



Sayıştay Performans Denetimlerinin Uygulama ve Sonuçları Üzerine Bir Tartışma

*A Discussion on the Implementation and Consequences of the Turkish
Court of Accounts' Performance Audits*

Ahmet Sinan BALLYEMEZ

Antalya AKEV Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Antalya, Türkiye

orcid.org/0000-0002-7052-2993

a.balyemez@akev.edu.tr

Özet

Bu çalışmada, Türkiye’de genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri performans denetimlerinin sonuçları verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarına odaklanılarak değerlendirilmektedir. Uluslararası alanda kabul görmüş standart ve uygulamalardan farklı olarak, performans denetiminin Sayıştay tarafından dar anlamıyla ve bir takım kısıtlamalar dahilinde yapılması, konunun sürekli olarak tartışmalı bir konumda kalmasına neden olmaktadır. Bu bağlamda, 2013 yılından sonra kamuoyuyla paylaşılan performans denetim raporları uluslararası standartlarla karşılaştırılarak incelenmiş ve denetim raporlarından elde edilen bulgular yasal bir zeminde, normatif ve eleştirel bir yaklaşımla tartışılmıştır. Araştırma ve incelemelerimiz sonucunda Sayıştay performans denetim raporlarına verimlilik, etkinlik, tutumluluk analiz ve değerlendirmelerinin dahil edilmediği, düzenlilik denetim raporlarında ise bu kavramların ‘sözlük anlamları kullanılarak’ çeşitli eleştiri ve tavsiyelerde bulunduğu tespit edilmiştir. Bu durum, denetim sonuçlarına göre oluşacak mali, hukuki, idari ve siyasi sorumluluklarla ilgili bir tür kavram kargaşasının yaşanmasına neden olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Performans denetimi, etkinlik denetimi, verimlilik denetimi, paranın karşılığı, denetimin sonuçları.

Abstract

In this study, the consequences of performance audits of public administrations within the scope of the general budget in Turkey are evaluated by focusing economy, efficiency and effectiveness concepts. As distinct from internationally recognized standards and practices, performance auditing by the Turkish Court of Accounts in a narrow sense and under some constraints causes the subject to remain in a constantly controversial position. In this context, performance auditing reports shared with the public after the year 2013 are examined and compared with international standards, and the findings obtained from the audit reports are discussed in a normative and critical approach on a legal basis. As a result of our research and

examinations, it has been determined that the economy, efficiency, effectiveness analyzes and evaluations are not included in the performance audit reports, but it is seen that various criticisms and recommendations have been made using the 'dictionary meanings' of these concepts in regularity audit reports. This situation causes a kind of concept confusion about the financial, legal, administrative and political responsibilities that will occur according to the results of the audit.

Keywords: *Performance audit, efficiency audit, effectiveness audit, value for money, consequences of audit.*

Giriş

Son otuz yılda uluslararası alanda neoliberal politikaların yaygın şekilde kabul görmesi ve bununla ilişkili olarak yeni kamu yönetimi (*new public management*) anlayışının hakim olmasıyla birlikte performans denetimi, kamu idarelerini modernize etme çabalarının merkezinde yer alan konuların başında gelmektedir.

Aslında performans denetiminin ilk izleri 19. yüzyıla kadar uzanmaktadır. Süreç içerisinde ülke uygulamaları farklılıklar gösterse de 2000'li yılların başından itibaren kavram üzerinde görece ortak bir anlayışta birleşilebilmiş, yasal düzenlemeler ve uygulamalar büyük ölçüde benzer hale gelmiştir.

Uluslararası uygulamalarda performans denetiminin bugün bu kadar popüler hale gelmesinin nedenlerini; kamu harcamalarında tasarruf sağlayarak kamu ekonomisinin güçlendirilmesine yardımcı olması, kamu varlık ve kaynaklarının daha etkin ve daha verimli kullanılmasına olanak sağlaması, şeffaflık ve hesap verilebilirlikle ilgili kazanımlara katkı sağlaması şeklinde sıralayabiliriz.

Dolayısıyla bu yeni anlayışta denetimin işlevi; geçmişte yapılan işlemlerin, faaliyetlerin ve harcamaların mevzuata uygunluğunun araştırılması ve raporlanmasının ötesine geçerek, gelecekte alınacak kararlarla ilgili olarak kamu idarecilerine, siyasi otoriteye ve yasama organına ne şekilde hareket edilmesi gerektiği konusunda danışmanlık yapma yönünde genişlemiştir.

Bu gelişmelere paralel olarak performans denetiminin Türk kamu yönetiminde uygulanmasına imkan sağlayan ilk somut girişimin, mülga 832 sayılı Sayıştay Kanununa 1996 yılında eklenen bir madde ile Sayıştayın "*denetime tabi kurum ve kuruluşların kaynakları, ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkili*" kılınması gösterilebilir.

2010 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanununun kabulüne kadar geçen on dört yıllık sürede, bir takım eksikliklerine karşın sınırlı sayıda olsa da Sayıştay tarafından yapılan performans denetimlerinde kamu idareleri kaynakları ne ölçüde 'verimli, etkin ve tutumlu' (VET)* kullandıkları konusunda denetlenmiş ve denetim sonuçları kamuoyu ile paylaşılmıştır.

* Bu çalışmada VET: 'Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk' olarak gösterilen kısaltma, akademik yazında EVT veya EVE olarak da kullanılabilir. INTOSAI ve AB mevzuatında İngilizce sıralama; 'economy, efficiency and effectiveness' (3e) şeklindedir. Mülga 832 sayılı Kanun'daki ilk düzenlemede sıralama, 'verimli, etkin ve tutumlu', 6085 ve 5018 (63. madde hariç) sayılı kanunlarda ise 'etkili, ekonomik ve verimli' şeklinde kullanılmıştır.

Ancak 2010 yılı ve sonrasındaki gelişmeler, performans denetiminin Türkiye uygulamasını uluslararası alanda yaygın olarak kullanılan örneklerden süratle uzaklaştırmış, konu mevcut yasal düzenlemeler, uygulama ve sonuçları açısından bazı yönleriyle tartışmalı hale gelmiştir.

Bu çalışmada tartışma üç başlık altında yürütülmüştür. Birincisi, performans denetimi ile yerindelik denetimi ilişkisidir. Diğer Sayıştay denetim bulgularının tasnifi, yani bulguların hangilerinin performans denetim raporlarına, hangilerinin düzenlilik denetim raporlarına dahil edilmesi gerektiğiyle ilgilidir. Sonuncusu ise Sayıştay denetim raporlarının doğuracağı mali, hukuki, idari ve siyasi sorumluluklara ilişkindir.

Araştırmanın yöntemi olarak, Sayıştay WEB sitesinde yayımlanmış olan 2014-2016 dönemine ait genel bütçeli idarelerin üç yıllık denetim raporlarının tamamı (129 rapor ve 765 bulgu) incelenmiş, rapor metinlerinde ‘etkinlik, etkililik, verimlilik, ekonomiklik, tutumluluk’ kavramları, *office word* programı ile taratılmış, bu kelimelerin geçtiği konuların uluslararası tanımlamalara göre performans denetimi kapsamındaki VET unsurları ile ilişkisi araştırılmış, yine bu konuların raporların hangi bölümüne dahil edildiği belirlenmiş ve genel kabul görmüş düzenlemelere göre normatif değerlendirmeler yapılmıştır.

1. Uluslararası Standart ve Uygulamalara Göre Performans Denetimi

Doğuşu ve tarihsel gelişiminde taşıdığı anlamlar bir tarafa bırakıldığında bugün en yaygın şekliyle performans denetimini “bir hükümet programına veya faaliyetine ait süreçlerin, sonuçların ya da kazanımların ne kadar etkin, ekonomik veya verimli olduğunu belirlemek maksadıyla yapılan sistematik ve objektif değerlendirme” (Waring ve Morgan, 2007, s.323) şeklinde tanımlamak mümkündür.

AB Sayıştay (European Court of Auditors - ECA) performans denetimi el kitabındaki tanıma göre performans denetimi; “Teşebbüslerin, sistemlerin, operasyonların, programların, faaliyetlerin veya kurum ve kuruluşların ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkelerine uygun olarak faaliyet gösterip göstermediklerinin ve iyileştirilmeye açık olup olmadıklarının bağımsız, objektif ve güvenilir denetimidir” (ECA, 2015, s.7).

Benzer şekilde, Uluslararası Sayıştaylar Birliğinin (*International Organization for Supreme Audit Institutions - INTOSAI*) performans denetimi standartları el kitabında performans denetimi; “Mevcut durumdan daha ileri seviyelere ulaşmayı amaçlayan bir hükümet programının, teşebbüsünün veya organizasyonunun, ekonomiklik prensipleri de göz önünde bulundurularak, etkinliğinin ve verimliliğinin bağımsız denetimi” (INTOSAI, ISSAI 3000, s.11) şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu tanımlamayla ilgili olarak, yine INTOSAI’nin ‘Temel Prensipler’ isimli performans denetim rehberinde performans denetimlerinde etkinlik, verimlilik, ekonomiklik kavramlarından bir veya birkaçının gözetilmiş olmasının yeterli olacağı (INTOSAI, ISSAI 3100, s.2) ifade edilmektedir.

Son olarak ABD Sayıştay denetim standartlarına göre ise performans denetimi: “Belirlenmiş kriterlerle* ilgili olarak, uygun ve yeterli kanıtların değerlendirilmesi sonucunda denetim bulgusu veya denetim kanıtı elde edilmesini sağlayan denetim türü” (GAO, 2011, s.17-143-207) şeklinde tanımlanmaktadır. Verimlilik, etkinlik, ve tutumluluk değerlendirmeleri ise performans denetiminin amaçları arasında gösterilmiştir (GAO, 2011, s.18). Benzer şekilde, Uluslararası Sayıştaylar Birliği tarafından da performans denetiminin temel amaçları; yönetimin ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik konularında yapısal olarak ilerleme kaydetmesini sağlamak ile şeffaflık ve hesap verilebilirlik konularına katkı sağlamak (INTOSAI, ISSAI 300, s.2) şeklinde belirlenmiştir.

Tanımlardan da anlaşıldığı gibi performans denetimi, sadece belirli mali işlemleri değil aynı zamanda hem kurumsal hem de yönetsel sistemleri içeren kamu faaliyetlerinin tamamını kapsamakta olup (INTOSAI, ISSAI 1, s.6) bir hizmetin, bir düzenlemenin ya da bir faaliyetin hangi maliyetle, ne tür değişikliklere yol açacağını ve bu değişimin sonuçlarından kimlerin fayda sağlayıp, kimlerin maliyete katlanacağını (RAND, 2009, s.6) anlamamıza da katkı sağlamaktadır.

Performans denetim sonuçları ile ilgili değerlendirmeler, iyileştirme önerileriyle birlikte, önerilerin yürürlüğe konması veya düzeltici tedbirlerin alınması için hesap verebilirliğin sağlanmasından sorumlu yöneticilere, bakanlara ve yasa koyuculara bildirilir (Waring ve Morgan, 2007, s.323). Böylece performans denetimi; yönetim erkini, yönetim sorumluluğu olanları, program/proje ve faaliyetlerin performansını arttırmak için analiz edilmiş bilgileri kullanmak durumunda olanları desteklemek için objektif analiz raporları sağlamakta, maliyetleri düşürmekte, düzeltici önlem ve eylemleri yönetmek ya da başlatmak sorumluluğu taşıyanların karar vermesini kolaylaştırmakta ve son olarak, hesap verilebilirliğe katkı sağlamaktadır (GAO, 2011, s.17).

Dolayısıyla, performans denetiminin amaçlarından ilki, vatandaşların kamu kaynaklarının kullanımını sonucunda kendi adlarına neler yaptığını ve sonucunda ne gibi faydalar elde edildiğini anlamalarını sağlayacak denetim kanıtlarının hesap verilebilirlik olgusunu güçlendirmesidir. En az bu amaç kadar önemli olan bir diğeri ise öğrenme ve öğrendiklerini müteakip projelere yansıtma yeteneğinin geliştirilerek gelecekte alınacak kararlarda kamu hizmetlerinin daha etkin ve verimli bir şekilde sunulmasını kamu faaliyetlerinin akılcı bir şekilde kamusal faydaya odaklanmasını sağlamaktır (RAND, 2009, s.1).

Bu bağlamda, kamu yönetim sisteminin yapısal olarak geliştirilmesi ve kamu faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini artırma çabaları, risk değerlendirmesi ve önceliklerin belirlenmesi konularının önemini arttırmış ve eğilim sonuçlara dayalı ve risk odaklı yönetim konularına yoğunlaşacak şekilde gelişme göstermiş, tüm yapısal riskler değerlendirilmediği sürece bu risklerin etkin bir şekilde yönetilemeyeceği ve hedeflenen sonuçlara ulaşamayacağı (Daujotaitė, 2013, s.220) anlaşılmıştır. Bu

* Yine aynı el kitabına göre bu kriterler; kanunlar, mevzuat düzenlemeleri, sözleşmeler, garantör anlaşmaları, standartlar, belirli ihtiyaçlar, kontrol tedbirleri, hedeflenen performans, tanımlanmış ticari uygulamalar, performansın karşılaştırıldığı veya değerlendirildiği kıyaslamalar, mevzuat tarafından veya denetlenen kuruluşun yetkilileri tarafından belirlenen amaç veya hedefler, denetlenen kuruluşun yetkilileri tarafından belirlenen politikalar ve prosedürler, kıyaslama yapılabilecek diğer kamu idarelerine ait performans verileridir.

nedenle, hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek risklerin tespiti, programın uygulanmasına olumsuz etki edebilecek negatif dışsallıkların belirlenmesi ve kontrol altına alınması (ECA, 2015, s.20), performans yönetiminin önemli bir aşaması olarak görülmektedir.

Performans yönetimi ve performans denetimi kapsamında, ilk uygulamaları ve gelişimi özel sektör yönetim modellerinde görülen kıyaslama (*benchmarking*), yeni kamu yönetimi anlayışıyla birlikte kamu idareleri (kamu idarelerinin, benzer proje uygulayan diğer kamu idarelerinin performans sonuçlarıyla kıyaslanması şeklinde) tarafından da uygulanmaya başlamıştır (Groenendijk, 2009, s.2). Ancak bu gibi değerlendirmelerde izlenen politikaların geçmişe doğru gözlem yapılarak kıyaslama yapılması daha yaygın bir uygulamadır. İdeal olanı ise hedeflerle ilgili olarak, politika oluşturulmadan önce ve tamamlandıktan sonra performans ölçümleri yapılması ve söz konusu politika (hem hükümet hem de kurumun politikası) kapsamında olmayan bağımsız bir kontrol grubunun ölçümlerinin de analize dahil edilmesidir (INTOSAI, ISSAI 3000, s.17).

Bu noktada, tartışılacak konularla ilgili kavram ve süreçlerin ilişkisinden neyi kast ettiğimizin anlaşılabilmesi için, klasik anlamda performans yönetimi, bütçe uygulama süreci ve performans denetimi süreçlerinin işleyişini bütüncül bir yaklaşım içinde, şu şekilde özetlemek mümkündür (Balyemez, 2003, ss.98-107): Kamu idarelerinden, sorumlu oldukları alandaki bir konuda kamu kaynağı kullanarak performanslarını arttırmak istediklerinde, mevcut durumlarını performans ölçümleri yaparak belirlemeleri beklenmektedir. Belirledikleri bu noktadan hedefledikleri noktaya ulaşmak için ne kadar ve ne tür kaynak kullanılması gerektiğini tespit etmeleri, yani ödenek taleplerinin yine performans ölçümleri ve performans hedefleri gözetilerek yapılması gerekmektedir.

Program tamamlandıktan sonra ise bu hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı yine performans ölçümleri ile anlaşılmaktadır. Performans denetimlerinde ise hem programa başlamadan önceki ve program tamamlandıktan sonraki performans ölçüm sonuçları kıyaslanmakta, hem de benzer program uygulayan kamu idarelerinin benzer projelere ait uygulama sonuçları kıyaslanmaktadır (Groenendijk, 2009, s.4-5).

Performans denetimi esnasında hedeflere ulaşma derecesinin belirlenmesi kadar bu hedeflere ulaşmak için sarf edilen kaynaklarla ve süreçlerle ilgili olarak etkinlik, verimlilik ve tutumluluk analizleri de önem arz etmektedir (Nalewaika ve Mills, 2015, s.137). Başka bir ifadeyle, tespit edilen hedeflere ulaşılmış olması yeterli görülmemekte ve bu hedefe örneğin, ‘girdilere daha az ödeme yapılarak da (ekonomiklik) ulaşılabilir miydi?’, ‘proje daha kısa sürede (verimlilik) tamamlanabilir miydi?’ veya ‘proje tamamlandığında, çıktılar, etkiler ve sonuçlar istenilen seviyede elde edilmiş midir (etkinlik), elde edildiyse bunlar gerçekten izlenen politika sayesinde mi, yoksa farklı koşullara bağlı olarak mı başarılımıştır?’ (INTOSAI, ISSAI 3000, s.17) gibi sorulara yanıt aranmakta ve kıyaslamalar yapılarak performans veya başarının derecesi değerlendirilmektedir.

