi için gerekli bilgilerin elde edilmesindeki yetersizlikler, kamu idarelerinde yönetim bilgi sistemlerinin henüz tasarım aşamasında olması, uygunluk denetimlerindeki geleneksel ve teamül haline gelen uygulamaların performans denetimi uygulamalarına ve raporlama tekniğine aktarılması yoluna gidilmesi, kamu idarelerinin performans denetimi yapılması konusundaki isteksizlikleri ve muhtemel engelleyici, negatif yaklaşımları, denetim elemanlarına denetim için gerekli bilginin verilmemesi, işbirliğine gidilmemesi gibi hususların da performans denetimini bekleyen zorluklar olarak belirtilmesi gerekmektedir.

Söz konusu güçlükleri aşma yönünde gerekli çerçevenin oluşturulması gerekmektedir. Performans denetiminin etkin bir şekilde işleyebilmesi bazı

---

[650] Hüseyin Işık, "Kamu Harcamalarında Performansa Dayalı Bütçe Yönetimi ve Denetimi İle Türkiye'de Uygulanabilirliği", (Yayımlanmamış Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü), 2003, s. 248

[651] INTOSAI Denetim Standartları, s.42-43

[652] Arife Coşkun, "Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi", **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu,** Tebliğler, Panel ve Tartışmalar, Ankara, 26 Ekim 1998, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998, s. 102.

şartların var olmasına bağlıdır.[653] Bunun için; kamuda zihniyet/anlayış değişikliği, çağdaş bir bütçe sisteminin varlığı, uluslararası ilkelere uygun ve yeterli bir devlet muhasebe sistemi, bütçe hedefleri ile uygulama sonuçları arasındaki sapmanın kabul edilebilir bir düzeyde kalmasının sağlanması önemli olmaktadır.

Yalnız, bu zihniyet/anlayış/yaklaşım değişikliğinin münhasıran, denetim yapmakla görevli kuruluşlar ve denetim elemanlarını ilgilendirmemektedir. Genel olarak kamu yönetiminde ve yönetim anlayışında da yaşanması gerekli bu değişim yöneticileri ve mali yönetim ve kontrol sisteminde yer alan görevlileri de kapsamaktadır. Aksi halde kanuni düzenlemelerde öngörülen hususların hayata geçirilmesi mümkün olmayacak ve reform yönünde yapılan çalışmalar Türkiye'de yıllardır yapıla geldiği gibi kağıt üzerinde kalacaktır.

2. Performans Denetiminin Kapsam ve Niteliğine İlişkin Değerlendirmeler

Performans denetimlerinin kaynakların elde edilmesi ve kullanımında ve faaliyetlerin yürütülmesinde etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkelerine uyulup uyulmadığın değerlendirilmesi biçiminde dar kapsamlı olarak uygulanmaması gerekmektedir. Bu denetimlerin, kaynakların elde edilmesi ve kullanımı ile yürütülen faaliyetlerin incelenmesi yanında, gelişmiş yeni tanım ve uygulamalar çerçevesinde;[654] kuruluşun kurumsal yönetim yapısının, iç kontrol sisteminin, risk yönetiminin, diğer kontrol faaliyetlerinin, yönetim bilgi sistemlerinin, performans ölçütlerinin, göstergelerinin, raporlama, izleme ve değerlendirme sistemlerinin niteliğinin ve işleyişinin incelenmesi, yeterli olup olmadıklarının değerlendirilmesi ve bunların etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkeleri bakımından değerlendirilmesi önemlidir. Aksi halde, kaynakların elde edilmesi, kullanılması ve faaliyetlerin yürütülmesine ilişkin kurumsal yapı ve mekanizmalar ile diğer çevresel faktörlerin etkisi göz ardı edilmiş olacak ve sınırlı bir değerlendirme yapılmış olacaktır.

Çünkü, 1970'li, 1980'lı yıllarını gözdesi olan performans denetimi artık dünyada gözden geçirilmekte ve bu denetimin kapsamına yeni unsurlar ilave edilmektedir. Performans denetiminin klasik unsurları olan verimlilik,

---

[653] Mutluer, Sempozyumu Açış Konuşması, s. 3.

[654] Sacit Yörüker, "Avustralya Ulusal Denetim Ofisi-Performans Denetimlerinin Yürütümü Hakkında Genel Rehber", **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 28, (Nisan-Haziran 2005), s. 176.

etkinlik ve tutumluluk artık yeterli görülmemekte bu konuda yeni arayışlar içine girilmektedir.[655] Bu nedenle, performans denetimi uygulamalarında klasik unsurlara bağlı kalınmamalı ve çağdaş gelişmeler izlenerek bunlar denetimlerin kapsamına dahil edilmelidir.

Kamuda performans denetimlerinin uygulanması, kamu kaynaklarının tutumlu, verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasına, kamu harcamalarının kendisinden beklenen ekonomik etki ve faydaların artmasına,[656] kamu hizmetlerinin sunum kalitesinin iyileştirilmesine, kurumsal görev ve sorumlulukların gereği gibi yerine getirilmesine katkı sağlayacak bir denetim tekniği olmakla birlikte, bu denetimlerin niteliği ve etkinliği göz ardı edilerek kamu kesimindeki tüm olumsuzlukları giderecek sihirli bir araç olarak görülmesi,[657] denetimlerin araç olmaktan çıkarılarak nihai bir amaç haline getirilmesi doğru olmayacaktır.

İdarelerde yönetim sorumluluğu kapsamında geliştirilecek performans ölçüm sistemleri kapsamında yapılacak performans değerlendirmeleri ile performans denetimlerinin niteliğinin karıştırılmaması ve performans denetimlerinin kapsamının sınırlandırılmaması gerekmektedir. KMYKK'da performans denetimlerinin bütçelerdeki performans göstergeleri çerçevesinde gerçekleştirileceği hükme bağlanmakla[658] birlikte, söz konusu düzenleme performans denetimlerinin mahiyeti ve niteliğini kapsayan, mesleki bir faaliyet olarak bağımsız denetim kuruluşları yahut iç denetim birimleri tarafından yürütülecek performans denetimlerini karşılayan bir nitelik taşımamaktadır.

KMYKK'daki anılan hükmün idareler tarafından performans ölçüm sistemi çerçevesinde önceden belirlenen performans göstergeleri esas alınarak yapılacak performans değerlendirmelerine yönelik olduğunu kabul etmek gerekir. Aksi bir yorumlama bağımsız bir mesleki denetim faaliyeti olarak yürütülen performans denetimlerinin kapsam ve niteliğine aykırılık oluşturacaktır. Esasında, KMYKK'nın iç denetçilerin görevini düzenleyen maddesinde (64/b) yer alan hüküm ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve

[655] İhsan Gören, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim, s. 22.
[656] Ahmet Arslan, "Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim", **Maliye Dergisi**, Sayı: 140, (Mayıs-Ağustos 2002), s. 81
[657] Ahmet Tekin, "Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Bazı Ülkelerdeki Gelişimi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 130, (Ocak-Nisan 1999), s. 53.
[658] KMYKK, md. 9.

Esasları Hakkında Yönetmelikteki (md. 8/b) performans denetimi tanımı da bunu teyit edecek niteliktedir.

Çünkü uluslararası standartlar ve uygulamalar performans denetimlerinin yalnızca idareler tarafından belirlenen performans göstergelerine ulaşılıp ulaşılmadığının tespiti ve değerlendirilmesine yönelik faaliyetler olmadığını açıkça ortaya koymaktadır. Bu tür değerlendirmelerin yönetimler veya bunlar adına görev yapan uzmanlar yahut bu konuda hizmet sağlayan özel sektör firmaları tarafından yürütülmesi mümkündür.

Sayıştay ve iç denetim birimleri tarafından yapılacak performans denetimlerinde idarelerin belirledikleri amaç ve hedeflerine ulaşma konusundaki etkinlikleri değerlendirilecek ve bu kapsamda performans göstergelerine ulaşma derecesi incelenecek olmakla birlikte performans denetimi bununla sınırlı değildir. Genel olarak kaynakların elde edilmesi ve kullanımında faaliyetlerin yürütülmesinde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine uyulup uyulmadığı da değerlendirilecektir.

Ayrıca, yalnızca performans bilgisinin, performans göstergelerinin denetimi yeterli değildir. Performansın maddi yönden denetimi de (hedef koyma, performans ölme ve performans raporlaması zinciri, gösterge ve ölçütlerin belirlenmesindeki etkinlik gibi) gereklidir.[659] Bu kapsamda, idarelerin etkin ve yeterli bir performans ölçüm sistemi tasarlayıp tasarlamadıkları, bilgilerin ve raporların üretilmesinde ve açıklanmasında ilgili kural ve yöntemlere uyulup uyulmadığı, performans ölçütlerinin/göstergelerinin gerçekçi ve usulüne uygun olarak belirlenip belirlenmediği, sistemin gözden geçirilip geliştirilip geliştirilmediği gibi hususların da değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, performans denetimlerinin mahiyetinin, kapsamının ve niteliğinin KMYKK'da bütçelerin hazırlanmasına ilişkin düzenlemeden yola çıkılarak daraltıcı bir yaklaşımla değerlendirilmemesi, KMYKK'nın iç denetçilerin görevine ilişkin hükmü ile yukarıda sözü edilen Yönetmelikte yer alan performans denetimi tanımının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Ancak, en doğru olanı performans denetimlerini nitelik ve

[659] İhsan Gören, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında Performans Yönetimi, s. 247.

içerik itibariyle sınırlayan düzenlemenin[660] gözden geçirilmesi ve performans denetimi teorisi ve uygulamalarıyla çelişen maddenin[661] değiştirilmesidir.

Performans denetimlerinin idarelerin tespit ettiği performans göstergeleri ile uygulama sonucunun mukayese edilmesine indirgenmesi biçimindeki daraltıcı yaklaşımların yanında başkaca hatalı nitelendirmeler de bulunmaktadır. Performans denetimin niteliğiyle bağdaşmayan bu değerlendirmelerden kaçınılması gerekmektedir. Bu tür değerlendirmeler performans denetimin niteliğini sığlaştırmakta ve uygulamada denetimlerin kapsamının daraltılmasına sebep olabilecek niteliktedir. Söz gelimi memurların kendilerine hukuki ve idari düzenlemelerle verilen görevleri yürütmedeki başarı derecelerinin değerlendirilmesi, bir başka anlatımla memurların başarı durumlarının/performanslarının izlenmesi, değerlendirilmesi biçimindeki uygulamaların performans denetimi olarak nitelendirilmesi buna örnek olarak gösterilebilir.

Bir başka hatalı yaklaşımda denetim elemanlarının kendi koydukları kriterleri esas alarak denetim yapmasının denetimin objektifliğine açık aykırılık oluşturacağı ve bu şekilde yapılan denetimin performans denetimi olmayacağı şeklindeki görüşte[662] ifadesini bulmaktadır. Bu yaklaşım, performans denetimlerinin ancak ve münhasıran denetlenecek idareler tarafından belirlenen performans ölçütleri/göstergeleri üzerinden performans denetimi yapılabileceği varsayımına dayanmaktadır. Bu varsayımdan yola çıkılarak, kamu idarelerinde performans yönetim sistemi oluşturulmadan performans kriterleri belirlenemeyeceğine göre, denetimi yapan birimlerin kendi kendilerine koydukları ölçütlerle performans denetimi yapmalarının mümkün olmadığı belirtilmektedir.[663] Bu tür yargılar performans denetiminin gerçekleştirilmesi sırasında kullanılacak denetim kriterleri ile idarelerin kendi kurumsal performanslarını ortaya koymak için belirledikleri/belirleyecekleri performans göstergelerinin aynı kategoride değerlendirilmesinden kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, KMYKK'nın performans denetimlerinin idarelerin bütçelerinde yer alan göstergeler

[660] Fikret Gülen, "Kamu Yönetimini Yeniden Yapılandırma Çalışmaları", **CHP Yerel Yönetimler Dergisi**, Sayı: 10, (Aralik 2004), http://yerel.chp.org.tr/yayinlar/dergi/10/06.php (16 Mayıs 2006)
[661] KMYKK, md. 9.
[662] Tosun-Cebeci, s. 180.
[663] Tosun-Cebeci, s. 180.

çerçevesinde gerçekleştirileceği yönündeki hükmünün de bu tür değerlendirmelerin yapılmasına yasal bir zemin oluşturduğu da bir gerçektir.

Ancak, daha önce de vurgulandığı üzere performans denetiminde esas olarak idarelerin kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasında etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkelerine uyup uymadıkları değerlendirmekte, ayrıca, bunun yanında idarelerin yönetim sistemleri, iç kontrol sistemlerinin etkinlik ve yeterliliği de incelenmekte ve bu konuda tavsiyelerde bulunulmaktadır. Performans denetimlerinin etkinliği bakımından idarelerde performans yönetimine geçilmiş olması önemli ve gerekli olmakla birlikte, bu olmadan performans denetimi yapılamayacağı söylenemez. Neticede, performans denetimlerine bir noktada başlanılması gerekmektedir. İdarelerin yönetim yapılarının ve karar alma süreçlerinin geliştirilmesinde performans denetiminin tetikleyici dışsal katkıları da olabilecektir.

