



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

**KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL SİSTEMİNDE
BÜTÇENİN DENETİMİ: ULUSLARARASI
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ**

Büşra NEZİR

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2021

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL SİSTEMİNDE BÜTÇENİN DENETİMİ:
ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

Büşra NEZİR

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2021

TEŞEKKÜR

Tez çalışmamın başından sonuna kadar desteğini esirgemeyen, değerli bilgi ve görüşleriyle bana yol gösteren saygıdeğer danışman hocam Doç. Dr. Alparslan A. BAŞARAN'a, hayatım boyunca her konuda beni destekleyen ve hep yanımda olan canım aileme sonsuz teŐekkürlerimi sunarım.

Büşra NEZİR

ÖZET

NEZİR, Büşra. *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Bütçenin Denetimi: Uluslararası Karşılaştırmalı Analizi*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2021.

Dünyada etkili olan yeni kamu mali yönetimi anlayışı saydamlık, hesap verebilirlik, etkinlik, ekonomiklik, verimlilik gibi kavramları beraberinde getirmiştir. Özellikle kamu kesiminde etkinlik ve verimlilik sorunlarına çözüm geliştirmek amacıyla yeni kamu mali yönetimi anlayışı ile birlikte bütçe reformları yapılmış ve performans esaslı bütçeleme bu sürecin sonunda ortaya çıkmıştır. Kamu bütçe sisteminde yaşanan bu değişim süreci aynı zamanda kamuda hesap verme sorumluluğunu ve bütçenin denetimini de etkilemiştir. Performans esaslı bütçelemede kamusal kaynakların hukuka uygunluğunun yanı sıra etkin, ekonomik ve verimli bir biçimde kullanılması da amaçlandığından, bütçe üzerindeki denetim faaliyetinin de buna uygun şekilde yapılması öngörülmüş ve bu bağlamda yüksek denetimin kapsamı da belirtilen amaç doğrultusunda tekrardan tanımlanmıştır. Bu kapsamda birçok Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ülkesinde performans esaslı bütçe sistemine geçilmiş olup yüksek denetim kurumlarının görev ve sorumlulukları da bu doğrultuda değişmiş ve performans bütçelemedeki rolleri artmıştır. Bu çalışmada performans esaslı bütçe sistemini uygulayan OECD ülkelerinde hesap verebilirliğin ne şekilde gerçekleştiği yüksek denetim kurumları açısından ele alınacaktır. Çalışmada OECD ülkelerinden olan Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Güney Kore, Fransa ve Türkiye'nin performans esaslı bütçe sistemleri ve bütçenin dış denetimini gerçekleştiren yüksek denetim kurumları incelenmiştir. Bu kapsamda OECD'nin uluslararası performans bütçeleme veri tabanında yer alan veriler ile performans esaslı bütçe sisteminde yüksek denetim kurumlarının rolü üzerine OECD tarafından yapılan anket verilerinden de yararlanarak karşılaştırma yapılmış olup seçilmiş ülkelerin benzer ve farklı yanları ortaya konulmuştur.

Anahtar Sözcükler

Performans esaslı bütçeleme, yüksek denetim, OECD, anket

ABSTRACT

NEZİR, Büşra. *Budget Audit in Public Financial Management and Control System: An International Comparative Analysis*, Master's Thesis, Ankara, 2021.

The new understanding of public financial management, which is effective in the world, has brought together concepts such as transparency, accountability, efficiency, economy and efficiency. In order to develop solutions to efficiency and productivity problems, especially in the public sector, budget reforms were made with the new public financial management approach and performance-based budgeting emerged at the end of this process. This process of change in the public budget system has also affected the public accountability and the audit of the budget. Since the purpose of performance-based budgeting is to use public resources effectively, economically and efficiently as well as legal compliance, it is envisaged that the audit activity on the budget will be carried out accordingly, and in this context, the scope of the supervision has been redefined in line with the stated purpose. In this context, performance-based budget system has been adopted in many Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) countries, the duties and responsibilities of supreme audit institutions have also changed in this direction and their role in performance budgeting has increased. In this study, the way of accountability in OECD countries implementing performance-based budget system will be discussed in terms of supreme audit institutions. In the study, the performance-based budget systems of the USA, South Korea, France and Turkey, which are among the OECD countries, and the supreme audit institutions that carry out the external audit of the budget were examined. In this context, a comparison was made with the data in the international performance budgeting database of the OECD and the survey data made by the OECD on the role of supreme audit institutions in the performance-based budget system, and the similar and different aspects of the selected countries were revealed.

Keywords

Performance based budgeting, supreme audit, OECD, survey

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI	ii
ETİK BEYAN	iii
TEŞEKKÜR	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
TABLolar DİZİNİ	xv
ŞEKİLLER DİZİNİ	xvi
GİRİŞ	1
1.BÖLÜM: YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİ ANLAYIŞINDA PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ VE BÜTÇENİN DENETİMİ	5
1.1. KAMU MALİ YÖNETİMİNDEKİ DEĞİŞİM	5
1.2. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VERME SORUMLULUĞU KAVRAMLARI	7
1.3. HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN ARACI OLARAK PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ	9
1.4. PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİNİN UNSURLARI	14
1.4.1. Stratejik Plan.....	14
1.4.2. Performans Programı	15
1.4.3. Faaliyet Raporu.....	16
1.5. OECD PERFORMANS BÜTÇELEME ANKETİ	17
1.6. PERFORMANS BÜTÇELEME UYGULAMALARININ KULLANIMI HAKKINDA KOMPOZİT ENDEKS (BİLEŞİK GÖSTERGE)	21

