

# Denetim Platform Bülteni

Temmuz - Eylül 2018 | Sayı 2



MBB DENETİM PLATFORMU  
ÇALIŞTAYI İÇİN TOPLANDI S: 3



ULUSLARARASI DENETİM  
STANDARTLARI  
İLE BELEDİYELER S: 6



DENETİME DAİR...  
EĞİLİMLER... S: 10



PERFORMANS  
DENETİMİNE  
BAKIŞ S: 13

validation  
process  
team  
work  
true  
**AUDIT**  
project  
analysis  
risk  
planning  
control



QUALITY  
**AUDIT**  
VALIDATION EVALUATION  
METHODS INSPECTION

## Editörden...

MBB Denetim Platformu ikinci bültenini size sunmaktan mutluluk duyuyoruz. İlk sayımızda bu platformun denetim ve müfettişlik kapsamında genel olarak belediyelerin karşılaştığı sorunlara çözüm üretmeye çalışacağımızdan bahsetmiştik.

Bunun ilk adımı olarak 2. Denetim Platformu toplantısını çalıştay olarak düzenledik. Bu çalıştayda 5 komisyon oluşturduk ve her komisyondan çıkan önerileri raporlaştırıp üçüncü bültene yetiştirmek için üzere çalışmalarımız devam ediyor.

Bu sayımızda 3 tane birbirinden değerli makaleye yer verdik. Gerek çalıştayda gerekse bültenin hazırlanmasında emeği geçen tüm paydaşlara teşekkür ediyoruz.

Bülten ile ilgili eleştiri, öneri ve bir sonraki bültende yer almasını istediğiniz makale veya yazılarınızı salih.dogenci@marmara.org.tr adresine gönderebilirsiniz.

Keyifli okumalar dileriz.

Editör  
Salih Döğenci  
MBB İştirak Şirketi Müdürü

Bu bülten yılda 4 adet yayınlanmak üzere Marmara Belediyeler Birliği Denetim Platformu tarafından hazırlanmıştır.

### KÜNYE

**Genel Yayın Yönetmeni** | M. Cemil Arslan

**Editör** | Salih Döğenci

### **Katkıda Bulunanlar**

Sabri Çakıroğlu, İBB İç Denetim Birim Başkanı

Dr. Kenan Kılıç, Şişli Belediyesi İç Denetim Birimi Başkanı

Ali Fatih Uysal, İstanbul Büyükşehir Belediyesi, İç Denetçi & Şehir Plancısı & Gayrimenkul Değerleme Uzmanı

Metin Kalyoncu, İç Denetçi/ CIA, CICIP, CCSA, CGAP Kocaeli BB İSU Genel Müdürlüğü

Av. Gamze Demirel, Marmara Belediyeler Birliği,

Mustafa Kabil, Marmara Belediyeler Birliği

Sayı | 2, 2018

# MBB DENETİM PLATFORMU ÇALIŞTAY İÇİN TOPLANDI



MBB Denetim Platformu ikinci toplantısı teftiş kurulu, müfettiş ve iç denetçilerin yoğun katılımıyla 25 Nisan 2018 tarihinde çalıştay formatında İstanbul'da gerçekleştirildi.

Denetimle ilgili hususlarda belediyelerin yaşadıkları sorunların ve bunlara ilişkin çözüm önerilerinin 5 farklı komisyon tarafından ele alındığı bu çalıştay paydaşlar açısından oldukça verimli geçti. Çalıştayda komisyonlarca tespit edilen hususlar şu şekilde:

## 1- DENETİMİN YAPILANDIRILMASI KOMİSYONU (REHBER VE METEODOLOJİ)

- Ortak denetim rehberinin oluşturulması
- Özellikle belediye teftiş kurulu birimleri için; Büyükşehir, bağlı idare, il, ilçe ve iştirakler için asgari ortak standartların belirlenmesi
- İçişleri Bakanlığınca belediyelerden katılacak müfettiş ve iç denetçilerden oluşan komisyon marifetiyle her yıl rehberlerin yenilenmesi
- İyi uygulama örneklerinin yayımlanması
- Kurumların birim bazında (mali hizmetler, imar, emlak-istimlak vb.) rehber kitaplarının hazırlanarak web sitelerinde yayımlanması (birimlerin teftişe hazır hale getirilmesi)

- İçişleri Bakanlığınca belediyelerin yetkili olduğu nüfus, personel sayısı, bütçe büyüklüğü, istihdam edilen müfettiş ve iç denetçi sayısı vb. kriterler gözetilerek denetim raporu norm sayıları belirlenmeli.
- Başkan/üst yönetici inisiyatifi azaltılmalı
- Her yıl zorunlu denetim yapılması sağlanmalı
- Aksi durumlar mali yaptırıma tabi tutulmalı
- Böylece teftiş ve iç denetimin etkinliği artırılmalı
- Uluslararası Denetim Standartlarının takibi ve mevzuatımıza uygunluğunun devamlılığının sağlanması

## 2- DENETİMİN YAPILANDIRILMASI KOMİSYONU (İLKELER VE MEVZUAT)

“Denetim ve rehberlik hizmetleri” adı altında çerçeve kanun yapılması

**Amaç:** Türk kamu yönetimi sistemi içerisindeki denetim ve rehberliğe ilişkin hizmetlerin daha verimli, şeffaf, etkin ve katılımcı yapılması

**Kapsam:** Bu kanun merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumların denetim ve rehberlik hizmetlerini kapsar.

## İlkeler:

- “Denetim ve rehberlik kurulu olarak özerk bir kurulun kurulması (denetim ile ilgili koordinasyonun sağlanması)
- Kanun kapsamındaki idarelerde denetim, teftiş ve rehberlik birimlerinin oluşturulması
- Denetim ve raporlama standartlarının belirlenmesi, denetim ve rehberlik kurulunca yerine getirilmesi
- Denetim elemanlarının yetkinliklerinin artırılmasına yönelik çalışmaların yapılması
- Denetim hizmetleri sınıfının oluşturulması
- Denetim elemanlarının mesleki güvencesinin sağlanması
- Denetim hizmetlerinde bağımsızlık, tarafsızlık ve şeffaflığın sağlanması

## 3- DENETİMİN YAPILANDIRILMASI KOMİSYONU (ORGANİZASYONEL ALTYAPI – MERKEZ VE YEREL)

- Yerel düzeyde denetim elemanlarına ait havuz oluşturularak bölgesel yapılanmanın yanı sıra bir çatı altında istihdamının gerçekleştirilmesi.
- Denetim raporlarının denetim komitesine sunulması (Denetim komitesinin bölgesel yapılanma içerisinde yer alması)
- Denetim komitesi tarafından raporların değerlendirilmesi.
- Bölgesel yapılanmada yer alan denetim elemanlarının uzmanlık alanına göre (eğitim ve sertifika) görevlendirilmesi.
- Koordinasyon kurulunun bağımsızlığının teminat altına alınması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)'nın Devlet Denetleme Kurulu bünyesinde yer alması
- Tüm denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığının sağlanması, üst yönetici kavramının yeniden ele alınması.
- Başta bilgi güvenliği olmak üzere diğer alanlarda da iyi uygulamalar havuzu oluşturularak MBB bünyesindeki belediyeler ile paylaşılması.
- Kalkınma planının takibi ve izlenmesine yönelik bölgesel yapılanma ile denetim kurulları oluşturularak merkez, taşra, büyükşehir belediyesi, ilçe belediyesi ve üniversite ayrımının ortadan kaldırılması.
- Denetimde uzmanlaşmanın teşvik edilmesi ve denetimlerde standardizasyonun sağlanması.

## 4- EĞİTİM VE SERTİFİKASYON KOMİSYONU

1-Denetim elemanlarının ulaşabileceği güncel mevzuat ağının oluşturulması.

- Kazancı Hukuk ve UYAP sistemleri incelendiğinde, bunların ücretli olması ve belediye bütçelerini zorladığı gözlemlenmiştir. Bu noktada Belediye bütçelerini zorlamayacak şekilde bir ağ sistemi oluşturulması gerekmektedir. Bu sisteme tüm denetim elemanlarının kolaylıkla ulaşabilmesi ve Marmara Belediyeler Birliği'nin kendi sitesinde bu işlemin gerçekleşmesi talep edilmektedir. Kurgusal olarak her denetim elemanına bir kullanıcı adı ve şifre verilerek, bu sistem üzerinden güncel mevzuata, soruşturma raporlarına, iç denetim örneklerine vb. kolaylıkla ulaşabilmesi ve bu gerçekleşirken gizlilik ilkesinin ihlal edilmemesine dikkat edilmelidir.

2-Denetim elemanlarına belirli periyotlarla güncel mevzuat ve güncel uygulama örneklerini de içeren eğitimler düzenlenmesi ve konunun uzmanlarından gerekli bilgilendirmenin sağlanması.

- Koşullar değiştikçe mevzuat değişmekte mevzuat değiştikçe uygulamaların değişmesi gerekmektedir. Doğru uygulamaların yapılması açısından güncel mevzuat eğitimi tüm denetim elemanları için zorunlu bir ihtiyaç olmaktadır.

3-Denetim elemanlarının tecrübe paylaşımına yönelik eğitici nitelikte toplantılar düzenlenmesi.

4-Yeni göreve başlayan denetim elemanlarına yönelik uzun vadeli yerel yönetimleri tanıtıcı ve görevlerini tanıtıcı eğitim seminerlerinin düzenlenmesi.