Performans denetimlerinde esas alınacak kriterlerin/göstergelerin denetim elemanlarınca belirlenemeyeceği ve böyle bir durumun denetimin objektifliğini bozacağı kanaati de uluslararası standart ve gelişmiş uygulamalarla örtüşmemektedir. Denetçilerin, denetim kriterlerini belirlerken objektiflikten uzaklaşmaması zorunluluğu denetim standartlarının bir gereği olup, denetim kriterlerinin belirlenmesi bu anlamda objektifliğin zedelenmesi manasına gelmez. Denetim elamanı, denetlenen idarenin varsa belirlediği performans kriterlerinden yararlanır, hatta bunların gerçekliğini, yeterliliğini değerlendirir ve yeterli bulmazsa kendisi esas alınabilecek geliştirir.[664] Aksi taktirde, denetimin idareler bünyesinde veya kurum dışı uzmanlar tarafından yapılan performans değerlendirmelerinden farkı kalmayacaktır.

Kurumsal anlamda yöneticiler, amirler tarafından yapılacak bu tür değerlendirmelerin denetim elemanları tarafından yapılacak performans denetimleri kapsamında mütalaa edilmesi, hatta denetim elemanlarının yaptıkları çalışmalarda memurların performansını izleyip değerlendirecekleri, bu suretle performans denetimi yapmış olacağı biçimindeki yargı performans denetimine bakıştaki odak noktasının ne olduğuna işaret eden önemli bir emare olarak değerlendirilebilir. Bu tür bir

[664] Katıldığımız aynı yöndeki görüşler için bkz: Khan, Performans Denetiminin Esasları, s. 71-72.; Abid, s. 113.; Kubalı, Performans Denetimi Kavram, İlkeler ……., s. 85.; Özer, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, s. 98-100.; Ünal-Yalçın, s. 77.

nitelendirmenin kamu harcamalarının kontrolüne yönelik olarak oluşturulan bir komisyon tarafından hazırlanan raporda[665] performans denetimlerinin geliştirilmesi amacıyla bir öneri olarak yer alması ise meselenin ayrı bir yönünü oluşturmaktadır.

Öte yandan, mevzuata uygunluk biçiminde gerçekleştirilen teftiş/denetim uygulamaları kapsamında sınırlı ve istisnai olarak herhangi bir denetim standardı ve metodolojik bir disipline bağlı kalınmaksızın ilgili mercilere istişari nitelikte bilgi sağlamak amacıyla teftiş edilen kurumların kaynak kullanımlarına ilişkin olarak yapılan değerlendirmelerin (basit rapor/inceleme raporu düzenlenmek suretiyle) performans denetimi olarak tavsif edilmesi ve Türkiye'de yıllardır "performans teftişi" yapıldığından bahsedilmesi[666] de performans denetimi algılamalarının farklı olduğunu göstermektedir. Keza, bazı çalışmalarda denetim elemanlarınca teftiş edilen/denetlenen personelin nitelik yönünden yeterlik derecesinin değerlendirilmesine yönelik olarak yapılan incelemelerin performans denetimi olarak kabul edilmesi[667] de bu tip hatalı algılamalara örnek teşkil etmektedir. Bu da Türkiye'de mevcut teftiş ve denetim birimlerince gerçek manada bir performans denetimine geçilmesinde güçlüklerden birisi olarak ortaya çıkmaktadır.

3. Parlamento ve Sayıştay Denetimine İlişkin Değerlendirmeler

Sayıştay'ın TBMM tarafından gerçekleştirilen yasama denetimine katkısının arttırılması ülkemizde güncel bir sorun olma niteliğini korumaktadır. Bu sorunun çözümü Sayıştay'ın görev ve fonksiyonlarının, teşkilat yapısının çağdaş gelişmeler ve yeni denetim yaklaşımları

---

[665] Maliye Bakanlığı, Kamu Mali Yönetim Projesi Bütçenin Uygulanması ve Muhasebesi-Kamu Harcamalarının Kontrolü Raporu, s. 48. Raporda; kamu harcamalarının yönetim, kontrol ve denetim sürecindeki fonksiyonlarına bağlı olarak Maliye Bakanlığının da 178 sayılı KHK'nın 20 nci maddesi çerçevesinde merkez denetim elemanları vasıtasıyla performans denetimi yapması, bu suretle, harcama süreci içinde görev alan memurların performanslarının da izlenmesi, denetlenmesi ve merkeze rapor edilmesinin uygun olacağı önerilmiştir. Maliye Bakanlığı denetim elemanları tarafından performans denetimi yapılması önerisi yerinde olmakla beraber, bu performans denetimlerinin memurların performanslarının izlenmesi ve denetlenmesine indirgenmesi performans denetiminin gerçek mahiyetinin göz önünde bulundurulmadığını göstermektedir.

[666] Cafer Tayyar Sadıklar, "Kamu Harcamaları ve Denetimi Panelinde Yapılan Konuşma", **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**, Tebliğler, Panel ve Tartışmalar, Ankara, 26 Ekim 1998, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998, s. 121.

[667] Ersan Öz ve Ersin Kaplan, "Türk Mali Sisteminin Yeniden Yapılandırılması", **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 446, (Mart 2005), http://birimweb.icisleri.gov.tr/tid/dergi/446_243_262.doc (8 Mayıs 2006)

çerçevesinde yeniden tasarlanmasını gerektirmektedir. Bu noktada Sayıştay'ın yargısal sürece odaklanan geleneksel denetim yaklaşımından sıyrılıp çağdaş denetim yöntem ve tekniklerini uygulamaya geçirmesi ve denetimin parlamenter sistemdeki demokratik işlevlerine,[668] kamu yönetimindeki hesap verme mekanizmalarının işletilmesine yönelik fonksiyonlarına ağırlık vermesi önemli bir gelişme olacaktır.

Kamu idarelerinin yasalara uygun, verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde faaliyet gösterip göstermediğinin anlamanın en iyi yolu, bunların şeffaflık ve hesap verme sorumluluk ilkelerine uygun hareket etmelerini sağlamaktır. Parlamento ancak bu taktirde yani şeffaflık sağlandığında, hesap verme sorumluluğunun gerekleri tam olarak yerine getirildiğinde, kendi verdiği yetkilerin ve kaynakların ne kadar iyi bir şekilde kullanıldığından emin olabilir. Bu nedenle, Sayıştay'ın birinci önceliğinin kamuda şeffaflığı ve hesap verme sorumluluğunu geliştirecek şekilde faaliyet göstermek olmalıdır. Bu amaçla, dış denetimin kamu idarelerinin kendi performanslarını ölçme kapasitelerini artırmaya yönelmesi gerekmektedir. Bunun içinde performans denetimlerine ağırlık verilmelidir.[669]

Denetim yaklaşımındaki bu dönüşüm hem halkın temsilcisi olan parlamentonun yürütme organının denetimine yönelik olarak gereksinim duyduğu bilgi ihtiyacının, hem de toplumun, sivil toplum kuruluşlarının, demokratik baskı unsurlarının, kamuoyunun ve özel olarak kamu giderlerini finanse eden vergi mükelleflerinin iyi işleyen bir kamu yönetimi beklentilerinin karşılanmasına önemli katkılarda bulunacaktır.

Bununla birlikte, bu konudaki yegane sorumluluğun Sayıştay'da olmadığı açıktır. Sayıştay'ın denetim yaklaşımı yeniden tasarlanıp söz konusu niteliğe kavuşturulsa bile, TBMM'nin parlamenter denetim konusundaki işleyişinin de bu doğrultuda düzenlenmemesi durumunda, denetimden beklenen işlevlerin ve yararların sağlanması pek kolay olmayacaktır. Sayıştay raporlarının PBK'da ve Genel Kurulda görüşülmesi konusundaki mevcut mekanizmanın barındırdığı sorunlar çözülmedikçe bu yönde ciddi ilerlemelerin sağlanması uzak bir ihtimal olacaktır.

---

[668] Köse, Parlamenter Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri, s. 63.

[669] Hasan Baş, "Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu", **20. Maliye Sempozyumu**, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, Pamukkale, 23-27 Mayıs 2005, Denizli: Pamukkale Üniversitesi, 2005, s. 411.; Gülen, Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı, s. 8.

Sayıştay raporlarının parlamentoda görüşülme usulüne yönelik olarak Sayıştay bünyesinde bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Komisyon yaptığı çalışma neticesinde bir rapor düzenlemiştir. Komisyon, Genel Uygunluk Bildirimleri dışındaki bütün Sayıştay raporlarının TBMM'nin özel bir ihtisas komisyonunda ele alınması gerektiği ve komisyonun teşkiline ilişkin hukuki düzenlemede komisyonun kompozisyonuna ve çalışma usullerine yer verilmesinin komisyonun oluşturulması kadar önemli olduğu noktalarında mutabakata varmış ve sonuç olarak; Raporda belirtilen amaçlarla TBMM bünyesinde bir "Kamu Hesapları Komisyonu" kurulması ve Genel Uygunluk Bildirimleri ve eki raporlar dışında kalan Sayıştay raporlarının bu komisyonda görüşülmesinin gerekli olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, komisyon üyelerinin seçimi ve çalışma usulüne, Sayıştay'la ilişkilerine ilişkin bazı hususlara da Raporda yer verilmiştir.[670] Ancak, henüz Sayıştay raporlarının görüşülmesine ilişkin olarak gerekli düzenlemeler yapılmamıştır.

Sayıştay raporlarının görüşülmesi ve tartışılması konusundaki sınırlamaların giderilmesi ve mevcut işleyişin işlevselliği sağlayacak bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir. Sayıştay'ın parlamentoya rapor verme görevlerinin etkin bir şekilde yürütülmesinde çözümü Sayıştay'ın elinde olmayan sorunlar vardır.[671] Sayıştay raporlarının görüşüldüğü Plan ve Bütçe Komisyonununda iktidar partisi ya da partilerinin ağırlıkta olması, muhalefetin gücünün zayıf olması ve bu Komisyonunun iş yükünün fazlalığı, dolayısıyla Sayıştay raporlarının görüşülmesine ve karara bağlanmasına yeterince zaman bulmakta güçlük çekmesi[672] bu konuda bir kısıt olarak ortaya çıkmaktadır.

Ayrıca, Sayıştay raporları, kamu idarelerinin kaynaklarını ne kadar verimli, etkin ve tutumlu kullandıkları, yapılan faaliyetlerin sonuçları, yürütülen kamu hizmetlerinin niteliği gibi konularda parlamentoya bağımsız bilgi, tavsiye ve güvence sağlayacak temel dokümanlardır.[673] Bu nedenle, Sayıştay raporlarının TBMM'de görüşülmesi, değerlendirilmesi, karara bağlanması ve sonuç olarak işletilebilecek hukuki, siyasi ve idari sorumluluk mekanizmalarının yeniden tasarlanması gerekmektedir. Bunun için farklı

[670] Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştay Raporlarını Görüşmek Üzere Türkiye Büyük Millet Meclisinde İhtisas Komisyonu Kurulması Hakkında Rapor", 2001, s. 5-6.
[671] İnan, İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi, s. 55.
[672] Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay'ın Avrupa Standartları Karşısında Durumu ve Atılması Gereken Adımlar Hakkında Rapor, s. 134.
[673] Arife Coşkun, Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi, s. 97.

alternatiflerin geliştirilmesi mümkün olmakla beraber mevcut araçların yeniden tasarımı, süreçlerin ve müeyyidelerin açıkça belirlenmesi, raporların görüşülmesi ve işlem görmesi konusunda bir takvim belirlenmesi gibi ara çözümlerle de meselenin bir nebze olsun çözüme kavuşturulması mümkündür. Önemli olan parlamentonun bu konudaki iradesini ortaya koyması ve bu yönde gerekli düzenlemeleri yapmasıdır.

Parlamenter denetiminin gerçekleştirileceği ana platform olan TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu bütçe denetimine ilişkin fonksiyonunu çeşitli nedenlerden dolayı etkin bir şekilde gerçekleştirememektedir.[674] Aynı şekilde Meclis Genel Kurulu da bütçe denetimi konusunda müdahil olamamaktadır. Böylece, bütçe hakkının kullanımı kaynak tahsisinin onaylanmasıyla sınırlı kalmakta, tahsis edilen kaynakların bütçe kanununa, tahsisatın amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı, kaynak kullanımlarında ve faaliyetlerin yürütülmesinde etkinliğin sağlanıp sağlanmadığı hususları yönünden etkin ve yeterli bir denetim yapılmamaktadır.

Bu nedenle, Sayıştay parlamento ilişkilerinin güçlendirilmesi kaçınılmaz ve ertelenemez bir ihtiyaç halini almıştır.[675] Bunun en önemli sebeplerinden birisi de Türk mali yönetim ve kontrol sisteminin yeniden yapılandırılmış olmasıdır. KMYKK ile hesap verme sorumluluğu, bütçeleme anlayışı, iç ve dış denetime ilişkin düzenlemeler, raporlama (faaliyet raporları)[676] konusunda öngördüğü düzenlemeler çerçevesinde Sayıştay'a ve TBMM'ye verilen görev, yetki ve fonksiyonlar bu yönde gerekli değişikliklerin yapılmasını zorunlu kılmaktadır. TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunun yapısının, görevlerinin ve işleyişinin, Sayıştay raporlarının bu TBMM'de görüşülme usulünün yeniden tanımlanması gerekmektedir. Bu nedenle, hem TBMM İçtüzüğünde hem de Sayıştay Kanununda gerekli değişikliklerin yapılması gerekmektedir.[*]

---

[674] DPT Müsteşarlığı ÖİK Raporu, s. 92.