Eğer hedeflere ulaşmada sorun yaşandıysa ya da hedeflere ulaşamadıysa yine bunun nedenleri analiz edilmekte, fakat mali ve hukuki sorumluluk doğuracak tarzda hesap sorma veya hesap yargısı yerine (Demirbaş ve Engin, 2016, s.32), gelecekte alınacak kararlarda benzer yanlışlıkların yapılmaması için önlem alınması yoluna gidilmektedir.

Tüm bu süreçler sonunda elde edilen bilginin, kamu idareleri, siyasi otorite, yasama organı ve kamuoyu ile paylaşılması gerekmektedir. Böylece hem vatandaşların

kamu kaynaklarının kullanımını sonucunda kendi adlarına neler yapıldığını anlamalarının mümkün kılınması, hem de denetçinin tespit, analiz, değerlendirme ve önerileri ile gelecekte alınacak kararlarda kamu hizmetlerinin daha ekonomik, daha etkin ve daha verimli bir şekilde sunulması ve bu yolla tasarruf edilmesi beklenmektedir. Denetim tavsiyelerine uyulması sonucunda etkinlik ve verimliliğin artırılmasının kamu harcamalarını azaltması veya kamu gelirlerinin artmasını sağlaması ‘denetimin mali etkisi’ (Lu, 2011, s.533) şeklinde ifade edilmektedir.

Bunun göstergesi olarak da son dönemde, özellikle Anglosakson ülkelerinde, hazırlanan değerlendirme raporlarında denetimler sayesinde ne kadar tasarruf sağlandığına dair parasal verilere yer verilmektedir. Örneğin 2015 mali yılı hakkında ABD’de Başkana sunulmak üzere hazırlanan bir raporda; denetim, teftiş, değerlendirme ve soruşturmalar sonucunda yaklaşık 36,6 milyar dolar tutarında tasarruf sağlandığı ileri sürülmektedir. Bu tutarın 26,3 milyar dolarının, denetim sonucundaki değerlendirmelerde yer alan ve denetlenen idareler tarafından da kabul edilen denetçi tavsiyeleri sayesinde elde edildiği, 10,3 milyar dolarının ise soruşturmaya tabi alacak ve tazminatlardan kaynaklandığı (OIGs, 2017, s.ii) belirtilmektedir.

Benzer şekilde, İngiltere (Sayıştay) Yüksek Denetim Kurumu tarafından, 2015 yılında yapılan denetimlerde harcanan her 1 pounda karşılık 19 poundluk bir harcama tasarrufu sağlandığı ileri sürülmekte ve toplam 1,21 milyar poundluk tasarrufun sağlanmasında 2015 yılında tamamlanan 50 adet performans denetiminin katkısının önemli olduğu belirtilmektedir (Demirbaş ve Engin, 2016, s.32).

Kıta Avrupasında da bu yönde çalışmalar bulunmaktadır. Örneğin Almanya’da 2011 yılı itibarıyla tasarruf odaklı toplam 1324 performans ve düzenlilik denetimi sonucunda 6,5 milyar dolara (5 milyar avroya) yakın tasarruf sağlandığı, yine İsveç Sayıştayının çalışmaları sayesinde yılda ortalama 2,5 milyon dolara (20 milyon kron) yakın tasarruf elde edildiği ileri sürülmektedir (Avcı, 2012, s.132-178).

Başlangıçta, program bütçe anlayışıyla ve belirli projeler kapsamında yapılan harcamalara odaklanan ve verimlilik, etkinlik, tutumluluk arayışı çerçevesinde şekillenen performans denetimleri, zamanla daha kapsamlı amaç ve işlemlere yönelmiştir (Köse, 2013, s.46). Bugün artık uluslararası uygulamalarda herhangi bir program veya proje kapsamında yapılmayan kamu harcamaları için bile VET analizleri yapılabilmektedir.

Ayrıca karşılaştırılabilir kamu idareleri bulmakta yaşanan zorluklar nedeniyle, kamu hizmetleri verimlilik raporlarında iki teknik analiz yöntemi, benzer özellikler gösteren idarelerin verimlilik analizleri için yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bunlar, özel sektör için bu tür analizlerde bir süredir kullanılmakta olan stokastik sınır analizi (*stochastic frontier analysis*) ve veri zarflama analizi (*data envelopment analysis*) yöntemleridir (Crawford vd., 2003, s.107).

Söz konusu yöntemlerin AB raporlarında da kullanıldığı görülmektedir (Mandl vd., 2008, ss.20-28). AB dokümanları incelendiğinde, örneğin yükseköğretim için sarf edilen kamu harcamaları verimlilik analiz ve değerlendirmeleri için yarı parametrik yöntem ve stokastik sınır analizi yöntemleri uygulandığı (Aubyn vd., 2009, s.3) anlaşılmaktadır.

Başarılı bir performans denetimi ve iyi bir performans elde etmek; girdilerin (insan kaynakları, mali kaynaklar, varlıklar, mal ve hizmetler, bir programın

uygulanabilmesi için gerek duyulan idari ve yasal düzenlemeler), çıktıların (programın uygulanması sonucu elde edilen kazançlar), sonuçların (programın kısa vadede hedef kitleye, paydaşlara veya lehtarlara sağladığı getiriler) ve etkilerin (programın uygulanmasının toplumda veya belirli bir bölümünde ne gibi değişikliklere yol açtığı) analizini gerektirmekte ve bu unsurlar AB fonlarının kullanımıyla ilgili olarak AB Sayıştayı (*ECA-European Court of Auditors*) performans denetçileri tarafından incelenmekte ve değerlendirilmektedir. AB Sayıştay, AB fonlarının VET anlamına gelen sağlam mali yönetim prensipleri (*sound financial management*) doğrultusunda kullanılmasını zorunlu tutmaktadır. (ECA, 2016, s.24).

Bu noktada, Türkiye uygulaması ile karşılaştırma yapılırken gerekli olacağı için AB Sayıştay (ECA, 2015, ss.18-22) ve Uluslararası Sayıştaylar Birliğinin (INTOSAI, ISSAI 3000, ss.15-20) performans denetimi el kitapları ile akademik yazında yer alan VET kavramları aşağıda kısaca özetlenmiştir:

Verimlilik konusu, üretkenlik gibi, kullanılan kaynaklarla çıktı veya sonuçlar arasındaki ilişkiyle ilgilidir. Girdileri arttırmaksızın bir varlık ya da müdahalenin^{*}, çıktı veya sonuçların kalitesini ya da miktarını artırması veya projenin daha kısa sürede tamamlanmasının sağlanması, verimliliğin artırılabilmesine işaret eder. Dolayısıyla ihtiyaç duyulan girdilerin zamanında temin edilmesi, çıktı veya sonuçların maliyet-etkin bir şekilde elde edilmesi, negatif dışsallıkların kontrol edilmesi, üstesinden gelinebilecek tıkanıklıkların giderilmesi gibi konular, denetimlerde verimlilikle ilgili dikkat edilmesi gereken hususlara örnek olarak verilebilir.

Etkinlik (etkililik) konusu, bir varlık ya da müdahalenin, beklenen çıktı, sonuç veya etki yaratmaması durumuyla ilgilidir. Bu nedenle etkinlik denetimlerinde, farklı hedef türlerine ne derece ulaşıldığı ölçülür. Elbette bu, paydaşların başarıyı nasıl tanımladığına bağlıdır ki başarının ölçüsü subjektif hatta tutarsız da olabilir (Nalewaika ve Mills, 2015, s.137). Etkinlik ölçümünün, projenin uygulanması neticesinde elde edilen sonuçların hedeflenen sonuçlara oranı şeklinde ifade edilmesi halinde, ölçüm sonuçlarının miktar veya parasal olarak ifade edilmesi her zaman mümkün olmayabilmektedir. Çünkü sonuçların tamamı genellikle rakamlarla ifade edilememekte ve kamuya ait bu tip projelerin, doğal olarak hem ekonomik hem de sosyal sonuçları olmaktadır (Mihaiu vd., 2010, s.138).

Tutululuk (ekonomiklik) konusu, belirli kalite ve seviyede çıktı veya sonuç alabilmek için herhangi bir varlık ya da faaliyet tercihi, girdilerin maliyetinde önemli sayılabilecek bir düşüş sağladığında gündeme gelmektedir. Bu nedenle tutululuk denetimi, tespit edilen hedeflere ulaşmak için en uygun ve en düşük maliyetli girdilerin seçilip seçilmediği konusyla ilgilidir. Tutululuk denetimlerinde hedeflenen çıktı veya sonuçlara ulaşmak için aslında zorunlu olmayan kaynakların kullanılmaması (israfın önlenmesi), hedeflenen çıktı veya sonuçlara ulaşmak için yeterli olabilecek kalite ve özelliklerin çok üzerinde kalite/özelliğe sahip girdilerin tercih edilmemesi gibi konulara

* Varlık veya müdahale (entity or intervention) kavramları; belirli bir hedefe ulaşmak için kullanılan mal, hizmet, işgücü gibi her türlü kaynaklar ile performansı arttırmak için bir politika, proje veya program kapsamında mevcut sisteme yapılan müdahaleleri ifade etmektedir.

da dikkat edilmektedir. Özetle performans denetimlerinde denetçiden; kamu varlıkları için koruyucu bir tutum gösterilmesi, varlıklara sahip çıkılması, kamusal kaynakların kullanımında tutumluluk sergilenmesi konularında, denetlenenlerin sağduyu gösterip göstermediğine dikkat etmesi beklenmektedir (Nalewaika ve Mills, 2015, s.137).

Son olarak, performans denetim raporlarının nasıl olması gerektiği hususunda performans denetim raporunun etkisinin değerlendirilmesinin şu faktörlerden bir veya birkaçını artırıp arttırmadığına bağlı olduğu ifade edilebilir: Verimlilik, etkinlik, tutumluluğu geliştirmeye katkısı var mı? Verilmekte olan kamu hizmetinin kalitesini artırıyor mu? Mali yönetim, mali planlama ve mali kontrole katkısı var mı? Hesap verme sorumluluğunun gelişmesine katkı sağlıyor mu? (INTOSAI, 2010, s.110)

2. Türkiye’de Performans Denetimi

Türkiye’de iktisadilik, verimlilik ve yerindelik ilkelerine göre denetim yapma fikri 1970’li yıllara kadar uzanmaktadır. 1971’de İdari Danışma Kurulunun hazırladığı raporda Sayıştayın etkinlik denetimi yapabilecek şekilde geliştirilmesi gerektiği ifadelerine yer verilmiş, benzer ifadeler 1982 Anayasasına da konmak istemiş ancak Danışma Meclisi tarafından madde metninden çıkarılmıştır. Sayıştayın performans denetimiyle ilgili çalışmaları 1990’lı yılların başında yoğunlaşmış, eğitim programları ve yurt dışı kurslar düzenlenmiş, Dünya Bankası ile koordineli çalışmalarla (Demirbaş, 2001, ss.175-177) fikri hazırlıklar belirli bir olgunluk seviyesine ulaşmıştır.

Mülga 832 sayılı Sayıştay Kanununda 1996 yılında yapılan Sayıştay’ın verimlilik ve etkinlik denetimi yapabileceğine ilişkin değişiklik ise, o dönemde kavram olarak kullanılsa da performans denetimine geçiş şeklinde yorumlanan (Önder ve Türkoğlu, 2012, s.200) önemli bir gelişme olarak görülmektedir.

Aynı yıl İngiltere Sayıştayı ile başlatılan işbirliği projesi kapsamında Karayolları Genel Müdürlüğünde ve Kültür Bakanlığına bağlı müzelerde pilot performans denetimleri yapılmış, pilot denetimler dahil olmak üzere 1996-2008 yılları arasında 15 adet performans denetimi gerçekleştirilmiş, raporları Türkiye Büyük Millet Meclisine (TBMM) sunularak kamuoyu ile paylaşılmıştır (Demirbaş ve Engin, 2016, s.33).

Böylece Sayıştayın, denetime tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarına dair inceleme sonuçları bir değerlendirme raporuyla TBMM’ye sunulmaya başlanmış ancak 2011 yılında, sonuçlandırılan 6 performans denetim raporunun Sayıştay Genel Kurul kararıyla TBMM’ye gönderilmesine gerek olmadığına karar verilmiştir (Sayıştay, 2012, s.29).

Ayrıca 2011 ve önceki yıllara ait tüm raporlarla birlikte, 1996-2010 yılları arasında yapılan performans denetim raporları Sayıştayın WEB Sitesinden kaldırılmış*, önceki yıllara ilişkin denetim raporlarının kaldırılması AB Genişleme Politikasına İlişkin 2016 Türkiye İlerleme Raporunda “Bu durum dış denetimin erişilebilirliğini ve şeffaflığını azaltmıştır” şeklinde eleştirilmiştir (Avrupa Komisyonu, 2016, s.94).

* 2017 sonu itibarıyla Sayıştay WEB Sitesinin İngilizce bölümünde 9 adet performans denetim raporunun İngilizcesi bulunmaktadır. Ancak 2012 öncesine ait, performans denetim raporları da dahil, Türkçe raporların tamamı kaldırılmıştır.

1996 ve 2010 yılları arasındaki 14 yıllık uygulamanın neden değiştirildiğine dair açıklamalarımızı yapmadan önce konuyla ilgili önemli bir gelişme olarak gördüğümüz 2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunundan bahsetmek gerekmektedir.

5018 sayılı Kanun'un (5018 SK) altıncı kısmı dış denetime (Sayıştay denetimi) ayrılmıştır. 5018 SK'da dış denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak gerçekleştirileceği belirtilmiş, mali denetim ve uygunluk denetiminin yanı sıra "kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi" (5018 SK, md. 68/a-b) de dış denetim kapsamı içindeki faaliyetler olarak sayılmıştır.

5018 SK'nun yürürlüğe girmesi Türkiye'de kamu mali yönetimi ve kontrolü alanında yapısal ve kalıcı bir değişim olarak görülmüş (Türedi, 2011, s.99) ve bu gelişmenin ardından "Sayıştay Kanunu'nun hem denetim hem de yargı fonksiyonu ile ilgili maddelerinde önemli değişikliklerin yapılması zorunlu hale gelmiştir" (TBMM, 2005, s.37).

Böylece 2005 yılında INTOSAI standartlarına uygun yeni bir Sayıştay Kanunu hazırlanmış, hazırlanan Kanun Teklifi 25.02.2005 tarihinde TBMM Başkanlığına sunulmuş fakat 22. yasama döneminde sonuçlandırılmadığı için kadük olmuştur (Işın, 2011, s.181). Kanun Teklifi, Meclis'te beş yıl bekletildikten sonra 2010 yılında yasalaşabilmiştir.

Ancak Kanun Teklifinin TBMM genel kurulunda görüşülmesi esnasında verilen bir önerge ile Türkiye'de performans denetiminin uygulama ve sonuçlarını şekillendirecek çok önemli bir gelişme yaşanmıştır. Şöyle ki: Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen metinde performans denetimi; "... idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi" şeklindeyken dönemin iktidar partisi milletvekillerinin verdiği önergeyle tanım kısaltılarak "... idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini, ifade eder" (6085 SK md.2/d) haline dönüştürülmüştür.

Yine bununla ilişkili olarak, 6085 SK'nun 36. maddesinin son fıkrası; "*Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi, değerlendirilmesi, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi suretiyle gerçekleştirilir.*" şeklindeyken "*Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir.*" (6085 SK md.36/3) haline dönüştürülmüştür.

Böylece daha yasalaşma sürecinde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, kamu idarelerinin performans denetimi konusunda tartışmalı hale gelmiş ve takip eden yıllardaki uygulama, performans denetiminin tanımındaki bu değişiklikten önemli ölçüde etkilenmiştir (Balyemez, 2017, s.106).

Meclis tutanağına bu değişikliğin gerekçesi "*Performans tanımının teknik olarak daha uygun hale getirilmesi amaçlanmıştır*" (TBMM, 2010a, s.36) şeklinde geçmiştir.