1.7. PERFORMANS ESASLI BÜTÇE UYGULAMALARININ DENETİM BOYUTU	24
1.8. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE DENETİM	25
1.9. DENETİM TÜRLERİ	27
1.9.1. Amacı Yönünden Denetim Türleri	27
1.9.1.1. Düzenlilik Denetimi	27
1.9.1.1.1. Mali Denetim.....	28
1.9.1.1.2. Uygunluk Denetimi	29
1.9.1.2. Performans Denetimi	30
1.9.2. Denetimi Yapan Kurumun Statüsü Açısından Denetim Türleri.....	32
1.9.2.1. İç Denetim.....	32
1.9.2.2. Dış Denetim	33
1.9.2.3. Yüksek Denetim.....	33
1.10. PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME VE YÜKSEK DENETİM KURUMLARI	36
1.11. YÜKSEK DENETİM KURUMLARI VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME ÜZERİNE OECD TARAFINDAN YAPILAN ANKET	38
2.BÖLÜM: ABD, GÜNEY KORE VE FRANSA'DA PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ VE BÜTÇENİN YÜKSEK DENETİMİ	44
2.1 ABD'DE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ VE BÜTÇENİN YÜKSEK DENETİMİ	44
2.1.1. ABD'de Performans Esaslı Bütçe Sistemi.....	45
2.1.1.1. Hükümet Performans ve Sonuçları Kanunu (GPRA) 1993–2010	46
2.1.1.2. Başkanın Yönetim Gündemi ve Performans İyileştirme Girişimi	48
2.1.1.3. Program Değerlendirmesi Derecelendirme Aracı (PART) 2002–2008 ..	49
2.1.1.4. Hükümet Performans ve Sonuçları Modernizasyon Kanunu (GPRAMA)	51
2.1.1.4.1. Stratejik Plan	51

2.1.1.4.2. Performans Planı	52
2.1.1.4.3. Performans Raporu	52
2.1.1.5. Hükümet Performans ve Sonuçları Modernizasyon Kanunu ile Yapılan Diğer Düzenlemeler	54
2.1.1.6. OECD Performans Bütçeleme Anketi ve Kompozit Endeks Sonuçlarına Göre ABD'deki Mevcut Performans Esaslı Bütçe Sistemi.....	56
2.1.2. Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi (ABD Sayıştay)	57
2.1.2.1. Görev ve Sorumlulukları ile Denetim Kapsamı.....	59
2.1.2.2. Denetim Türleri	61
2.1.2.2.1. Mali Denetim.....	61
2.1.2.2.2. Performans Denetimi.....	63
2.1.2.3. Performans Esaslı Bütçe Sisteminde GAO'nun Rolü	65
2.2. GÜNEY KORE'DE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ VE BÜTÇENİN YÜKSEK DENETİMİ	66
2.2.1. Güney Kore'de Performans Esaslı Bütçe Sistemi	67
2.2.1.1. İzleme: Performans Hedefi Yönetim Sistemi	69
2.2.1.2. Gözden Geçirme: Bütçe Programının Öz Değerlendirmesi.....	70
2.2.1.3. Program Değerlendirme: Bütçe Programının Derinlemesine Değerlendirilmesi.....	71
2.2.1.4. Güney Kore'de Uygulanan Performans Esaslı Bütçe Sisteminin Özellikleri.....	71
2.2.1.5. OECD Performans Bütçeleme Anketi ve Kompozit Endeks Sonuçlarına Göre Güney Kore'deki Mevcut Performans Esaslı Bütçe Sistemi	73
2.2.2. Güney Kore Denetim ve Teftiş Kurulu (Güney Kore Sayıştay).....	75
2.2.2.1. Görev ve Sorumlulukları ile Denetim Kapsamı.....	76
2.2.2.2. Denetim Türleri	80
2.2.2.2.1. Mali denetim.....	80
2.2.2.2.2. Uygunluk Denetimi	80
2.2.2.2.3. Performans Denetimi.....	80

2.2.2.2.4. Özel Denetim.....	81
2.2.2.3. Performans Esaslı Bütçe Sisteminde Denetim ve Teftiş Kurulu'nun Rolü	81
2.3. FRANSA'DA PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ VE BÜTÇENİN YÜKSEK DENETİMİ	83
2.3.1. Fransa'da Performans Esaslı Bütçe Sistemi	83
2.3.1.1. Organik Bütçe Kanunu (LOLF).....	85
2.3.1.1.1. Yıllık Performans Planı	87
2.3.1.1.2. Yıllık Performans Raporu	87
2.3.1.2. Performans Hedefleri ve Göstergeleri ile Performans Bilgilerinin Kullanımı	88
2.3.1.3. Performans Esaslı Bütçelemede Hesap Verebilirlik	90
2.3.1.4. OECD Performans Bütçeleme Anketi ve Kompozit Endeks Sonuçlarına Göre Fransa'daki Mevcut Performans Esaslı Bütçe Sistemi	90
2.3.2. Fransa Sayıştayı (Cour Des Comptes).....	92
2.3.2.1. Görev ve Sorumlulukları ile Denetim Kapsamı.....	94
2.3.2.2. Denetim Türleri.....	98
2.3.2.2.1. Düzenlilik Denetimi	98
2.3.2.2.2. Performans Denetimi.....	99
2.3.2.3. Performans Esaslı Bütçe Sisteminde Fransa Sayıştayı'nın Rolü	101
3. BÖLÜM: TÜRKİYE'DE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ VE BÜTÇENİN YÜKSEK DENETİMİ	103
3.1. TÜRKİYE'DE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ	103
3.1.1. Stratejik Plan.....	108
3.1.2. Performans Programı	109
3.1.3. Faaliyet Raporu.....	109
3.2. PERFORMANS ESASLI PROGRAM BÜTÇE SİSTEMİNE GEÇİŞ SÜRECİ VE SİSTEMİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER	110