[675] İnan, İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi, s. 55.

[676] KMYKK, mdb 41. Bu madde uyarınca, TBMM faaliyet raporları ve Sayıştay'ın dış denetim sonuçları çerçevesinde yapacağı değerlendirmeler çerçevesinde kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşecektir.

[*] KMYKK'nın geçici 4 üncü maddesinde bu Kanunda öngörülen mali yönetim ve kontrol sistemine uyum sağlanması amacıyla, Kanun kapsamındaki idarelerle ilgili mevzuatta ve TBMM İçtüzüğünde gerekli değişikliklerin en geç 31.12.2004 tarihine kadar yapılacağı öngörülmüştür. Bu tarihe kadar TBMM İçtüzüğünde ve Sayıştay Kanununda bir değişiklik yapılmamıştır. Ayrıca, daha sonra 22/12/2005 tarihli 5436 sayılı Kanunla KMYKK'nın geçici 4 üncü maddesindeki "31.12.2004" tarihi "31.12.2007" olarak değiştirilmiştir. Böylece

Sayıştay'ın kamu yönetimi ve mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geliştirilmesinde önemli fonksiyonları bulunmaktadır. Evvela denetim sonrasında yapılan tavsiye ve düzeltici önlemlerle idarelerin yöneticilerini bilgilendirir, idarelerin kaynak kullanımları ve faaliyetleri konusunda TBMM'ye bilgi sağlar, TBMM'nin yürütme organı üzerindeki parlamenter denetimini gereği gibi yapabilmesine yardımcı olur, ayrıca iç denetim birimlerinin gelişmesine de katkıda bulunabilir.

Sayıştay'ın dış denetim kuruluşu olarak kamu idarelerinin hesap verme sorumluluklarının ve performans ölçüm sistemlerini oluşturma kapasitelerinin geliştirilmesi amacıyla performans denetimlerine ağırlık vermesi ve bu denetimlerin yaygınlaştırılması gerekmektedir.[677] Bu da performans denetimleri için daha fazla denetim kaynağı ayrılmasını gerektirecektir. Diğer yandan, denetimlerin konu bazlı denetimlerle sınırlı tutulmaması, seçilen idarelerin bir bütün olarak performans denetimine tabi tutulduğu uygulamalarda yapılmalıdır.

Son olarak Sayıştay'ın da bağımsız bir dış denetime tabi tutulması şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunun gereğidir.[678] KMYKK'da[679] Sayıştay'ın her yıl TBMM adına Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından denetleneceği öngörülmekle beraber, gerek bu denetimin kimler tarafından yapılacağı hususunun belirsiz bırakılmış olması, gerekse de denetimin hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılacağı belirtilmek suretiyle harcama denetimi ile sınırlandırılması nedeniyle bu denetimin bağımsız bir dış denetim olarak tavsif etmek mümkün gözükmemektedir. Sayıştay'ın hesap verme sorumluluğu kapsamında tüm faaliyetlerinin bağımsız bir dış denetime tabi tutulmasının sağlanması gerekmektedir.

TBMM ve diğer idarelere bu konuda gerekli değişikliklerin yapılması için süre tanınmıştır. Ancak, henüz bir düzenlememe yapılmış değildir.

[677] Osman Saraç, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 148, (Mart-Nisan 2005), s. 151.

[678] Gülen, Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı, s. 12.

[679] KMYKK, md. 69.

IV. BÜTÇE KONTROL VE DENETİMLERİ İLE MALİ YÖNETİM VE KONTROL SİSTEMİNE İLİŞKİN SOMUT UYGULAMA ÖNERİLERİ

Çalışma kapsamında bütçe kontrol ve denetimleri bir bütün olarak değerlendirildiğinden performans denetimiyle birlikte genel olarak mali yönetim ve kontrol sisteminin yapısı ve işleyişine ilişkin değerlendirme ve önerilere de yer verilesi lüzumlu görülmüştür. Bu amaçla, yeni mali yönetim ve kontrol sistemine, bütçenin kontrol ve denetim süreçlerine/faaliyetlerine ve performans denetimlerine ilişkin somut uygulama önerileri aşağıda konular itibariyle 27 madde halinde belirtilmiştir:

A. Sayıştay Denetimi: Kapsam ve Metodoloji

1. Sayıştay'ca, kurumsal denetim stratejisi kapsamında uluslararası standart ve uygulamalar ışığında düzenlilik ve performans denetimleri arasında bir denge kurulması ve denetim kaynaklarının bu çerçevede tahsis edilmesi önem taşımaktadır. Bu amaçla, yargılama fonksiyonunun ağırlığı ve baskın yönü diğer görev ve fonksiyonlar lehine daraltılarak yeniden düzenlemesi ve Sayıştay'ın misyonunun da buna göre yeniden tanımlanması gerekmektedir.

2. Sayıştay'ın mevcut Performans Denetimi Grubunun güçlendirilmesi ve yeni denetim grupları teşkil edilmesi yoluyla performans denetimi uygulamalarının yaygınlaştırılması ve etkinleştirilmesi sağlanabilir. Ayrıca, denetimlerin kurumsal ve konu bakımından çeşitlendirilmesi, bu kapsamda, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ayrı ayrı performans denetimleri yapılmak suretiyle kamu idarelerinin teşkilat ve bütçe yapıları ile kaynak kullanımlarındaki etkinliklerinin mukayesesine imkan verecek şekilde farklı denetim uygulamaları gerçekleştirilmesi uygun olacaktır.

3. Sayıştay denetimlerinin nitelik ve metodolojik bakımından uluslararası standartlar ve iyi uygulamalar yönünde geliştirilmesi, düzenlilik denetimlerinde uygulanan mevcut geleneksel metotlarının modernize edilmesi, denetimlerin risk esaslı olarak gerçekleştirilmesi ve harcama belgelerine odaklı denetim anlayışı yerine modern denetim teknikleri kullanılması önemli görülmektedir.

4. Sayıştay'ca gerçekleştirilen düzenlilik ve performans denetimlerinde, kamu idarelerinin hesap verme mekanizmalarını, iç kontrol

sistemlerini, yönetim yapılarını ve karar alma mekanizmalarını güçlendirmeye ve kalitesini arttırmaya yönelik denetim yaklaşımı esas alınmalıdır.

5. KMYKK ve yürürlüğe konulacak yeni Sayıştay Kanunundaki görev ve fonksiyonları, denetime tabi idarelerin sayı ve nitelikleri dikkate alındığında, Sayıştay'ın mevcut denetçi sayısının ve kurumsal kapasitesinin yetersiz kaldığı/kalacağı açıkça görülmektedir. Sayıştay'ın faaliyet raporlarında yapılan denetimlere ilişkin verilerde bunu teyit eder niteliktedir. Sayıştay'ın yeni görev ve fonksiyonları, denetime tabi idarelerin sayısındaki artışın gerektirdiği yetişmiş denetim elemanı ihtiyacının karşılanması için Maliye Bakanlığının merkez denetim elemanları ile kamuda mali denetim konusunda uzman diğer denetim elemanlarının Sayıştay'a geçişine yönelik gerekli düzenlemeler yapılarak Sayıştay'ın denetim kapasitesinin güçlendirilmesi uygun olacaktır.

B. İç Denetime Geçiş ve Yapılması Gerekenler

6. KMYKK'da öngörülen iç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyişinin temin bakımından kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin başlatılması ve iç denetçilerin yeni denetim yaklaşımı çerçevesinde eğitilmesi ve intibakının sağlanması zorunlu görülmektedir. Bunun yanında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından yapılması öngörülen performans denetimlerinin sistematik ve belli bir disiplin içerisinde gerçekleştirilmesi sağlanmalıdır.

7. Denetimin işlevi, bağımsızlığı ve kalitesi bakımından denetim biriminin yönetimi tartışılmaz bir öneme haizdir. Buna karşın, iç denetim birimi kurulması ve yönetilmesine ilişkin düzenlemeler uluslararası standartlar bakımından eksiklik ve yanlışlıklar içermektedir. Bu düzenlemelerde iç denetim birimi teşkil edilmemekte, yönetim yerine koordinatör görevlendirilmesi öngörülmektedir. Bu şekilde yürütülecek iç denetim faaliyetinin işlevsiz kalacağı, yönetim mekanizmalarından yoksun bırakılmış ve üst yönetici ile iç denetçiler arasında kalmış bir koordinatör marifetiyle gerçekleştirilecek denetim yönetiminin beklenen etkinliği sağlamayacağı açıktır. Bu nedenle, iç denetim faaliyetinin fonksiyonel bağımsızlığının sağlanabilmesi, denetimlerin etkin ve yeterli bir şekilde uluslararası standartlara uygun olarak gerçekleştirilebilmesi için gerekli değişiklikler yapılmalıdır.

8. KMYKK ile kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak Kanunda belirtilen görevleri yürütmek üzere teşkil edilmesi öngörülen İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yapısı güçlendirilmeli ve KMYKK ve ikincil mevzuatla kendisine verilen görevleri yapabilecek bir teşkilat yapısına kavuşturulmalıdır. Ayrıca, Kurulun, öğretim üyeleri kontenjanı dışındaki üyelerinin denetim elemanları arasından seçilmesine yönelik sınırlayıcı düzenleme yapılmalıdır. Diğer yandan, Kurul bünyesinde meslek mensubu olan sertifikalı iç denetçiler istihdam edilmek suretiyle kamu idarelerinin iç denetim birimleri kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında bu iç denetçiler marifetiyle dış değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. Bu değerlendirmelerin denetim elemanları dışındaki görevlilerce yapılması, bu konuda özel sektörden hizmet satın alınması beklenen etkinliği sağlamayacağı gibi denetim birimleri bakımından da bazı mahzurlara yol açabilecektir.

9. Sayıştay ile iç denetim birimleri ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu arasında işbirliği ve koordinasyon sağlamaya yönelik platformlar oluşturulmalı ve denetim kazanımlarının paylaşımı konusunda gerekli çalışmalar yapılmalıdır. Bu suretle, iç ve dış denetim organlarının denetim konusundaki bilgi ve birikimlerinden karşılıklı yararlanması sağlanmalıdır.

C. Kamu İdarelerinin Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemleri

10. Denetim organları tarafından yürütülecek performans denetimleri dışında, kamu idarelerinin de yönetim sorumluluğu çerçevesinde kendi kurumsal performanslarını ölçmeye yönelik performans bilgi sistemlerini tasarlayıp oluşturmaları, bu kapsamda içsel performans değerlendirmelerini periyodik ve sistematik olarak yapmaları gerekmektedir.

11. Performans denetimlerinin önemi inkar edilemez. Ancak, kamuda kaynakların elde edilmesi ve kullanımındaki etkinsizlik ve yetersizliklerin sadece yapılacak performans denetimleriyle tamamen ortadan kalkacağı şeklindeki hatalı varsayımlardan kaçınılmalıdır. Performans denetiminin araç olma özelliği göz ardı edilmemeli ve olması gerekenden çok anlam ve fonksiyon yüklenmemelidir. Bu nedenle, kamu mali yönetim ve kontrol sistemi bir bütün olarak ele alınmalı ve uygulanmalıdır. Kamu idarelerinin idari ve mali yönetim yapıları ile iç kontrol sistemlerinin önemi ihmal edilmemelidir.

12. İç ve dış denetim ile diğer denetim (parlamento, yerel meclis ve komisyonlar, yargı) mekanizmalarının işlevi ve sağlayacağı yararlar tartışmasızdır. Fakat iç kontrol sisteminin unsuru olarak tasarlanacak idari ve mali kontrollerin fonksiyonu ve önleyici niteliği hayati öneme haizdir. Bu nedenle, kamu idarelerinin yeterli ve etkin işleyen iç kontrol sistemlerini tasarlamaları, uygulamaları ve sürekli geliştirmeleri sağlanmalıdır. Bu kapsamda idarelerin yapı ve görevleri çerçevesinde gerekli kontrol mekanizmalarının oluşturulmasına önem verilmelidir.

13. Kamu idarelerinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde oluşturmaları öngörülen iç kontrol sistemleri ve bu kapsamda tasarlanıp uygulanacak iç kontrol faaliyet ve süreçlerinin yeni Türk kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin en önemli unsurlarından biri olduğu açıktır. Bununla birlikte, bu konudaki yasal düzenlemelerin varlığı kamu idarelerinde yeterli ve etkin işleyen iç kontrol sistemlerinin oluşturulabilmesi ve uygulanabilmesi için yeterli değildir. Yapılan bir kanuni düzenlemeyle tüm kamu idarelerinin performans yönetimi, risk yönetimi, iç kontrol gibi yeni yönetim araçlarını hayata geçirebileceklerini varsaymak gerçekçi olmayacaktır. Yönetim yaklaşımı ve iç kontrol konusunda köklü bir dönüşüm sağlanması, bu yönde, kamudaki bürokratik teamül ve uygulamaların ve geleneksel yönetim anlayışının terk edilmesi, çağdaş kamu yönetim yaklaşım ve ilkelerinin benimsenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, idarelerin mali yönetim ve kontrol sistemlerinin kuruluş ve işleyişi, Maliye Bakanlığı, Sayıştay ve TBMM tarafından üstlendikleri görev ve yetkileri çerçevesinde izlenmeli ve gerekli dönüşümün yapılması için önlem alınmalıdır. Gerçek bir reformun ancak yapılan yasal düzenlemelerle tasarlanan sistemin, öngörüldüğü biçimde hayata geçirilmesi ve sürekli geliştirilmesiyle mümkün olacağı unutulmamalıdır.