- Yerel yönetimler ayrı bir uzmanlık gerektiren birimlerden oluşmaktadır. Bu birimleri yeri geldiğinde denetleyecek olan iç denetçilerin yeri geldiğinde de süreç sonucu çıkmış olan sorunları soruşturacak olan müfettişlerin donanımlarını arttırmak gerekmektedir. Bu sebeple minimum 3ay-6ay şeklinde uzun sürece yayılan bir programla konunun uzmanlarından, tecrübeli iç denetçilerden, tecrübeli müfettişlerden, mülkiye müfettişlerinden ve Sayıştay denetçilerinden tecrübe ve bilgi aktarımına yönelik eğitim programlarının oluşturulması önemlilik arz etmektedir.

## 5-TÜRKİYE GENELİNDE YAPILACAK OLAN EĞİTİMLER KONUSUNDA BİLGİ PAYLAŞIMININ SAĞLANMASI.

- Gerek Marmara Belediyeler Birliği gerek Türkiye Belediyeler Birliği ve Türkiye genelinde birlik oluşturmuş olan kurumların yapacak oldukları seminer ve eğitimlerden haberdar olunması adına gerekli bilgi akışının sağlanması.

6-Bilgi teknolojilerinin kullanılması konusunda, soruşturma ve denetimlerde etkililik sağlayacak bilgilerin asgari düzeyde eğitim programı oluşturularak verilmesi.

- Teknolojinin gelişmesi denetim elemanlarının teknolojiye uyumlu hale gelmesini gerektirmektedir. Bilgi teknoloji suçlarının giderek artması da yeni sorunları gündeme getirmiştir. Hem sorunlara karşı çözüm yolu üretebilme hem denetim elemanlarının teknolojiye uyumlu hale ge-

tirilmesinde eğitim seminerlerinin hazırlanması önemlilik arz etmektedir.

7-Yeni göreve başlayan denetim elamanlarının (müfettiş yardımcıları, iç denetçiler) yetiştirilmesi hususunda çerçeve yönetmelik çıkarılması için gerekli çalışmalar yapılması.

- Denetim elemanlarının yetiştirilmesi hususunda her belediye farklı bir sistem izlemektedir. Bu durum yetiştirilme noktasında farklı uygulamalara sebep olmaktadır. Farklı uygulamalar da beraberince çeşitli sorunlar yaratmaktadır. Bu sorunların üstesinden gelmek adına geneli kapsayacak şekilde bir yetiştirilme programı oluşturulmalı ve bu program da çerçeve yönetmeliğin yönlendirdiği şekilde olmalıdır.

8-Denetim elemanlarına denetim ve soruşturmanın nasıl yapılacağına ilişkin standart bir eğitim verilmesi.

9-İç denetçi ve müfettişlerin vizyonlarını geliştirmek adına gerek dil eğitimi gerekse yurtdışında diğer yerel yönetimleri tanımak adına gönderilmesi.

- Belediyelere yol gösterici olan denetim elemanlarının her anlamda kendilerini geliştirmesi yerel yönetimleri bir adım ileriye taşıması adına önem arz etmektedir. Bu noktada yurtdışında denetimin nasıl gerçekleştiğinin gözlemlenmesi de yerel yönetimleri geliştirmek ve güçlendirmek adına önemlidir. Bu nedenle yurtdışı eğitim programı çerçevesinde denetim elemanlarının yurtdışındaki yerel yönetimlere gönderilmesi ve gerekli dil eğitimini almaları sağlanmalıdır.

## Proje Komisyonu

1- Teknik destek

- MBB tarafından odak nokta görevlendirilmesi (proje grubu)
- 31-12 2018'e kadar proje döngüsü eğitimi verilmesi
- İBB Dış İlişkiler Müdürlüğü/AB Müdürlüğü Teknik Destek

2- Paydaşların belirlenmesi

- MBB
- Denetim Dernekleri (Kidder, Müfder vs)
- Tide
- Üniversiteler
- Bu kurumlarla iletişime geçilerek taleplerin teyit edilmesi

3- Proje çağruları/Finansman

- AB projeleri (dış finansman)
- TBB, Kalkınma Ajansları (iç finansman)
- STK'lar

4- Proje Konu Başlıkları

- İletişim (network geliştirme ve farkındalık oluşturma faaliyetleri)
- Denetim uygulamalarının kalitesi (eğitim, metodolojinin güçlendirilmesi)
- Koordinasyon (iç ve dış denetim-Sayıştay/Mülkiye teftiş kurulu başkanlığı)
- Tarafsızlık ve bağımsızlığın güçlendirilmesi (denetim komitelerinin oluşturulması)
- AB ülkelerindeki uygulamalar/eşleştirme (Twinning)



# ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE BELEDİYELERİN DENETİMİNDE EŞGÜDÜM



## ÖZET

Belediyelerin denetimi; özü, kapsamı, yerel ve ulusal düzeydeki değeri açısından sahip olduğu farklılıklar itibarıyla diğer alanlardaki denetimlerden daha da zorlaşmaktadır. Vatandaşa en yakın kamu hizmet birimleri olarak günlük yaşamı doğrudan etkileyen belediyelerin etkili bir şekilde denetimine imkan sağlayacak şekilde belediyelerin denetim sisteminin geliştirilmesiyle birlikte vatandaşların yaşam kalitesi daha da iyileştirilebilecektir. Bu kapsamda belediyelerin denetim sisteminin etkililiğini arttırmak açısından iç denetçiler ve dış denetçiler arasındaki eşgüdüm en önemli unsur olarak öne çıkmaktadır. Keza uyulması gerekli olan “Uluslararası Denetim Standartları” ve ulusal mevzuatımızda iç ve dış denetim arasındaki koordinasyon ve işbirliğinin önemine vurgu yapılmaktadır. Bu çalışmada tavsiye edilen öneriler doğrultusunda belediyelerin denetiminde eşgüdümün artırılması sayesinde belediyelerimizdeki iyi yönetim desteklenerek, daha etkili ve verimli denetimlerin gerçekleştirileceği değerlendirilmektedir.

## 1. GİRİŞ

Bütünüyle yeni bir anlayış çerçevesinde çağdaş gelişmelere uygun olarak kamu yönetim sistemimizde köklü bir değişim getiren 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile

birlikte; katılımcılık, hesap verebilirlik, saydamlık, açıklık, stratejik yönetim, risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim, performans esaslı bütçeleme, performans yönetimi gibi temel kavramlar kamuda hayata geçirilmiştir. Bu kapsamda düzenlenen 5393 sayılı “Belediye Kanunu” ile belediyelerdeki iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, mali ve performans denetimini kapsayacak şekilde iç denetçiler tarafından iç denetimin ve Sayıştay tarafından dış denetimin 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” hükümlerine göre yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Ulusal mevzuatımızda da yer aldığı üzere, iç denetçiler ve dış denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetimlerde uyulması gerekli olan genel kabul görmüş “Uluslararası Denetim Standartları” incelenecek olduğunda; iç ve dış denetim arasındaki eşgüdümün önemi ve gerekliliğine özel bir vurgu yapıldığı görülmektedir. Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) tarafından iç denetçiler ile koordinasyon ve işbirliği çerçevesinde uygulamada genel olarak öncelikle “(Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları) ISSAI 1610 - İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması”, “(INTOSAI İyi Yönetim Rehberleri) INTOSAI GOV 9140 - Kamu Sektöründe İç Denetimin Bağımsızlığı” ve “INTOSAI GOV 9150 - Kamu Sektöründe Yüksek Denetim Kurumları ile İç Denetçiler Arasında Koordinasyon ve İşbirliği” standart ve rehberleri dikkate alınmaktadır. Hem Sayıştaylar

hem de iç denetçiler açısından denetimlerdeki bağımsızlık ve tarafsızlık esas unsur olduğundan; “ISSAI 1610”, “(Uluslararası Denetim Standartları) ISA 610 - İç Denetçilerin Çalışmalarını Kullanma” ve “INTOSAI GOV 9140” gereğince, Sayıştaylar açısından koordinasyon ve işbirliği ile iç denetçilerin çalışmalarından ne ölçüde istifade edileceğine karar verilirken iç denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı önemli faktörler olmaktadır.

Ülkemizdeki mevzuat açısından konuya bakılacak olduğunda, Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanan “Düzenlilik Denetimi Rehberi”nde, “ISSAI 1610” dikkate alınarak iç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve iç denetim çalışmasından yararlanılmasına ilişkin esaslara yer verildiği görülmektedir. Benzer şekilde İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanan “Kamu İç Denetim Rehberi”nde “(Kamu İç Denetim Standartları) KİDS 2050 - Koordinasyon / (Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi – UMUÇ) IIA 2050 - Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat” standardına uygun olarak dış denetim faaliyetinin sonuçlarından faydalanılabileceği, iç denetim faaliyetinin etkinliği arttırmak üzere dış denetçilerle güçlü iletişim içerisinde olunarak, iç denetim plan ve programlarının ve iç denetim sonuçlarının dış denetçilerle (Sayıştay) paylaşılması noktasında gerekli politika ve prosedürlerin belirlenmesi gerektiği vurgulanmıştır.

## 2. ULUSLARARASI VE BÖLGESEL GELİŞMELER

“Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA)” ve “Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI)” tarafından 2007 yılında imzalanmış olan Mutabakat Zaptında, Sayıştaylar ve iç denetçilerin ortak amaçlarının; verimli, etkili ve ekonomik kamu yönetimi ile kamu kaynaklarının kullanımında şeffaflığa ve hesap verebilirliğe katkı sağlamak suretiyle iyi yönetimi desteklemek olduğu belirtilmiştir. Sayıştaylar ve kamu sektöründe görev yapan iç denetçiler arasındaki işbirliği sayesinde her iki tarafın da etkinliğinin ve verimliliğinin arttırılacağı vurgulanarak, kamu sektöründeki iç denetime ilişkin standartların ve rehberlerin geliştirilmesi sürecinde birbirlerinin bakış açılarını dikkate alarak birlikte hareket edilmesi kararı alınmıştır.