Aynı tutanakta, muhalefet milletvekilleri tarafından performans denetiminin tanımında yapılan bu değişiklikle; “Sayıştayın performans denetiminin ortadan kaldırılmasının hukuk bozuculuğu olduğu” (25), “uluslararası denetim standartlarına göre hazırlanan performans denetimi tanımının Plan ve Bütçe Komisyonundan çıktığı şeklinin değiştirildiği”, “uluslararası normların dışında yeni bir performans denetimi tanımı getirildiği”, “Sayıştayın onayı alınmadan yapılan bu değişiklikle kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasının denetlemeden kaçırıldığı” (38), “Sayıştayın etkisizleştirildiği”, “5018 sayılı Kanunun anlamsız hale getirildiği” (104), “Sayıştayın on dört yıllık performans denetimi uygulamasının bugüne değin uluslararası uygulamalarla da tam bir uyum içinde yürütülmüşken bugün bundan vazgeçildiği” (250), “performans denetimi faaliyetlerine son verildiği” (251) şeklinde eleştirilmiştir. Yapılan eleştirilere cevaben iktidar partisi temsilcisi tarafından özetle; “Söz konusu değişiklikte Anayasanın 125. maddesi uyarınca yargının yerindelik denetimi yapamayacağı ilkesi ile paralel bir mantıkla hareket edildiği”, “yargının kendisini idarenin yerine koyarak takdir yetkisini ortadan kaldırıcı bir denetim yapamayacağını, yapılan bu değişikliğin de bu amacı güttüğü” (111) belirtilmiştir.

Meclis görüşme tutağındaki ifadelerden, Sayıştay denetçileri ve bürokrasisinin performans denetimlerinden VET unsurlarının çıkarılmasında bir dahli olmadığı, değişiklik gerekçesinin bilimsel temellere dayanmadığı ve daha çok siyasi mülhazalarla yapıldığı anlaşılmaktadır. Nitekim Sayıştay denetçilerinin (96 denetçi) bu konudaki görüşlerini yansıtan ve veri olarak kabul edilebilecek bir ankette “Denetçinin görevi kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığını tespit etmektir.” şeklindeki yargıya ankete katılan denetçilerin %4’ü ‘katılmıyorum’ veya ‘kısmen katılmıyorum’ yanıtını verirken %96’sı ‘kısmen katılıyorum’, ‘katılıyorum’, ‘tamamen katılıyorum’ yanıtlarını vermiştir (Parlak ve Parlak, 2014, s.19).

Sayıştay bürokrasisinin VET ile ilgili olumlu tutumu yeni Sayıştay Kanunu yürürlüğe girdikten bir yıl sonra Sayıştay Başkanlığınca yayımlanan Sayıştay Denetim Yönetmeliğine* açık şekilde yansımış ama konu bu Yönetmelikle daha ilginç hale gelmiştir.

Halen yürürlükte bulunan Sayıştay Denetim Yönetmeliğine performans denetiminin tanımı Kanun’daki haliyle aktarılmış ancak Yönetmelik’te, Sayıştay Kanununda yer almayan ‘etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi’ adında yeni bir denetim türünün tanımı yapılmıştır (md.4/e). Dolayısıyla, Kanun’da (md.36) olmayan bir denetim türü Yönetmelikle ihdas edilmiştir. Söz konusu Yönetmeliğin ikinci bölümü ‘düzenlilik denetimine’, üçüncü bölümü ‘performans denetimine’, dördüncü bölümü ise ‘etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimine’ ayrılmıştır. Ancak Sayıştay tarafından 2014 yılında ‘düzenlilik denetim rehberi’ ve ‘performans denetim rehberi’ yayımlanmasına karşın ‘etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetim rehberi’ adıyla bir rehber yayımlanmamıştır. 2014-2017 yılları arasındaki dönemde düzenlenen Sayıştay raporları da düzenlilik ve performans denetimi şeklinde iki bölüm halinde yayımlanmış, raporlarda ‘etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi’ başlığı altında herhangi bir bölüme yer verilmemiştir.

* Resmi Gazetenin 17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı nüshasında yayımlanmıştır.

Sayıştay bürokratlarının, Sayıştay Kanununda denetim türleri arasında adı geçmeyen ‘VET Denetimine’, yeni bir denetim türü olarak Sayıştay Denetim Yönetmeliği ile işlerlik kazandırılması çabalarını, 5018 ve 6085 sayılı kanunlarla Sayıştay denetçilerine atfedilen VET ile ilgili görev ve sorumlulukların yerine getirilmesine imkan tanıyacak bir çıkış yolu olarak gördükleri anlaşılmaktadır. Ancak söz konusu Yönetmeliğin 2011 yıl sonunda yürürlüğe girmesine rağmen Rehber ve Raporlar ile altı yıllık uygulamada VET denetimine dair hiç bir emareye rastlanmaması, çıkış yolu olarak görülen bu çabanın sonuçsuz kaldığını göstermektedir.

Yasalaşma sürecinde, Kanun Teklifi metnindeki performans denetimiyle ilgili değişikliklerin ardından siyasi otoritenin performans denetim raporlarında VET ile ilgili inceleme, analiz, değerlendirme ve öneri yapılmasını engelleme iradesi, Sayıştay Kanunu’na eklenen bir hüküm ile daha somut hale gelmiş ve bu kez 35. maddeye eklenen (6353 SK, md.45) bir fıkrayla “... yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez.” hükmü getirilmiştir.

Ancak hükmün içinde yer alan “*etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle...*” ibaresi, Cumhuriyet Halk Partisinin başvurusu üzerine Anayasa Mahkemesinin (AYM) 27/12/2012 tarihli ve E.: 2012 /102 K.: 2012/207 sayılı kararıyla iptal edilmiştir.

Dolayısıyla AYM, Sayıştay’ın yerindelik denetimi yapamayacağına hükmetmiş fakat raporlarda VET konusunda görüş bildirilmesini yasaklayan düzenlemeyi iptal etmiştir. Buna göre, 2017 yıl sonu itibarıyla, AYM Kararı, mevcut yasal düzenlemeler (6085 SK md. 35/1-a ve 5018 SK md. 68/b) ve Sayıştay Denetim Yönetmeliğine göre, Sayıştay’ın kamu harcamaları ile varlık ve kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasını VET yönünden incelemesi, değerlendirmesi ve raporlaması yasal bir zorunluluktur.

5018 ve 6085 sayılı kanunlarda VET yönünden yapılacak inceleme, değerlendirilme, raporlama ve buna dair sorumluluklar ile ilgili hükümlerin* yürürlükte olması, fakat Sayıştay Kanununda performans denetiminin tanımı ve ne şekilde gerçekleştirileceğini düzenleyen maddelerden (raporların VET ile ilgili görüş ve öneri içermesinin yerindelik denetimi anlamına geleceği gerekçesiyle) VET ile ilgili kısmın çıkarılması, buna karşılık AYM iptal kararının içeriği, siyasi iradenin VET ile ilgili tutumu ile mevcut yasal düzenlemeler arasında uyumsuzluk olduğunu göstermekte olup bu tutum ilerleyen süreçte uygulamanın VET inceleme ve değerlendirmeleri açısından sekteye uğramasına yol açmıştır.

Bu durum akademik çalışmalarda; yeni tanımıyla performans denetiminin mevzuata aykırı bir biçimde düzenlendiği, performans denetimi tanımı ve yapıma şeklinin uluslararası uygulama sözleşmelerine ve uluslararası standartlara aykırılık teşkil ettiği, bu haliyle stratejik plan hazırlama yükümlülüğü olmayan kurumlara ilişkin

* 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun, yürürlükte bulunan VET ile ilgili hükümleri: Madde 1, Madde 3/1), Madde 3/m), Madde 5/ g), Madde 8, Madde 10, Madde 11, Madde 32, Madde 48, Madde 55, Madde 56/a, Madde 63, Madde 64/b, Madde 68/b

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nun, yürürlükte bulunan VET ile ilgili hükümleri: Madde 1, Madde 7/2, Madde 7/5, Madde 35/1-a

performans denetimi yapılmasının mümkün olmayacağı (SAYDER, 2011 ve 2014), Sayıştay Kanununun sadece kurumların belirlemiş olduğu performans kriterlerinin değerlendirilmesine olanak tanıdığı (Özen ve Öztornacı, 2015, s.12), uluslararası standartlara ve evrensel uygulama örneklerine uygun bir performans denetimi yerine, kurumlarca yapılması zorunlu olan performans ölçümünü gerçekleştirme görevinin Sayıştaya verildiği (Köse, 2013, s.46), performans denetiminin idarelerin koydukları hedeflerin ölçülmesinden ibaret olmasının, Sayıştay'ı denetim yapmaktan ziyade mevcut durumu tespit eder bir konuma getirdiği (Önder ve Türkoğlu, 2012, s.205) şeklinde eleştirilmiştir.

Performans denetimleri kapsamında VET inceleme ve değerlendirmeleri yapılmaması ile ilgili eleştiriler AB İlerleme Raporlarına da konu olmuş, 2016 Raporunda; *“Sayıştay performans denetimlerinin yalnızca performans göstergelerine ilişkin olmaması, bunun yanı sıra kamu kurumlarının ekonomisine, verimliliğine ve etkililiğine de odaklanması sağlanmalıdır.”* (Avrupa Komisyonu, 2016, s.94) ifadelerine yer verilmiştir.

Çalışmanın bu aşamasında, kamu idarelerinin Sayıştay tarafından yapılan ‘dış denetimi’ ile yine kamu idarelerinin kendi bünyesindeki ‘iç denetim’ birimlerinin ‘performans denetim rehberleri’ VET içerikleri yönünden incelenerek, her iki denetim mekanizmasının farklılıkları ortaya konmaya çalışılacaktır.

Mali hukukumuzda göre kaynak kullanımının VET yönünden incelenmesi, kontrol edilmesi ve değerlendirilmesi; ön mali kontrol (iç kontrol) elemanları, iç denetçiler ve Sayıştay denetçilerinin (dış denetçiler) görevleri arasında sayılmaktadır. Bunlardan ön mali kontrol ile ilgili ikincil ve üçüncül mevzuatta VET incelemelerinin nasıl yapılacağı, değerlendirileceği ve raporlanacağına dair bir düzenleme yapılmamıştır. Uygulamada gerek mali hizmetler (Strateji Geliştirme) birimlerindeki gerekse harcama birimlerindeki ön mali kontrol elemanları VET incelemesi yapmamakta ve bunlarla ilgili rapor üretmemektedir (Balyemez, 2016, s.60).

İç denetim ile ilgili olarak, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından, ilgili Kanun hükmü (5018 SK md. 64/b) yürürlüğe girdikten 12 yıl sonra Nisan 2016 tarihinde ‘Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetim Rehberi’ yayımlanmıştır. Rehberde (md.1.1) performans denetimi; *“bir kamusal faaliyet, program, proje ve sürecin etkinliğini, ekonomikliğini ve verimliliğini belirlemek amacıyla yapılan icraatların ve geçirilen aşamaların sistematik ve objektif bir değerlendirmesidir.”* şeklinde tanımlanmış, ayrıca uluslararası standartlara uygun olarak VET ile ilgili düzenlemelere yer verilmiş, bunlarla ilgili analiz yöntemleri, denetimin metodolojisi ve raporlama ile ilgili detaylı açıklamalar yapılmıştır (md.2). Dolayısıyla söz konusu Rehber yürürlüğe girene kadar geçen 12 yıllık sürede iç denetimlerde kamu harcamalarının sistematik olarak VET yönünden incelenmesi mümkün olmadıysa da bu düzenlemeyle birlikte en azından iç denetimlerde, uluslararası standartlara uygun hareket etme imkanı doğmuştur.

Sayıştay tarafından Aralık 2014 tarihinde yayımlanan Performans Denetimi Rehberinde ise VET ile ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Rehber’in başındaki ‘Sunuş’ bölümünde ‘kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımı’ (VET) ifadesine yer verilmekle birlikte Rehber’in içinde; VET ile ilgili ne bir tanıma yer verilmiş ne de bu unsurların Sayıştay performans denetimlerinde analiz edilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması ile ilgili bir düzenleme yapılmıştır. Sayıştay

Performans Denetimi Rehberinde denetim süreci ve uygulama (Sayıştay Kanunundaki performans denetimi tanımına uygun olarak); ‘Stratejik Planın Değerlendirilmesi, Performans Programının Değerlendirilmesi, Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi, Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesi’ şeklinde kurgulanmıştır.

Uygulamada da bu doğrultuda hareket edilmekte ve performans denetim raporlarının ilk maddesinde, “6085 sayılı Kanunun 36’ncı maddesi uyarınca, Sayıştay ‘hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak **faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilen denetim**” olarak tanımlanan performans denetimini yapmakla görevli ve yetkilidir.” ifadelerine yer verilmektedir (Sayıştay, 2017, s.105). Bu ifade, zımnen iki farklı talimat içermektedir. İlki Sayıştay performans denetimleri kapsamında VET inceleme ve değerlendirmeleri yapılmayacaktır. İkincisi Sayıştay performans denetimleri ‘Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’ hükümlerine uygun olarak yürütülecektir.

Zira tanımda geçen “*hedef ve göstergelerle ilgili olarak*” ifadesi ‘Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’ hükümlerine göre belirlenen hedef ve göstergeleri işaret etmektedir. Dolayısıyla, bu Yönetmeliğin 2. maddesine göre “yükümlü oldukları hizmetlerin hassasiyeti nedeniyle stratejik plan hazırlaması zorunlu olmayan”; Milli Savunma Bakanlığı, Dışişleri Bakanlığı, Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının performans denetimlerinin yapılamayacağı anlaşılmaktadır. Nitekim Sayıştayın WEB sitesinde raporların kamuoyuna duyurulduğu bölümde diğer kamu idarelerinin aksine, anılan kamu idarelerine ait performans denetim raporu bulunmamaktadır.

Yukarıda sıraladığımız tüm bu uygulama ve gelişmelerin sonucuna göre Türkiye’de kamu idarelerinin performans denetimi konusunda mevcut durumla ilgili tespitlerimiz şunlardır;

- 5018 ve 6085 sayılı kanunlara göre denetimin uluslararası standartlara uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir. Uluslararası standartlara göre VET ile ilgili inceleme, tespit, değerlendirme ve raporlama gibi işlemler, performans denetimi kapsamındadır.
- Sayıştay Kanunu yasalaşırken Kanun Teklifi metni değiştirilmiş ve uluslararası standartlara göre yapılmış performans denetimi tanımından VET ile ilgili kısım çıkarılmıştır. Bu değişiklik dönemin iktidar partisi mensuplarının siyasi saik ve mülahazalarıyla yapılmış olup bilimsel temellere dayanmadığı gibi Sayıştay denetçilerinin büyük çoğunluğu tarafından da tasvip edilmemiştir.
- Söz konusu değişikliğe paralel olarak hazırlanan Rehber’e göre yürütülen Sayıştayın performans denetimlerinde halen VET ile ilgili bir işlem yapılmamaktadır. Bu durum akademik yazında ve AB Genişleme Politikasına İlişkin Türkiye Raporlarında eleştirilmektedir.
- Performans denetim raporlarında VET ile ilgili değerlendirme yapılmasının engellenmesi, Sayıştay denetçilerinin görev alanlarının sınırlandırılması anlamına gelmektedir. Mevcut uygulamaya göre denetçiler; performans hedeflerine ulaşmak için gerekli olan girdilerin ekonomik olarak seçilmesi ve kullanılması, hedeflere ulaşmak için izlenen yöntem, süreç ve faaliyetlerin verimlilik inceleme ve analizinin

yapılması, hedeflere ulaşma derecesiyle ilgili etkinlik değerlendirmesi yapılması konularını raporlayamamaktadır.

- Sayıştay, 5018 ve 6085 sayılı Kanunların halen yürürlükte olan diğer bazı maddelerine göre, VET inceleme ve değerlendirmeleri yapmakla görevli ve sorumludur.
- Sayıştay Denetim Yönetmeliği ile, ‘düzenlilik denetimi’ ve ‘performans denetimi’ dışında, Kanun’da yer almayan ‘etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi’ adıyla yeni bir denetim türü ihdas edilmiştir ancak uygulanmamaktadır.
- 2014 ve takip eden yıllardaki uygulamaya göre, kamu idarelerine ait Sayıştay raporlarının ‘düzenlilik denetimi’ ile ilgili bölümlerinde VET ile ilgili, teknik ve bilimsel analizlere dayalı olmaktan çok, bu kavramların sözlük anlamları kullanılarak bazı değerlendirmelerin yapıldığı görülmektedir. Bu durum Sayıştay denetim bulgularının tasnifiyle ilgili bir tür kavram kargaşasına yol açmaktadır.
- Sayıştay Kanununa göre, performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz. Buna göre, VET ile ilgili değerlendirmeler raporların performans denetimi bölümünde yer alırsa mali ve hukuki sorumluluk doğurması söz konusu olmayacaktır. Aksi tartışma yaratabilmektedir.
- Sayıştay performans denetimleri, stratejik plan hazırlamak zorunda olmayan kamu idarelerinde yapılmamaktadır.
- 2016 yılında yürürlüğe giren ‘Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetim Rehberi’nde ise performans denetiminin tanımı uluslararası standartlara uygun şekilde yapılmıştır. Böylece 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden 12 yıl sonra, ‘iç denetimlerde’ VET inceleme, değerlendirme ve raporlama işlemlerinin uluslararası standart ve örneklerle uygun olarak yapılmasına imkan tanınmıştır.