3.3. OECD PERFORMANS BÜTÇELEME ANKETİ VE KOMPOZİT ENDEKS SONUÇLARINA GÖRE TÜRKİYE’DEKİ PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ	115
3.4. TÜRKİYE’DE BÜTÇENİN YÜKSEK DENETİMİ.....	117
3.4.1. Türk Sayıştayı	117
3.4.2 Görev ve Sorumlulukları ile Denetim Kapsamı	120
3.4.2.1. Denetim.....	122
3.4.2.2. Yargılama.....	123
3.4.2.3. Raporlama	124
3.4.2.4. Görüş Bildirme.....	125
3.4.3. Denetim Türleri.....	125
3.4.3.1. Düzenlilik Denetimi	125
3.4.3.1.1. Mali Denetim.....	127
3.4.3.1.2. Uygunluk Denetimi	128
3.4.3.2. Performans Denetimi	129
3.4.4. Performans Esaslı Bütçe Sisteminde Sayıştay’ın Rolü	132
4.BÖLÜM: SEÇİLMİŞ ÜLKELERİN PERFORMANS ESASLI BÜTÇE UYGULAMALARI İLE YÜKSEK DENETİM FAALİYETLERİNİN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ	137
4.1. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDEKİ PERFORMANS ESASLI BÜTÇE UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI	137
4.2. OECD PERFORMANS BÜTÇELEME ANKETİ VE KOMPOZİT ENDEKS SONUÇLARINA GÖRE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDEKİ PERFORMANS ESASLI BÜTÇE UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	140
4.3. SEÇİLMİŞ ÜLKELERİN YÜKSEK DENETİM FAALİYETLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	145
4.4. OECD TARAFINDAN YAPILAN ANKET ÇERÇEVESİNDE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDEKİ YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİNDE OYNADIKLARI ROLLERİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	156

SONUÇ	160
KAYNAKÇA	165
EK 1. ORİJİNALLİK RAPORU	182
EK 2. ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU	184

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BAI	: Board of Audit and Inspection
BÜMKO	: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
DDR	: Düzenlilik Denetim Rehberi
FAM	: Mali Denetim Kılavuzu
FISCAM	: Federal Bilgi Sistemi Kontrolleri Denetim Kılavuzu
GAO	: Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi
GPRA	: Hükümet Performans ve Sonuçları Kanunu
GPRAMA	: Hükümet Performans ve Sonuçları Modernizasyon Kanunu
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
ISSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
LOLF	: Organik Bütçe Kanunu
MBO	: Hedeflere Göre Yönetim

NAO	: National Audit Office
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
PEB	: Performans Esaslı Bütçe
PII	: Performans İyileştirme Girişimi
PPBS	: Planlama-Programlama-Bütçeleme-Sistemi
SABP	: Bütçe Programının Öz Değerlendirmesi
SBB	: Strateji ve Bütçe Başkanlığı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
VET	: Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1: Performans Bütçeleme Sisteminin Özellikleri.....	21
Tablo 2: Merkezi Yönetim Düzeyinde Performans Bütçeleme Uygulamalarının Kullanımı (2011 ve 2016 yılları).....	23
Tablo 3: Performans Esaslı Bütçe Sisteminde Yüksek Denetim Kurumunun Rolü	39
Tablo 4: Güney Kore, Fransa ve Türkiye'nin Performans Esaslı Bütçe Sisteminin Özellikleri.....	143
Tablo 5: ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye'de Merkezi Yönetim Düzeyinde Performans Bütçe Uygulamalarının Kullanılması (2011-2016)	144
Tablo 6: Performans Esaslı Bütçe Sisteminde ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye'de Yüksek Denetim Kurumunun Rolü.....	156

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Hesap Verme Sorumluluk Üçgeni.....	34
---	----

GİRİŞ

Zaman içerisinde ülkelerin kamu yönetim modelleri ve anlayışları geleneksel yapıdan yeni kamu yönetimi anlayışı olarak isimlendirilen bir sisteme dönüşüm gerçekleştirmiştir. Dünyada etkili olan yeni kamu mali yönetimi anlayışıyla birlikte çok yıllık bütçeleme, kaynak tahsisinde etkinlik, kaynakların etkili, ekonomik, verimli kullanılması, performans esaslı bütçeleme, kamu maliyesinde saydamlık ve hesap verebilirliğin artırılması, iç kontrol ve denetim sisteminin kurulması gibi unsurlar birçok ülkenin mali sisteminde yer bulmaya başlamıştır. Özellikle mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu, ülkelerde kamu kurumlarına güvenilmesi, ekonomik istikrarın sağlanması, kamuoyunun devletin faaliyetleri hakkında değerlendirmede bulunabilmesi, kamu yönetiminde etkili denetim mekanizmalarının oluşturulması açılarından büyük önem arz etmektedir. Diğer yandan hesap verme sorumluluğu, çok sayıda kamu mali yönetimi aracıyla beraber uygulanmaktadır. Kamu mali yönetim sisteminde hesap verme sorumluluğu mekanizması içinde bulunan performans esaslı bütçe (PEB) sistemi ile unsurları (stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu), iç kontrol, iç denetim ve dış denetim hesap verebilirliğe katkıda bulunan araçlardır.