Söz konusu Mutabakat Zaptı esas alınarak, 2009 yılında “Avrupa Sayıştaylar Birliği (EUROSAI)” ve “Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA)” arasında Avrupa bölgesine yönelik bir işbirliği süreci başlatılmıştır. 2012 yılında söz konusu işbirliğinin odak noktası olarak; iç denetçiler ve Sayıştaylar arasındaki işbirliğini konu alan “INTOSAI GOV 9150” ve “IIA 2050” standartları belirlenmiştir. Bu kapsamda her iki tarafın da eşit temsiliyle oluşturulan “Yayın Komitesi (Editorial Committee)”; “INTOSAI GOV 9150” ve “IIA 2050” standartlarını detaylandıran bir uygulama dokümanı hazırlamak ile görevlendirilmiştir. 2014 yılında EUROSAI ve ECIIA mevcut işbirliği anlaşmasını güncelleyerek, Avrupa bölgesinde halihazırda mevcut olan ulusal düzeydeki işbirliği anlaşmalarının irdelenmesi neticesinde hazırladıkları rehberin ekinde, Sayıştaylar ile kamu sektöründeki iç denetçilerin arasında ulusal düzeyde gerçekleştirilecek işbirliği anlaşmalarına yönelik bir şablon oluşturmuştur.

EUROSAI ve ECIIA tarafından iç ve dış denetim arasındaki ko-

ordinasyon ve işbirliğinin arttırılmasından çok önemli faydalar sağlanacağı vurgulanarak; karşılıklı görüş ve bilgi paylaşımı sayesinde iyi yönetimin destekleneceği, iç kontrolün öneminin yönetim tarafından daha fazla anlaşılmasının sağlanacağı, koordineli bir planlama ve iletişim neticesinde daha iyi eşgüdüm sağlayacak olan iç ve dış denetim faaliyetinin denetimdeki rollerine yönelik anlayışlarını karşılıklı olarak netleştirilmesiyle birlikte daha etkili ve verimli denetimlerin gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Bu bağlamda Türk Sayıştayı tarafından; iç ve dış denetim mekanizmalarının el ele çalışarak kamu kaynaklarının kullanımında etkinliği ve hesap verilebilirliği desteklediği, iç ve dış denetim arasındaki koordinasyon ve işbirliğinin her iki mekanizmanın da etkinliğinin artmasına yardımcı olduğu, dış denetimin etkinliğinin güçlü bir iç denetimin oluşturularak uygulanmasına bağlı olduğu, dış denetim sayesinde ulusal mali yönetimimizin değişiminde esas unsur olan iç denetim sürecinin anlaşılmasında, oluşturulmasında, yönetiminde ve uygulanmasında çok önemli katkılar sağlandığı ifade edilmiştir.

## 3. BELEDİYELERDEKİ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ

Vatandaşa en yakın kamu hizmet birimleri olarak yerel yönetimlerin politikaları ve faaliyetleriyle halkın günlük yaşamını doğrudan etkilemesinden ötürü; yerel yönetimlerin denetimi vatandaşların yaşamlarında fark yaratmak açısından çok önemli bir rol üstlenmektedir. Belediyelerin denetiminin giderek artmakta olan önemine binaen “Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI)”nın bölgesel teşkilatlarından birisi olarak Türk Sayıştayının da üyesi ve halihazırda başkanlığını yürütmekte olduğu “Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (EUROSAI)”nın 14 Haziran 2016 tarihinde Lüksemburg’da gerçekleştirdiği “44. EUROSAI Yönetim Kurulu Toplantısı”nda “EUROSAI Belediye Denetimi Çalışma Kolu (TFMA)” oluşturulmuştur.

TFMA’nın misyonu; belediyelerin denetimine yönelik tecrübe ve iyi uygulamaların paylaşıldığı açık bir platform oluşturmak olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda 2017-2020 yıllarına ilişkin stratejik hedefler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- Stratejik Hedef 1: “Kamu mali yönetimini geliştirmekte önemli etkisi olan denetim sonuçlarına ulaşmak maksadıyla iyi uygulama ve tecrübeleri paylaşmak”
- Stratejik Hedef 2: “Belediyelerin dış denetim sistemini daha etkili kılmak”
- Stratejik Hedef 3: “İşbirliğini esas alan denetimleri teşvik etmek”

Yukarıda bahsi geçen stratejik hedeflere ulaşarak; EUROSAI üyesi ülkelerin belediyelerindeki denetimlerin planlanması, yürütülmesi ve belediye denetim sisteminin geliştirilmesi neticesinde vatandaşların yaşam kalitesinin geliştirileceği öngörülmektedir.

TFMA’nın ilk görevlerinden birisi belediyelerin denetiminin diğer alanlardaki denetim çeşitlerinden nasıl farklılaştığını tanım-

lamak olmuştur. Bu kapsamda TFMA tarafından hazırlanarak 22-25 Mayıs 2017 tarihleri arasında ülkemizin ev sahipliğinde İstanbul'da gerçekleştirilen "10. EUROSAI Kongresi" kapsamında sunulan dokümanda; kullanılan denetim standartlarının aynı olması açısından belediyelerin denetim sürecinin diğer kamu kurumlarının denetimlerinden önemli oranda farklılaşmamakla birlikte; özü, kapsamı, ulusal ve yerel düzeyde denetimin değeri açısından önemli farklılıklar bulunduğu belirtilerek, aşağıda detayları açıklanan "Karmaşıklık", "Özgüllük", "Açıklık", "Hesap verebilirlik ve verinin kullanımı"ndan oluşan dört ana ayırt edici özelliğin, Belediyelerin denetimini diğer alanlardaki denetimlerden farklılaştırarak daha da zorlaştırdığı kabul edilmiştir.

- **Karmaşıklık:** Her ülkede çok sayıda belediyenin bulunması ve genellikle merkezi hükümete ait görevler ile çakışmakta olan çok çeşitli hizmetlerin vatandaşlara sunuluyor olmasına ilişkin hususlar belediyelerdeki denetimin karmaşıklığını tanımlamaktadır.

Çok boyutluluğun sebep olduğu karmaşıklıktan ötürü pek çok farklı alanda bulunan yüksek miktardaki bilginin yönetilmesini sağlayabilmek için belediyelerin denetimini gerçekleştiren denetçilerin çok geniş ve belirli düzeyde bilgiye sahip olmaları gerekmektedir. Bu kapsamda ilgili denetim konularının seçilmesi, denetimin kapsamının tanımlanması, kapsamlı görüşü yansıtacak şekilde yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanması önemli olduğu kadar bir o kadar da zordur.

Belediyeler genel olarak kendilerini ulusal önceliklerden daha öncelikli olarak belde sakinlerine ve yerel bileşenlere karşı sorumlu hissetmelerinden ötürü belediyelerin denetimi sayesinde vatandaşların mevcut sorunları ile onları doğrudan etkilemekte olan konular ortaya çıkarılabilmektedir. Öte yandan ilk hizmet sağlayıcı olarak belediyelerin belde sakinleriyle sürekli ve yoğun bir etkileşimde bulunması ise daha yüksek bir suiistimal riskine ve belediye personelinin kaynaklanan yolsuzluklara sebep olabilmektedir.

- **Özgüllük:** Belediyelerin denetim sisteminde yer alan birimlerin çok sayıda olması ve söz konusu birimlerin denetim yetkileri, amaçları, görevleri ve diğer açılardan farklılıklarına ilişkin hususlar belediyelerdeki denetimin özgüllüğünü tanımlamaktadır.

Belediyelerin denetim sisteminde farklı amaç ve işlevlere sahip, birbirlerinden bağımsız olan çeşitli denetim birimleri aynı zamanda belirli düzeyde sürekli olarak birbirleriyle iletişim ve işbirliği içerisinde dirler. Belediyelerdeki denetime ilişkin özgüllüğü oluşturan bu tecrübe çeşitliliği sayesinde, ulusal/uluslararası düzeyde bilgi paylaşımı ve mesleki işbirliği daha da kıymetli hale gelmektedir.

Belediyelerdeki denetim sisteminde yer alan birimlerin sayısının artması, denetim birimlerinin aralarındaki iletişimi giderek daha da karmaşık hale getirerek aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanması riskini arttırmaktadır. Denetim birimleri arasındaki iletişim ve koordinasyon çabalarından kaynaklanan iş yükü ile aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanması neticesinde belediyelerin denetim yükünün artması arasında bir çeşit mübadele bulunmakla birlikte, söz konusu özgüllük uygun bir iletişim ve koordinasyon sağlamak açısından en iyi uygulamaları keşfetme fırsatını sağlamaktadır. Öte yandan belediyelerin denetim sisteminde yer alan birimlerin farklı metodolojileri kullanması söz konusu olduğunda ise homojen olmayan sonuçların ortaya çıkması neticesinde denetim birimlerinin birbirlerinin çalışmalarından istifade edebilmesi zorlaşmaktadır.

- **Açıklık:** Belediye bünyesindeki birimlerin önemli bilgilerin açığa çıkarılması ve paylaşımı ile yerelden küresele tüm düzeylerde sorunların bütünsel bir şekilde ele alınmasına yönelik istek ve kabiliyetlerine ilişkin hususlar belediyelerdeki denetimin açıklığını tanımlamaktadır.

Yerel yönetimlerin doğası ve karmaşıklığı göz önünde bulundurulduğunda, tüm belediyeler ve belediyelerin denetim sisteminde yer alan birimler açısından açıklık konusunun önemi özellikle vurgulanmaktadır. Her bir belediye öncelikle yerel dü-





zeydeki mevcut problemlerini çözmeyi hedeflemektedir. Oysa belediyelerdeki stratejik planların sınırlı bir bilgiyle sadece kendi yerel ihtiyaçlarını dikkate almayarak, yerel düzeyden ulusal düzeye uyumlu ve bütünleyici olması gerekmektedir. Belediyelerin ulusal düzeydeki tüm sorunlara çözüm araması mümkün olmakla birlikte, ulusal düzeyde bir bakış açısı olmadan da sorunların yerel düzeyde çözülmesi yeterli olmamaktadır.