Dolayısıyla kamu idareleri için performans denetimi kavramı, Sayıştay denetimi (dış denetim) ve iç denetim için farklı anlamlar ifade etmekte olup bu farklılık her iki denetim mekanizmasının ‘performans denetim rehberlerinde’ açıkça görülebilmektedir. VET ile ilgili bu farklılığın sonuçlarının neler olabileceğini ortaya koymak için iki denetim mekanizmasını, konuyla ilgisi bulunan hususlarda şu şekilde karşılaştırabiliriz;

- Sayıştay denetim raporlarının kamuoyuna duyurulması yasal bir zorunlulukken, iç denetim raporları için böyle bir zorunluluk yoktur. Dolayısıyla vatandaşların ve diğer kamu idarelerinin, iç denetim raporlarına erişebilmesi ve iç denetim raporlarındaki değerlendirmeler hakkında bilgi edinebilmesi mümkün değildir.
- Sayıştay denetçilerinin, iç denetçilerden farklı olarak, benzer projeleri uygulayan farklı kamu idarelerinin sonuçlarını analiz edip kıyaslaması ve buna göre değerlendirmelerde bulunup siyasi otoriteye ve yasama organına, gelecekte alınacak kararlarda daha etkin, daha ekonomik ve daha verimli sonuçlar elde edebilmek için nasıl davranılması gerektiği konusunda danışmanlık yapabilme imkanı bulunmaktadır.
- Sayıştay performans denetim raporlarının açık kaynak olarak WEB sitesinde yayımlanması, benzer kamu idarelerinin VET ile ilgili kıyaslamaları (*benchmarking*) için değerli bir veri tabanı oluşturabileceken, iç denetçilerin VET ile ilgili değerlendirmelerine, benzer kamu idarelerinin erişememesi kıyaslama imkanını zorlaştırmaktadır. İç denetim sonucundaki VET değerlendirmeleri, daha çok aynı idarenin geçmiş performansları ile kıyaslama yapılabilmesine imkan verecektir.

- Sayıştay denetim raporları görece bağımsız olarak hazırlanırken, iç denetim raporlarının akıbeti konusunda ilgili kamu idaresinin üst yöneticileri ve/veya bakanının söz hakkı bulunmaktadır (Apan, 2011, s.29).
- Sayıştay denetim raporları, ‘şeffaflık ve hesap verilebilirlik’ kavramlarının işlerlik kazanabilmesi için en etkin ve kullanışlı araçlardan biriyken, gözlemlerimize göre iç denetim raporlarının şeffaflık ve hesap verilebilirliğe katkısı ve etkisi sınırlıdır.

Özetlenen bu farklılıklar nedeniyle VET inceleme ve değerlendirmelerinin sadece iç denetçiler tarafından raporlanıp Sayıştay denetimlerinde göz ardı edilmesi şeffaflık ve hesap verilebilirlik için zaaf oluşturmakta, kamuoyu kamu varlık ve kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu olarak elde edilmesi ve kullanılması konularında bilgiden yoksun bırakılarak bakanlar ve bürokratların siyasi ve idari sorumlulukları kapsamında hesap vermesi engellenmektedir. Ayrıca Sayıştay denetçilerinin VET ile ilgili danışmanlık fonksiyonunu yerine getirmesinin önüne geçilmesi, kamu harcamalarının kamusal faydaya odaklanması ve harcamalarda tasarruf sağlanması fırsatı veya olasılığını da daha denetim sürecinin başında yok etmektedir.

3. Tartışma

Bugün gelinen noktada Sayıştay denetçileri, performans denetimi konusunda Sayıştay Performans Denetim Rehberine bağlı kalarak hareket ettikleri için raporların ‘performans denetimi’ bölümünde VET ile ilgili tespit ve değerlendirmelerine yer verememektedir. Buna karşılık raporların ‘düzenlilik denetimi’ bölümünde sınırlı sayıda olsa da VET ile ilgili bazı değerlendirmelerin yapıldığı görülmektedir. Bu değerlendirmeler, her ne kadar stratejik plan dahilindeki konular veya performans hedefleri ile ilişkili harcamalar kapsamında olmasa da VET ile ilgili her türlü değerlendirmenin, teknik bir zorunluluk olarak, performans denetimi kapsamında yapılması gerektiği düşüncesindeyiz.

Raporların kamuoyuna açıklanmadan önce incelendiği Sayıştayın ilgili kurul ve dairelerindeki bürokratların ve raporları kaleme alan Sayıştay denetçilerinin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk konularının performans denetimi ile ilişkili olduğu konusunda bilgi eksiklikleri olduğu elbette düşünülemez. Diğer taraftan, brincil mevzuat düzenlemeleri yani 5018 ve 6085 sayılı kanunlara göre VET incelemesi, değerlendirme ve raporlaması Sayıştayın görev ve sorumlulukları arasında sayıldığı için raporlarda VET konusuna hiç değinilmemesi Sayıştayın yasal görevini yerine getirmediği anlamına gelebilecektir. Dolayısıyla VET ile ilgili tespitlerin, raporların ‘performans denetimi’ bölümü yerine ‘düzenlilik denetimi’ bölümüne dahil edilmesini, ya küçük ayrıntıların gözden kaçtığı şeklinde ya da teknokrat ve bürokratlar tarafından hazırlanan Sayıştay Kanun Teklifi metinde siyasiler tarafından yapılan tahrifat nedeniyle ortaya çıkan durumu telafi etmek için bulunan bir ara formül olarak değerlendirilmek gerekmektedir.

Çalışmanın ilk bölümündeki tespit ve açıklamalarla, tartışmaya açmak istediğimiz üç konuya dikkat çekilmek istenmiştir. Birbirleriyle yakın ilişkisi olan bu konulardan, yaşanan kargaşa ve tartışmanın sebebi de sayılabilecek ilki, performans denetimi ile yerindelik denetimi ilişkisidir. Diğer, mevcut uygulamalara göre, eleştirel ve normatif bir yaklaşımla görüşlerimizi açıklamaya çalışacağımız, denetim bulgularının tasnifi yani denetim bulgularının hangilerinin performans denetim raporlarına, hangilerinin düzenlilik denetim raporlarına dahil edilmesi gerektiği ile ilgilidir. Sonucusu ise

denetim raporlarına göre oluşacak mali, hukuki, idari ve siyasi sorumluluğun ne anlama geldiği ve ne gibi sonuçlar doğurabileceğine ilişkindir.

3.1. Performans Denetimi İle Yerindelik Denetimi İlişkisi

2010 yılında incelenen konu açısından önemli peş peşe iki yasama faaliyeti gerçekleşmiştir: 12 Eylül Anayasa değişikliği ve 19 Aralık'ta yürürlüğe giren Sayıştay Kanunu. Anayasa değişikliğiyle 125. maddeye “Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz.” ifadesi eklenmiştir. Bu gelişmenin ardından, Sayıştay Kanun Teklifi TBMM’de görüşülmeye başlanmış ve 3 Aralık’ta kabul edilmiştir. Belki de daha konunun bu kadar sıcak ve gündemde olmasına bağlı olarak, yerindelik denetimi anlamına geldiği gerekçesiyle VET değerlendirmeleri ile ilgili kısım, Sayıştay Kanun Teklifindeki performans denetimi tanımından çıkarılmıştır. Dönemin iktidar partisi Grup Başkanvekili, 08 Aralık 2010 tarihli basın toplantısında (tartışmanın çıkış noktası olarak gördüğümüz) performans denetimi tanımının değiştirilmesini;

“... Dolayısıyla Performans denetimi kaldırılmadı. Sadece performans denetiminin tanımı değiştirildi. Neden değiştirildi? Çünkü, performans denetimi, yerindelik denetimini içerecek şekilde tanımlanmıştı. Yani idarenin takdir yetkisine müdahale eden, onu değiştirebilen ve onu denetleyen bir mantıkla kaleme alınmıştı.... Yargı nasıl yerindelik denetimi yapamıyorsa, aynı şekilde Sayıştay da yerindelik denetimi ya da bu anlama gelecek bir icraat içinde olmaması gerekir.” (TBMM, 2013)

şeklinde savunmuştur.

Dolayısıyla Sayıştay’da fikri hazırlıkları 1970’lerden itibaren başlayıp 1996 yılındaki kanun değişikliğiyle hayata geçirilen VET denetimlerinin 40 yıllık birikim ve 14 yıllık uygulamanın ardından kaldırılmak istenmesinin gerekçesi, Anayasanın 125. maddesi ile ilişkili olarak, performans denetimlerinde VET inceleme ve değerlendirmeleri yapılmasının yerindelik denetimi anlamına geleceği çekincesidir.

Anayasanın bu maddesi ile Sayıştay performans denetimleri arasında ilişki kurabilmek için, Sayıştay performans denetimlerinin ‘yargı yetkisi’ kapsamında bulunup bulunmadığı ve performans denetim raporlarının idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde sonuç doğurup doğurmayacağı irdelenmelidir.

Sayıştay’ın iki temel görevi bulunmaktadır. İlki Sayıştay denetimi kapsamına giren kurumların bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek, diğeri ise sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamaktır (Akyel, 2015, s.1). AYM konuyla ilgili bir Kararında (27/12/2012 tarih ve E.: 2012 /102); “Sayıştayın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargısal bir faaliyet icra ettiği ve bu çerçevede verilen kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olduğu” sonucuna ulaşmıştır.

Dolayısıyla Sayıştay raporları ile Anayasanın 125. maddesinde zikredilen ‘yerindelik denetimi’ arasında bir bağ kurulabilmesi için Sayıştayın ‘kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde’ rapor düzenlemiş olması gerektiği düşünülebilir. O halde, öncelikle performans denetim raporlarının bu nitelikte olup olmadığı incelenmelidir.

Performans denetimi kapsamında, mali ve hukuki sorumluluk doğurmayan işlem ve eylemlerden ötürü kamu zararından söz edilemeyeceği, kamu zararı oluşmadan da yargılamaya esas rapor düzenlenemeyeceği ve Sayıştay tarafından kesin hüküm teşkil

eden yargı kararı alınamayacağı Kanun’la (6048 SK md. 7/6) güvence altına alınmıştır. Buna göre Sayıştayın yargısal faaliyetinden söz edebilmek için ‘yargılamaya esas rapor’ düzenlenmiş olması gerekmektedir (6048 SK md. 48 ve 49). Halbuki performans denetim raporları Sayıştayın yargısal faaliyetleri kapsamında değildir. Ayrıca Kanun’da zaten “Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamaz, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınamaz.” (md. 35/1/a) şeklinde açık bir hüküm yer almaktadır.

Performans denetim raporlarının idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde sonuç doğurup doğurmayacağı konusuna geçmeden önce, ‘idarenin takdir yetkisi’, ‘kamu yararı’ ve ‘yerindelik denetimi’ kavramlarına kısaca değinilecektir.

İdari işlemlerin unsurları olan yetki, amaç, şekil, usul, sebep ve konu kavramlarından ilk dördü için idareye takdir yetkisi tanınması mümkün değildir. Yetki, şekil ve usul kanunlarda açıkça gösterildiği için bu alanlarda idareye takdir yetkisi tanınmaz. Amaç unsurunda ise, idari işlemlerin tek amacının ‘kamu yararı sağlanması’ olduğu dikkate alındığında amaç unsurunda da takdir yetkisi kullanılamaz. İdareye tanınan takdir yetkisi, idari işlemin sadece sebep ve konu unsurlarında söz konusu olabilir (Durkal ve Akbey, 2016, s.11). Dolayısıyla takdir yetkisi idari işlemin konu unsuruna ilişkin olarak idareye tanınmış bir seçme hakkıdır. Buna göre, kanunla belirlenmiş sebep unsuru mevcut olsa bile idare bir konuda karar alıp almama veya karar alacaksa seçenekler içinde tercih yapabilme olanağını sahiptir ve vereceği kararın riskini de üstlenip muhtemel çözümler arasında bir tercihte bulunur. Bu esnada idareye belli bir çözümü dayatacak kurallar olmamalıdır ki idare en uygun ve en yerinde çözümü bulabilsin. İşte idarenin karşılaştığı soruna en uygun çözümü bulması, o konuda en yerinde kararı almasına yerindelik denir. İdareye takdir yetkisi verilmesinin nedeni ise kamu yararını gerçekleştirebilmesidir. Çünkü idarenin bütün faaliyetlerinin nihai amacı kamu yararını gerçekleştirmektir (Gözler, 2003, ss.821-826). Dolayısıyla yargı yetkisinin yerindelik denetimi şeklinde kullanılmasını yasaklayan Anayasa maddesini, idare idari bir işlemi tesis ederken hukuk kurallarının öngördüğü takdir yetkisi içerisinde bir seçim yaparsa, bu seçimin yerinde bir seçim olup olmadığının veya ihtiyaçlara tam olarak cevap verip vermediğinin yargı makamları tarafından denetlenemeyeceği (Tetik, 2017, s.273) şeklinde yorumlayabiliriz.

Uluslararası standartlara göre performans denetiminin amaçları dikkate alındığında, Sayıştayın uygunluk ve yargılamaya esas raporlarının ‘denetim ve yargı’ işlevlerini, performans denetim raporlarının ise daha yeni bir olgu olarak kamu idarelerine, hükümete ve yasama organına ‘danışmanlık’ işlevini yerine getirmeyi amaçladığı ifade edilebilir. Bu açıdan, “performans denetimlerinin bağlayıcı olmadığı ve kamu idareleri için tavsiye niteliğinde olduğu” (Demirbaş ve Engin, 2016, s.36) değerlendirmesine iştirak etmekteyiz.

Zaten AYM’nin konuyla ilgili iki ayrı kararında bu doğrultuda hüküm verdiği görülmektedir. Sayıştay Kanununun 35. maddesine eklenen fıkrayla ilgili olarak açılan davanın kararında iptal gerekçesi AYM tarafından şu şekilde ifade edilmiştir;

“6085 ve 5018 sayılı kanunların ilgili maddeleri birlikte ele alındığında, hukukumuzda öngörülen performans denetiminin uluslararası standartlarla belirlenen performans denetimi ile aynı içeriğe sahip olduğu ve sadece performans ölçümünden

ibaret olmayıp, verimlilik, etkililik ve tutumluluk yönlerinden bir değerlendirme yapmayı da kapsadığı anlaşılmaktadır.

*Dava konusu kuralın, performans denetimini performans ölçümüne indirgeyip bu denetimin kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesini **engellemek amacıyla** düzenlendiği sonucuna ulaşılmaktadır.*

*... Sayıştayın uluslararası denetim standartlarının gereği olarak, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı hususunda TBMM'ye raporlama yapması yerindelik denetimi olarak nitelenemez.” (AYM, 27/12/2012 tarihli ve E.: 2012 /102)**

Yine aynı konuyla ilgili farklı bir AYM Kararında; (AYM, 28/2/2013 tarihli ve E: 2011/21)**; “Performans denetimi kapsamında olan verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik hususları ise yerindelik denetimi kavramı içinde yer almaz. Performans denetimi sonucunda da, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınması mümkün değildir. Yapılan işlem sadece raporlama olup durum tespitinde bulunmaktadır.” ifadelerine yer verilmiştir. Kaldı ki AYM bu kararında, sadece performans raporlarının değil, uygunluk denetim raporları ile yargılamaya esas raporlar sonucunda verilecek kararların da niteliği gereği yerindelik denetimi yapılan, idarenin takdir yetkisini ortadan kaldıracak ve sınırlandıracak kararlar olmadığına hükmetmiştir.

Aslında AYM, bu kararlarıyla VET değerlendirmelerinin, yerindelik denetimi anlamına geldiği iddia ve tartışmalarına son noktayı koymuştur. Ancak AYM'nin bu kararları, siyasi otoritenin “kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesini engellemek” iradesini değiştirmemiş ve uygulamada, AYM'ye götürülmeyen iki maddenin (6085 SK, md.2/d ve 36/(3)) yürürlükte kalması nedeniyle, Sayıştay denetçileri 6085 SK'nun yürürlüğe girdiği tarihten günümüze kadar ve halen ‘performans denetimi kapsamında’ VET inceleme ve değerlendirmeleri yapamamaktadır. Aslında buna yasal hiç bir engel bulunmamaktadır. Ancak performans denetimi tanımı ve uygulamasını düzenleyen kanun maddesinden VET unsurlarının çıkarılması ve performans denetiminin uygulama detaylarının düzenlendiği Rehber VET ile ilgili hiç bir açıklamanın konmaması, bu sonucu doğurmuştur.