Kamuda hesap verme sorumluluğunu geliştirmek ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılabilmesini sağlamak amacıyla yeni kamu mali yönetimi anlayışı çerçevesinde 1990'lı yılların başından itibaren birçok OECD ülkesinde bütçe reformları yapılmış ve performans bilgisinin bütçe sürecine dahil edildiği performans esaslı bütçe sistemine geçiş yaşanmıştır. OECD ülkelerinde uygulanan performans esaslı bütçe sisteminde standart bir yapı olmayıp her ülke kendi yapısı ve koşulları doğrultusunda bir yöntem ve model benimsemiş ve performans bütçe uygulamaları farklılaşmıştır. Ancak sistemin tüm ülkelerdeki odak noktası çıktılar veya sonuçlar olup hepsinin ortak amacı performans değerlendirmelerinin kaynak tahsisine dayanak olması ve bu sonuçlar doğrultusunda kaynak tahsisinin gerçekleşmesidir. Söz konusu sistem kaynakların kullanımını ile ilgili sonuçlar hakkında kamu idaresinin kendisi, kamuoyu ve parlamento tarafından daha etkin bir biçimde izlenmesi, değerlendirilmesi ve denetlenmesine olanak tanımaktadır.

Performans esaslı bütçeleme sistemine geçtikten sonra kamu sektörünün denetim alanı da genişlemiş, kamu harcamalarının yasallığı ile maddi doğruluklarının yanında, kamu sektörünün etkinliği ve verimliliği de denetimin kapsamına girmiştir. Bu kapsamda parlamento adına bütçenin denetim faaliyetini gerçekleştiren yüksek denetim kurumlarının da denetim kapsamı genişletilmiş ve denetim anlayışları değişerek geleneksel mali denetim anlayışından daha modern olan performans denetimi anlayışına geçiş yapmışlardır. Bununla beraber yüksek denetim kurumları halen geleneksel görevlerini yerine getirerek muhasebe işlemleri ile hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğunu ve düzenliliğini denetlemekte ve bu denetim türleri önemini korumaya devam etmektedir. Ancak yüksek denetim kurumlarının giderek daha fazla performans değerlendirmelerinde yer aldığı ve performans denetimi yapmaya başladıkları da bir gerçektir. Son yıllarda yüksek denetim kurumlarının performans bütçelemedeki rollerinin arttığı görülmekle birlikte ülkelerinde uygulanan performans esaslı bütçeleme sisteminin etkinliğine katkıda bulunmada yüksek bir etkiye sahip olmadıkları anlaşılmaktadır.

Çalışmamızda performans esaslı bütçe sisteminin sahip olduğu özellikler doğrultusunda yeni baştan tanımlanan yüksek denetim olgusu performans esaslı bütçe sistemi uygulayan seçilmiş ülke uygulamaları açısından ele alınmıştır. Çalışmada ele alınan ülkeler performans esaslı bütçe sistemini programlar aracılığıyla uygulayan ve OECD ülkelerinden olan anglo-sakson kültürüne sahip ABD, Kıta Avrupası geleneğini yansıtan Fransa ve diğer gelişmiş ülkelere örnek olarak Güney Kore'dir. Türkiye'de 2021 yılı itibarıyla performans esaslı program bütçeye geçmiş ve bütçe sistemini programlar aracılığıyla uygulamaya başlamıştır. Bu açıdan çalışmamızda incelenen bir diğer ülke de Türkiye'dir. Söz konusu ülkeler seçilirken kompozit endeks puanları da dikkate alınmıştır. Bu kapsamda Güney Kore ve Fransa'nın kompozit endeks puanının OECD ortalamasının üstünde olması, Türkiye ve ABD'nin endeks puanının ise OECD ortalamasının altında olması ülkeleri belirlemede bir diğer etken olmuştur. Diğer yandan söz konusu ülkeler belirlenirken yüksek denetim kurumlarının örgütlenme yapısı da göz önünde bulundurulmuş olup her örgütlenme yapısından birer örnek olacak şekilde belirlenmiştir. Bu bağlamda bütçeyi programlar aracılığıyla uygulayan ülke örnekleri çerçevesinde ofis tipi modele örnek ABD Sayıştayı, kurul tipi modele örnek Güney Kore

Sayıştayı, yargı tipi modele örnek olarak Fransa Sayıştayı ve Türk Sayıştayı incelenmiştir.