14. Kamuda uygulanması öngörülen ön mali kontrolün kapsamının genişletilmesi ve şekli kontrollerle yetinilmesinden vazgeçilmesi gerekmektedir. Bu amaçla, mevzuatta gerekli değişiklikler yapılarak yeni bir ön mali kontrol tasarımı yapılmalıdır. Fayda-maliyet dengesi gözetilerek kamu idarelerince kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemler yeniden belirlenmelidir. Ayrıca, harcama birimlerinde yapılacak ön mali kontrolün kapsam ve yöntemi açıkça düzenlenmeli, kontrol görev ve sorumluluğu sadece belgeleri düzenleyen bir görevli üzerine bırakılmamalıdır. Harcama birimlerinde kaynakların/ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılması açısından yapılacak kontrollerin hangi görevliler tarafından ve

nasıl yapılacağının belirlenmesi, bu amaçla, harcama yetkilileri ve diğer görevlilerin ön mali kontrol konusundaki görev ve sorumluluklarının açık bir şekilde düzenlenmesi gerekir. Ayrıca, kamu iç kontrol standartları en kısa zamanda yayımlanarak, idarelerce de bu standartlar esas alınarak iç kontrol sistemleri ve kontrol faaliyetleri gözden geçirilmeli ve yeniden tasarlanmalıdır.

15. KMYKK ile kamu idarelerine bütçenin hazırlık ve uygulanması safhasında yetki devri yapılmıştır. Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın harcama öncesi kontrol fonksiyonları yönetim sorumluluğu kapsamında kamu idarelerine bırakılmıştır. Yetki devri yapılması, bütçenin uygulanması ve denetimi konusunda adem-i merkeziyetçi bir yapının benimsenmesi yerinde olmakla birlikte, idarelerin iç kontrol sistemlerinin işleyişinin Sayıştay tarafından belli aralıklarla denetlenmesi önem kazanmaktadır. Aksi taktirde, denetim dışı kalan ve kendi iç kontrol sistemlerini etkin ve yeterli bir şekilde oluşturmayan veya işletemeyen idarelerde riskli bazı durumların ortaya çıkması söz konusu olabilecektir.

16. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar KMYKK'nın bir çok hükmü yanında iç kontrole ve iç denetime ilişkin hükümlerinin dışında tutulmuşlardır. Bu kurumların kendi iç denetim birimleri bulunmamaktadır. Düzenleyici ve denetleyici kurumların Sayıştay tarafından denetleneceği öngörülmüştür. Bu nedenle, Sayıştay'ın bu kurumların denetimine ağırlık vermesi gerekmektedir. Aksi taktirde denetimsiz ve risk barındıran alanlar oluşabilecektir. Esasında yapılacak en doğru düzenleme bu kurumların da merkezi yönetim kapsamındaki diğer idareler gibi KMYKK'nın bütün hükümlerine tabi tutulması ve bu suretle uygulamadaki ayrıcalık ve farklılıkların kaldırılması olacaktır.

D. Bütçenin Hazırlık Sürecindeki Kontroller

17. Yönetim yaklaşımı ve bütçe sisteminin niteliği, gerçekleştirilecek performans denetimlerini etkilediğinden, performans esaslı bütçelemeye geçiş çalışmaları hızlandırılmalı, Türkiye'de program bütçeye geçişteki kötü tecrübe göz önüne alınarak bütçe sistemindeki değişim iradesi açıkça ortaya konulmalıdır. Ayrıca, yeni bütçeleme anlayışının idari yapıda, insan kaynakları yönetiminde gerektirdiği dönüşümler yapılarak kamuda bir bütün olarak performans yönetimine geçilmesi sağlanmalıdır.

18. Genel olarak bütçenin hazırlık sürecindeki kontrollerin ihmal edildiği ve ağırlığın bütçenin uygulanması sürecine verildiği görülmektedir. Ancak, doğru bir bütçe yapılması, kaynak tahsislerinde etkinliğin sağlanması bütçeleme sürecindeki kontrol faaliyetlerine gereken önemin verilmesini gerektirmektedir. Bu amaçla, merkezi yönetim bütçesinin hazırlık sürecindeki kontroller gözden geçirilerek yeniden tasarlanmalıdır. Bu süreçte görev alan ve yetki kullanan Maliye Bakanlığı ve DPT Müsteşarlığı ile kamu idarelerin strateji geliştirme birimlerinin bütçe tekliflerine ilişkin kontrol fonksiyonları açıklığa kavuşturulmalıdır.

19. KMYKK, 178 sayılı KHK ve diğer mevzuatla bütçenin hazırlanması ve uygulanması sürecinde önemli görev ve yetkiler üstlenen Maliye Bakanlığının (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) bu fonksiyonunu etkin bir şekilde yerine getirebilmesi amacıyla, merkezde Devlet Bütçe Uzmanları; kamu idareleri nezdinde ise Bütçe Kontrolörleri marifetiyle bütçenin hazırlanması, uygulanması ve kaynak tahsisine ilişkin olarak inceleme, analiz ve değerlendirme görevlerini içeren "bütçe kontrolleri" yapılmalıdır. Mevcut uygulama yeniden tasarlanarak etkinliği arttırılmalıdır.

E. Mali Yönetim ve İç Kontrole İlişkin Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu

20. Maliye Bakanlığının (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) mali yönetim ve iç kontrol konusundaki merkezi uyumlaştırma görev ve fonksiyonunun gereği olarak kamu idarelerinde yerinde eğitim ve rehberlik hizmeti verilmeli, ayrıca iç kontrol standart ve yöntemlerine uyulup uyulmadığının izlenmesi, idareler arasında koordinasyonun sağlanması, iyi uygulama örneklerinin tespit edilerek yaygınlaştırılması, idareler ve ülke düzeyinde kamu iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesine yönelik olarak yapılacak izleme görevi kapsamında; idarelerin mali yönetim ve kontrol sisteminin kuruluşu, tasarımı, uygulanması ve geliştirilmesine ilişkin çalışma ve uygulamalar yerinde incelenmeli ve değerlendirilmeli, sonuçlar hem ilgili idareye hem de Maliye Bakanlığına raporlanmalıdır. Ayrıca, kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemlerinin işleyişine ilişkin bu raporlar konsolide edilerek kamuoyuna açıklanmalı ve ilgili kurumlarla paylaşılmalıdır.

21. Mali yönetim ve kontrol sisteminin işletilmesinde önemli fonksiyonu bulunan mali hizmetler birimlerinin (strateji geliştirme birimleri)

teşkilatlanmasında bazı sorunlar ve yetersizlikler bulunmaktadır. Bu birimlere mevzuatla verilen görevler göz önünde bulundurulduğunda, mevcut idari yapıları ve personel kaynaklarıyla söz konusu görev ve fonksiyonlarının gereği gibi yerine getirmelerinin mümkün olmadığı ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, bu birimlerin yapısı güçlendirilmeli, nitelikli ve yetişmiş personel istihdamının sağlanması için özlük haklarında gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Aksi taktirde strateji geliştirme birimlerinin, görev ve sorumluluğu dengesiz bir şekilde arttırılmış ve yalnızca isim levhası değiştirilmiş birimler olmaları kaçınılmaz olacaktır. Keza, bu birimlerinin isminin kendilerine mevzuatla verilen görev ve fonksiyonlarıyla paralel bir nitelik taşımadığı ve kapsayıcı olmadığı görülmektedir. Bu amaçla, strateji geliştirme birimlerinin adı "strateji geliştirme ve mali hizmetler birimi" (idarelerin yapılarına göre; Strateji Geliştirme ve Mali Hizmetler Başkanlığı, Strateji Geliştirme ve Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı, Strateji Geliştirme ve Mali Hizmetler Müdürlüğü gibi) olarak değiştirilmesi uygun olacaktır.

22. KMYKK ile Türk kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde ciddi ve kapsamlı değişim ve dönüşümler öngörülmesine karşın, uygulamanın eski sistemdeki gibi yürütülmeye çalışıldığı ve yeni sisteminin gerektirdiği belli müessese, yaklaşım ve süreçlerin hayata geçirilmediği görülmektedir. Bu nedenle, KMYKK ile tasarlanan mali yönetim ve kontrol sisteminin kurumsal ve bireysel temel aktörleri olan üst yöneticiler, strateji geliştirme birimleri, harcama yetkilileri, iç denetçiler ve muhasebe yetkililerinin bilgilendirilmesine yönelik olarak düzenli eğitim/seminer çalışmaları yapılmalıdır. Maliye Bakanlığı bu konudaki danışmanlık, rehberlik ve uyumlaştırma görevleri kapsamında idarelerin üst yöneticileri ve strateji geliştirme birimlerinin yöneticileriyle periyodik çalışma/görüşme toplantıları yapmalıdır.

F. TBMM Denetimi ve Hesap Verme Sorumluluğunun Sonuçları

23. TBMM'nin KMYKK ile öngörülen yeni bütçeleme sürecindeki görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi ve bütçe hakkından doğan yetkilerini kullanabilmesi, Sayıştay marifetiyle dolaylı olarak yaptığı bütçe denetiminin etkinliğinin sağlanması ve sonuçların zamanında görüşülebilmesi amacıyla Plan ve Bütçe Komisyonunun yapısı ve işleyişi yeniden düzenlenmelidir. TBMM ile Sayıştay'ın ilişkileri güçlendirilmeli ve

Sayıştay raporlarının TBMM'de görüşülmesini sağlayacak gerekli mekanizmalar ihdas edilmelidir.

24. KMYKK ile üst yöneticilere önemli görev ve yetkiler verilmesine karşın, hesap verme sorumluluklarının sonuçlarının ne olacağı hususu açıkça düzenlenmemiştir. KMYKK'da öngörüldüğü biçimde etkin ve yeterli bir iç kontrol sistemini kurulması ve işleyişini sağlamayan, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanımında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerine aykırı uygulama yapan bir üst yöneticinin yönetim/performans sorumluluğu ve yaptırımları açık bir şekilde düzenlenmemiştir. Bakan ve üst yöneticiler ile üst yöneticiler ve harcama yetkilileri arasındaki performans sorumluluğu konusunda boşluklar bulunmaktadır. Bu konuda personel ve teşkilat kanunlarındaki (görevden alma, disiplin gibi) hükümler uygulanabilecekse de, üst yöneticilerin performans sorumluluklarına ilişkin mekanizmaların (örneğin; bazı ülkelerde uygulanan performans sözleşmeleri) sisteme dahil edilmesi önemli bir fayda sağlayacaktır. Aksi taktirde, KMYKK'da öngörülen mali yönetim ve kontrol sisteminin idareler bünyesinde etkin ve yeterli bir şekilde işletilmesi güçleşebilecektir.

25. KMYKK'da TBMM'nin kendisine yetkili mercilerce sunulan raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşeceği hükme bağlanmıştır. Ancak, bu görüşmenin kapsamı, sonucu ve yaptırımı düzenlenmemiştir. Yönetim ve hesap verme sorumlulukları kapsamında ne tür müeyyideler uygulanacağı açık değildir. Bu nedenle, yönetim ve hesap verme sorumluluklarının TBMM'de görüşülmesi sonucunda idarelerin ve yöneticilerin performansına paralel olarak uygulanabilecek pozitif ve negatif teşvik ve sınırlamaların açıklığa kavuşturulması uygun olacaktır.

SONUÇ

Türkiye'de KMYYK öncesinde, bütçenin kontrolü ve denetimine ilişkin sistemin işleyişinde çeşitli sorun ve aksaklıklar bulunduğu herkesçe kabul edilen bir gerçektir. Bütçe denetimlerinin şekli olarak mevzuata uygunluk denetimleri ve teftiş faaliyetleri olarak gerçekleştirilmesi ve performans denetimi yapılmaması önemli bir eksiklik olarak ortaya çıkmıştır. Ancak, Türk kamu mali yönetim ve kontrol sistemindeki eksiklik ve yetersizliklerin büyük çoğunluğu 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunuyla çözüme kavuşturulmuştur. Yasal düzenlemelerde bazı hatalı ve eksik hususlar bulunmakla birlikte bunların uygulamadaki tecrübe çerçevesinde yeniden düzenlenmesi zor değildir. Bu aşamada önemli olan KMYKK ile çerçevesi çizilen yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin ve bu bağlamda denetim sisteminin etkin bir şekilde kurulması, işletilmesi ve geliştirilmesidir.

Kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yapısı, işleyişi, kamu kaynağının kullanımının genel esasları, sorumluluk sistemi ve mekanizmaları, aktörlerin görev, yetki ve sorumlulukları ve uygulanacak yaptırımlar, kamu idare bütçelerinin türü, kapsamı ve bütçeleme süreci, parlamentonun bütçeleme sürecindeki görev ve yetkileri, iç kontrol sistemi ve harcama öncesi kontrol uygulamaları, idari ve mali kontroller, muhasebe ve raporlama sistemi, iç ve dış denetimin yapısı, kapsamı ve işleyişi Maliye Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştay gibi merkezi idarelerin görev ve fonksiyonları, kamu idarelerinin görev ve sorumlulukları gibi konular bu Kanunla yeniden düzenlenmiştir.