Yerel sorunlar genellikle farklı ekonomik, sosyal ve coğrafik karakteristikler gibi koşullara bağlı çeşitli özellikler açısından sadece yerel düzeye özgü olmaktadır. Bu sebeple çözümleri belirlerken mümkün olduğunca söz konusu farklılıkların göz önünde bulundurulmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Farklı belediyeler tarafından ufak tefek ve önemsiz görülen sorunlar bazen bir araya geldiklerinde bir bütün olarak tüm ülke açısından büyük ve ciddi bir sorun haline dönüşebilmektedir. Açıklık konusuna gereken önemin verilmesiyle birlikte belediyelerin denetim sistemine yukarıdan bir bakış açısı sağlanması, sistemin çok boyutlu yapısından istifade edilmesi, yerel sorunların ulusal düzeyde çözülmesi ve yerel düzeyde çözülen sorunlara ilişkin çözümlerinin paylaşılması mümkün olabilecektir.

- Hesap verebilirlik ve verinin kullanımı: Belediyelerdeki denetimler aracılığıyla desteklenmekte olan hesap verme kültürünün oluşturulması, mali tablolar ve hesaplarda yer alan verinin kullanımına yönelik ihtiyaca ilişkin hususlar belediyelerdeki denetimin hesap verebilirlik ve verinin kullanımını tanımlamaktadır.

Kamunun mali durumu (örn. kamu borcu, kamu bütçe açığı) belediyelerin mali durumu ile yakından ilişkili olup, tüm mali göstergelerin doğru ve güvenilir olması esastır. Çoğu belediyenin nüfusunun ve kaynaklarının az olması yanlış beyan riskini arttırmaya sebep olduğundan, hesap verebilirliğin güçlendirilmesi konusu daha çok önem kazanmaktadır.

İstatistiki verinin temini, riskleri belirleme ve uygun denetim konularının seçimi açısından denetim birimlerinin büyük miktardaki verinin kullanımını azami seviyeye çıkarması gerekmektedir. Şayet hesaplara erişim olanağı yeterince sağlandığı takdirde hesap verebilirlik kolaylaşarak ilgili paydaşlara ve vatandaşlara gerekli katma değer sağlanabilecektir.

TFMA'nın yürütmekte olduğu çalışmalar kapsamında Türk Sayıştay tarafından; ülkemizdeki belediyelerin denetim sisteminin halihazırda çeşitli denetim birimleri arasında işbirliğine yeterince imkan sağlamadığı, denetimlerde mükerrerliğe sebep olunarak etkili bir denetimin gerçekleştirilmesine yönelik maliyetlerin artmakta olduğu belirtilerek, belediyelerimizin iç denetim sisteminin güçlendirilmesi sayesinde dış denetimlerde kullanılan kaynakların azalmasıyla birlikte dış denetiminin etkililiğinin de dolaylı olarak artacağı ifade edilmiştir.

#### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Sahip olduğu özellikler itibarıyla diğer alanlardaki denetimlerden farklılaşan belediyelerin denetimi, vatandaşların yaşam ka-

litesinin iyileştirilmesi açısından önemli bir rol üstlenmektedir. Belediyelerin denetim sisteminin etkililiğini arttırmanın yolu ise belediyelerin denetim sisteminde yer alan birimler arasındaki eşgüdümün arttırılmasından geçmektedir. Bu kapsamda Sayıştaylar ve iç denetçilerin ortak çalışma alanları, koordinasyon ve işbirliği açısından çok önemli fırsatlar barındırmaktadır. Her ne kadar Sayıştayların ve iç denetçilerin belediyelerin denetimi kapsamında net bir biçimde tanımlanmış olan farklı rolleri bulunsa da, her ikisinin de müşterek amacı kamu kaynaklarının kullanımında saydamlık ve hesap verilebilirliğe katkıda bulunmak suretiyle iyi yönetişimi desteklemek ve aynı zamanda verimli, etkin ve ekonomik kamu yönetimini teşvik etmektir. Bu kapsamda Sayıştaylar ve iç denetçiler arasındaki koordinasyon ve işbirliği alanlarına örnek olarak kurumların iç kontrol çerçevesi, risk yönetimi, yönetişimi (kurumsal yönetim), performans göstergeleri ve performans çalışmaları gibi hususlarının değerlendirilmesi gösterilmektedir.

Belediyelerimizin denetiminde eşgüdümü arttırmak üzere iç ve dış denetim arasındaki bilgi paylaşımının ve yürütülen faaliyetlerin koordinasyonunun geliştirilmesi kapsamında EUROSAI ve ECIIA tarafından oluşturulan şablon esas alınarak; görev ve sorumlulukları doğrultusunda Sayıştay ile kamu sektöründeki iç denetçiler arasındaki işbirliği alanlarını ve yollarını belirlemek üzere ilgili tarafların (Sayıştay, Hazine ve Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu İç Denetçileri Derneği vd.) katılımıyla bir işbirliği protokolünün hazırlanmasının faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Halihazırda Türk Sayıştay tarafından başkanlığı yürütülmekte olan EUROSAI'nin "Belediye Denetimi Çalışma Kolu (TFMA)"na ilişkin faaliyetlerin "Marmara Belediyeler Birliği - Denetim Platformu" tarafından yakından takip edilerek, TFMA'nın misyonuna ve stratejik hedeflerine uygun olarak belediyelerimizin denetiminde sahip olduğumuz deneyimlere ve iyi uygulamalara ilişkin diğer ülkelerle karşılıklı bilgi paylaşımında bulunulmasına yönelik Sayıştay nezdinde gerekli girişimlerde bulunulmasının ve gerekli görülmesi halinde konuya ilişkin bir proje geliştirilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

#### KAYNAKÇA

<http://www.eciia.eu>

<http://www.eurosai.org>

<http://www.idkk.gov.tr>

<https://www.ifac.org>

<http://www.intosai.org>

<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>

<https://www.sayistay.gov.tr>

<http://www.vkontrole.lt>

# DENETİME DAİR... EĞİLİMLER...

Teknoloji ile birlikte iş yapış biçiminin de değişmesi yönetimin bir işlevi olan denetim alanında değişimi gerektirmektedir. Bu süreçte risk esaslı bir strateji günümüzün yönetim biçiminde en önemli yöntem olup, denetiminde bu çerçevede şekillenmesine sağlamaktadır. Denetim mesleğinin iş yapış biçimini de değiştiren bu teknolojik gelişmeler denetim kaynağının da geniş bir yelpazeden seçilmesini zorunlu hale getireceği düşünülmektedir.

Denetim prosedürlerini yeniden belirleyecek olan Endüstri 4.0 denetim stratejisi yeni analiz yöntemlerinin gerekliliğini de ortaya çıkarmaktadır. Suiistimal denetiminin caydırıcı unsur olmasının önemi yadsınamaz olmak ile birlikte, önleyici denetim mekanizmasının farklı disiplinler olduğu aşikardır. Gelişmeler ışığında "öngörücülük" hizmeti ile birlikte iç denetim biriminin organizasyona daha fazla değer katacak şekilde konumlandırılması konusunda net bir tarif yapmaktadır. Bu tarifte suiistimal denetiminin konusu ile ilgili olarak farklı alanlar ortaya çıkacaktır. Bu durumun belirli bir standart kapsamında değerlendirilmesine yönelik olarak tüm kamu idarelerin birbiri ile iletişimde olarak aksiyon konusunda istişareler yapılarak kamuoyunu bilgilendirme rolü ile ön alım kimliğini güçlendirmesi gerekmektedir.

## DENETİM STRATEJİSİNDE YENİ ANALİZ YÖNTEMLERİ: NESNELERİN İNTERNETİ VE BLOK ZİNCİRİ (BLOCKCHAIN) TEKNOLOJİSİ KAPSAMINDA DENETİM

Sanayi 4.0'ın günümüzde en çok konuşulan kavramlar arasında geldiği şüphesiz, buhar gücünün kullanılması ve malzeme çeşitliğinin ilk adımı ile birlikte ortaya çıkan sanayi 1.0, 20. yüzyıla gelindiğinde fordist üretim biçimi ile birlikte emeğin yeteneklerine göre sınıflandırılması sürecinde yerini sanayi 2.0'a bırakmıştır. Sanayi 3.0 Japon kalite kontrol ve telekomünikasyon teknolojisinin kullanımı ile başlayıp Sanayi 4.0 veya Endüstri 4.0 daha farklı bir konsept ile ortaya çıkmıştır. Endüstri 4.0 yapay zeka, robotik bilimi, genomik bilimi, ürünler konusunda devrim niteliğindeki yüksek hızlı işlem kapasitesi ve icatçı bir dizayn unsuru olan dağıtım ve tüketim üzerinden gerçekleşmektedir. Endüstri 4.0 bu çerçevede bulut işlemciliği, yapay zeka ve küresel bağlantı anlamına gelen siber-fiziksel sistemlerin bir şeyler üretebilmek, dağıtabilmek ve dünya çapında inanılmaz bir ürün dağıtım ağında el değiştirmesini yapabilmek anlamına gelen Nesnelere İnterneti'nin yükselişi anlamına geldiği söylenmektedir (<https://koinbulteni.com/blockchainin-ortaya-cikisi-finansal-denetim-ve-sanayi-devrimi-4-0-detayli-analiz-18909.html>).