Çalışmamızda ayrıca 2016 yılı OECD performans bütçeleme anketi ve bu anketten elde edilen veri kaynaklarından yararlanılarak oluşturulan performans bütçeleme uygulamalarının kullanımı hakkında kompozit endeks incelenmiştir. Bu incelemeyi yapmaktaki sebep OECD ülkeleri ile seçilmiş dört ülkedeki performans bütçeleme uygulamalarının benzer ve farklı yanlarını ortaya koymak, ülkelerin performans kullanımındaki güçlü ve zayıf yönleri tespit etmek, ülkelerin sistemleri arasında ortaya çıkan eğilimleri vurgulamak, ülkelerde performans bütçeleme uygulamalarının ne ölçüde mevcut olduğunu ve merkezi düzeyde ne kadar kullanıldığını tespit etmektir. Yine çalışmamızda performans esaslı bütçe sisteminde yüksek denetim kurumlarının rolü üzerine OECD tarafından 2014 yılında yapılan anket verileri incelenmiştir. Söz konusu verilerin incelenmesindeki amaç yüksek denetim kurumlarının performans esaslı bütçe sistemindeki rolleri hakkında değerlendirmelerde bulunabilmektir.

Çalışma dört bölümden oluşmakta olup birinci bölümde değişen kamu mali yönetimi anlayışı, mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları, performans esaslı bütçe sistemi ile unsurları olan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu, OECD'nin performans bütçeleme anketi ve performans bütçeleme uygulamalarının kullanımı hakkında kompozit endeks sonuçlarından bahsedildikten sonra performans esaslı bütçe uygulamalarının denetim boyutuna değinilmiştir. Bu kapsamda kamu mali yönetiminde denetim olgusu ve denetim türleri ele alınmış olup denetim türleri içerisinde çalışmamızın konusu gereği yüksek denetim kavramı üzerinde durulmuştur. Performans esaslı bütçe sistemi yüksek denetim kurumları açısından ele alındıktan sonra performans esaslı bütçe sisteminde yüksek denetim kurumlarının rolü üzerine OECD tarafından yapılan anket sonuçlarına yer verilmiştir.

İkinci bölümde performans esaslı bütçe sistemini uygulayan ülkelerde yeni kamu mali yönetimi anlayışıyla birlikte hesap verebilirliğin ne şekilde gerçekleştiği yüksek denetim kurumları açısından ele alınmıştır. Bu kapsamda öncelikle ABD, Güney Kore ve Fransa'da programlar aracılığıyla uygulanan performans esaslı bütçe sistemi ile OECD

performans bütçeleme anketi ve kompozit endeks sonuçlarına yer verilmiştir. Ardından hesap verebilirliğin ne şekilde gerçekleştiği yüksek denetim kurumları açısından ele alınmıştır. Söz konusu ülkelerin yüksek denetim kurumlarının tarihsel gelişimine kısaca değinildikten sonra görev ve sorumlulukları, denetim kapsamı, denetim türleri ve OECD anketi de göz önünde bulundurularak performans esaslı bütçe sisteminde oynadıkları roller incelenmiştir.

Üçüncü bölümde Türkiye’de uygulanan performans esaslı bütçe sistemi ile OECD performans bütçeleme anketi ve kompozit endeks sonuçlarına yer verilmiş ve ayrıca Türkiye’nin performans esaslı program bütçe sistemine geçiş süreci ve yeni sistemin getirdiği yeniliklerden bahsedilmiştir. Ardından hesap verebilirliğin ne şekilde gerçekleştiği yüksek denetim kurumu olan Sayıştay tarafından ele alınmış olup Sayıştay’ın tarihsel gelişimi, görev ve sorumlulukları, denetim kapsamı, denetim türleri, OECD anketi de göz önünde bulundurularak performans esaslı bütçe sisteminde oynadığı rol ve performans esaslı program bütçe sisteminde Sayıştay’ın üzerine düşen rollerden bahsedilmiştir.

Dördüncü bölümde ilk olarak ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye’nin performans esaslı bütçe uygulamaları ve OECD performans bütçeleme anketi ile kompozit endeks sonuçları karşılaştırılmıştır. Ardından söz konusu ülkelerdeki yüksek denetim faaliyetleri ve OECD tarafından yapılan anket çerçevesinde seçilmiş ülkelerdeki yüksek denetim kurumlarının performans esaslı bütçe sisteminde oynadıkları roller karşılaştırılarak benzer ve farklı yönler ortaya konulmuştur.

Sonuç bölümünde ise OECD uluslararası performans bütçeleme veri tabanında yer alan verilerin analiz edilmesi neticesinde gerek OECD ülkelerinin genelinde gerekse seçilmiş ülkelerde uygulanan performans esaslı bütçe sistemlerinin özelliklerinde, performans bütçe uygulamalarının merkezi yönetim düzeyinde kullanımında, performans bilgilerinin bütçe görüşmeleri ile karar alma süreçlerinde kullanımında ve yüksek denetim kurumlarının performans esaslı bütçe sisteminde üstlendiği rollerde farklılıklar olduğu belirtilmiş olup mali saydamlık, hesap verebilirlik ve kaynak kullanımında etkinliğin artırılması için ülkelere yönelik bazı önerilerde bulunulmuştur.