Bu kapsamda, Sayıştay'ın ve kamu idarelerinin iç denetçilerinin performans denetimine ilişkin görevi/yetkisi açıkça düzenlenmiştir. Bugün itibariyle, performans denetiminin yapılması konusunda yasal bir eksiklik bulunmamaktadır. Bu denetimin nitelikli ve etkin bir şekilde yapılması için gerekli olan çerçeve de (stratejik planlama, performans esaslı bütçe sistemi, hesap verme sorumluluğu, iç kontrol sistemi, performans ölçüm sistemi gibi) KMYKK ile düzenlenmiştir. KMYKK'da öngörülen esas ve mekanizmalar tamamıyla hayata geçirilmemiş olmakla birlikte, bu yöndeki gerekli çalışmaların büyük ölçüde yapıldığı görülmektedir.

Bu anlamda, yıllardır dile getirilen birçok sorun ve aksaklığın çözümü için gerekli yasal alt yapı genel olarak oluşturulmuştur. Ancak, önemli olan yasal düzenlemelerin varlığı değil bunların öngörüldüğü biçimde hayata

geçirilmesi ve tatbik edilmesidir. Böyle köklü bir dönüşüm kamuda zihniyet ve yaklaşım değişikliğini gerektirmektedir. Bunun içinde, KMYKK ile yapılan mali yönetim reformunun mantığının, yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin dayandığı esasların ve sistemin kendi içindeki bütünlüğünün, öngörülen denetim konseptinin anlaşılması ve bu çerçevede hayata geçirilmesi gerekmektedir.

Bu konuda asıl sorumluluk esas olarak kamu idarelerinde ve idarelerin yöneticilerinde olmakla birlikte, mali yönetim ve kontrol sisteminin gereği gibi işletilmesi ve geliştirilmesinde, kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasının sağlanmasında, idarelerin ve yöneticilerin hesap verme sorumluluklarının ortaya konulmasında ve geliştirilmesinde iç ve dış denetimin önemli fonksiyonları bulunmaktadır. İç ve dış denetim organları tarafından yapılacak denetimlerde performans denetimleri ayrı bir öneme sahiptir.

Türkiye'deki teftiş, denetim uygulamalarına bakıldığında; teftiş ve denetimlerin esas olarak geleneksel denetim araçları kullanılmak suretiyle mevzuata uygunluk yönünden gerçekleştirilmiş olduğu görülmektedir. Ayrıca, belirli standartlar çerçevesinde disiplinli ve mesleki bir faaliyet olarak çağdaş denetim metodolojileri kullanılmak suretiyle gerçekleştirilen denetimler yerine, teftiş ve soruşturma görevlerine ağırlık verilmiştir. Kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığından ziyade iş ve işlemlerin mevzuata, ilgili kurallara uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği incelenmiş, faaliyetlerin, süreçlerin ve yapı ve sistemlerin analizi yerine görevlilerin, personelin yaptığı işlemlere odaklanılmıştır.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından kamu iktisadi teşebbüsleri ve denetime tabi diğer kuruluşlar üzerinde yapılan performans denetimleri hariç tutulacak olursa, Türk bütçe sistemindeki performans denetimi uygulamalarının çok yeni olduğu görülmektedir. Türkiye'de performans denetimi yapan ilk kuruluş YDK olmuştur. Sayıştay ise gerek YDK'ya göre gerekse de diğer ülke Sayıştaylarına göre performans denetimine nispeten geç başlamıştır. Sayıştay, 1996 yılında yapılan kanun değişikliğiyle verilen yetkiye istinaden düzenlilik denetimleri yanında performans denetimi de yapmaya başlamıştır. Bakanlıkların ve diğer idarelerin teftiş ve denetim birimlerince ise sınırlı bazı performans denetim uygulamaları dışında, esas olarak düzenlilik denetimleri, teftiş ve soruşturma

ile özel inceleme/denetim görevleri (vergi incelemesi gibi) yürütülmüştür. Ayrıca, kamu idarelerine yönelik merkezi teftiş ve denetim yetkisi bulunan Devlet Denetleme Kurulu ve Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı ile Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığının teftiş/denetim birimlerince de istisnai bazı uygulamalar dışında performans denetimi gerçekleştirilmemiştir.

Performans denetimi yapma yetkisi Sayıştay'a 1996 yılında verilmesine karşın, bu yetki Sayıştay'ca sınırlı olarak kullanılmıştır. Pilot denetim uygulamaları ve halen devam eden denetimler dahil bugüne kadar sadece 10 adet performans denetimi gerçekleştirilmiş olması, bu denetimlerin yetersizliğini açıkça ortaya koymaktadır. Denetimlerdeki yetersizlikler Sayıştay'ın mevcut statüsü, yapısı, çalışma koşulları yanında KMYKK öncesinde Türk kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin, bütçeleme sürecinin zaafiyet ve eksikleri, kamudaki yönetim yaklaşımı gibi diğer unsurlardan da kaynaklanmıştır. Ancak, bu husus, Sayıştay'ın halen düzenlilik denetimlerine ağırlık verdiği ve sorumluların hesap ve işlemlerinin şekli olarak mevzuata uygunluk yönünden denetlenmesi suretiyle hesap yargılamasına yönelik görev ve fonksiyonların yürütülmesinin tercih edildiği gerçeğini değiştirmemektedir.

Sayıştay'ca düzenlilik denetimleri ile performans denetimleri arasında makul bir denge kurulamadığı, denetimin parasal ve parasal olmayan kaynaklarının kahir ekseriyetinin düzenlilik denetimleri ve yargılama fonksiyonuna tahsis edildiği görülmektedir. Yargı fonksiyonun baskın niteliği Sayıştay'ın kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanımı konusunda TBMM'yi ve dolayısıyla kamuoyunu tam ve zamanında bilgilendirme ve bu konuda güvence verme fonksiyonunu zayıflatmış ve kısırlaştırmıştır. Ancak, bu konuda yasal düzenlemelerdeki yetersizlikler ve TBMM'nin çalışma koşulları da etkili olmuştur.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri kapsam, muhteva, metodolojik ve raporlama bakımından bazı eksiklikleri barındırmakla beraber, bu denetimlerin kamuda geleneksel düzenlilik denetimlerinden çağdaş bir denetim uygulaması olan performans denetimine geçiş konusunda mühim bir işlev gördüğü, performans denetiminin tanınması, yaygınlaşması ve diğer denetim birimlerince de uygulanmaya başlanması konusunda tetikleyici bir nitelik taşıdığının da belirtilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, bakanlıkların ve diğer kuruluşların teftiş ve denetim birimlerince sınırlı bir şekilde gerçekleştirilen ve performans denetimi olarak adlandırılan denetimlerin de gerçek anlamda performans denetimi olduğu söylenemez. Kapsam, muhteva ve metodolojik eksiklikler barındıran bu denetim uygulamalarının performans değerlendirmeleri ile performans denetimleri arasında kalan bir nitelik taşıdığı görülmektedir. Bununla birlikte, özellikle 90'lı yıllardan sonra kamuda performans denetimine geçiş yönünde bir arayışın olduğu ve bu yönde bazı çalışmalar yapıldığı bilinmektedir.

Sayıştay'ın ve iç denetim birimlerinin performans denetimine ilişkin görev ve yetkisi KMYKK ile düzenlenmiştir. Kanunda, kamu idarelerinin iç kontrol sistemleri kapsamında kurum içinde performans denetimi yapma görevi iç denetçilere verilmiştir. Kamu idarelerinde iç denetçilerin atanması ve iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesine başlanması sonrasında iç denetçiler tarafından da performans denetimleri yapılacaktır. Ancak, bu birimlerin yeni olması nedeniyle nitelikli performans denetimi uygulamalarının yapılmasının belli bir zaman gerektireceği anlaşılmaktadır.

Sayıştay ve iç denetim birimlerince KMYKK hükümleri çerçevesinde performans denetimi yapılacak olmakla birlikte, kamuda kaynak tahsisinde ve kullanımında etkinliğin sağlanması, mali disiplinin tesisi, israf ve savurganlıkların önlenmesi, yolsuzluk ve suistimallerin asgariye indirilmesi, idarelerin yönetim yapılarının ve iç kontrol sistemlerinin, hesap verme sorumluluklarının geliştirilmesi, karar alma süreçlerinin kalitesinin arttırılması gibi amaçlara ulaşılması yalnızca iç ve dış denetim birimlerince yapılacak performans denetimlerine bağlanmamalıdır. Bunun için mali yönetim ve kontrol sisteminin, bütçeleme süreçlerinin, uygulama prosedürlerinin, birim ve aktörlerin görev, yetki ve sorumluluklarının ve bütçe kontrol ve denetimlerinin bir bütün olarak ele alınması gerekmektedir.

Bu nedenle, sadece bütçenin uygulanması sonrasında gerçekleştirilen iç ve dış denetimlere odaklanılmamalıdır. Bütçenin hazırlık sürecinde ve uygulama sırasındaki kontrollerin tasarımına da önem verilmeli ve önleyici kontrollerin rolü ihmal edilmemelidir. Ayrıca, bütçe hakkı gereği birincil denetim yetkisini haiz olan TBMM'nin bütçenin hazırlanması, uygulanması ve uygulama sonrası süreçteki etkinliği de arttırılmalıdır. Denetimin iyileştirici, geliştirici yönü öne çıkarılmalı ve işlem odaklı denetim yaklaşımı yerine sistem yaklaşımlı denetimlere yönelinmelidir.

Bütçeleme süreci analiz edilerek kontrol ve denetim uygulamalarına ilişkin çerçeve oluşturulmalı ve kontrol faaliyetlerinin tasarımı buna göre yapılmalıdır. Bütçe kontrollerinin sadece uygulama safhasında gerçekleştirilmesi ve denetimlerin de sadece mevzuata uygunluk yönünden yapılması bütçe kontrol ve denetimlerinin etkinliğini zayıflatacak ve beklenen yararlar elde edilemeyecektir. Konunun bütüncül bir yaklaşımla ele alınması ve kontrollerin risk esaslı olarak tasarlanması gerekmektedir. Kontrol ve denetimlerin etkinliği konusu da büyük önem taşımaktadır. Çünkü etkin olmayan, işlevselliğini yitirmiş, bütçeleme ve harcama sürecini tıkayan, gecikmelere neden olan ve karar ve işlemlerin özünden çok şekli uygunluğuyla ilgilenen kontroller bütçe kontrolüne yönelik negatif bir yaklaşım benimsenmesine sebebiyet verebilecektir. Bu nedenle, kontrollerin sağlayacağı yarar ve maliyetler dikkate alınmalı etkin olmayan şekli kontroller yerine pratik yarar sağlayan önleyici ve düzeltici kontrollere ağırlık verilmelidir.

Sonuç olarak, kanunların yürürlüğe konulması ve mevzuat düzeyinde sistem/model tasarımı yeterli olmamaktadır. Bunların uygulamaya geçirilmesinde en büyük görev ve sorumluluk kamudaki yöneticilere düşmektedir. Öncelikle kamu idarelerinin reform ve yenilikler konusunda var olan ön yargı ve tutucu yaklaşımlarını giderecek ve zihniyet değişimini sağlayacak ve nihayet kamuoyuna, halka ve yetkili mercilere hesap verebilir bir kamu idaresini/kamu yönetimini ortaya koyacak bir yönetim anlayışını benimsemeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akalın, Güneri. **Kamu Ekonomisi**. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1981.

Akça, Yusuf. **Bütçe ve Devlet Muhasebesi**. İstanbul: İ.Ü. Basım ve Film Merkezi, 1996.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. Sekizinci Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2002.

Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Bütçe-Maliye Politikası)**. İkinci Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1994.

Aktan, Coşkun Can. **Değişim ve Devlet**. Ankara: Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, 1998.

Altuğ, Figen. **Mali Denetim**. Bursa. Ezgi Kitabevi, 2000.

Arcagök, M. Sait ve Ertan Erüz. **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2006.

ASOSAI (Asya Sayıştaylar Birliği) Performans Denetimi Rehberi. Sacit Yörüker ve Baran Özeren (çev.). Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2002.

Avustralya Sayıştay Başkanlığı. **Etkinlik Denetiminin Esasları-İlkeler Rehberi**. Ömer Faruk Batırel (çev.). Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1987.

Batırel, Ömer Faruk. **Kamu Bütçesi**. Sekizinci Baskı. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 1996.

Bulutoğlu, Kenan ve Erciş Kurtuluş, **Bütçe ve Kamu Harcamaları**. İstanbul: Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, 1981.

Cemalcılar, İlhan, Doğan Bayar, İnal C. Aşkun ve San Öz-Alp. **İşletmecilik Bilgisi**. Ankara: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını. 1976.

Coşkun, Gülay. **Kamu Mali Yönetimi**. Ankara: TODAİE Yayınları, 1978.

Coşkun, Gülay. **Devlet Bütçesi**. Beşinci Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 1997.

Coşkun, Arife (drl.). **Performans ve Risk Denetim Terimleri**. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2000.

Demirbaş, Tolga. **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması**, Sayıştay Başkanlığı, 2001.