Nesnelerin İnterneti (IoT) ile kurumsal yapıdan dijital dönüşüme öncülük etme ve kararların bilinçli olmasını sağlama, operasyonları optimize etme ve kaynakların verimli kullanılmasına yönelik yardımlar alınabilmektedir. Kurumun hizmet biçimine göre varlıkları ve hizmetleri izlemeye ve yönetmeye yardımcı olan IoT günün en önemli kavramı olan hızlı müdahalesinde kolaylaştırıcısı olarak karşımıza çıkmaktadır. Önleyici olma işlevi ile birlikte denetime de katkı sunan IoT performansı, analizler ile birlikte gelişimi ve etkinliği tetiklemeyi bulut ile birlikte sunma imkânına sahiptir. Özellikle yerel yönetimlerde verimliliği artırdığı gibi vatandaş memnuniyetine de maksimum seviyede katkı sunarak sürekli izleme fırsatı vermesi gibi katkılarından dolayı kaçınılmaz bir altyapı olacağı görülmektedir. Bu teknolojinin kullanımı ile denetimin yöntemine ilişkin değişimlerin de olacağı açıktır. Sürekli izlemenin gereği olarak üst yöneticinin karar alma süreçlerine katkı sunacak “çevik denetim” kavramı karşımıza çıkmaktadır.

Bir başka gelişme ise blok zinciri (Blockchain) teknolojisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Blok zinciri teknolojisi ile yaptığınız bütün işlemler şifrelenerek dağınık bir veri tabanı olarak işleme fırsatı verirken merkezi bir otoriteye bağlı olmaması avantaj olarak ifade edilmektedir. Bu yönüyle güven ortamı sağlama durumu tartışılırken aynı zamanda da kabul göreceği olan altyapı blok zinciri teknolojisi olacak gibi görünüyor. Çağımızın en önemli sorunu olan güven iddiası ile araçları ortadan kaldıran en güvenli ve en hızlı mutabakat yöntemleri ile gerçekleştiren teknik bir altyapı iddiası ile ortaya çıkan blok zinciri sadece finans sisteminde çalışır algısı doğru değildir. Değişimin, dönüşümün ve yeteneğin finans sisteminden daha az denetlenen varlık yönetim endüstrisine kaydığını görmek aslında bu durumu destekleyen bir olgudur. İçinde aracı olan her türlü sistemi ortadan kaldıracığı iddia edilen blok zinciri teknolojisinin denetime ilişkin etkileri muhakkak olacaktır. Bunlardan en önemlisi örnekleme yöntemleri ve makul güvenceye ilişkin mevcut kullanılan yöntemlerin yerini, gerçek zamanlı veri kayıt sistemine bırakacağı bunun ile birlikte izlenebilirliğin de gerçek zamanlı olacağı konuşulmaktadır. Gerçek zamanlı analizlerin yanında zaman damgalı ve şifreli işlemler ile birlikte kayıtların teyidi ve doğrulaması gerçek zamanlı olarak sağlanarak maksimum şeffaflık kavramı ön plana çıkabilecektir. Bu durum ile makul güvence kavramının yerini

mutlak güvence kavramına bırakacağı tartışılmaktadır. Blok zinciri teknolojisi ile dünya düzeninin temel felsefesi olan dinamizm ile birlikte denetim raporlarının mutlak güvence beyanı, denetim prosedürlerinde revizyona gidileceğini şimdiden fısıldıyor. Sisteme dahil olan her kişi tüm veritabanını görebilir, işlem yapabilir, bir yapıda blok zinciri ile kişiden kişiye veya kurumlar arasında dijital varlık gönderiminin sistemde yer alanlar tarafından teyit ve doğrulama ile birlikte kamu otoritesinin onayına ihtiyaç duymayacak bir yapıya kavuşacağı iddia edilmektedir. Kamuya dair resmîleştirme görevini aracısız bir şekilde doğrulamaya gitmekte, böylece düzenleme ve bu düzene dair yaptırım görevini kullanmada kamu idarelerinin karmaşıklığını artırmaya yönelik her duvara karşı farklı bir aşım algoritması geliştiren bir rekabet ile karşı karşıya kalınmaktadır. Bu durum fiziksel bir mekan tahayyülünden çok daha öte bir yapı olan siber bir alanda kendini göstermektedir.

Denetim meslek elamanlarının geleceğe yönelik olarak yetkinlik planlarını da etkileyecek bu teknolojik gelişim kapsamında denetimin istikşafi ve bağımsız hüviyetine dair tartışmalara göre aksiyonların alınması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda stratejik bir hedef ile denetim kaynağını motive ederek, beklentiyi yönetecek bir yapı ile sadece kamuya dair değil dünyaya dair ortak olarak adlandırılabilir kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılabilirliği sağlanabilir. Blok zinciri teknolojisinin kontrol altına alınması mevzuat anlamında devletlerin görevi olmak ile birlikte denetim meslek elemanlarına da çok fazla görev düştüğü görülmektedir.

Denetim mesleğinin proaktif yaklaşımı düzenlemelere yönelik bir kısılcım vazifesi görecektir. Yine başka bir husus, düzenleyiciler ve denetleyenler “Z” kuşağına öğreten “Bebek Bombardımanı” ve “X” kuşağı aktörleri gibi tersine mentörlük sisteminden öteye gitmesi gerektiği açıktır. Burada özellikle denetim mesleği kaynağının birçok disiplini bir araya getirmesi ile birlikte “sesiz kuşaktan” “Z” kuşağına kadar birçok grubu ön yargısız ve fasılasız bir şekilde dinlemesi ve tartışması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Düzenleme ve yaptırımların yapısı içerisinde olmak istemeyen aktörlerin olduğu bu sistemde denetim meslek elemanları öngörülebilirlik yetenekleri ile yenilikçiliği bir araya getiren bir denetim prosedürü kapsamında yalın ve çevik bir denetim yapısı ile kişilerin resmi sisteme güvenini tazeleme konusunda aktörler olması beklenmektedir.





### İÇ DENETİM BİRİMİNİN ORGANİZASYONA DAHA FAZLA DEĞER KATACAK ŞEKİLDE KONUMLANDIRILMASI

Yukarıda bahsettiğimiz denetime dair eğilimlere yönelik analizlere ve küresel iç denetim anketlerine baktığımızda yeni dijital modeller, veri analitiği, bulut bilişim, siber güvenlik, sosyal medya, risk odaklılık gibi konulara yoğunlaşmanın olduğunu görüyoruz. Bu durum kamu kurumlarının da dönüşümünün ipuçlarını vermektedir. Türkiye’de küresel devlet olmanın bir adımı olarak yeni bir yönetim sistemi ile 21. yüzyılın ikinci çeyreğine girmeye hazırlanan altyapıyı oluşturmanın ilk adımlarını atmaktadır.

Ancak bu süreçte kamu yönetimin yeniden yapılanmasında organizasyon yapısına dair çıkan kararlara baktığımızda denetime dair tam olarak bir yapısal modelin oluşmadığını görmekteyiz. Bu kaniya varmamın temel sebeplerinden biri olarak 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde aynı temel göreve sahip denetim birimlerinin dünyada rafine sistemin yapısal olarak bu kadar kabul gördüğü bir dönemde bir yerde Teftiş Kurulu Başkanlığı, bir yerde Denetim Hizmetleri Başkanlığı bir yerde Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, bir yerde Rehberlik ve Denetim Başkanlığı olarak isimlendirilmesi kamu kurumlarında farklı bir yönetim düzeyine raporlama durumu, özlük haklarındaki farklılıklar, aynı görevlerin farklı ifadeler ile dillendirilmesi gibi durumlar ile karşılaşmamızdır. Oysa yeni Dünya düzeni ile birlikte kurumlardaki reorganizasyon yapısı ile “yalın yönetim” sistemlerinin geçerliliği tartışılmaktadır.

Denetimin teftişe dair dünyada kavramsal olarak “suiistimal” kapsamındaki denetimlerin çeşitleri ve çeşitlerin görevlere yansıtılmasının kurumların aksiyon çeşitliliğine göre risk odaklı olarak ifade edilmesi çok zor olmasa gerek. Bu yalın yönetim sistemi ile denetimin suiistimale ilişkin kısmının bütün

kamu idarelerinde meslek mensuplarını iyi uygulama örneklerini paylaşım, sürekli gelişen yapısal durumlar ile birlikte değişen suiistimallere karşı geliştiren, denetim kaynağını yönlendiren gibi yapısal süreçler ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerindeki hiçbir ayırım yapmadan bütün suiistimal denetimi ile görevli denetim elemanlarının sürekli iletişim içerisinde olduğu bir yapısal reform ile düşünülmesi gerekmektedir.

Bunun ile birlikte özellikle sistem denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojilerinin denetimi gibi görevleri ile ön plana çıkan iç denetim meslek mensuplarının gelecekte sürekli kendini güncelleyen bir kamu yönetim sistemi ile birlikte daha proaktif bir yapıyı temsil edeceği görülmektedir. Özellikle denetçi kaynağı açısından “Y” ve hatta “Z” kuşağının tahayyüllerinden maksimum ölçüde faydalanma ve deneyimlerden ziyade öncü tecrübeler ile farklı bir pozisyona bürüneceği görünmektedir. Türkiye’de kamu yönetimindeki ön alım ve dinamizmi temel odak noktası yapan yeni yönetim sistemi ile kurumlarda karar verme sürecinde verilerin analizi ve gelecek öngörüsü raporu sunma fonksiyonunu da üstlenecek olan iç denetim birimlerinin organizasyona daha fazla değer katacak şekilde karar verici ile doğrudan ilişkili olacak biçimde konumlandırılması gerekmektedir.