1.BÖLÜM

YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİ ANLAYIŞINDA PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ VE BÜTÇENİN DENETİMİ

Bütçe sisteminin sahip olduğu özellikler kamusal hizmetler için kullanılan kaynakların hangi ölçüt doğrultusunda tahsis edileceğini belirlemekte ve aynı zamanda bütçe denetiminin amacını ve fonksiyonlarını da büyük ölçüde şekillendirmektedir. Öncelikli hedefi kamusal kaynakların kullanılmasında şeffaflığı ve hesap verebilirliği tesis etmek olan performans esaslı bütçe sistemi diğer taraftan kaynakların kullanımı ile ilgili sonuçlar hakkında kamu idaresinin kendisi, kamuoyu ve parlamento tarafından etkin bir biçimde izlenmesi, değerlendirilmesi ve denetlenmesine de olanak tanımaktadır. Kamusal kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı konusunda sorumluluk mekanizmaları öngören PEB sisteminde bütçenin hesap verme ve denetim fonksiyonu en az etkinlik kadar önemli olup özellikle kamu kaynaklarının dış denetimi, kamu mali yönetiminde mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin güvencesidir. Buradan yola çıkarak bu bölümde değişen kamu mali yönetimi anlayışı, mali saydamlık ile hesap verebilirlik kavramları, PEB sistemi, kamu mali yönetiminde denetim ve yüksek denetim anlatıldıktan sonra OECD anketleri ışığında OECD ülkelerinde performans esaslı bütçe sistemi ve yüksek denetim kurumlarının uygulamalarından bahsedilecektir.

1.1. KAMU MALİ YÖNETİMİNDEKİ DEĞİŞİM

1980'li yıllarla birlikte dünyada başlayan globalleşme süreci, bilgi teknolojilerindeki ilerlemeler ve yine bu döneme isabet eden ekonomik krizler, devletlerin siyasi, iktisadi, idari ve kültürel yapıları üzerinde etkili olmuşlardır. Bu süreçte ülkelerin kamu yönetim modelleri ve anlayışları geleneksel yapıdan yeni kamu yönetimi anlayışı şeklinde isimlendirilen bir sisteme dönüşüm gerçekleştirmiştir (Şentürk ve Doğan, 2019, s. 86). Yeni kamu yönetimi anlayışı; yönetsel bakımdan hesap verme sorumluluğunu ve saydamlığı, vatandaşlar bakımından ise karar alma sürecinde yer almayı ve denetimi ifade etmektedir (Çağan, 2009, s. 6; Falay, 2011, s. 219). Söz konusu anlayış değişikliği

beraberinde mali alanda da değişim yaşanmasına neden olmuş ve ülkeler yeni sistem doğrultusunda mali yapılarında dönüşüm gerçekleştirmek zorunda kalmışlardır.

Yeni kamu yönetimi anlayışı özellikle anglo-sakson kültüre sahip gelişmiş ülkelerde ortaya çıkmıştır. Söz konusu anlayış üç aşamadan geçerek gerçekleşmiştir. İlk aşama kamu sektöründe yasal ve yapısal serbestleşme ile kamusal malların ve hizmetlerin üretilmesinde sübvansiyonların kaldırıldığı 1979-1980 yıllarını kapsayan dönemdir. İkinci aşama özelleştirme ile verimlilik, etkinlik, tutumluluk (VET) ilkelerinin uygulanmadığı başladığı dönem olan 1985 sonrası dönemdir. Üçüncü aşama ise kamusal hizmetlerde kalite, yönetim, katılım, müşteri odaklılık, şeffaflık, hesap verme sorumluluğu ve performans ilkelerinin esas alındığı 1990'lı yıllardaki dönemdir (Eriçok, 2011, s. 161). Bahsi geçen süreçte dünya üzerinde kamu mali yönetiminde reform yapan ülkeler arasında; ABD, Avustralya, Fransa, İngiltere, Danimarka, Hollanda, İsveç, Yeni Zelanda, Kanada gibi ülkeler yer almaktadır. OECD ülkeleri ile Avrupa Birliği'ne üye ülkeler ise mali disiplinlerini sağlamak amacıyla 1990'lı yıllardan itibaren kamu mali yönetimlerinde reform çalışmalarına başlamışlardır (Ergen, 2016, s. 97). Türkiye'de de kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları kapsamında çok sayıda yenilik yapılmış, saydamlık, hesap verilebilirlik gibi kavramlar kamu mali yönetiminde yer almaya başlamış ve kamusal kaynakların VET ilkelerine uygun biçimde kullanılabilmesine yönelik kurumsal ve yapısal reformlar gerçekleşmiştir. Özellikle kamu mali sisteminde büyük yenilikler getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile birlikte geleneksel kamu yönetiminden kamusal kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasının ön planda tutulduğu kamu mali yönetimi anlayışına geçilmiş ve plan-program-bütçe ilişkisini güçlendirecek mekanizmalar üretilmiştir. Böylece gelişmiş ülkelere başlayarak gelişmekte olan ülkelere varıncaya kadar dünya genelinde yeni kamu yönetimi vatandaş odaklı, katılımcı, saydam ve hesap verebilir olarak yeniden yapılandırılmıştır.

Yeni kamu mali yönetiminin özünde etkililik, ekonomiklik, verimlilik kavramları yer almaktadır. Diğer yandan kamu mali yönetiminde yaşanan dönüşümün ana eksenleri; mali disiplinin gerçekleşmesi, kamusal kaynakların stratejik öncelikler doğrultusunda kamu hizmetlerine tahsis edilmesi, kamu hizmetine tahsis edilmiş olan kaynakların

belirlenen amaç ve hedeflere uygun bir şekilde VET ilkeleri doğrultusunda kullanılması, bütçenin hazırlık ve uygulama aşamalarında kurumlara ve harcama birimlerine daha çok yetki verilerek esneklik tanınması, kamu kaynağı kullanımında ve yönetiminde saydamlığın ve hesap verebilirliğin gerçekleşmesi olarak sayılabilir (Barun ve diğerleri, 2007, s. 113).