Demirkan, Uçar. **Kamusal Mali Denetim (Türkiye'deki Uygulaması ve Eleştirisi)**. Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı. Damga Matbaası, 1977.

Dikeç, Üstün. **Türk Bütçe Sistemi ve Analizi**. Ankara: 1989.

Dünya Bankası. **Dünya Bankası Uygulamalı Muhasebe Bölümü, Finansal Muhasebe Raporlama ve Denetim El Kitabı**. Hüseyin Zengin (çev.). Ankara: Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu, 1997.

Doğru Dokunun Seçimi Performans Bilgisi İçin Bir Çerçeve. M. Hakan Özbaran (çev.). Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2002.

Edizdoğan, Nihat. **Kamu Maliyesi-I (Birinci Kitap)**. Dördüncü Baskı. Bursa: Ekin Kitapevi, 1995,

Edizdoğan, Nihat. **Kamu Bütçesi**. Dördüncü Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 1998.

Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri-Devlet Bütçesi-Maliye Politikası-Kamu Borçları**. Onbirinci Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 1985.

Eroğlu, Hamza. **İdare Hukuku Dersleri**. Ankara: Sevinç Matbaası, 1974.

Falay, Nihat. **Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri**. İstanbul: Edebiyat Fakültesi Basımevi, 1987.

Feyzioğlu, Bedi Necmeddin. **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçenin Kontrolü**. C. I, Nazari Tahlil, Kontrol Organlarının Teşkilatı, Tatbik ve İcra Sırasındaki Kontrollar, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, Sermet Matbaası.

Feyzioğlu, Bedi Necmeddin. **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçenin Kontrolü**. C. II, Bütçe Hesapları Tatbik ve İcradan Sonraki Kontrollar. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını. Fakülteler Matbaası, 1956.

Gözübüyük, A. Şeref. **Yönetim Hukuku**. Dokuzuncu Basım. Ankara: Turhan Kitabevi, 1996.

Gözübüyük, A. Şeref. **Yönetsel Yargı**. Onbirinci Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 1997.

Gülen, Fikret. **Finansal Denetim**. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998.

Günday, Metin. **İdare Hukuku**. Dördüncü Baskı. Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999,

Güran, Mehmet Cahit. **Kamu Hizmetlerinde Performans Ölçümü Türkiye'deki Kamu Üniversiteleri İçin Bir Performans Ölçümü Uygulaması**. Ankara: Hacettepe Üniversitesi Yayınları, 2005.

Gürkan, Nazmi Zarifi. **İç Denetim**. Ankara: Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Yayını, 2005.

İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD). **Kamu Harcamalarının Yönetim ve Denetimi**. Durmuş Öztek ve Toper Çağlayan (çev.). Ankara: Maliye Bakanlığı APK Kurulu Yayını. Başbakanlık Basımevi, 1989.

İsveç Sayıştayı. **İsveç Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı Teori ve Uygulama**. Tolga Demirbaş (çev.). Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2001.

Kanada Sayıştayı. **Kanada Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı**. Sacit Yörüker (çev.). Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1999.

Kanada Sayıştayı. **Mali Yönetim ve Kontrolların Denetimi**. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1997.

Kara, Mehmet. **Program Bütçenin Türk Kamu Yönetiminde Uygulanması**. Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, 1982.

Köse, H.Ömer. **Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim**. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2000.

Kubalı, Derya. **Performans Denetimi Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998.

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. **Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**. Ankara: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını, 2004.

Mucuk, İsmet. **Modern İşletmecilik**. Beşinci Basım. İstanbul: Der Yayınları, 1993.

Müftüoğlu, M. Tamer. **İşletme İktisadı**. 3 Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 1999,

Nevman, William H. **Yönetim İşletmelerde ve Kamu Yönetiminde Sevk ve İdare**. Kenan Sürgit (çev.). Üçüncü Baskı. Ankara: TODAİE Yayınları, 1979.

Organisation for Economic Co-Operation and Development. **Performance Auditingi and the Modernisation of Goverment**. Paris: OECD, 1996.

Öner, Erdoğan. **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**. Genişletilmiş 2. Baskı. Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayınları, 2005.

Örenay, Hami. **Kamuda Denetim**. Ankara: Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Yayını. 2005.

Örnek, Acar. **Kamu Yönetimi**. İstanbul: Meram Yayın Dağıtım, 1992.

Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**. 5. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 1998.

Özer, İlhan. **Devlet Maliyesi**, C. II. Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını. Başbakanlık Basımevi, 1980.

Özer, Hüseyin. **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirmesi**. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1997.

Özeren, Baran. **İç Denetim, Standartlar ve Mesleğin Yeni Açılımları**. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2000.

Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Örnekleri. Safiye Kaya ve Cem Suat Aral (çev.). Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2000.

Performans Ölçümü ve Performans Denetimi. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1997.

Performans Ölçümü Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler. C. Suat Aral (çev.). Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2001.

Performans Ölçüm Rehberi. Hülya Demirkaya (çev.). Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2000.

Performans İnceleme Konularının Seçimine İlişkin Rehber: En İyilerin Seçimi (Çeviri). Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998.

Polonya Yüksek Denetim Kurumu. **Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetimi Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler**. Baran Özeren ve Cem Suat Aral (çev.). Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2000.

Sayıştay Başkanlığı. **Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar Kitapçığı**. Ankara: 2002.

Simon, H.A., W. Smithburg ve V.A. Thompson. **Kamu Yönetimi**. Üçüncü Kitap. Cemal Mıhçıoğlu (çev.). Ankara: TODAİE Yayınları, 1968.

Timur, Hikmet. **İş Ölçümü İş Planlaması Verimlilik**. Ankara: TODAİE Yayınları, 1984.

Tosun, Kemal. **İşletme Yönetimi Genel Esaslar**. Altıncı Baskı. Ankara: Savaş Yayınları, 1992.

Tosun, Hikmet. **1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanun-Açıklamalı Genel Muhasebe Kanunu**. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2001.

Tosun Hikmet ve A. Uğur Cebeci. **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı)**. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006.

Tural, Aziz. **Türk Bütçe Sistemi**. Ankara: Maliye Bakanlığı APK Kurulu Yayınları. Başbakanlık Basımevi, 1987.

Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi**. Üçüncü Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 1999.

Uçak, Fikri. **Genel Muhasebe Kanunu, Kanun Metni-İlgili Kanunlar-Açıklamalar**. Ankara: 1996.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü. **Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi**. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2005.

Yılmaz, Osman. **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**. Ankara: DPT Müsteşarlığı, 2001.

Yılmaz, H. Hakan. **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi**. Ankara: DPT Müsteşarlığı, 1999.

Süreli Yayınlar

Abid, Naimatullah. "Performans Denetiminde Pakistan'ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım". Derya Kubalı (çev.), **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 29, Nisan-Haziran 1998, ss. 104-127.

Acar, Pınar. "Avrupa Birliği ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi". **Maliye Dergisi**. Sayı: 136, Ocak-Nisan 2001, ss. 77-86.

Arcagök, M. Sait ve Bahadır Yörük (çev.), "Yönetim Kontrolü/İç Kontrol". **Maliye Dergisi**. Sayı: 145, Ocak-Nisan 2004. Management Control/Internal Control, Public Expenditure Management Manuel for Europe, OECD, Paris, 2003.

Arslan, Ahmet. "Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim". **Maliye Dergisi**. Sayı: 140, Mayıs-Ağustos 2002, ss. 76-89.

Ak, Mehmet. "Cumhuriyetin 80. Yılında Türk Denetim Sistemi ve Sorunları". **Hazine Dergisi**. Cumhuriyetin 80. Yılı Özel Sayısı, Aralık 2003, ss. 134-159.

Akdağ, S. Emre. "Sayıştay'ın Anayasal Kimliği". **Sayıştay Dergisi**. 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, Nisan-Haziran 1997, ss. 147-180.

Bayar, Doğan, "Sayıştayın Anatomisi". **Maliye Dergisi**. Sayı: 148, Mart-Nisan 2005, ss. 63-81.

Bayar, Doğan. "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?". **Maliye Dergisi**. Sayı: 144, Eylül-Aralık 2003, ss. 47-62.

Bahran, Gülseba. "Özerk Kurumlar Hakkında Rapor". **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 46-47, Temmuz-Aralık 2002, ss. 113-140.

Bek, Hasan. "Bütçe Denetimi Açısından Kesin Hesap". **Maliye Dergisi**. Sayı: 119, Mayıs-Ağustos 1995, ss. 40-72.

Caiden, Gerold E. "Devlet Denetiminin Yeni Yönleri". Fethi Heper (çev.). **Devlet Denetimi (Makaleler)**. Ankara: Sayıştay Başkanlığı. 1988, ss. 121-142.

Canbay, Tülin. "Bütçe Etiği ve Türk Kamu Bütçelerinin Etik Değeri". **Amme İdaresi Dergisi**. C., 31, Sayı: 4, Aralık 1998, ss. 37-50.

Candan, Ekrem. "Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve

Esaslar". **Mali Yönetim ve Denetim.** Sayı: 38, Mayıs-Haziran 2006, ss. 18-33.

Candan, Ekrem. "Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların, Görev, Yetki ve Sorumlulukları". **Mali Hukuk**. Sayı: 121, Ocak-Şubat 2006, ss. 48-66.

Candan, Ekrem. "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I". **Vergi Dünyası**. Sayı: 295, Mart 2006, ss. 188-199.

Candan, Ekrem. "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler II". **Vergi Dünyası**. Sayı: 296, Nisan 2006, ss. 171-179.

Candan, Ekrem. "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Kamu İdare Bütçelerin Hazırlanması ve Bütçelerin Uygulama Esasları-1". **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 442, 15 Haziran 2005, ss. 90-103.

Candan, Ekrem. "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Kamu İdare Bütçelerin Hazırlanması ve Bütçelerin Uygulama Esasları-2". **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 443, 1 Temmuz 2005, ss. 92-104.

Candan, Ekrem. "Kamuda İç Denetime Geçiş Sürecinde İç Denetçiliğe Yapılacak Atamalar". **Vergi Raporu**, Sayı: 81, Nisan-Mayıs 2006, ss. 7-19.

Candan, Ekrem. "İç Denetime Geçiş Sürecinde Mahalli İdarelerin İç Denetçi Kadrolarına Yapılacak Atamalar". **Mali Yönetim ve Denetim**. Sayı: 37, Mart-Nisan 2006, ss. 26-34.

Candan, Ekrem. "Son Düzenlemeler Çerçevesinde İçişleri Bakanlığının Mahalli İdareler Üzerindeki Denetim Yetkisi ve Tartışmalı Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I)". **Mali Hukuk**. Sayı: 125, Eylül-Ekim 2006, ss. 9-14.

Candan, Ekrem. "Son Düzenlemeler Çerçevesinde İçişleri Bakanlığının Mahalli İdareler Üzerindeki Denetim Yetkisi ve Tartışmalı Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (II)". **Mali Hukuk**. Sayı: 126, Kasım-Aralık 2006, ss. 17-31.

Candan, Ekrem. "Dünya Bankası'ndan Sağlanan Proje Kredilerinin Denetimi, Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Denetim Sistemine İlişkin Eleştiriler". **Mali Kılavuz Dergisi**. Sayı: 28, Nisan-Haziran 2005, ss. 155-174.

Cansızlar, Doğan. "Kamu Yönetiminde Reform". **Maliye Dergisi**. Sayı: 111. Ocak-Şubat 1993, ss. 6-10.

Chaudhary, Liaqat Ali. "Performans Denetiminde Soru Kağıtları". Faruk Eroğlu (çev.). **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 26, Temmuz-Eylül 1997, ss. 79-88.

Darıcı, Haldun. "Kurumlar, Kurullar". **Maliye Dergisi**. Sayı: 140, Mayıs-Ağustos 2002, 3-13.

Demir Musa (çev), "Geçiş Sürecindeki Yönetim: Kamu Yönetiminde Reform", **Maliye Dergisi**. Sayı: 118, Ocak-Nisan 1995, ss. 37-49.

Falay, Nihat. "Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay". **Sayıştay Dergisi**. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, Nisan-Haziran 1997, ss. 18-30.

Feyzioğlu, Bedi N. "Sayıştay ve Parlamento". **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 13, Temmuz-Eylül 1993, ss. 23-35.

Geist, Benjamin. "Devlet Denetimi". Beyhan Aytaç (çev.). **Devlet Denetimi (Makaleler)**. Ankara: Sayıştay Başkanlığı. 1988, ss. 11-33.

Gönül, M. Vecdi. "Sayıştay Dergisinin 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısına Yazılan Önsöz". **Sayıştay Dergisi**. 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, Nisan-Haziran 1997. ss. 3-5.

Güçlü, Ali Osman. "Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler". **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 19, Ekim-Aralık 1995, ss. 31-34,

Gül, Hasan. "İç Denetim Koordinasyon Kurulu". **İç Denetim Dergisi**. Sayı: 12, Yaz 2005, ss. 48-49.

Gülen, Fikret. "Kamu Yönetimini Yeniden Yapılandırma Çalışmaları", **CHP Yerel Yönetimler Dergisi**. Sayı: 10, Aralik 2004, http://yerel.chp.org.tr/yayinlar/dergi/10/06.php (16 Mayıs 2006)

Güneş, Havva. "Ülkemizde Yargı Düzeni ve Sayıştay". **Mali Kılavuz Dergisi**. Sayı: 16, Nisan-Haziran 2002, ss. 11-24.