Hızın bu kadar öncü olduğu bir dünyada sürekli olarak üst yönetici ile tarihimizde olan istişare geleneğine hiç olmadığı kadar ihtiyacın olduğu açıktır. Sağlık alanından, mühendislik ve sanat alanına kadar birçok farklı disiplinlerden gelen meslek mensupları ile zenginleşmiş olan iç denetim, aynı zamanda küresel ligde kalabilmenin Türkiye için önemli bir aktörü olması gerekliliği dijital modeller, veri analitiği, bulut bilişim, siber güvenlik, sosyal medya, risk odaklılık gibi kavramların bu kadar konuşulduğu bir Dünya düzeninde olmazsa olmaz olarak karşımıza çıkmaktadır.

# PERFORMANS DENETİMİNE BAKIŞ

Günümüzde insan ihtiyaçları ve beklentileri hızla değişmekte, toplumsal talepleri etkilemektedir. Bilgi çağının getirdiği iletişim olanaklarıyla kitleler dünyanın diğer köşelerindeki olaylardan kısa sürede bilgi alabilmekte ve etkilenmektedirler. Yazılı ve görsel basının rolü artan bir ivmeyle sosyal medya gücüne evrilmektedir. İletişim özgürlüğünün dikte ettiği, dünyanın farklı yerlerindeki mal ve hizmetleri talep eden ve mevcutla yetinmeyen, yeniliğe açık dinamik bir toplum yapısıyla karşı karşıyayız. Ülkemizin genç ve gelişime açık nüfusu bu dinamiklerin etkisini daha fazla hissetmemizi sağlamaktadır.

Bilgi çağında iletişim ve haber alma imkânlarının hızla arttığı ve toplumun sosyal medya ile yönetimler üzerinde baskılayarak “denetim kurduğu” bir ortamda, kıt kaynaklarla hizmet veren kurum/organizasyonlarda, talepleri en üst seviyede karşılamanın ve değişime yönelmenin yegâne yolu mevcut performans ölçümleme - değerlendirme ile sonucunda kaynakları etkin yönetmekten geçmektedir.

Bu nedenle, kamu kesiminde performans denetimine geçilmesi, bu denetimlerin yaygınlaştırılması ve denetimlerin etkinliğinin artırılması önem kazanmıştır.

Kamu kaynaklarının verimlilik ekonomiklik ve etkililik esaslı olarak kullanılması ve uygulamaların hesap verilebilirlik ölçütünde denetimi, şeffaf ve açık olarak kamuoyuyla paylaşılması Türk Kamu Yönetiminde sürekli dillendirilen, üzerinde uzlaşılan bir aksiyon olarak görülmektedir. Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilip edilmediği, bu ilkelere uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesinde performans denetiminin önemli bir işlevi bulunmaktadır.

## 1.PERFORMANS VE PERFORMANS DENETİMİ

Performans kavramı Türkçe 'ye Fransızca “performance” kelimesinden aktarılmıştır (TDK). Genel bir ifade ile performans, bir işi yapan bir bireyin bir grubun ya da bir örgütün o işle amaçlanan hedefe ne ölçüde ulaşabildiğinin nicel ve nitel

olarak ifadesidir (Bozkurt,2008).

Kurumların amaç ve hedeflerine ulaşmalarında en önemli öge, kaynaklarına bağlı olarak performans yönetimidir. Performans yönetimi, hem özel sektör hem de kamu sektöründe hedeflere ulaşmayı amaçlar. Kurumun mevcut ve ileriye yönelik durumlarını dikkate alarak bilgi toplamayı, bunları karşılaştırıp kurumsal performansın sürekli gelişimini sağlayacak yeni ve gerekli düzenlemeleri yapmayı hedefleyen kurumsal sistemlerin her düzeyde uygulanabilen yönetim sürecidir (Akal, 2003).

Performans yönetiminin önemli bir unsurunu oluşturan performans denetimi gerek özel sektör gerekse kamu örgütlerinde iş/faaliyet süreçlerinin, örgütlerin amaç ve hedeflerine ulaşmadaki başarılarını değerlendirmeye yönelik bir denetim türü olarak ortaya çıkmıştır (Güven,2012).

Diğer bir yaklaşımda, 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 ( Performans Denetimi Rehberi,2016 ).

Performans denetimi kriterleri, performans denetiminin en önemli konularından birisidir. Kamu kesiminde karın maksimizasyonundan başka kamu yararı kavramı da önemli olduğundan performans ölçümü için kriterler oluşturmak oldukça zordur(Okur,2007). Mali denetimde kanun ve kurallara uygunluk kriteri ile muhasebe ilkeleri ve mali uygunluğun diğer kriterlerine başvurulmaktadır. Performans denetiminde ise, bütün durumlar için geçerli kabul edilen veya genel olarak saptanan kriterler bulunmamaktadır. Onun yerine, faaliyetin ya da programın niteliğine göre belirlenen ölçütler kullanılmaktadır. Her kriter her durumda uygulanmamaktadır. Performans denetiminin temel özellikleri ve metodolojisi değişmez kalırken, kriterler olaydan olaya değişmektedir. En uygun yaklaşım çok sayıda faktörün bileşkesi olarak ortaya çıkmaktadır (Kubalı,1998)



Uluslararası Sayıştaylar Birliği (İNTOSAI) denetim standartlarına göre performans denetimi, devlet/hükümet faaliyetlerinin, programlarının veya organizasyonlarının verimliliğinin ve etkinliğinin ekonomiklik ve iyileştirme sağlama amacı gözetilerek, bağımsız bir şekilde incelenmesidir (İNTOSAI,2009).

Performans denetiminin kapsamı verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarıyla belirlenmektedir (İNTOSAI,2009).

Türkiye’de kamu sektöründe performans ölçümleri bir sistem yaklaşımıyla ele alınmaktadır. Stratejik plan (5 yıllık), performans programı (yıllık), faaliyet raporu (yıllık), performans esaslı bütçe (yıllık), iç kontrol sistemi (sürekli) olmak üzere kamu alanında yapılan performans değerlendirmelerinin etkili olan temel dokümanlarıdır. Ülkemizde kamu sektöründeki performans yönetiminin ana unsurları; stratejik planlar, performans programları ve faaliyet raporudur. Bu unsurlar 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanununda ve bu kanuna ilişkin hazırlanan yönetmelikler ile mevzuattaki yerini almıştır (Celep, 2010).

Ülkemizde dış denetim olarak sayılan Sayıştay’ın performans denetimlerinde 2014 yılında yayımlanan Performans Rehberini (2014) kullanmaktadır.

Bununla beraber 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa dayanılarak kurulan iç denetim birimleri uygunluk denetimi, sistem denetimi, mali denetim, bilgi teknolojileri denetimi ve performans denetimleri yürütmektedirler. Yürütmekte oldukları denetimleri uluslararası normlara dayandıran bu yaklaşımla beraber, denetimlere esas standart ve metodolojileri içeren denetim türlerine göre farklı “Denetim Rehberleri” hazırlanmıştır. İç Denetim Koordinasyon Kurulunca (İDKK) hazırlanan Kamu İç Denetçileri Performans Denetim Rehberi (2016), uluslararası standartlar ve iyi uygulamalar süzgecinde kamu sektöründe performans denetimi yapan kamu iç denetçileri için güncel yaklaşım getirmiştir.

İDKK tarafından hazırlanan Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberinde (2016), denetim unsurları ve yaklaşımı/metodolojisinde;

### 1.1.PERFORMANS DENETİMİ UNSURLARI

Denetim literatüründe, uluslararası denetim standartları, denetim rehberleri ve el kitaplarıyla pozitif hukuktaki konuya ilişkin yasal ve idari düzenlemelerde ifadesini bulan ortak bir kabul vardır ki o da, kurumun, yönetimin performansının değerlendirilmesine yönelik olarak gerçekleştirilen performans denetiminin unsurlarının; Verimlilik, Etkinlik/Etkililik ve Ekonomiklik/ Tutumluluk olduğudur. Bu üç unsurun İngilizcedeki (economy, efficiency, effectiveness) karşılığında yola çıkılarak 3E denetimi deyişi de kullanılmaktadır (Candan,2007).

Temel denetim unsurlarının yanında; faaliyet çıktılarının tekrar kullanılabilirliğinin ve sonuçlarının yaygınlaştırılmasını inceleyen sürdürülebilirlik; faaliyetlerin mikro ve makro düzeydeki amaç ve hedefler ile uyumunun incelendiği tutarlılık; kamu idarelerinin proje, program, süreç ve faaliyetlerin yürütülebilmesi için mevcut organizasyon kapasitesinin yeterliliğinin değerlendirilmesini inceleyen uyumluluk unsurları da performans denetimi kapsamında kullanılabilir.

**1.1.1. Ekonomiklik/Tutumluluk;** Ekonomiklik kavramı, hedeflenen çıktıya ya da sonuca ulaşılması için uygun kalite ve miktardaki kaynakların, uygun zamanda, en uygun maliyet ile edinilmesini ve kullanılmasını ifade etmektedir.

Ekonomiklik unsuru çerçevesinde yapılan denetimin amacı, kamu kaynaklarının tutumlu biçimde kullanılıp kullanılmadığının anlaşılması ve aynı faaliyeti gerçekleştirmek için mevcut alternatiflerin kıyaslanarak kaynak tasarrufu sağlanması için iyileştirme alanlarının tespitidir.

**1.1.2. Verimlilik ; Verimlilik kavramı;** proje, program, süreç ve faaliyetlerde asgari miktarda girdi kullanılarak azami seviyede ve kalitede çıktı üretilmesi anlamına gelmektedir.

Verimlilik unsuru, girdi-çıkıtı ilişkisine odaklanması ile ekonomiklikten ayrılmaktadır. Ekonomiklik unsuru girdilerin edinilmesine odaklanırken, verimlilik elde edilen bu girdiler ile üretilen çıktılarının ilişkisine yoğunlaşmaktadır.