Özellikle, kamusal hizmet sunumunda etkinlik odaklı yaklaşımların geçerlik kazanması, halkın saydamlık ve hesap verebilirliğe karşı duyarlılığının artması, kaynak tahsisine yönelik farklı modellerin ortaya çıkması gibi bir takım faktörler kamu mali yönetiminde sonuç odaklı sistemlere daha fazla ilgi duyulmasını sağlayarak, yeniden yapılanma sürecine yol göstermiştir. Kaynakların merkezden yönetiminin esas alındığı ve girdi odaklı geleneksel bütçe sisteminden, kamu kaynağının yerinden yönetimi anlayışını benimseyen çıktı/sonuç odaklı PEB sistemine geçilmesi, bu sürecin sonucunda ortaya çıkmıştır. Diğer yandan bütçe sisteminde yaşanan değişiklik süreci aynı zamanda kamu kesiminde hesap verme sorumluluğunu ve bütçenin denetimini de etkilemiştir (Taner, 2011, s. 4).

1.2. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VERME SORUMLULUĞU KAVRAMLARI

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik, ülkelerde kamu kurumlarına güvenilmesi, ekonomik istikrarın sağlanması, piyasalara yönelik olarak alınan politik kararların kalitesini artırması, halkın devletin faaliyetleri hakkında değerlendirmede bulunabilmesi, kamu yönetiminde etkili denetim mekanizmalarının oluşturulması açılarından büyük önem arz etmektedir. Bunu gerçekleştirmenin en önemli şartı ise, öncelikle bütçenin ve daha sonra diğer mali araçların mali saydamlık ve hesap verebilirlik doğrultusunda uygulanmasıdır (Bakkal ve Kasımoğlu, 2015, s. 1).

Saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları literatürde bir taraftan ayrı, diğer taraftan da yakın ilişkili iki kavram şeklinde ele alınmaktadır. Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu esasen birbirleriyle bağlantılı olan iki kavramdır. Bu bakımdan mali saydamlık olmadan hesap verme sorumluluğuna ulaşılamamakta, hesap verme

sorumluluğu mekanizmaları olmadan da mali saydamlık sağlanamamaktadır (Lan, 2005, s. 61).

Mali saydamlık, geleneksel kamu yönetimi anlayışından yeni kamu yönetimi anlayışına geçilmesinin başlıca nedenleri arasındadır. Mali saydamlık hükümetin yapısının ve faaliyetlerinin, gerçekleştireceği maliye politikası hakkındaki amaçlarının, mali hedeflerinin ve kamusal hesapların topluma açıklanmasını gerektirir (Kopits ve Craig, 1998, s. 2). Mali saydamlık sayesinde hükümetin geçmişteki, gelecekteki ve şu anki iş ve işlemleri hakkında kapsamlı ve anlaşılır bilgi sunulur. Diğer bir anlatımla mali saydamlık kamu kaynaklarının kimler tarafından, hangi amaçlar doğrultusunda ve ne şekilde kullanıldığı bilgisinin ortaya konulması demektir. Ayrıca kamuda bilginin, sorumlulukların, bütçenin hazırlanması, uygulanması ve raporlanması faaliyetlerinin topluma açık bir şekilde sunulması, denetim organları ile istatistik organlarının da bağımsızlığını zorunlu kılar (Kesik, 1999, s. 97-99).

Hesap verme sorumluluğu genel itibariyle bir kişi veya idarenin yaptıkları işlemler hakkında bir başka üst otoriteye açıklamada bulunması ve cevap vermesi şeklinde tanımlanmaktadır (Gül, 2008, s. 73). Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yapılan tanım gereğince hesap verme sorumluluğu, kişilerin, kurumların ve kamuoyunun kamusal kaynakları kullanmaktan sorumlu tutulmaları ve kaynakları ne şekilde kullandıklarının gerektiği durumda bir başkasına açıklamaları şeklinde tanımlanmıştır (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları [ISSAI] 1003, s. 70). KMYKK'da ise hesap verme sorumluluğu; "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 tanımlanmıştır (KMYKK, md.8).

Geleneksel kamu mali yönetimi anlayışında, kamu yönetiminin hizmet verdiği topluma karşı doğrudan bir sorumluluk söz konusu değildir. Geleneksel yönetim anlayışında üstün astı denetlediği bir durum söz konusudur. Yeni kamu mali yönetimi anlayışında ise

performans esaslı sorumluluğa önem verilmiş olup hesap verebilirlik, kamu kaynağının verimli, etkili, tutumlu olarak kullanımını üzerine kurulmuştur. Yeni anlayışla beraber kamu yönetimi, sonuç odaklı kamusal politikalara odaklanmış olup bu politikaları hayata geçirmek için çok yıllık planlamalar yapılmaktadır. Bu şekilde halka daha iyi bir şekilde hizmet verilmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenle kaynakları kullanmada yetkili olanların gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonuçlarına ilişkin kamuoyunu bilgilendirmeleri gerekmektedir. Yani vatandaş odaklı hesap verme sorumluluğu geleneksel kamu mali yönetiminde dikkate alınmaz iken yeni anlayışta önemli bir yer tutmaktadır (Kırılmaz ve Atak, 2015, s. 194-195).