Ives, Martin. "Performans Denetimi: Bazı Pratik Teknikler". Necat Karabakal (çev.). **Denetim Teknikleri (Makaleler)**. Ankara: Sayıştay Başkanlığı. 1987.

İnan, Atilla. "Anayasamıza Göre Bütçenin Parlamenter Denetimi". **Mali Hukuk**. Sayı: 42, Kasım-Aralık 1992, ss. 3-7.

İnan, Atilla. "İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi". **Sayıştay Dergisi.** 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, Nisan-Haziran 1997, ss. 43-59.

Karaarslan, Erkan. "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Ön Mali Kontrol". **Mali Yönetim ve Denetim**. Sayı: 37, Mart-Nisan 2006, ss. 35-40.

Karaarslan, Erkan. "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Düzenlenen Mali Denetim". **Mali Kılavuz Dergisi**. Sayı: 28, Nisan-Haziran 2005, ss. 148-153.

Karaduman, Emine. "İdarede (Kamu Bürokrasisinde) Verimlilik". **Maliye Dergisi**. Sayı: 112, Mart-Nisan 1993, ss. 12-20.

Karanfiloğlu, A. Yasin. "Muhasebe Denetimi Kavramı İlke ve Yöntemleri". **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 35, Ekim-Aralık 1999, ss. 28-37.

Kaya, Safiye. "Uluslararası Belgelerde ve Ülke Uygulamalarında Sayıştayların Denetim Alanları". **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 39, Ekim-Aralık 2000, ss. 19-31.

Kesik, Ahmet. "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi". **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: (9) 2005/1.

Kesik, Ahmet. "Fon Sistemi ve Devam Eden Sorunlar". **Maliye Dergisi**. Sayı: 131, Mayıs-Ağustos 1999, ss. 59-101.

Kızıltaş, Emine. "Türkiye'de Bütçenin Tarihsel Gelişimi Ve Ekonomik Yapıyla İlişkisi". **Bütçe Dünyası**. C.: 3. Sayı: 23, Sonbahar 2005, ss. 4-13.

Khan, M. Arkam. "Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş". Faruk Eroğlu (çev.). **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 19, Ekim-Aralık 1995, ss. 15-30.

Khan, Muhammad Arkam. "Performans Denetiminin Esasları". Necmiddin Bağdadioğlu ve Atilla İnan (çev.). **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 27, Ekim-Aralık 1997, ss. 64-94.

Khan, Muhammad Arkan. “Performans Denetiminde Veri Toplama”. Arife Coşkun ve Murat Toker (çev.). **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 33, Nisan-Haziran 1999, ss. 168-172.

Khan, Muhammad Arkam. “Performans Denetiminde Veri Analizi: Ekonomistlerin Teknikleri”. Arife Coşkun ve Murat Toker (çev.). **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 35, Ekim-Aralık 1999, ss. 155-162.

Kerimoğlu, Baki. “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi”. **Mali Kılavuz Dergisi**. Sayı: 23, Ocak-Mart 204, ss. 14-27.

Köse, H. Ömer. “Denetim ve Demokrasi”. **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 33, Nisan-Haziran 1999, ss. 62-85.

Köse, H. Ömer. “Parlamenter Sistemde Sayıştay’ın Yeri ve İşlevleri”. **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 39, Ekim-Aralık 2000, ss. 32-63.

Kubalı, Derya. “Performans Denetimi”. **Amme İdaresi Dergisi**. C.: 32. Sayı: 1, Mart 1999, ss. 31-61.

Morse, Ellsworth H. “Verimlilik ve Ekonomiklik Denetlemesi”. Necat Karabakal (çev.). **Denetim Teknikleri (Makaleler)**. Ankara: Sayıştay Başkanlığı. 1987, ss. 11-31.

Mutluer, M. Kamil. “Tanışma Toplantısı Konuşma Metni”. 8 Mayıs 1998. **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 28, Ocak-Mart 1998, ss. 7-8.

Normanton, E. Leslie. “Kamu Sorumluluğu ve Denetimi Alanında Reformlar: Bir Gelişme Raporu”. Fethi Heper (çev.). **Devlet Denetimi (Makaleler)**. Ankara: 1988, ss. 95-119.

Polat, Necip. “Yolsuzlukların Sebeplerinin, Sosyal ve Ekonomik Boyutlarının Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu Raporu Çerçevesinde Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 49, ss. 65-80.

Polat, Necip. “Sayıştayın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi”. **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 60, Ocak-Mart 2006, s. 35-50.

Saraç, Osman. “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”. **Maliye Dergisi**. Sayı: 148, Mart-Nisan 2005, ss. 122-163.

Sayıştay Başkanlığı. "Sayıştay'ın Avrupa Standartları Karşısında Durumu ve Atılması Gereken Adımlar Hakkında Rapor". Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu. **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 39, Ekim-Aralık 2000, ss. 129-139.

Süzen, Yücel. "Kamuda Performans Denetimi". **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı: 442, 15 Haziran 2005, ss. 104-108.

Öz, Ersan ve Ersin Kaplan. "Türk Mali Sisteminin Yeniden Yapılandırılması". **Türk İdare Dergisi**. Sayı: 446, (Mart 2005), http://birimweb.icisleri.gov.tr/tid/dergi/446_243_262.doc (8 Mayıs 2006).

Özdemir, Ahmet. "Performans Denetiminin Türk Sayıştayı Açısından Uygulanabilirliği". **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 7, Ocak-Mart 1992, ss. 47-56.

Özer, M. Akif. "Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Ülkemizde Yaşanan Son Gelişmeler". **Türk İdare Dergisi**. Sayı: 444, Eylül 2004.

Özer, M.Akif. "Yönetimin Denetlenmesinde Etkenlik Arayışları ve Son Gelişmeler". **Sayıştay Dergisi**. 28, Ocak-Mart 1998, 92-113.

Özer, M.Akif. "Parlamentolar ve Denetim Fonksiyonları". **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 33, Nisan-Haziran 1999, ss. 24-61.

Özer, Hüseyin. "Performans Denetimi". **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 7, Ocak-Mart 1992, ss. 30-40.

Öztürk, Namık Kemal. "Kamu Yönetiminde Verimlilik". **Türk İdare Dergisi**. Sayı: 445, Aralık 2004.

Öztürk, Namık Kemal. "Kamu Sektöründe Performans Ölçümünün Amaçları ve Yöneticilerin Konumu". **Türk İdare Dergisi**. Sayı: 449, Aralık 2005, ss. http://www.icisleri.gov.tr/_icisleri/TurkIdareDergisi/UpLoadedFiles/449_075_092.doc (8 Mayıs 2006).

Öztürk, Namık Kemal. "Devlet Yönetiminde Etkinlik ve Türkiye". **Türk İdare Dergisi**. Sayı: 442, Mart 2004, ss.

Özyıldız, R. Hakan. "Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi ve Performansa Dayalı Bütçe". **Hazine Dergisi**. Sayı: 13, Ocak 2000, ss. 42-49.

Sanal, Recep. "Türk Denetim Sisteminde Yapısal ve Kurumsal Düzenleme Gereksinimi". **İç Denetim Dergisi**. Sayı: 3, Bahar 2002, ss. 42-49.

Tayşi, İsmet. "Ombudsman Kurumu ve Ülkemizde Uygulanabilirliği". **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 25. 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, Nisan-Haziran 1997, ss. 106-123.

Tarcan, Menderes. "Sağlık Kurumlarında Performans Ölçüm Kriterleri: Gözden Geçirme ve Araştırma Önerileri". **Verimlilik Dergisi**. Sayı: 2006/2, ss. 93-129.

Tekin, Ahmet. "Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Bazı Ülkelerdeki Gelişimi". **Maliye Dergisi**. Sayı: 130. Ocak-Nisan 1999, ss. 39-54.

Toklu Bilal, Mehmet Emin Baysal, Bahriye Alçılar ve Hakan Çerçioğlu. "Türkiye'de Devlet Üniversitelerinin Performanslarının Değerlendirilmesi ve Göreli Etkinliklerinin Belirlenmesi". **Verimlilik Dergisi**, Sayı: 2006/2, ss. 29-40.

Tosun, Ertan. "Program Bütçe ve Program Bütçe Tecrübesi Işığında Yeni Bütçe Anlayışı". **Ekonomik Yorumlar**. Ekim 2004, ss. http://www.debud.org/html/makaleler/program_butce_ertan.htm (23.11.2006)

Ünal, Mesut ve Gülşah Yalçın. "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Performans Denetimi". **Mali Hukuk**. Sayı: 121, Ocak-Şubat 2006, ss. 73-79.

Ünsal, İbrahim. "Performans Denetiminde İstatistik Tekniklerinin Kullanılması". **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 28, Ocak-Mart 1998, ss. 48-84.

Yenice, Ebru. "Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi". **Maliye Dergisi**. Sayı: 150. Ocak-Haziran 2006, ss. 122-132.

Yenice, Ebru. "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi". **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 61, Nisan-Haziran 2006, ss. 57-68.

Yörüker, Sacit. "Avustralya Ulusal Denetim Ofisi-Performans Denetimlerinin Yürütümü Hakkında Genel Rehber". **Mali Kılavuz Dergisi**. Sayı: 28, Nisan-Haziran 2005, ss. 175-183.

Yüksel, Nahit. "Türk Parlamento Hukukunda "Bütçe" Komisyonu", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 56, ss. 3-22.

Diğerleri

Akal, Zuhal. "Performans Kavramları ve Performans Yönetimi". www.ydk.gov.tr (12.10.2006)

Akıllıoğlu, Tekin. "İdari Yargı ve Danıştay Denetiminin Etkinliği". **1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**. Ankara: Maliye Bakanlığı APK Kurulu Yayınları, 1990, ss. 91-100.

Akyüz, Müfit ve Nesrin Ertel. **Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü**. "Bütçe denetimi/Budget control". 3. Baskı. İstanbul: Dünya Yayınları, 1990.

Arcagök, M. Sait. "Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol", **20. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma. Pamukkale, 23-27 Mayıs 2005, Denizli: Pamukkale Üniversitesi, 2005.

Arslan, Ahmet. "Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi", **Yayımlanmamış Yeterlik Tezi**. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2003.

Arın, Tülay. "Parlamenter Bütçe Denetimi-Plan ve Bütçe Komisyonu: Bütçe Reformları Üzerine Karşılaştırma", **Parlamenter Bütçe Denetimi-Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslararası Karşılaştırma Semineri**.TESEV, İstanbul, 22 Kasım 1999.

Aslan, Mustafa. "Kamu İktisadi Teşebbüslerinin TBMM ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Tarafından Denetimi", **1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**. Ankara: Maliye Bakanlığı APK Kurulu Yayınları, 1990, ss. 45-72.

Baş, Hasan. "Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği". **1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**. Ankara: Maliye Bakanlığı APK Kurulu Yayınları, 1990, ss. 113-153.

Baş, Hasan. "Bütçe Harcamalarının Yargısal Denetimi". **Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri**. Eskişehir, 10-11 Haziran 1983. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları, 1984, ss. 110-132.

Baş, Hasan. "Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu". **20. Maliye Sempozyumu**. Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma. Pamukkale, 23-27 Mayıs 2005. Denizli: Pamukkale Üniversitesi, 2005.

Bay, Ekrem ve Adnan Özdemir. "Performans Denetimi, İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı İnceleme ve Araştırma Raporu". Ankara: 1998. http://www.icisleri.gov.tr/_Icisleri/WPX/performans_denetimi.htm (8 Mayıs 2006)

Batırel, Ömer Faruk. "Kamu Harcamaları ve Denetimi Panelinde Yapılan Konuşma". **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu.** Tebliğler, Panel ve Tartışmalar. Ankara, 26 Ekim 1998. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998, ss. 125-127.

Bor, K. Gülsün. "Kamu Harcamalarının Etkinliğinin ve Performansının Ölçülmesi", **Yayımlanmamış Uzmanlık Tezi**. Hazine Müsteşarlığı Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü, 2000,

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu. "Türkiye'de Yüksek Denetim". www.ydk.gov.tr

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, "British Colombia Genel Denetçilik Kurumu Performans Denetimi Klavuzu". http://www.ydk.gov.tr/performans_denetim/performans_denetim.htm

Canbay, Tülin. "Türkiye'de Kamu Bütçesinde Reform İhtiyacı ve Sıfır Tabanlı Bütçeleme Sistemi". **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999.

Cansızlar, Doğan. "Türkiye'de Bütçe Sisteminin Yeniden Yapılanması". **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000, ss. 13-16.

Cansızlar, Doğan. "XV. Türkiye Maliye Sempozyumu Açılış Konuşması". **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri. Antalya, 15-17 Mayıs 2000. Antalya: Akdeniz Üniversitesi İİBF, 2000.

Coşkun, Arife. "Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması". **XV. Maliye Sempozyumu.** Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri. Antalya, 15-17 Mayıs 2000. Antalya: Akdeniz Üniversitesi İİBF, 2000, ss. 267-298.

Coşkun, Arife. "Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi". **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu.** Tebliğler, Panel ve Tartışmalar. Ankara, 26 Ekim 1998. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998, ss. 85-106.

Coşkun, Gülay. "Bütçe Uygulaması Hakkında Bir Yorum". **Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri**. Eskişehir, 10-11 Haziran 1983. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1984, ss. 17-24.

Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu. "Devlet Denetleme Kurulu Raporları". http://www.cankaya.gov.tr/tr_flash/DDK/DDK1.HTML (26.11.2006)

Damar, Mehmet. "2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası Açılış Konuşması". **2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası.** Kamu Harcamalarında Hesap Verilebilirlik ve Şeffaflık İçin Denetim. Ankara, 2 Nisan 2003.

Deveci, Hıfzı. "II. Bağımsız Kurullar ve Piyasa Ekonomisi Arenası'nda sunulan Tebliğ". Ankara, 17-18 Aralık 2002. http://www.tk.gov.tr/Etkinlikler/Ulusal_Etkinlikler/II%20BKA.doc (15.11.2006.)

DPT Müsteşarlığı. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetimin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara: DPT Müsteşarlığı, 2000.

DPT Müsteşarlığı, "Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu", 2. Sürüm, (Haziran 2006), www.dpt.gov.tr (17.11.2006)

Dilek, Faruk Tuncer, Selçuk Bakkaloğlu ve Hüseyin Yavuz. "Denetimlerde Etkinliğin Sağlanması". Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı. Araştırma Raporu. Ankara: 2003. http://www.bayindirlik.gov.tr/turkce/birimbaslik.php?Birim=1&ID=46 (16 Mayıs 2006)

Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-20013). 01.07.2006 tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazete.

Dünya Bankası. "Türkiye Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi Raporu (PEIR)".

Elçin, Aziz Bora, Emrah Akın ve Nurettin Köse. "Ankara Defterdarlığına Bağlı Vergi Dairelerine İlişkin Rapor". Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı. Ankara: 2004.

Erüz, Ertan. "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme". **20. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma. Pamukkale, 23-27 Mayıs 2005. Denizli: Pamukkale Üniversitesi, 2005.

Erüz, Ertan. "Performans Esaslı Bütçeleme (Yapı-Rehber-Pilot Uygulama) Sunumu". www.bumko.gov.tr (17.09.2006)

Falay, Nihat. "Parlamenter Bütçe Denetimi ve Bütçe Komisyonu: Türkiye'deki İşleyiş". **Türkiye'de Devlet Reformu**.TESEV, http://www.tesev.org.tr/projeler/proje_devletrefrapor.php (4 Mayıs 2006)

Falay, Nihat. "Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü: Bir Ön Çalışma". **XV. Maliye Sempozyumu**. Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri. Antalya, 15-17 Mayıs 2000. Antalya: Akdeniz Üniversitesi İİBF, 2000, ss. 377-410.

Feyzioğlu, Bedi N. "Bütçenin İdari Denetimi". **Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri**. Eskişehir, 10-11 Haziran 1983. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları, 1984, ss. 134-146.

Feyzioğlu, Bedi N. "Üçüncü Oturum Açılış Konuşması". **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**. Tebliğler, Panel ve Tartışmalar. Ankara, 26 Ekim 1998. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998, 49-51.

Gülen, Fikret. "Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı". **2. Kamu Mali Yönetim Arenası**. Kamu Harcamalarında Hesap Verilebilirlik ve Şeffaflık İçin Denetim. Ankara, 2-3 Nisan 2003.

Güler, Cüneyt. "Yeni Bütçe Sistemine Geçiş Sürecinde Analitik Bütçe Sınıflandırması ve Performansa Dayalı Bütçe Çalışmalarının Değerlendirilmesi". **Yayımlanmamış Etüt Çalışması.** Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2003.

Gören, İhsan. "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında Performans Yönetimi". **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri. Antalya, 15-17 Mayıs 2000. Antalya: Akdeniz Üniversitesi İİBF, 2000, 227-266.

Gören, İhsan. "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim". **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Semineri**. İstanbul, 23 Kasım 1999.

Gürkan, Nazmi Zarifi ve Ali Sezer. "Tarım ve Köy İşleri Bakanlığınca Yürütülen Süne ve Kımıl Mücadelesi Projesi Hakkında İnceleme Raporu". Ankara: Maliye Bakanlığı Bütçe Kontrolörleri Denetim Birimi Başkanlığı, 2003.

Işık, Hüseyin. "Kamu Harcamalarında Performansa Dayalı Bütçe Yönetimi ve Denetimi İle Türkiye'de Uygulanabilirliği". **Yayımlanmamış Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu**. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2003.

INTOSAI Denetim Standartları. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1997.

İngiltere Sayıştayı (NAO). "Performans (Paranın Değerinin Karşılığı) Denetim Kılavuzu" Sacit Yörüker (çev.). Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2006. http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn54ParaDeger.pdf (7 Kasım 2006)

Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Parlamenter Denetim. Fransa Millet Meclisi Çalışma Grubu Raporu. Ş. Alparslan Yaşa ve Özlem Okur Kasap (çev.), Sayıştay Başkanlığı, 2000.

Kapusuz, Salih ve diğerleri. "Sayıştay Kanunu Teklifi". http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanun_teklifi_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=30493. (28 Ağustos 2006)

Karaarslan, Erkan. "Kamu Harcamalarında Denetim", Erkan Karaarslan (ed.). **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar** içinde. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006, ss. 317-350.

Kaya, H. Abdullah. "İç Denetim". **20. Maliye Sempozyumu**. Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma. Pamukkale, 23-27 Mayıs 2005. Denizli: Pamukkale Üniversitesi, 2005.

Kenger, Erdal. "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Taslak Raporuna Eleştirel Yaklaşım". Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara: DPT Müsteşarlığı, 2000.

Kesik, Ahmet. "Türk Mali Yönetiminin İşleyiş Yönünden Yeniden Yapılandırılmasına Yönelik Çabaların Yönü ve Bu Çabaların Değerlendirilmesi". **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri. Antalya, 15-17 Mayıs 2000. Antalya: Akdeniz Üniversitesi İİBF, 2000, ss. 139-167.

Kızıltaş, Emine. "Bütçe Hakkının Kullanımında Gelinen Aşama: Doğrudan Demokrasi". **20. Maliye Sempozyumu**. Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma. Pamukkale, 23-27 Mayıs 2005. Denizli: Pamukkale Üniversitesi, 2005.

Kirmanoğlu, Hülya ve Murat Çak. "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü". **XV. Maliye Sempozyumu**. Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri. Antalya, 15-17 Mayıs 2000. Antalya: Akdeniz Üniversitesi İİBF, 2000, ss. 315-344.

Konukman, Aziz. "Kesin Hesap Kanun Tasarıları Üzerine Bir Değerlendirme". **Kamu Maliyesinde Saydamlık**. İstanbul: TESEV Yayınları, 2000.

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. "İç Denetim ve Türkiye Uygulaması". www.bumko.gov.tr. (11 Haziran 2005)

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. "Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi-PEB (Pilot Kurumlar İçin Taslak)". Aralık 2004. www.bumko.gov.tr (17.11.2006).

Maliye Bakanlığı, "2007 Yılı Bütçe Gerekçesi". Ankara: Maliye Bakanlığı, 2006.

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. "Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme". Ankara, 2005. www.bumko.gov.tr

Maliye Bakanlığı. "Kamu Mali Yönetim Projesi Bütçenin Uygulanması ve Muhasebesi-Kamu Harcamalarının Kontrolü Raporu". Ankara: Maliye Bakanlığı, 1995.

Maliye Bakanlığı Bütçe Kontrolörleri Denetim Birimi Başkanlığı. "Bütçe Kontrolörlerinin Görev ve Fonksiyonlarına İlişkin Bilgi Notu". Ankara: Mayıs 2006,

Maliye Bakanlığı Bütçe Kontrolörleri Denetim Birimi Başkanlığı. "Bütçe Kontrolörleri 2006 Yılı Çalışma Programı". Ankara: 2006.

Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Dernekleri. "Kamu Denetiminin Yeniden Yapılandırılması"na İlişkin Açıklama. Ankara, 2003.

Milli Eğitim Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı. "Teftiş Kurulu Başkanlığı Tarafından Hazırlanarak Sunulan Projeler". http://tkb.meb.gov.tr/projeler.htm (16 Mayıs 2006)

Mutluer, M. Kamil "Sempozyumu Açış Konuşması". **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu.** Tebliğler, Panel ve Tartışmalar. Ankara, 26 Ekim 1998. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998, ss. 1-4.

Nas, Adnan. "Bütçe Harcamalarının İdari Denetimi". **Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri**. Eskişehir, 10-11 Haziran 1983. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1984, ss. 96.110.

Oyan, Oğuz. "Kamu Mali Yönetiminde Sözde Reform". http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar_BSB/IktisatTopl um14Ocak2003-Oyan.doc, (8 Mayıs 2006)

Örenay, Hami. "Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türk Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sorunları Avrupa Birliğinde Mali Kontrol Türkiye İç Mali Kontrol ve Denetim Modeli". Ankara: 2001.

Öztek, Durmuş. "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri". **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri. Antalya, 15-17 Mayıs 2000. Antalya: Akdeniz Üniversitesi İİBF, 2000, ss. 446-465.

Performance Audit (Sunum). Spanish Experience. Berlin, 2000.

Sadıklar, Cafer Tayyar. "Kamu Harcamaları ve Denetimi Panelinde Yapılan Konuşma". **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**. Tebliğler, Panel ve Tartışmalar. Ankara, 26 Ekim 1998. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998, ss. 119-121.

Salihoğlu, Enver. "Performans Denetimi, İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, İnceleme ve Araştırma Raporu". Ankara: 2002. http://www.icisleri.gov.tr/_Icisleri/WPX/performans_denetimi_2.htm (8 mayıs 2006)

Sayıştay Başkanlığı. "INTOSAI İç Kontrol Standartları". www.sayistay.gov.tr. (13 Nisan 2006)

Sayıştay Başkanlığı. "Sayıştay Denetim Terimleri Sözlüğü". Sacit Yörüker (çev.), www.sayistay.gov.tr. (5 Mayıs 2006).

Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştay Raporlarını Görüşmek Üzere Türkiye Büyük Millet Meclisinde İhtisas Komisyonu Kurulması Hakkında Rapor". Ankara: 2001.

Sayıştay Başkanlığı. "Bayındırlık ve İskan Bakanlığının Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Faaliyetleri". Ankara: 2002.

Sayıştay Başkanlığı. "Karayolları Genel Müdürlüğü Yol Yapım, Onarım ve Bakım Faaliyetleri" Hakkında Sayıştay Performans Denetimi Raporu. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998.

Sayıştay Başkanlığı, "Kültür Bakanlığına Bağlı Müzelerin Faaliyetlerinin İncelenmesi"ne İlişkin Performans Denetimi Raporu. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998.

Sayıştay Başkanlığı. "Gemilerin Denizleri ve Limanları Kirletmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele". Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2002.

Sayıştay Başkanlığı, "İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor ?". Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2002.

Sayıştay Başkanlığı. "Vakıflar Genel Müdürlüğünün Sorumluluğundaki Tarihi Eserlerin Korunması Hakkında Sayıştay Raporu". Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2004.

Sayıştay Başkanlığı. "Ormanların Korunması Hakkında Sayıştay Raporu". Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2004.

Sayıştay Başkanlığı, "Sağlık Bakanlığına Bağlı Hastanelerde İlaç, Tıbbi Sarf Malzemesi ve Tıbbi Cihaz Yönetimi" Hakkında Performans Denetimi Raporu, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2005.

Sayıştay Başkanlığı. "Sayıştayın 2001 Yılı Bütçesi Dolayısıyla Hazırlanan Faaliyet Raporu". Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2000.

Sayıştay Başkanlığı. "Sayıştayın 2002 Yılı Bütçesi Dolayısıyla Hazırlanan Faaliyet Raporu". Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2001.

Sayıştay Başkanlığı. "Sayıştay Başkanlığı 2002 Yılı Faaliyet Raporu". Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2002.

Sayıştay Başkanlığı. "Sayıştay Başkanlığı 2003 Yılı Faaliyet Raporu". Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2003.

Sayıştay Başkanlığı. "Sayıştay Başkanlığı 2004 Yılı Faaliyet Raporu", Ankara: Sayıştay Başkanlığı. 2004.

Sayıştay Başkanlığı. "Sayıştay Başkanlığı 2005 Yılı Faaliyet Raporu". Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2005.

Sayıştay Başkanlığı, "2006 Yılı Ocak-Haziran Dönemi Kurumsal Mali durum ve Beklentiler Raporu". Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2006.

Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştay Strateji Bildirimi (2000-2004)". Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2000.

Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştay 2002 Yılı Eylem Planı", Ankara: 2002.

"Sayıştay Teftiş Kurullarının İşlevini Üstlenebilir Mi?". www.tesev.org.tr/etkinlik/bol6.doc (20 Haziran 2006)

Tepe, Kenan. "Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrolların Denetimi". **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**. Tebliğler, Panel ve Tartışmalar. Ankara, 26 Ekim 1998, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998, ss. 53-83.

TODAİE, "Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor". Kamu Yönetimi Araştırma Projesi. Ankara.

Tosun, Ender. "Verimlilik Analiz ve Programlama Modeli Raporu". Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı. Ankara: 2002.

Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü. "Pilot Kurumlar Stratejik Planlama Klavuzu". Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Performansa Dayalı Bütçeleme Projesi. Ankara: 2002.

Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005). 05.07.2000 tarih ve 24100 sayılı Resmi Gazete.