3.2. Sayıştay Denetim Bulgularının Tasnifi

Sayıştay Kanunu'na göre Sayıştay denetimleri, düzenlilik denetimi ve performans denetimi olmak üzere iki tür denetimi kapsamaktadır. (Sayıştay Denetim Yönetmeliği ile ihdas edilen ‘VET denetimi’ Kanun'da, denetim türleri arasında sayılmamıştır.) Bu iki denetim türü arasında, denetimin sonuçları açısından en büyük farklılık performans denetimlerinin mali ve hukuki sorumluluk doğurmamasıdır (6085 SK md.7/6). Buna göre, mevcut durumda performans denetiminin tanımı olan ‘idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilen denetim’ mali ve hukuki sorumluluk doğurmamaktadır. Ancak bu tanımdan VET unsurları çıkarıldığı için VET ile ilgili bulguların mali ve hukuki sorumluluk doğurup

* Resmi Gazetenin 2 Nisan 2013 gün ve 28606 (Mükerrer) sayılı nüshasında yayımlanmıştır.

** Resmi Gazetenin 6 Mart 2014 gün ve 28933 sayılı nüshasında yayımlanmıştır.

doğurmayacağı konusunda görece belirsizlik bulunmaktadır. Düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk denetimi şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Mali denetimin ‘mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna’, uygunluk denetiminin ise ‘kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğa’ işaret ettiği dikkate alındığında kamu idarelerinin işlem ve faaliyetlerinde veya kamu varlık ve kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında etkililik (etkinlik), verimlilik, ekonomiklik (tutumluluk) (VET) konularının ne mali tablolarla ne de hukuk kurallarına uygunlukla ilişkisi olmadığı açıktır. Zaten Sayıştay Düzenlilik Denetim Rehberi incelendiğinde (md.1), düzenlilik denetiminin amaçları arasında VET ile ilgili bir hususun olmadığı da görülmektedir.

Dolayısıyla bilimsel yöntem ve analizler kullanılarak doğruluğu teorik olarak ispat edilmiş olsa dahi, örneğin verimlilikle ilgili bir denetim bulgusu, düzenlilik denetiminin değil performans denetiminin konusudur. Kanun’daki performans denetimi tanımından ‘verimlilik’ kavramının çıkarılmış olması bu gerçeği değiştirmez. Ancak bir bulguya konu olan işlem veya eylem, hem hukuka aykırı bulunup hem de verimlilik yönünden eleştiriliyorsa düzenlilik denetimi bölümünde yer alması doğaldır. Örneğin herhangi bir kanun veya yönetmelikte bir işlem veya faaliyetin belirli bir şekilde yapılması gerektiği ifade ediliyor ve fakat buna riayet edilmediği için ortaya çıkan sonuç aynı zamanda etkili, ekonomik ve/veya verimli olmadığı için eleştiriliyorsa bununla ilgili bulgunun düzenlilik denetim raporunda yer alması gerekecektir.

Diğer taraftan, ister stratejik plan dahilindeki herhangi bir performans hedefi ile ilişkili, isterse stratejik planla ilişkisi olmayan rutin kamu hizmetlerinin görülmesiyle ilgili olsun, mevzuata aykırı olmayan herhangi bir kamu harcamasının, kamu faaliyetinin ya da tedarik işleminin örneğin ekonomik olmadığı; çıktı, sonuç ve etkileri itibarıyla verimli veya etkin (etkili) bulunmadığı yönündeki tespit, eleştiri ve önerilerin düzenlilik denetiminin değil, performans denetiminin konusu olduğu ve ‘mevzuata aykırı olmadığı sürece’, kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olsa bile, bu tip tespitlerle ilgili olarak mali ve hukuki sorumluluk doğuracak işlem yapılamayacağı, ancak idari ve/veya siyasi sorumluluk tesis edilebileceği kanaatindeyiz.

Sayıştay denetim bulgularının, düzenlilik veya performans denetimi bölümlerinden hangisinde yer alacağına diğer önemli bir sonucu bağlayıcılıkla ilgilidir. Denetçi, düzenlilik denetimi bölümüne dahil ettiği bulgularda, hatalı gördüğü uygulamanın hangi hukuki düzenlemenin hangi maddesine aykırı olduğunu net biçimde ortaya koymak durumundadır. Denetlenen idarenin, denetçinin bu iddiasına 30 gün içinde cevap vermesine imkan tanınmıştır (6085 SK md.38/1). Dolayısıyla rapor son halini almadan, denetleyen ve denetlenenler arasında görüş alışverişinde bulunmaktadır. Düzenlilik denetim raporu son halini alıp kamuoyuna açıklandıktan sonra artık bu bölümde yer alan bulgularda hukuka uygun bulunmadığı ifade edilen işlem veya eylemlerle ilgili idarenin seçeneği ya da takdir hakkı bulunmamalıdır. Sayıştay, ‘izleme süreciyle’ bu hatanın giderilmesi veya telafi edilmesi hususunun takipçisi olur ve hatalı uygulamanın mevzuata uygun hale getirilmesini sağlar.

Ancak verimlilik, etkinlik (etkililik), ekonomiklik (tutumluluk) ile ilgili değerlendirmelerde denetçi, elde ettiği bulgu veya ulaştığı sonucu herhangi bir hukuki düzenlemeye dayandırmak zorunda değildir ve pekala aksi yönde görüşler ileri sürülebilir. Bilimsel ya da değil, objektif ya da sübjektif, gözleme veya varsayımlara dayalı ya da kişisel düşünce ve değer yargılarına bağlı olarak bir faaliyetin ‘verimli olmadığı, şu şekilde uygulanırsa daha verimli olabileceği’ şeklindeki ifadeleri içeren

bulguların denetlenen idareler tarafından bağlayıcı bir yanı olmamalıdır. Bu tip bulgu ve öneriler tavsiye niteliğindedir ve düzenlilik denetim raporlarına dahil edilmemesi gerekir. Aksi, Sayıştayın yerindelik denetimi yaptığı iddialarını (Durkal ve Akbey, 2016) haklı çıkarabilir veya en azından tartışmalı hale getirebilir.

6085 SK yürürlüğe girdikten sonra, ilgili ikincil ve üçüncül mevzuata göre performans denetimleri, eş zamanlı olarak düzenlilik denetimleri ile birlikte yürütülmektedir (Demirbaş ve Engin, 2016, s.36). Buna göre, kamu idareleri Sayıştay denetim raporlarının ilk bölümü ‘düzenlilik denetim raporu’ ve son bölümü ‘performans denetim raporu’ şeklinde hazırlanmaktadır. Dolayısıyla mali ve hukuki sorumluluk doğuracak tespitler ve hukuka uygunluk ile ilgili bulguların, raporların performans denetimi bölümünde yer almaması gerekmektedir. Kamu zararı tespit edilip sorumlularından tazmini yoluna gidilmesine karar verildiğinde ise ‘yargılamaya esas rapor’ düzenlenmektedir. Kanaatimizce bu noktaya kadar tartışmalı bir uygulama yoktur. Tartışma konusu oluşturduğunu değerlendirdiğimiz uygulama; verimlilik, etkinlik ve tutumlulukla ilgili mevzuata aykırı olmayan işlem veya eylemler hakkındaki değerlendirmelere, raporların ‘performans denetimi’ bölümü yerine ‘düzenlilik denetimi’ bölümünde yer verilmesidir.

Genel Bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin 2014, 2015 ve 2016 yıllarına ait Sayıştay denetim raporlarının incelenmesi sonucunda oluşturulan Tablo-1 Ek-A’da sunulmuştur. Tablo-1’de düzenlilik denetimi kapsamındaki bulguların hangilerinde VET ile ilgili değerlendirmelerin yapıldığı gösterilmiştir. Düzenlilik denetim raporlarında VET ile ilgili değerlendirmelerin yapıldığı bulguların özetleri ise Ek-B’de yer alan Tablo-2’de gösterilmiştir. Buna karşılık araştırma sonucunda, incelemesi yapılan üç yıllık döneme ait performans denetim raporlarının hiç birinde VET ile ilgili teknik bir analiz, tespit ve değerlendirmeye rastlanmamıştır.

İnceleme esnasında, düzenlilik denetim raporlarındaki hem hukuk kurallarına uygunsuzluk hem de VET eleştirilerinin yer aldığı bulgular Tablo-1’e dahil edilmemiştir. Örneğin, Sayıştay denetim raporlarının uygunluk denetimi bölümünde, kamu ihale mevzuatı kapsamındaki bazı işlemler hem mevzuata aykırılığı hem de verimlilik ilkesine uygun olmadığı şeklinde eleştirilmektedir. Bu tip bulgularda eleştiriler genellikle Kamu İhale Kanununun 5. maddesine (temel ilkeler) atıfta bulunularak “kaynakların verimli kullanılması” ifadesi eşliğinde yapılmaktadır. Ancak söz konusu tespitlerde, ihale usulleri kullanılması gerekirken ‘doğrudan temin’ veya ‘açık ihale usulü’ uygulanması gerekirken ‘pazarlık usulü’ kullanılması eleştirildiği için aslında bulgunun gerekçesini oluşturan hata, Kamu İhale Kanunu hilafına hareket edilmiş olması yani hukuki bir düzenlemeye uygun hareket edilmemiş olmasıdır. Benzer şekilde raporlarda, kamu idarelerinin iç kontrol sistemindeki eksiklikler VET unsurlarıyla ilişki kurularak eleştirilmektedir. İç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesiyle ilgili yasal zorunlulukların yerine getirilmemiş olmasının sonuçları VET unsurları ile ilişkilendirilmiş olsa bile, aslında bulgunun temasını hukuki bir düzenlemeye aykırı hareket etmek oluşturmaktadır. Sadece kanuna aykırılık değil, örneğin Dışişleri Bakanlığı personelinin, Tasarruf Genelgesine (üçüncül mevzuat) aykırı olarak yoğun biçimde geçici görevle (2014/2015) yurt dışına görevlendirilmesi (tutumluluk) eleştirisinin de düzenlilik denetimi kapsamında olduğu farz ve kabul edilmiştir.

Ancak Tablo-1’de yer alan bulgular için durum farklıdır. Bu örneklerin tamamı raporların düzenlilik denetimi bölümünde yer almaktadır ve ortak özellikleri bulguda eleştirilen konuların herhangi bir hukuki düzenlemeye aykırılığının bulunmaması veya denetçinin ‘zorlama yorumuyla’ bazı genel hükümlere aykırı bulunduğu iddiasının tartışmalı olmasıdır. Zaten dikkat edildiğinde ifade edilen konuların, bir kanun ya da yönetmelik maddesine aykırılık eleştirisinden çok, ortaya konan çeşitli argümanlar ve kurgulanan bir mantığın ürünü olduğu görülebilmektedir. Burada vurgulanmak istenen husus, denetçinin kurguladığı mantığın doğruluğu veya kabul edilebilirliği değil, hukuka uygunlukla ilişkisi olmayan bir bulgunun uygunluk denetimi kapsamında değerlendirilerek ‘denetlenen kamu idaresine hitaben’ raporun düzenlilik denetimi bölümüne dahil edilmesidir. VET ile ilgili değerlendirmelerin yapıldığı bu tip bulguların denetçinin kişisel yargılarına dayanmakta olduğu ve/veya doğruluğunun uygulamaya geçmeden kanıtlanamayacağı, mevcut durum ile çözüm önerilerinin ekonomik, mali veya sosyal sonuçlar açısından nasıl bir farklılık yaratacağının öngörülemeyeceği değerlendirilmektedir. Ayrıca çözüm önerileri arasında, örneğin “insan kaynağının verimli kullanılmaması sorununun çözülmesi için yeni bir yasal düzenleme yapılması” (Tablo-2) gibi önerilerin yer alması, bu tip bulguların ‘düzenlilik denetiminin’ konusu olamayacağına açıkça işaret etmektedir. Bu açıklamalar ışığında; Sayıştay uygunluk denetim raporlarının, Sayıştay Kanununa (md.35/(2)/a) ‘uygun olmadığı’ ifade edilebilir.

3.3. Denetim Raporlarına Göre Oluşacak Mali, Hukuki, Cezai, Siyasi ve İdari Sorumluluk

Sayıştay denetimleri sonucunda bulgunun mahiyetine göre; mali-hukuki, cezai, siyasi ve idari sorumlulukların gereği olarak ilgililer hakkında işlem yapılması olasılığı bulunmaktadır. Bunlardan sadece mali sorumlulukla ilgili işlemler Sayıştay tarafından yerine getirilmekte, diğer sorumluluk türleri için konu ilgili mercie intikal ettirilmektedir.

6085 SK’nun (md.7/(6) ile ilgili olarak) genel gerekçesinde; “Hukuki ve mali sonuç doğuracak olan denetim türü uygunluk denetimi olduğundan bu hususa açıklık kazandırmak üzere maddede, Sayıştay tarafından performans denetimleri sonucunda mali ve hukuki sorumluluk doğuracak bir karar verilemeyeceği açıkça ifade edilmiştir.” (TBMM, 2010b, s.6) açıklamasına yer verilmiştir. Mali ve hukuki sorumluluk konusuna girmeden önce ‘kamu zararı’ kavramına değinilecektir. Sayıştay Kanunu, kamu zararının tanımı konusunda 5018 SK’na atıfta bulunmaktadır ve burada kamu zararı (md.71); “kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.” şeklinde tanımlanmaktadır.

Sayıştay, sorumluların hesap ve işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığı, hukuka aykırı ise kamu zararı doğurup doğurmadığı ve hukuka aykırı mali işlem ile kamu zararı arasında illiyet bağı bulunup bulunmadığı yolunda, 6085 sayılı Kanun’da öngörülen yargılama usullerini izleyerek bir inceleme yaptıktan sonra, her üç koşulun da gerçekleşmesi durumunda kamu zararının hesap sorumlusundan tazminine karar vermektedir (AYM, 27/12/2012 tarihli ve E.: 2012 /102).

Dolayısıyla hukuka aykırı olsa dahi bir işlem veya eylem, ‘kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden’ olmamışsa kamu zararı yoktur, yargılamaya esas rapor düzenlenmez fakat konu, düzenlilik denetim raporuna dahil edilebilir. Benzer

şekilde, ‘kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden’ olduğu iddia edilen bir işlem veya eylemde hukuka aykırılık yoksa yine kamu zararından söz edilemez ve yargılamaya esas rapor düzenlenmemesi gerekmektedir (Akyılmaz, 2011, s.66-67) ve fakat konu, performans denetim raporuna dahil edilebilir.

Kamu zararı, mali süreçte görev alanların temel sorumluluk konusunu oluşturmaktadır ve zararın doğal yaptırımı tazmindir (Bayar, 2008, s.28). Mali sorumluluk; kamu zararına sebebiyet verenlerin tazmin sorumluluğu şeklinde ifade edilebileceği gibi “hazineye veya herhangi bir kişiye verdikleri zararın kendisine ödettilmesi sonucunu doğuran sorumluluk türü” (Üstün vd., 2011, s.381) olarak da tanımlanmaktadır. Bazı kaynaklarda ‘mali sorumluk’, ‘hukuki sorumluluk’ ve ‘mal varlığı sorumluluğu’ kavramlarının birbirlerinin yerine kullanılabilmesi ve geniş anlamıyla “bir kişinin diğer kişiye verdiği zararın, zarar verenin mal varlığına devlet aracılığıyla cebren el konularak tazmin edilmesi” (Gözler, 2016, s.214) şeklinde tanımlanabileceği ifade edilmektedir.

Cezai sorumlulukla ilgili olarak ise Sayıştay denetiminin sonuçları 6085 SK’nun 78. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre “denetim ve incelemeler sırasında suç teşkil eden bir fiile rastlandığı takdirde, dosyanın sorumluların bağlı olduğu kamu idaresine veya suçun niteliğine göre doğrudan soruşturma yapılmak üzere Cumhuriyet savcılığına gönderilmesi” için gereği yapılmaktadır.

Mali, hukuki ve cezai sorumluk dışında, denetimlerin olası diğer sonuçları siyasi ve idari sorumluluklarla ilgilidir. Geniş anlamıyla, “siyasi karar alma yetkisine sahip olan kişilerin, alınan kararlarda ve uygulamalarda ölçülü ve tedbirli bir faaliyet gerçekleştirmesini ve kişilere, kamuoyuna ve parlamentoya karşı hesap verme yükümlülüğünün gereği olarak üstlendikleri sorumluk” (Kılıç, 2016, s.271) siyasi sorumluluk şeklinde tanımlanmaktadır. Siyasi sorumluluk anayasa hukukuyla ilgili ve yasama organıyla yürütme organı arasındaki ilişkiler çerçevesinde ele alındığında “parlamentonun bakanların bakanlık görevine son verebilmesi” şeklinde de tanımlanmaktadır (Güriz, 2016, s.213). Dolayısıyla incelenen konu açısından siyasi sorumluluğun sadece bakanlara ait bir sorumluluk türü olduğu ifade edilebilir. Bakanların sorumluluğu Sayıştay Kanununun 7/(5). maddesinde ele alınmış olup bu sorumluluk Sayıştaya karşı değil, başbakana ve TBMM’ye karşıdır. Zaten konuyla ilgili bir Sayıştay Genel Kurulu Kararındaki “Ancak Sayıştay yargılaması sırasında bakanın sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesi mümkün bulunmaktadır” (Sayıştay, 2007, s.158) ifadelerinden, bakanların siyasi, idari veya cezai sorumluluğunu gerektiren durumlar olduğu takdirde, konunun Sayıştay tarafından ilgili mercilere bildirileceği (Üstün vd., 2011, s.394) anlaşılmaktadır.