**1.1.3. Etkililik/Etkinlik;** Etkililik kavramı, planlanan sonuçları gerçekleştirme kapasitesi olarak tanımlanmaktadır.

Etkililik unsuru çerçevesinde yapılan denetimin amacı, söz konusu program, proje, süreç ve faaliyetlerin mevcut kaynak ve girdileri ile hedeflerini ne oranda gerçekleştirebildiklerini anlamak, hedeflerin azami ölçüde gerçekleştirilmelerine engel olan aksaklık ve eksikleri tespit ederek, iyileştirme alanlarını tanımlamaktır.

Etkililik unsurunun, girdi-çıkıtı ilişkilerine odaklanan verimlilik unsurundan farkı, çıktı ve sonuçlara odaklanması ve hedefler ile gerçekleştirmelerin ilişkilerini incelemesidir.

**1.1.4. Tutarlılık;** Kamu idarelerinin tanımlanmış amaç, hedef ve stratejileri ile program ve projelerinin planlaması ve uygulamasının uyumlu olmasını ifade etmektedir.

Yürütülen program ve projeler için dayanak oluşturan, strateji belgeleri (idarenin stratejik planı gibi) ile program ve proje arasındaki ilişki ilgililik; Program veya projenin amaç ve hedefleri ile planlaması ve uygulaması arasındaki ilişki tutarlılık; Faaliyetin kurum dışı hedef ve öncelikler ile (diğer kamu idarelerinin aynı konulardaki politikaları, orta vadeli program gibi üst düzey strateji belgeleri vb.) ilişkisi de dış tutarlılık olarak tanımlanabilir.

Tutarlılık unsurunun amacı yürütülen program ve projelerin, idarenin amaçları ile ne ölçüde ilgili olduğunu tespit etmek ve planlama ile uygulama ilişkisini inceleyerek tasarımdaki iyileştirme alanlarını tespit etmektir.

**1.1.5. Sürdürülebilirlik;** Faaliyet çıktılarının kullanılmaya devam edilmesi ve ilgili durumlarda yaygınlaştırılarak başka idare ve paydaşlar tarafından tekrar kullanılmasını ifade etmektedir.

Kamu idarelerinin yürüttükleri program veya projeler kapsamında ortaya çıkarılan kapasitenin (uzmanlık, teknik bilgi, fiziksel kapasite vb.) paydaşlara, proje sahibi idare ve diğer idarelere fayda sağlamaya devam etmesi bir sürdürülebilirlik ölçütü olarak düşünülebilir.

Verimlilik ve etkililik ile yakından ilişkili olan sürdürülebilirlik unsuru ile yapılan denetimin amacı; kamu kaynaklarının atıl kalabilecek kapasitelere tahsisinin önüne geçmektir.

**1.1.6. Uyumluluk;** Kamu idarelerinin proje, program, süreç ve faaliyetlerin yürütülebilmesi için mevcut organizasyon kapasitesinin yeterliliğinin değerlendirilmesidir.

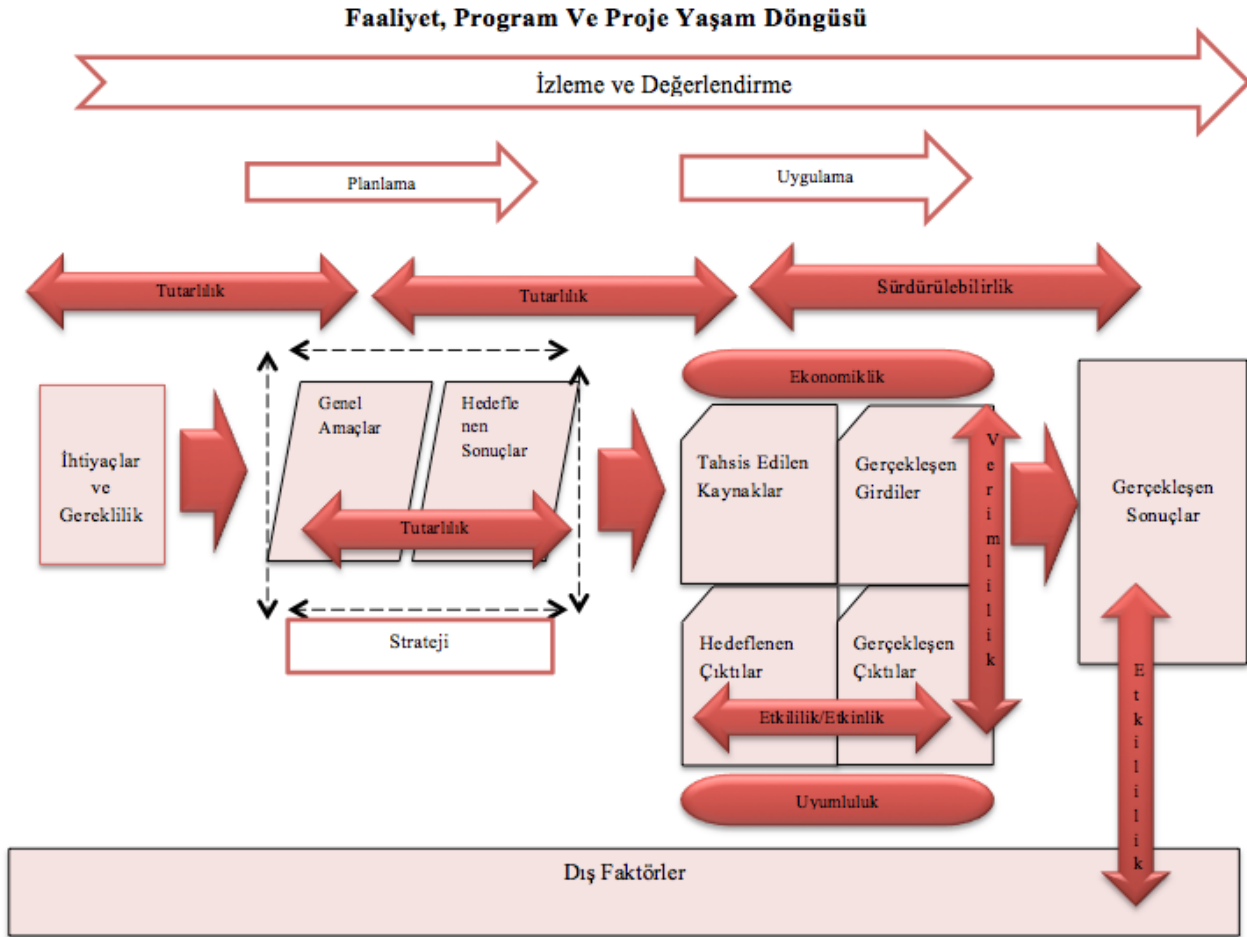
Uyumluluk unsuru ile yapılan denetimin amacı, uygulamadaki aksaklıkları ve uyumsuzlukları tespit ederek kamu kaynaklarının kullanımında verimlilik ve etkililiği artırmaktır.

## 1.2. PERFORMANS DENETİMİ YAKLAŞIM VE METODOLOJİSİ

Performans denetimi faaliyetlerinde sık sık kullanılan ve uluslararası iyi uygulamalar arasında gösterilen altı yöntem bulunmaktadır. 1.2.1. Performansın Ölçümü ve Raporlanması Yöntemi; Kamu idarelerinin hedefi, belirlenen misyon, vizyon ve hedefler çerçevesinde faaliyet, program, proje ve süreçlerini etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleştirmektir.

Performansın ölçümü ve raporlanması ile kamu idarelerinin program ve faaliyetlerinin performanslarına yönelik veri üretilmektedir. Böylece faaliyet, program, proje ve süreçlere ilişkin hedeflerin ne ölçüde gerçekleştirildiği de analiz edilmektedir.

Yöntemle birlikte tüm denetim unsurlarına dair sonuçlar değerlendirilebilmektedir.



Şekil 1 Denetim Unsurları Arasındaki İlişki



**1.2.2. Kıyaslama Yöntemi;** Kıyaslama yöntemi, idarenin program, proje, süreç veya faaliyetine ilişkin sonuçların ve çıktıların, dönemseller eğilimler veya aynı ya da benzer faaliyetler gösteren iyi uygulama örnekleri ile kıyaslanmasını amaçlamaktadır.

Yöntemin temel hedefi hali hazırda iyi uygulamalarda kazanılmış deneyimlerden ya da dönemler itibari ile oluşmuş eğilimlerden kamu idarelerinin en etkin şekilde faydalanmaları için bilgi ve iyileştirme önerileri sağlamaktır.

Kıyaslama yönteminde öne çıkan en belirgin performans denetimi unsurları ekonomiklik ve verimliliklerdir.

**1.2.3. Verimlilik Analizi Yöntemi;** Kamu idarelerinde verimlilik analizi, idarenin hedeflerini gerçekleştirme ve faaliyetlerini etkin şekilde sürdürebilmesi için, idare kaynaklarının verimli bir şekilde yönetilip yönetilmediğini değerlendirme amacıyla kullanılmaktadır.

Verimlilik analizi yönteminin hedefleri; Kamu idarelerinde faaliyet, program, proje ve süreçlerin sonuçlarının takibi ve raporlanmasına yönelik yönetim ve gözetim mekanizmalarının geliştirilmesi; Faaliyet, program, proje ve süreçlere ilişkin etkin kaynak kullanımı ve maliyet tasarrufu alanlarının belirlenmesi, bu şekilde kaynak miktarı artmadan sunulan hizmetin veya çıktı miktarının artması; Denetim alanlarına ilişkin çıktıların ölçülebilir, kıyaslanabilir ve tanımlanabilir şekilde belirlenmesi neticesinde dönemler itibari ile etkin bir takip ve gözetim mekanizması için gerekli altyapının tesis edilmesi; Faaliyet, program, proje ve süreçlerin sürdürülebilirliğine katkı sağlanması sayılabilmektedir.