Bu noktada VET denetiminin sonuçları ile ‘idari sorumluluk’ arasındaki ilişkinin üzerinde kısaca durmak gerekmektedir. 5018 sayılı Kanun’un bütününe hakim olan anlayış ve sorumluluklar konusunda kurgulanan yapıya dikkat edilirse, bütçe süreci veya tedarik zinciri içinde yer alan kamu görevlilerinin, harcama yetkililerinin ve üst yöneticilerin, kaynakların etkili, ekonomik, verimli (VET) olarak elde edilmesinden ve kullanılmasından sorumlu olmaları, bir tazmin sorumluluğu anlamına gelmese de, idari sorumluluk kapsamında bir karşılığı bulunmaktadır ve bu aktörlerin denetim sonucundaki bulgulara göre ekonomik olmayan, verimsiz ve/veya etkinlikten uzak harcama, faaliyet ve işlemleri için yönetsel anlamda hesap vermeleri gerektiği

anlaşılmaktadır. Bu nedenle performans denetim sonucunda verilen görüş ve önerilerin tavsiye niteliğinde olması ifadesinin, hesap verme kavramının gücünü zayıflatmasına izin verilmemelidir. Burada ‘tavsiye niteliği’ ile kast edilen, düzenlilik denetimleri için idarenin hukuka uygun olmayan bir işlemi hukuka uygun hale getirmesinin zorunda olmasına karşılık performans denetimi ile ilgili bu tip bir zorunluluğun bulunmamasıdır.

14.6.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Sayıştay Genel Kurul Kararında; ‘idari sorumluluk’ 657 sayılı Kanuna atıfta bulunularak ‘Devlet memurlarının, amiri oldukları kuruluş ve hizmet birimlerinde kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenen görevleri zamanında ve eksiksiz olarak yapmaktan ve yaptırmaktan, maiyetindeki memurları yetiştirmekten, hal ve hareketlerini takip ve kontrol etmekten görevli ve sorumlu olduklarına dair yönetsel bir sorumluluk’ şeklinde tanımlanmış ve mali yönetim alanında idari ve mali sorumluluğun ayrı sorumluluk türleri olduğu ifade edilerek ‘...harcama yetkilisinin, malî yönden yaptığı harcamaların mevzuata uygunluğundan, yönetsel yönden ise verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde düzenlenerek görev, yetki ve sorumlulukların ortaya konulduğu, mali sorumluluğun bir tazmin sorumluluğu olmasına karşın, idarî sorumluluğun yönetsel bir sorumluluk’ (Sayıştay , 2007, s.164) olduğu belirtilmiştir.

Mali, hukuki, siyasi ve idari sorumlulukla ilgili bu açıklamalar; 5018 ve 6085 sayılı kanunlardaki sorumluluk hükümlerinin, Sayıştay bulgularının raporlardaki tasnifi açısından taşıdığı önemi göstermek için yapılmıştır. 5018 SK’nun 8. maddesinde kamu görevlilerinin ‘hesap verme sorumluluğu’, 10. maddesinde bakanların, 11. maddesinde üst yöneticilerin, 32. maddesinde ise harcama yetkililerinin sorumlulukları düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemelerin tamamında mali ve idari (cezai ve hatta bakanlar için siyasi) sorumluluklar aynı cümle içerisinde, birlikte ifade edilmiştir. Örneğin 5018 SK’nun 8.maddesi* :

“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.”

şeklinde düzenlenmiştir. Yukarıda bahsi geçen Sayıştay Genel Kurul Kararına göre, bu hüküm içerisindeki VET (kaynakların etkili, ekonomik, verimli elde edilmesi ve kullanılması) ile ilgili sorumluluk idari sorumluluğa, hukuka uygun olarak elde edilmesi ve kullanılması mali ve hukuki sorumluluğa, kötüye kullanılması ise mali sorumlulukla birlikte duruma göre cezai sorumluluğa işaret etmektedir. Dolayısıyla Kanun’da aynı paragraf içinde ifade edilen sorumluluk türlerinin Sayıştay denetçisi tarafından raporlama esnasında dikkatli bir şekilde tasnif edilmesi, raporlara yapılacak işlem ve tutarlılık açısından son derece önemli görülmektedir. Örneğin hukuka aykırı olmayan VET ile ilgili tespit ve eleştirilere ait bulguların performans denetim raporları yerine düzenlilik denetim raporlarında yer alması, idari sorumluluk yerine mali sorumluluk tesis edilip edilmeyeceği konusunda belirsizlik yaratabilmektedir.

* 6085 sayılı Sayıştay Kanununun bu hüküm ile ilgili maddesi; 7/(2). maddesidir.

Kamu idareleri ve kamu görevlilerinin büyük bir bölümü Sayıştay denetim raporlarına karşı aşırı duyarlıdır. Uygulamada kamu zararıyla ilişkili olarak, daha yargılamaya esas rapor hazırlanmadan ve/veya ilam düzenlenmeden, ‘sorumluların savunmalarının alınması aşamasında’ ilgililerin önemli bir çoğunluğunun kamu zararı olarak gösterilen tutarı ödeme yoluna gittiği gözlemlenmiştir. Bu tip ödemeler, sorumluların hatalarını kabul ettiği anlamına gelebileceği gibi üzerinde oluşan çeşitli baskıların tezahürü olarak da yapılabilmektedir. Kimi kamu görevlileri, kamu zararı iddiasıyla kendilerine gönderilen savunmalarda gösterilen tutarları ödeyerek yargılamaya esas rapor hazırlanmasının ve ilam düzenlenmesinin önüne geçeceğini düşünmektedir ve haklıdır. Zira ödeme yapıldığı takdirde, sorumlu olduğu iddia edilen şahıs hakkında, yargılamayla ilgili olarak kayıtlara geçecek resmi bir işlem tesis edilmemektedir.

Duyarlılık kamu zararı ile sınırlı değildir. Sayıştay denetim raporlarının WEB sitesinde yayımlanması ve hatalı, eksik veya hukuka aykırı işlemlerin raporlarda ifade edilmesi, zımni olarak bu hata veya eksikliklerden sorumlu olanların da deşifre edildiği anlamına gelmektedir. Kamuoyunun tamamı bilmese de ilgili kamu idaresi çalışanlarının bir bölümü, Sayıştay raporlarına konu edilen bulguların idarenin hangi birimi, hangi yöneticisi ve hangi sorumluları ile ilgili olduğunu anlayabilmektedir. Sayıştay bulgularının hatalı veya dikkatsiz tasnifi hukuki ve mali bir sonuç doğurmasa bile denetlenen kamu idaresi yöneticisi ve sorumluları, ‘aslında performans denetim raporuna dahil edilip tavsiye niteliğinde olması gereken tespitlerle ilgili olarak’ düzenlilik denetim raporunda yer verilen eleştiriler nedeniyle, haksız bir şekilde, hukuka aykırı işlem yapmış gibi deşifre edilmekte ve bunun idari, psikolojik, sosyal sonuçlarının en az mali ve hukuki sonuçlar kadar ağır olabileceği göz ardı edilmektedir.

Sonuç

2017 yıl sonu itibarıyla, yürürlükteki yedinci yılını tamamlayan Sayıştay Kanununa göre yapılan denetimlerde, uluslararası standart ve uygulamalardan farklı olarak, performans programı kapsamında, performans hedeflerine ulaşmak için sarf edilen kamu varlık ve kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (VET) esaslarına göre kullanılıp kullanılmadığı teknik olarak incelenmemekte ve bunlarla ilgili değerlendirmelere performans denetim raporlarında yer verilmemektedir. Düzenlilik denetim raporlarında ise stratejik plan ve performans hedeflerinden bağımsız olarak yürütülen bazı kamu faaliyetleri ve harcamalarına ait denetim bulgularında, mevzuata aykırı olmayan konularda, ‘sözlük anlamları kullanılarak’ VET unsurlarıyla ilgili çeşitli eleştiri ve öneriler getirilebilmektedir.

Tavsiye niteliğinde olması gereken VET unsurlarına ilişkin bulguların Sayıştay düzenlilik denetim raporlarında yer alması, raporların mali ve hukuki sonuç doğurması ve bağlayıcılığı konusunda tartışma yaratmaktadır. VET bulgularına performans denetim raporlarında hiç yer verilmemesi ise kamuoyunun, performans programları kapsamındaki harcamalarda kaynakların verimli, etkin ve tutumlu olarak elde edilmesi ve kullanılması konularında bilgiden yoksun kalmasına; bakanların siyasi sorumluluğu ve kamu görevlilerinin idari sorumlulukları kapsamında hesap vermesinin engellenmesine yol açmaktadır.

Ayrıca performans denetim raporlarında VET unsurlarına getirilen kısıtlama; denetçinin tespit, analiz, değerlendirme ve önerileri ile gelecekte alınacak kararlarda kamu hizmetlerinin daha ekonomik, daha etkin ve daha verimli bir şekilde sunulması ve

bu yolla harcamalarda tasarruf sağlanarak kamu ekonomisinin küçültülebilmesi fırsatı veya olasılığını daha denetim sürecinin başında yok etmektedir.

Bu çalışmada sorun olarak ifade edilen konuların çözümü için herhangi bir yasal düzenleme yapılmasına ihtiyaç olmadığı değerlendirilmektedir. Tartışmaların kaynağı ve başlangıcı olarak gördüğümüz husus, yasalaşma sürecinde performans denetiminin tanımından ‘yerinelik denetimi’ anlamına geleceği kaygısıyla VET unsurlarının çıkarılması ve bu nedenle, Sayıştay Performans Denetim Rehberinin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk analizlerinin ne şekilde yapılacağı ve değerlendirileceği konularına yer verilmeden hazırlanmasıdır.

Yedi yıllık deneyim, yerinelik ile ilgili kaygıların ne kadar yersiz olduğunu göstermiştir. Dolayısıyla performans denetiminin tanımı ve uygulaması ile ilgili Kanun maddeleri mevcut haliyle kalsa bile, yasal bir engel olmadığı için, Sayıştay Performans Denetim Rehberine VET ile ilgili hususların dahil edilmesinin sorunun çözülmesi ve tüm tartışmaların sona erdirilmesi için yeterli olacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

- Akyel, R. (2015). Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı:23, 1-22
- Akyılmaz, B. (2011). Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu. *İÜHFM C. LXIX*, S.1-2, 61-78
- Apan, A. (2011). ABD ve Türkiye’de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler: Genel Müfettişlik ve Performans Denetimi. *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 471-472 , 9-30
- Aubyn, M., Pina, Á., Garci, F. & Pais, J. (2009). European Economy: Study on the efficiency and effectiveness of public spending on tertiary education, European Commission Economic and Financial Affairs, E. Papers 390
- Avcı, M.A. (2012). Sayıştay’ın Kamu Harcamalarına İlişkin Performans Denetiminin Temelleri. Atatürk Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Avrupa Komisyonu, (2016). AB Genişleme Politikasına İlişkin 2016 Türkiye İlerleme Raporu, Brüksel https://www.ab.gov.tr/files/pub/2016_ilerleme_raporu_tr.pdf, (23.11.2017)
- Balyemez, A.S. (2003). Performansa Dayalı Bütçe Sisteminin Tugay Seviyesindeki Birlik Bütçelerinde Uygulanabilirliği. CBÜ SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Balyemez, A.S. (2016). Türkiye’de Özel Sektör ve Kamu İdareleri İç Kontrol Sistemlerinin Mevzuat Yükümlülükleri Açısından Karşılaştırılması. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 3, Sayı:8, 1-70
- Balyemez, A.S. (2017). Türkiye’de Neoliberal Dönüşüm Kapsamında Yapılan Düzenlemeler Çerçevesinde Kamu İdareleri ve Özel Sektör İşletmelerinin Bağımsız Dış Denetimi. *LAÜ SB Dergisi*, (VIII-I), 92-132
- Bayar, D. (2008). Mali Sorumluluk Nedir. *Maliye Dergisi*. Sayı 154, 12-28

- Crawford, I., Klemm A.& Simpson, H. (2003). Measuring public sector efficiency. *The IFS Green Budget: January 2003*, 105-111, <https://www.ifs.org.uk/budgets/gb2003/gb2003.pdf>, (17.12.2015)
- Daujotaitė, D. (2013). Insights on Risk Assessment in Performance Audit. *Business Systems and Economics*, Vol. 3 (2), 220-232
- Demirbaş, T. (2001). Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara
- Demirbaş, T. & Engin, R. (2016). Sayıştayın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi. *Sayıştay Dergisi*, Sayı:100, 27-60
- Durkal, M.E. & Akbey, F. (2016). Bütçe Hukukunda Bir Tartışma: Sayıştay'ın Performans Denetimleri Yerindelik Denetimi Sayılır mı?. *İÜHF M C. LXXIV*, 7-52
- ECA (European Court of Auditors). (2015). Performance Audit Manual (PAM), Audit Support & Method Unit, http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.PDF, (21.01.2016)
- ECA (European Court of Auditors). (2016). 2015 EU audit in brief : Introducing the 2015 annual reports of the European Court of Auditors, European Union, <http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/auditinbrief-2015/auditinbrief-2015-EN.pdf>, (15.11.2016)
- GAO (United States Government Accountability Office). (2011). Government Auditing Standards: 2011 Revision. <https://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>, (27.05.2017)
- Gözler, K. (2003). İdare Hukuku Cilt 1 , Bursa: Ekin Kitabevi
- Gözler, K. (2016). Hukukun Temel Kavramları. 14. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi
- Groenendijk, N. (2009). EU and OECD Benchmarking and Peer Review Compared, Paper presented at Third EUCE Annual Conference. <http://doc.utwente.nl/71955/1/Groenendijk09eu.pdf>, 13.02.2016
- Güriz, A. (2016). Hukuk Başlangıcı. 17.Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi
- INTOSAI (The International Standards of Supreme Audit Institutions). ISSAI 1. The Lima Declaration <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-1-the-lima-declaration.html>, (14.03.2017)
- INTOSAI. ISSAI 300. Fundamental Principles of Performance Auditing. <http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>, (21.09.2017)
- INTOSAI. ISSAI 3000. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience. https://rikisendurskodun.is/wp-content/uploads/2017/01/ISSAI_3000.pdf, (21.09.2017)
- INTOSAI. ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines –Key Principles. http://psc-intosai.org/data/files/32/07/16/67/DFA07510C0EA0E65CA5818A8/ISSAI_3100_E.pdf, (21.09.2017)

- INTOSAI. (2010). Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions <http://www.intosai.org/uploads/intosaipublikation02112010small.pdf>, (08.10.2017)
- Işın, M. (2011). Yeni Sayıştay Kanunu’nu Yasalaşma Sürecinin; Basında Yer Alan Haberler ve TBMM’de Yapılan Görüşmeler Işığında Değerlendirilmesi, *Dış Denetim Dergisi*, Sayı 3: 167-185
- Kılıç, A. (2016). Siyasi Sorumluluk Kurumunun Hükümet Sistemleri Açısından Değerlendirilmesi. *Uyumsuzluk Mahkemesi Dergisi* . Sayı 8, 269-299.
- Köse, Ö. (2013). Kamu Harcamalarında Etkinlik Arayışı ve Performans Denetiminin Gelişimi. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 48, (2): 32-54
- Lu, M. (2011). Building Performance Audit Control System : The New Trend of Performance Audit of Western Countries. 2011 Fourth International Conference on Business Intelligence and Financial Engineering.
- Mandl, U., Dierx, A. & Ilzkovitz, F. (2008). European Economy: The Effectiveness and Efficiency Of Public Spending. European Commission Economic and Financial Affairs, Economic Papers 301
- Mihaiu, D.M., Opreana, A. & Cristescu, M. (2010). “Efficiency, Effectiveness and Performance of the Public Sector”, Romanian Journal of Economic Forecasting – 4/2010: 132-147
- Nalewaika, A. & Mills, A. (2015). Enhanced Protocols for Triple Bottom Line Results. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 194, 134 – 145
- OIGs (Federal Offices of Inspector General), (2017). Progress Report to the President: Fiscal Year 2015 https://www.ignet.gov/sites/default/files/files/FY15_Progress_Report_to_the_President.pdf, (28.10.2017)
- Önder, Ö. & Türkoğlu, İ. (2012). Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 8, Sayı 17, 197-214
- Özen, A. & Öztornacı, E. (2015). Çeşitli Ülkelerde İç Denetim-Performans Denetimi İlişkisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi*, CBÜ İ.İ.B.F., Cilt:22 Sayı:1, 1-14
- Parlak, M. & Parlak, Z. (2014). Sayıştay Denetçilerinin Denetimle İlgili Algıları, Beklentileri ve Görüşleri Üzerine Bir Anket Çalışması. *Sayıştay Dergisi*, Sayı 92: 5-34
- RAND (Research AND Development). (2009). Performance Audit Handbook Routes to effective evaluation http://www.rand.org/content/dam/rand/pubs/technical_reports/2010/RAND_TR788.pdf, (15.11.2015)
- SAYDER. (2011). Sayıştay Denetçileri Derneği Performans Denetimi ve ‘Kurumsal Performans Denetimi Rehberi’ Hakkında Rapor, Ekim 2011
- SAYDER. (2014). (Sayıştay Denetçileri Derneği WEB Sitesi)