Yöntemle birlikte öne çıkan en belirgin performans denetimi unsurları Verimlilik ve sürdürülebilirliktir.

**1.2.4. Zamanlılık Analizi Yöntemi;** Zamanlılık analizi, gerçekleştirilen işin hızı ve gerçekleşme süresinin analizidir. Kamu idarelerinin sunduğu hizmetlerin hızının artırılması ve bu hizmetlerin ideal zamanda gerçekleşmesi zamanlılık analizi yönteminin temelini oluşturmaktadır.

Bu bağlamda finansal kaynakların zamanında kullanımı, sunulan hizmetin beklenen sürelerde verilebilmesi ve paydaşların taleplerine belirlenen hedefler çerçevesinde cevap verilebilmesi zamanlılık analizleri çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Zamanlılık Analizinde temel hedef, kamu idarelerinin yürüttükleri program proje, süreç ve faaliyetlerin bileşenlerinin idare ve paydaşların beklentilerini karşılayacak sürelerde tamamlanması, verimsiz zaman kullanımlarının azaltılması ve bu yönde iyileştirme imkanlarının tanımlanmasıdır.

Yöntemle birlikte ekonomiklik, verimlilik, etkililik ve uyumluluk unsurları değerlendirilmektedir.

**1.2.5. Kalite Analizi Yöntemi;** İdarelerin ürettikleri çıktıların ya da paydaşlara sunulan hizmetlerin belirlenen kalite ölçütlerine uygunluğunu değerlendirebilmesidir.

Denetimde amaç, kalite ölçütleri ile uyumsuz çıktı ve hizmetlerin tespit edilmesi kadar söz konusu kalite uyumsuzluklarına sebep olan unsurların da belirlenmesidir. Böylece idarelerin program, proje, süreç ve faaliyetlerini daha etkin ve verimli şekilde yürütebilmeleri hedeflenmektedir.

Kalite analiziyle birlikte ekonomiklik, etkililik ve uyumluluk unsurları değerlendirilmektedir.

**1.2.6. Program Ve Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi Yöntemi;** kamu idarelerinin program ve uygulamalarının beklenen hedefleri ne seviyede gerçekleştirdiklerini analiz



etmekte kullanılmaktadır. Denetim faaliyeti, temelde takip ettiği sistematik bir yaklaşım ile program ya da uygulamanın gerçekleştiği mevcut durumun sonuçlarını, program ya da uygulamanın olmadığı durumdaki sonuçlardan ayırtırmayı hedeflemektedir. Böylece program ya da uygulama ile doğrudan ilgili sonuçlar analiz edilebilmektedir.

Yöntemle birlikte tüm denetim unsurlarına dair sonuçlar değerlendirilebilmektedir.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Ülkemizdeki geçmiş teftiş ve denetim faaliyetleri incelendiğinde; teftiş ve denetim faaliyetlerinin daha ziyade geleneksel denetim araçları kullanılmak suretiyle mevzuata uygunluk yönünden incelemenin yapıldığı görülmektedir. Yine belirli standartlar çerçevesinde disiplinli ve mesleki bir faaliyet olarak çağdaş denetim metodolojileri kullanılmak suretiyle gerçekleştirilen denetimler yerine, teftiş ve soruşturma görevleri ön planda olmuştur.

Kaynak kullanımındaki etkililik/etkinlik, ekonomiklik ve verimliliğin tespiti yerine iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu ve mali işlemlerin doğruluğu incelenmiş, faaliyet/süreçlerin sistem denetimi yerine personelin yaptığı işlemlere odaklanılmıştır diğer taraftan, bazı denetim organlarıncı gerçekleştirilen performans denetimlerinin sınırlı kalması ve yaygınlaştırılmaması önemli bir sorun olarak ortaya çıkmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesiyle performans yönetimi ve performans denetimine dair yasal-yönetimsel düzenlemelerin şekillenmesiyle, kamu sektöründe performans yönetimi ve sektörün performansa dayalı denetim beklentisi artmıştır. Performans denetiminin iç ve dış denetim organlarıncı yapılacağı öngörülmüş olması da konunun önemini artırmaktadır. Öte yandan, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, hesap verme sorumluluğu, iç kontrol sistemi gibi yeni yönetim araçları performans denetimlerinin önemini artırdığı gibi, denetimlere ilişkin idari ve mali-bütçesel çerçevenin sağlam bir şekilde oluşturulmasına katkı yapmıştır.

Performans seviyesinin belirlenebilmesi için, gerçekleştirilen etkinliğin sonucunun bir şekilde değerlendirilmesi gereklidir. Performans ölçümüne ve değerlendirmesine esas en önemli unsur performans göstergeleridir. Kamu sektöründe faaliyet gösteren idarelerin Stratejik planlarında ve performans programlarında performans göstergesi belirlerken göstergelerin performans hedefine ulaşip ulaşmayacağını ölçebilecek nitelikte olmalıdır. Yine göstergeler gerçekçi, ölçülebilir, konuya özel, ulaşılabilir ve güvenilir veri sunacak şekilde zaman kısıtlı olarak tasarlanmalıdır. Göstergelerin hem geçmiş dönemlerin hem de diğer idarelerin benzer göstergeleriyle

karşılaştırılabilir olması önem arz etmektedir.

Performans göstergelerinin belirlenmesinde faaliyeti idare eden yöneticilerin yetkinliği önemlidir, bu konudaki dışsallığı gidermek için kamu sektöründe kriterleri benzer olan faaliyetlerde merkezi bir gösterge havuzu oluşturması böylece bir yandan standartlaşma oluşturulurken diğer yanda da idareler arasında kıyaslama imkânlarını arttırması muhtemeldir.

Öte yandan kamu idarelerinde performans denetimlerinde uygulamada güçlük yaşanmaması için ilk etapta ölçümü, değerlendirilmesi zor alanlardan başlanılmaması ve bunun yerine performans göstergelerinin göreceli olarak belirli ve açık olan, değerlendirilmesi kolay olan alanların ve özellikle denetçilerin geçmiş deneyimlerinden de istifade edebilecekleri konuların seçilmesi uygun olacaktır. Performans denetiminde iyi uygulama örneklerinin arttırılması ve bu uygulamaların kamu idareleri arasında paylaşımına açık tutulması denetim kültürünün olgunlaşmasını sağlayacaktır.

5018 sayılı kanun gereği görev yapan iç denetçilerin Kamu idarelerinde istihdamının arttırılması ile boş kadrolara atama yapılmasının yanında mevcut görev yapan iç denetçilerin performans denetimini sahiplenmeleri ve geliştirmeleri kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlayacak, Kamu idarelerine değer katacaktır.

Yine de; Kamuda performans denetimlerinin uygulanması, kamu kaynaklarının tutumlu, verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasına, kamu harcamalarının kendisinden beklenen ekonomik etki ve faydaların artmasına (Arslan,2002), kamu hizmetlerinin sunum kalitesinin iyileştirilmesine, kurumsal görev ve sorumlulukların gereği gibi yerine getirilmesine katkı sağlayacak bir denetim tekniği olmakla birlikte, bu denetimlerin niteliği ve etkinliği göz ardı edilerek kamu kesimindeki tüm olumsuzlukları giderecek sihirli bir araç olarak görülmesi (Tekin,1999), denetimlerin araç olmaktan çıkarılarak nihai bir amaç haline getirilmesi doğru olmayacaktır.

Performans denetimlerinin önemi inkâr edilemez. Ancak, kamuda kaynakların elde edilmesi ve kullanımındaki etkisizlik ve yetersizliklerin sadece yapılacak performans denetimleriyle tamamen ortadan kalkacağı şeklindeki hatalı varsayımlardan kaçınılmalıdır. Performans denetiminin araç olma özelliği göz ardı edilmemeli ve olması gerekenden çok anlam ve fonksiyon yüklenmemelidir. Bu nedenle, kamu mali yönetim ve kontrol sistemi bir bütün olarak ele alınmalı ve uygulanmalıdır. Kamu idarelerinin idari ve mali yönetim yapıları ile iç kontrol sistemlerinin önemi ihmal edilmemelidir (Candan,2007).

## KAYNAKÇA

- Akal, Zuhâl (2003). "Performans Kavramları ve Performans Yönetimi", MPM Yayınları, Ankara
- Arslan, Ahmet (2002). "Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim", Maliye Dergisi, Sayı 140, s. 81, Ankara
- Bozkurt, Ömer; Ergun, Turgay; Sezen, Seriye; (2008). "Kamu Yönetimi Sözlüğü", TODAİE Yayını, Ankara,
- Candan, Ekrem (2007). "Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi," s 264, Ankara
- CELEP, Hatice (2010). "Kamu Sektöründe Performans Yönetimi ve Ölçümü", Mesleki Yeterlilik Tezi, s 39, T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Güven, A (2012). "Belediyelerde Performans Denetimi ve Algılanması", yayınlanmamış Doktora Tezi, İ.Ü, İstanbul
- INTOSAI, (2009). "Implementation Guidelines For Performance Auditing (Performans Denetimi Uygulama Rehberi)",s 22-26, Ankara
- İDKK, (2016) . "Kamu İç Denetçileri için Performans Denetimi Rehberi" , İç Denetim Koordinasyon Kurulu
- Kubalı, D (1998). "Performans Denetimi, Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar", Sayıştay Dergisi 85, Ankara
- Okur, Yaşar (2007). "Türkiye'de Kamu Denetimi Değişim Süreci ve Performans Denetimi", s.63, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Resmi Gazete ,(2003). "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu"
- Sayıştay, (2014). "Performans Rehberi"
- TDK, [www.turkdilkurumu.gov.tr](http://www.turkdilkurumu.gov.tr)
- Tekin, Ahmet (1999). "Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Bazı Ülkelerdeki Gelişimi", Maliye Dergisi, Sayı: 130, s. 53, Ankara