- <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-yeni-sayistay-kanunu-yasalasma-surecinin-basinda-yer-alan-haberler-ve-tbmmde-yapilan-gorusmeler-isiginda-degerlendirilmesi-11-20.pdf>, (17.11.2014)
- Sayıştay, (2007). Sayıştay Genel Kurul Kararı. *Sayıştay Dergisi*, Sayı 66-67, 153-173
- Sayıştay, (2012). 2011 Faaliyet Raporu, Ankara https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/76662805/files/Stratejik%20Planlama/2011_Faaliyet_Raporu.pdf, (30.09.2017)
- Sayıştay, (2017). Milli Eğitim Bakanlığı 2016 Yılı Performans Denetim Raporu. <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12116>, (29.10.2017)
- TBMM, (2005). Madde Gerekçeleri, <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/2/2-0394.pdf>, (05.11.2015)
- TBMM, (2010a). Tutanak Dergisi, 7'nci Birleşim 14 Ekim 2010 Perşembe. https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/6085_Genel_Kurull_Tutanaklar.pdf, (25.08.2017)
- TBMM, (2010b). Madde gerekçeleri https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/6085_Genel_Gerekce.pdf, (05.11.2015)
- TBMM, (2013). TBMM Meclis Haber https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/haber_portal.aciklama?p1=105085, (25.08.2017)
- Tetik, A.T. (2017). Hukuk Devleti İlkesi Bağlamında Takdir Yetkisi ve Yerindelik Denetimi İlişkisi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.25, S.2, 249-276.
- Türedi, H. (2011). Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol. *Balıkesir Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 16: 99-127
- Üstün, Ü.S., Hepaksaz, E., Kılıç, R. & Kuluçlu, E. (2011). Kamu Mali Yönetimi ve Sayıştay Hesap Yargısında Mali Sorumluluk, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.16, S.2, s.379-397.
- Waring, C. & Morgan, S. (2007). Public Sector Performance Auditing in Developing Countries. World Bank, 323-358, <http://siteresources.worldbank.org/PSGLP/Resources/33Performanceauditing.pdf>, (1.1.2017)

EK-A

GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİNİN SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARINDA YER ALAN BULGULARIN TASNİFİ

Tablo-1

Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri	2014				2015				2016			
	Düzenlilik Bulgu Sayısı	Düzenlilik Raporu İçindeki VET Bulgusu	Performans Denetim Rap.		Düzenlilik Bulgu Sayısı	Düzenlilik Raporu İçindeki VET Bulgusu	Performans Denetim Rap.		Düzenlilik Bulgu Sayısı	Düzenlilik Raporu İçindeki VET Bulgusu	Performans Denetim Rap.	
	Adet	Adet	Bulgu Nu.	VAR/YOK	Adet	Adet	Bulgu Nu.	VAR/YOK	Adet	Adet	Bulgu Nu.	VAR/YOK
CUMHURBAŞKANLIĞI	0	0		YOK	0	0		YOK	0	0		YOK
BAŞBAKANLIK	0	0		VAR	0	0		VAR	0	0		YOK
ANAYASA MAHKEMESİ	5	0		VAR	0	0		VAR	0	0		VAR
YARGITAY	3	0		VAR	0	0		VAR	0	0		VAR
DANIŞTAY	3	0		YOK	0	0		VAR	0	0		VAR
HAKİMLER VE SAVCILAR YÜKSEK KURULU	2	0		VAR	0	0		VAR	0	0		VAR
ADALET BAKANLIĞI	3	0		YOK	2	1	Bulgu 1	VAR	2	0		VAR
MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI	1	0		YOK	8	0		YOK	4	0		YOK
İÇİŞLERİ BAKANLIĞI	0	0		VAR	12	0		VAR	13	1	Bulgu 7	VAR
DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI	9	1	Bulgu 1	YOK	9	0		YOK	12	0		YOK
MALİYE BAKANLIĞI	2	0		VAR	19	0		VAR	11	0		VAR
MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI	7	0		VAR	22	1	Bulgu 1 (OAB)	VAR	17	1	Bulgu 5	VAR
SAĞLIK BAKANLIĞI	7	0		VAR	11	1	Bulgu 1 (DS)	VAR	10	2	Bulgu 4, 5	VAR
ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAKANLIĞI	8	0		YOK	11	0		VAR	17	0		VAR
ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI	18	0		VAR	13	0		VAR	21	0		VAR
ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI	0	0		VAR	3	0		VAR	5	0		VAR
KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI	2	0		VAR	2	0		VAR	1	0		VAR
AİLE VE SOSYAL POLİTİKALAR BAKANLIĞI	4	0		VAR	2	0		VAR	1	0		VAR
AVRUPA BİRLİĞİ BAKANLIĞI	3	0		VAR	6	0		VAR	7	0		VAR
BİLİM, SANAYİ VE TEKNOLOJİ BAKANLIĞI	8	0		YOK	6	0		VAR	4	0		VAR
ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI	5	0		VAR	23	0		VAR	19	0		VAR
EKONOMİ BAKANLIĞI	5	0		VAR	11	0		VAR	10	0		VAR
GENÇLİK VE SPOR BAKANLIĞI	0	0		VAR	4	0		VAR	2	0		VAR
GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI	16	3	Bulgu 4,8,11	VAR	30	2	Bulgu 3, 4	VAR	20	3	Bulgu 1, 3, 6	VAR
GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI	5	0		VAR	8	0		VAR	7	0		VAR
KALKINMA BAKANLIĞI	2	1	Bulgu 1	YOK	2	1	Bulgu 2	VAR	2	0		VAR
ORMAN VE SU İŞLERİ BAKANLIĞI	3	0		VAR	10	0		VAR	24	0		VAR
MİLLİ GÜVENLİK KURULU GENEL SEKRETERLİĞİ	0	0		YOK	1	0		YOK	2	0		YOK
MİLLİ İSTİHBARAT TEŞKİLATI MÜSTESARLIĞI	0	0		YOK	1	0		YOK	1	0		YOK
JANDARMA GENEL KOMUTANLIĞI	0	0		YOK	3	0		YOK	2	0		YOK
SAHİL GÜVENLİK KOMUTANLIĞI	0	0		YOK	2	0		YOK	1	0		YOK
EMNİYET GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	9	2	Bulgu 1,6	VAR	14	0		VAR	11	0		VAR
DIYANET İŞLERİ BAŞKANLIĞI	0	0		VAR	0	0		VAR	0	0		VAR
HAZİNE MÜSTESARLIĞI	5	0		VAR	30	0		VAR	18	0		VAR
KAMU DÜZENİ VE GÜVENLİĞİ MÜSTESARLIĞI	0	0		YOK	1	0		YOK	2	0		YOK
TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU BAŞKANLIĞI	2	0		VAR	7	0		VAR	2	0		VAR
AFET VE ACIL DURUM YÖNETİMİ BAŞKANLIĞI	0	0		VAR	1	0		VAR	12	0		VAR
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI	5	0		VAR	11	0		VAR	6	0		VAR
TAPU VE KADASTRO GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	0	0		VAR	5	0		VAR	6	0		VAR
METEOROLOJİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	0	0		VAR	1	0		VAR	1	0		VAR
BASIN-YAYIN VE ENFORMASYON GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	2	0		VAR	0	0		VAR	0	0		VAR
TÜRKİYE HALK SAĞLIĞI KURUMU	3	0		YOK	5	0		VAR	9	0		VAR
TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU	14	0		VAR	3	0		VAR	23	1	Bulgu 8	VAR
TOPLAM	161	7			299	6			305	8		

Sayıştay WEB Sitesinde (<https://www.sayistay.gov.tr/?p=2&CategoryId=103>), (29.10.2017) yer alan denetim raporları incelenerek elde edilmiştir.

* VET= Verimlilik, Etkinlik(Etkinlik), Tutumluluk (Ekonomiklik); DS=Döner Sermaye; OAB=Okul Aile Birliği

** Bulgu adetleri, denetim görüşünün dayanakları ve denetim görüşünü etkilemeyen bulguların toplamı olarak gösterilmiştir.

*** Bulgu adetlerine ilgili kamu idaresi bünyesindeki döner sermaye işletmesi, özel hesaplar, teşvik fonu, devlet konukevi, öğretimevi gibi birimlerin bulguları da eklenmiştir.

Araştırmanın Sonuçları:

1. Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ikinci maddesi uyarınca Stratejik Plan hazırlamak zorunda olmayan kamu idarelerinin Sayıştay tarafından performans denetimi yapılmamakta ve/veya raporlanmamaktadır.

2. İncelenen üç yıllık dönemde Genel Bütçe Kapsamındaki kamu idarelerinin ‘performans denetim’ raporlarının hiçbirinde denetçiler, performans programı dahilinde yapılan kamu harcamalarıyla ilgili olarak, verimlilik, etkinlik, tutumluluk (VET) ile ilgili bir değerlendirme yapmamıştır.

3. Düzenlilik denetim raporlarında performans programından bağımsız olarak gerçekleştirilen kamu harcamaları hakkında denetçiler tarafından; 2014 yılında 7, 2015 yılında 6, 2016 yılında 8 bulguda eleştirilen konular VET ile ilişkilendirilmiştir. Eleştirilen konuların mevzuata aykırılığı konusundaki değerlendirmeler Tablo-2’de (çalışmanın ana fikri ile ilgili yeterli örneklem oluşturduğu için ve çalışmanın hacmiyle ilgili kısıtlar nedeniyle sadece 2016 yılına ait değerlendirmeler) yapılmıştır.

4. Kamu idarelerinin düzenlilik denetim raporlarında ‘hukuka uygunluk’ ile ilgili bulgulardaki tespit ve önerilerle riayet ettiği anlaşılmaktadır zira bir sonraki yılın denetim raporlarında benzer bulgulara rastlanmamıştır. Ancak düzenlilik denetim raporlarında hukuka uygunlukla ilgisi veya mevzuata aykırı olduğu tartışmalı olan VET ile ilgili tespit ve önerilerin takip eden yıllarda da devam edebildiği görülmüştür.

EK-B

Tablo-2

1	<p align="center">2016 YILI İÇİŞLERİ BAKANLIĞI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU BULGU 7 ÖZETİ / İLİGİLİ BÖLÜMÜ</p> <p>... Dolayısıyla, Milli Eğitim Bakanlığının yapım işlerine ilişkin Danışmanlık Hizmet Alımının uygulamada, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasına yönelik sorunlar ortaya çıkardığı görülmüştür..... Sonuç olarak Milli Eğitim Bakanlığı adına danışmanlık firmaları marifetiyle Yatırım İzleme Koordinasyon Başkanlıkları tarafından gerçekleştirilen yapım işlerinde danışmanlık hizmet alımı uygulamasının gözden geçirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.</p> <p>DEĞERLENDİRME*: Denetçi benzer idarelerin uygulamaları arasında kıyaslama (<i>benchmarking</i>) yaparak uygulama farklılıklarını VET unsurları ile ilişkilendirmiştir. Bulguda idarenin mevzuata aykırı bir işleminden bahsedilmemektedir. Tespit, uygunluk denetimi ile alakalı değildir, eleştirilen konu ve getirilen öneri, VET ile ilgili tavsiye niteliğinde olup raporun performans denetimi bölümünde yer alması gerekmektedir.</p>
2	<p align="center">2016 YILI M.E.B. DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU BULGU 5 ÖZETİ / İLİGİLİ BÖLÜMÜ</p> <p>... Milli Eğitim Müdürlükleri bünyesinde görev yapan norm fazlası öğretmenlerden bazı branştaki öğretmenlerin maaş karşılığı ders saatini doldurmadan maaş almalarına rağmen, mevcut ders ve ek ders saatlerine ilişkin karardaki hüküm gereği öğretmenler istekli olmadıklarında kendilerine ders görevi verilemediğinden mevcut insan kaynağının verimli kullanılamaması durumu ortaya çıkmaktadır. Bunun yanında ders görevi verilemeyen öğretmenlerin yerine ücretli, sözleşmeli veya kadrolu öğretmen istihdamına zorunlu kalmakta olup, söz konusu hususun çözümüne yönelik kanuni düzenlemenin yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.</p> <p>DEĞERLENDİRME: Bulguda idarenin hukuka aykırı bir işlemi eleştirilmemektedir. Denetçinin şahsi görüşü ve kişisel yargısıyla vardığı sonuç, uygunluk denetiminin konusu değildir ve idareyi bağlayıcı olmamalıdır. Kaynakların verimli kullanılması ile ilgili öneri, tavsiye niteliğinde olup performans denetim raporunun konusudur ve muhatabı denetlenen İdare değil, (TBMM) yasama organıdır.</p>
3	<p align="center">2016 YILI SAĞLIK BAK. DSİ DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU BULGU 4 ÖZETİ / İLİGİLİ BÖLÜMÜ</p> <p>Sağlık Bakanlığı bünyesinde 2016 yılı sonu itibariyle 33'ü kiralık olmak üzere toplam 4883 ambulans mevcuttur. Ambulansların araç ve hasta kabini bakım onarımı, yedek parça yönetimi, ambulansların elden çıkartılması süreçlerinde il müdürlükleri düzeyinde aşağıda belirtilen sorunlarla karşılaşmakta olup ambulans filosunun etkin bir şekilde yönetilebilmesi için Bakanlık kontrol ve koordinasyonunda bir filo yönetim sisteminin kurulması gerektiği değerlendirilmektedir.</p> <p>DEĞERLENDİRME: Bulguda denetçinin eleştirdiği konuların hiç biri hukuki bir düzenlemeyle ilişkilendirilmemiştir. İdarenin mevcut uygulamasının mevzuata aykırılığı söz konusu değildir. Denetçinin şahsi görüşü ve kişisel yargısıyla vardığı sonuç, uygunluk denetiminin konusu değildir ve idareyi bağlayıcı olmamalıdır. Varlıkların etkin kullanılması ile ilgili öneri, tavsiye niteliğinde olup performans denetim raporunun konusudur.</p>
4	<p align="center">2016 YILI SAĞLIK BAK. DSİ DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU BULGU 5 ÖZETİ / İLİGİLİ BÖLÜMÜ</p> <p>...Dolayısıyla AFAD'ın göstereceği ihtiyaç veya teşkilatı dışında Bakanlık taşra teşkilatında afet birimleri ve Ulusal Medikal Kurtarma Ekipleri (UMKE) ekiplerinin oluşturulması suretiyle olağan durumlarda atıl bekleyen bir kapasite oluşturulmaması gerektiği değerlendirilmektedir.....Dolayısıyla UMKE uzmanlığından olağan durumlarda da istifade edilmesi ve afet ve olağanüstü durumlara özel atıl bir kapasite oluşturulmaması kamu menfaatinidir. Bu suretle küçük çaplı olağanüstü müdahale durumlarda Bakanlık koordinasyonunda, büyük çaplı durumlarda ise AFAD koordinasyonunda bir görev ve yetki çatışması yaşanmadan görevlerin icra edilebileceği değerlendirilmektedir... Bu durumda afet yerine ulaşım ve müdahale için AFAD, uzman medikal müdahale için UMKE, medikal müdahale ve hasta nakli için ise 112 personel ve ambulansının kullanılması verimli bir uygulama olarak görülmemektedir. UMKE ekiplerinin uzmanlığından olağan durumlarda da istifade edilmesi, afet ve olağanüstü durumlara özel atıl bir kapasite oluşturulmaması, amaçlanan uzmanlaşmanın sahada medikal müdahale görevini yürüten 112 acil sağlık hizmeti ekiplerinin bir kısmının 112 UMKE özel birimi – 112 UMKE istasyonu olarak hizmet vermesiyle sağlanabileceği dikkate alınarak UMKE ekiplerinin Acil Sağlık Hizmetleri Yönetmeliğinde yapılacak bir değişiklik ile, 112 ekipleri içinde oluşturulması, önerilir.</p> <p>DEĞERLENDİRME: Uzun bir değerlendirmenin yapıldığı bulgu, dört kısımdan oluşmaktadır. Diğer kısımlarda ifade edilen eleştiriler mevzuata uygunluk kapsamında görülebilse de yukarıda özetlenen kısımda eleştirilen konular ve öneri, burada ifade edilen hususun düzenlilik denetiminin konusu değil, mevzuat değişikliği gerektiren 'verimlilikle ilgili' performans denetimi tavsiyesi niteliğinde olduğuna işaret etmektedir. Zaten aynı eleştiri ve öneriler idarenin 2014 denetim raporunda da benzer ifadelerle yer almaktadır. Eleştirilen konu hukuk kurallarına uygunsuzluk olsaydı İdare uygulamasını hukuka uygun hale getirmek zorunda olacaktı, halbuki öneri tavsiye niteliğinde olmasına rağmen ikinci kez ısrarla uygunluk denetimi kapsamında, düzenlilik denetim raporuna konmuştur.</p>

5	<p>2016 YILI GIDA, TARIM VE HAY. BAK. DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU BULGU 1 ÖZETİ / İLİGİLİ BÖLÜMÜ</p> <p>... Bu nedenle yapılan destek ödemelerinin, ülkenin kalkınma planları ve programları çerçevesinde, kamu kaynaklarının verimli etkili ve tutumlu kullanılmasını sağlamak üzere yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda tarımsal destekleme etki analizlerinin yapılarak veri tabanı oluşturulması, sağlanan bilimsel veriler ışığında karar destek mekanizmaları kurularak tarım politika süreçlerinin kısa orta ve uzun vadede takip, analiz ve raporlanmasının sağlanması, desteklerin verim ve kaliteyi teşvik ediciliği şekilde tarım alt sektörleri bazında dağılımının yapılması, tarım politikalarının amaçlarına ulaşması, tarımın yapısal problemlerinin çözümüne katkıda bulunması ve sürdürülebilir tarımın sağlanabilmesi için gereken çalışmalarının yapılarak idari ve kontrol sisteminin hayata geçirilmesinin gerekli olduğu değerlendirilmektedir.</p> <p>DEĞERLENDİRME: Bulguda eleştirilen konu, İdarenin bir işlem veya faaliyetinin mevzuata aykırı şekilde yürütülmesi değildir. Denetçinin mevzuatın genel hükümlerini dayanak göstererek eksiklik olarak belirttiği hususun tafelsi için önerdiği çözüm, uygunluk denetiminin değil, performans denetiminin konusudur. Bulguda sayılan faaliyetlerinin iyileştirilmesi, performansın artırılması yönündeki tavsiyeler karşısında idarenin bürokrat ve teknokratlarının farklı düşünceleri veya çözüm stratejileri bulunması doğaldır.</p>
6	<p>2016 YILI GIDA, TARIM VE HAY. BAK. DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU BULGU 3 ÖZETİ / İLİGİLİ BÖLÜMÜ</p> <p>... Bu nedenle söz konusu kredilerin geri dönüşlerine ilişkin uygulama ve kontrollerin etkin, verimli ve kurumlar arası koordineli şekilde yapılabilmesi için manuel sistem yerine tüm bu ihtiyaçları karşılayabilecek ve raporlama sağlayacak bir yazılım sisteminin kısa zamanda kurularak hayata geçirilmesi muaccel hale gelen kamu alacaklarının tahsili ve bütçeye kaydı açısından büyük önem arz ettiği düşünülmektedir.</p> <p>DEĞERLENDİRME: Denetçinin önerdiği husus mevzuata aykırı bir uygulamanın mevzuata uygun hale getirilmesiyle alakalı değildir. Yazılım sisteminin hayata geçirilmesinin etkinlik ve verimliliği arttıracığına dair öneri, rasyonel görünse de denetçinin şahsi fikirleriyle ulaştığı bir yargıdır ve düzenlilik denetim raporunun değil, performans denetimi raporunun konusudur.</p>
7	<p>2016 YILI GIDA, TARIM VE HAY. BAK. DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU BULGU 6 ÖZETİ / İLİGİLİ BÖLÜMÜ</p> <p>... DSİ, Karayolları gibi yatırımcı kuruluşlar ile Toplulaştırma çalışmalarını yürüten TRGM arasında her seviyede gerekli koordinasyonun sağlanarak risk yaratan unsurların ortadan kaldırılması suretiyle işlerin belli bir planlama içerisinde yürütülmesinin kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından büyük önem arz ettiği değerlendirilmiştir.</p> <p>DEĞERLENDİRME: Denetçinin eleştirdiği konu mevzuata aykırı bir işlemle ilgili değil, VET unsurlarıyla alakalıdır. Çözüm önerisi olarak belirtilen hususlar da aynı şekilde, mevzuata aykırı bir işlemin mevzuata uygun hale getirilmesi için yapılması gerekenleri değil, verimlilik ve etkinliği arttırmak için yapılması gerekenleri içermektedir.</p>
8	<p>2016 YILI KAMU HASTANELERİ K. DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU BULGU 8 ÖZETİ / İLİGİLİ BÖLÜMÜ</p> <p>... İhalelerin sağlık tesisleri tarafından yapılmasının yarattığı bir diğer olumsuzluk ise uzman personel tarafından hazırlanmayan ihale dokümanlarının hata barındırma ve alım sürecini geciktirme riskidir... Yukarıda sayılan risklerin ortadan kaldırılması için, özellikli bazı mal ve hizmet alımları dışında, sağlık tesislerinin ihtiyaçları doğrultusunda, mal ve hizmet alımlarının genel sekreterlikler bünyesinde yapılması hem alımların yüksek miktarda olması nedeniyle daha uygun fiyatla gerçekleşmesini, hem gereksiz ilan gideri yapılmasının önüne geçilmesini ve hem de alım sürecinin daha hızlı sonuçlanmasını sağlayacaktır.</p> <p>DEĞERLENDİRME: İdarenin uygulamasıyla ilgili olarak, denetçinin eleştirdiği hususları yasaklayan hukuki bir düzenleme yoktur, aksine uygulamanın pratik faydaları bile bulunmaktadır. Sakınca olarak ifade edilen hususlar denetçinin şahsi görüşlerini yansıtmaktadır. Uygulamanın denetçinin önerdiği şekle dönüşmesi halinde alımların daha uygun fiyatla gerçekleşmesi veya daha hızlı sonuçlanacağı öngörüsü pekala yanıltıcı olabilir veya öneriye uyulduğu takdirde verimlilikle ilgili olarak, ihale sürecindeki farklı dinamikler nedeniyle, denetçinin düşünemediği sakıncalar oluşabilir. İlan giderinin ise iki kamu idaresi arasındaki bir kaynak transferinden ibaret olduğu göz ardı edilmiştir. Dolayısıyla bulgunun, idareyi bağlayıcı nitelikte, raporun düzenlilik denetimi bölümüne değil, 'ekonomiklik' ile ilgili olarak, tavsiye niteliğindeki performans denetimi bölümüne konması gerekir.</p>

Sayıştay WEB Sitesinde (<https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=103>) 2017 yıl sonu itibarıyla yer alan denetim raporları incelenerek elde edilmiştir.

* Bulgu özetinin altında, '**DEĞERLENDİRME**' başlığı ile yapılan açıklamalar makale yazarının görüşlerini ifade etmektedir.

A Discussion on the Implementation and Consequences of the Turkish Court of Accounts' Performance Audits

Ahmet Sinan BALYEMEZ

Antalya AKEV University
Faculty of Economics and Administrative Sciences
Antalya, Turkey
orcid.org/0000-0002-7052-2993
a.balyemez@akev.edu.tr

Extensive Summary

Introduction

In the past three decades, with the widespread acceptance of neoliberal policies on the international scene and, in connection with this, with the prevailing of new public management understanding, performance auditing has been at the forefront of the efforts to modernize public administrations.

In international practice, we can list the reasons why performance auditing has become so popular today; to help reduce the public economy by saving public expenditures, to enable more efficient and more effective use of public assets and resources and to contribute to transparency and accountability gains.

Therefore, in this new understanding, the function of auditing has expanded beyond investigating and reporting of legislative appropriateness of past transactions, activities and expenditures to advising to public administrators, political authorities and legislative bodies about how decisions should be taken in the future.

Parallel to these developments, the first concrete initiative that enabled the implementation of performance audit in the Turkish public administration took place in 1996. With an article added to the Turkish Court of Accounts Law No. 832 (abolished now), the Turkish Court of Accounts (TCA) was authorized to examine institutions and organizations in terms of using public resources economically, efficiently and effectively.

During the period of fourteen years until the adoption of the Law on the Court of Accounts numbered 6085 in 2010, despite a number of shortcomings, public administrations were audited limitedly within the scope of the 'economy, efficiency and effectiveness' (3e) concepts in the performance audits conducted by the TCA, and audit results were shared with the public.

However, due to developments in and after 2010, the performance audit practice in Turkey was rapidly moved away from the examples used widely in the international arena. Accordingly, the subject has become controversial in some respects in terms of existing legal regulations, practices and consequences of the performance audit.

Methodology

As a method of research, all three-year audit reports (129 reports and 765 findings) of general budget administrations for the period of 2014-2016 published on

the website of the TCA have been examined and the concepts of 'economy, efficiency and effectiveness' have been searched with the *office word program* in the audit report texts. The relevance of these words to the elements of *3e* within the scope of performance audit according to international definitions has been researched, and it has been determined in which part of (regularity audit report or performance audit report) the reports these concepts (*3e*) are included. According to the results obtained from here and to the generally accepted auditing standards, normative evaluations and comments have been made.

As a result of examining the audit reports of the public administrations within the scope of the General Budget for the years 2014, 2015 and 2016, it has been shown in Table-1 that evaluations related to *3e* have been made in the findings under the regularity audit. Summaries of the auditor evaluations of these findings about *3e* in regularity audit reports and our comments on these are shown in Table-2. On the other hand, none of the performance audit reports of the three-year period examined had a technical analysis, identification and evaluation of *3e*.

Findings

According to the results of research and examinations, our determinations on the current situation regarding performance audit of public administrations in Turkey are;

- According to Laws 5018 and 6085, auditing should be carried out in accordance with international standards. According to international standards, processes such as inspection, review, analysis, identification, evaluation and reporting related to *3e* are in the scope of performance audit.

- TCA Law was amended while discussing in Parliament in 2010. The Law Proposal text was amended and the part related to *3e* was removed from the definition of performance audit. This amendment was made by the members of the ruling party in political terms and consent, not based on scientific principles, and the amendment was not endorsed by the vast majority of the Turkish Court of Auditors.

- According to the Guidelines prepared in parallel with the said amendment, the Court of Auditors' performance audits still do not take any action related to *3e*. This situation is criticized in 'Progress Reports Prepared by the European Commission about Turkey' and in academic papers.

- Hampering or preventing evaluation of *3e* in performance audit reports means limiting the duty areas of TCA auditors. According to the current practice, as a result of performance audit, auditors are not able to evaluate and report on these subjects; economical selection and use of inputs required to achieve performance targets, to carry out efficiency analysis of methods, activities or processes used to achieve performance goals, effectiveness evaluation of the degree of achievement of performance targets.

- TCA is in charge and responsible for the evaluation and report of *3e*, according to some other items currently in force in Laws 5018 and 6085.

- With the 'Auditing Regulation of the TCA' in 2011, a new type of audit was introduced by using the name of 'effectiveness, efficiency and economy audit' which is not included in the Act with the exception of 'regularity audit' and 'performance audit', however, it is not implemented.

- According to the implementation in 2014 and the following years, it is seen that some of the evaluations have been made using the dictionary meanings of these concepts, rather than being based on technical and scientific analyzes related to *3e* in the section on 'regularity audit' of TCA reports of public administrations. This situation leads to a kind of conceptual confusion regarding the classification of the TCA audit findings.

- According to the TCA Law, performance audits do not create financial and legal responsibility. Accordingly, if assessments related to *3e* are included in the performance audit section of the reports, financial and legal responsibility will not arise. Otherwise, it can create controversy.

- The TCA performance audits are not conducted in public administrations which are not obliged to prepare a strategic plan. Pursuant to article 2 of the 'Regulation on Procedures and Principles on Strategic Planning in Public Administrations', the public administrations which are not obliged to prepare a strategic plan is not (performance) audited and/or reported by TCA.

- In the 'Performance Audit Guide for Public Internal Auditors', which entered into force in 2016, the performance audit was made in accordance with international standards. Thus, 12 years after the enforcement of the Law No. 5018, the review, evaluation and reporting processes within the scope of *3e* allowed in internal audits in accordance with international standards and examples. Accordingly, performance audit in terms of 'external audit' and 'internal audit' has different meanings in Turkish financial legislation.

- As shown in Table-1, about public expenditures carried out independently of the performance program in the regularity audit reports; 8 findings in 2016, 6 in 2015 and 7 findings in 2014, criticized topics were associated with *3e* by the TCA auditors. Our evaluations on the compliance with legislation of the criticized issues are made in Table-2.

- It is understood that the public administrations comply with the findings and recommendations regarding the 'compliance with the law' in the regularity audit reports. Because no similar findings were found in the audit reports of the following year. However, in the regularity audit reports, it has been seen that the determinations and proposals related to *3e*, which are controversial or irrelevant to the 'compliance with the law', can continue in the following years.

Discussion

The discussion in this study is carried out under three headings. The first is the relationship between 'performance audit' and 'review of expediency'. The other is related to the sorting of the audit findings of the TCA, ie to which of the findings should be included in the performance audit reports, which should be included in the regularity audit reports. The latter is related to the financial, legal, criminal, administrative and political responsibilities arising from the consequences of the TCA audit reports.

Of course, it is unthinkable that the TCA auditors had a lack of knowledge that the *3e*-related subjects were related to the performance audit. Therefore, to include audit findings about *3e* on the 'regularity audit' section of the reports instead of the 'performance audit' section, it is necessary to evaluate that it as an interim solution from

helplessness which is found to compensate the situation arising from the distortions made by politicians in the Law Proposal prepared by technocrats and bureaucrats.

In 2010, two important successive legislative actions took place: the September 12 Constitutional Amendment and the Turkish Court of Accounts Act, which entered into force on December 19. In the Constitutional amendment, the phrase “*Judicial power is limited to the review of the legality of administrative actions and acts, and in no case may it be used as a review of expediency*” was added to Article 125. Following this development, the Turkish Court of Accounts Law Proposal was started to be discussed in Parliament and accepted on 3 December. Perhaps, depending on whether the topic is so hot and on the agenda, the section related to 3e concepts was removed from the definition of performance audit in the Law Proposal for the reason that it means ‘review of expediency’.

But, in the case filed by the opposition party, the decision of the Constitutional Court is expressed as follows; “*Reporting to the Parliament that the public resources are being used effectively, economically and efficiently, as a requirement of international auditing standards of the TCA Auditors, can not be described as a review of expediency*”.

However, the decision of the Constitutional Court has not changed the willingness of the political authority to ‘prevent evaluation of whether public resources are used effectively, economically and efficiently’ and in practice, since the two articles which were not brought to the Constitutional Court remain in force, auditors can not review, analyze and evaluate the concepts of 3e within the scope of ‘performance audit’ from the day the new Law enters into force.

Conclusion

As of the end of 2017, differently from international standards and implementations, audits carried out according to the TCA Law, which has completed the seventh year in force, the public assets and resources used to achieve performance targets within the scope of the performance program are not being examined technically as to whether they are used according to the 3e basis, and evaluations related to them are not included in performance audit reports.

On the other hand, in the regularity audit reports, various criticisms and suggestions related to the elements of 3e can be brought up by using ‘lexicon meanings’ in matters not contrary to the legislation about audit findings of some public activities and expenditures carried out independently of strategic plans and performance targets. The inclusion of findings on elements 3e, which should be advisable, in TCA regularity audit reports creates debate about the financial and legal consequences of the reports and their binding.

The fact that the 3e findings are not included in the performance audit reports leads to the lack of knowledge in the public opinion about economically, efficiently and effectively acquisition and use of public resources in the scope of the performance programs. Thus, ministers’ political responsibilities and public officials’ accountability under administrative responsibilities are also hindered.

In addition, thanks to auditor's findings, determinations, analysis, evaluations and proposals, decisions to be made in the future could have made public services more economical, more efficient and more effective. But the restriction on 3e elements in

performance audit reports eliminates the opportunity or possibility of reducing the size of the public sector by providing savings in expenditures, at the beginning of the audit period.

It is evaluated that there is no need to make any legal arrangements for the solution of the issues expressed as problems in this study. What we see as the source and the beginning of discussions is the removal of *3e* concepts from the definition of 'performance audit' in the Act by politicians during the legislative process with the concern that the performance audit will have the meaning of 'review of expediency', and for this reason, the TCA Performance Audit Guide has been prepared without mentioning how to conduct and evaluate economy, efficiency and effectiveness analyzes.

The seven-year experience has shown how unfounded and baseless concerns are about 'review of expediency'. Therefore, even though the provisions of the Law on the definition and application of performance audit remains current, as there is no legal obstacle, it is believed that the adding of *3e*-related subjects into the TCA Performance Audit Guideline will be sufficient to resolve the trouble and end all discussions.