Hesap verme sorumluluğu uygulamada birçok kamu mali yönetimi aracıyla beraber çalışmaktadır. Yeni kamu mali yönetim sisteminde hesap verme sorumluluğu mekanizmaları içinde bulunan PEB sistemi ile unsurları stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu, iç kontrol ve iç denetim hesap verebilirliğe katkıda bulunan araçlardır. Diğer yandan dış denetim geçmişten beri hesap verebilirliğe katkıda bulunan araçlar arasında yer almaktadır. Söz konusu araçlar içerisinde öncelikli amacı kamusal kaynakları kullanırken şeffaflığı ve hesap verme sorumluluğunu gerçekleştirmek olan performans esaslı bütçelemenin üzerinde durulacak olup çalışmanın devamında bütçenin dış denetiminden bahsedilecek ve dış denetim birimi olarak yüksek denetim kurumlarına yer verilecektir.

1.3. HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN ARACI OLARAK PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ

PEB sisteminin temeli, modern bütçeleme tekniklerinin ilk ortaya çıktığı zamanlara dayanmaktadır. Klasik bütçe sisteminin girdi odaklı olması, söz konusu sistemin sonuçlara yer vermemesi, harcamaların harcama kalemleri şeklinde sınıflandırılması, kaynakların etkin bir şekilde kullanılmaması gibi sıkıntılar çağdaş bütçeleme tekniklerinin oluşmasında etkili olmuştur. PEB sistemi, modern bütçeleme sistemi şeklinde nitelendirilen “Sıfır Tabanlı Bütçeleme, Performans Bütçe, Program Bütçe ve Planlama Programlama Bütçeleme” sistemlerinin geliştirilmesi ile oluşturulmuştur.

Özetle PEB sistemi diğer modern bütçe sistemlerinin bir bileşimidir. Diğer yandan sistemin özü performans kavramından oluşmaktadır (Bilge ve Demirtaş, 2012, s. 53).

Dünyada 1970’li yılların sonuna doğru ortaya çıkan ekonomik krizler ve ülkelerin zamanla artan kamu harcamalarını düzene sokma arzusu çeşitli performans ölçütleri ve göstergelerini kullanma mecburiyetini doğurmuştur. Kamu sektöründe etkinlik ve verimlilik sorunlarına çözüm bulmak amacıyla yeni kamu mali yönetimi anlayışı ile birlikte ilk etapta gelişmiş OECD ülkelerinde geliştirilen modern bütçe reformları; girdilere önem veren anlayıştan çıktı/sonuçlara önem veren performans esaslı anlayış doğrultusunda geliştirilmiştir (Bal, 2015, s. 26). OECD üyesi birçok ülke, farklı zamanlarda ve farklı yaklaşımlarla yönetim ve bütçe sistemlerine performans ölçütleri getirmiştir. Bu kapsamda Yeni Zelanda, 1980’lerin sonlarında performans bütçeleme anlayışına geçiş yapan ilk ülkelerden biri olmuş ve bunu 1990’lı yıllarda Hollanda, İngiltere, Kanada, Danimarka, İsveç, Finlandiya ve ABD takip etmiştir. 2000’li yılların başlarındaysa Avusturya, İsviçre, Almanya PEB sistemine geçmiştir (OECD, 2005, s. 60). Türkiye ise 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYKK ile PEB sistemine geçmiş ve alt model olarak “stratejik planlamaya esaslı performans esaslı bütçe sistemi” modelini benimsemiştir.

PEB, performans yönetimi anlayışının ögesi şeklindedir. Bu açıdan kurumların misyonları ve vizyonları doğrultusunda önceden belirlenen amaçları ve hedefleri elde etmek için, kullanılan kamu kaynağının en uygun şekilde tahsis edilmesini amaçlayan, aynı zamanda önceden belirlenen performans göstergeleri doğrultusunda kurumun amaçlarının ne ölçüde gerçekleştiğini izleyip değerlendiren bir bütçeleme sistemidir (Aksaraylı ve diğerleri, 2007, s. 28). Performans yönetiminin parçası olarak görülen PEB sistemi, kurumlar tarafından verilen mal ve hizmetlerin VET ilkelerine uygun biçimde yerine getirilmesini sağlamak amacıyla ortaya konulan araçlardan bir tanesidir (Bal, 2016, s. 7). Sonuçta söz konusu sistemde, kamu kurumlarının önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için kamu kaynağının tahsis edilmesi amaçlanmakta olup idarenin performans ölçütleri açısından da amaç ve hedeflerinin ne ölçüde gerçekleşip gerçekleşmediği denetlenmektedir (Özen, 2008a, s. 25). Kısacası bu sistemin odak

noktasında değerlendirmek, denetlemek ve izlemek bulunmakta ve ayrıca sistem stratejiler, bütçe ve denetim arasında bağ kurmaktadır.

Söz konusu sistem, stratejik planlama anlayışına, performans göstergeleri ile performans bilgisine, VET ilkelerine dayanarak kamu kesiminde vizyon ve misyon esaslı perspektifin oluşmasına imkan sağlamaktadır (Demirel, 2015, s. 154). Sistemin en önemli görülen özelliği kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamasıdır. Ayrıca sistem orta vadeli hedefler ve yıllık bütçeler arasında köprü kurmakta ve bunu çok yıllı bütçeleme sistemi aracılığıyla yapmaktadır. Sistemle politika-plan-bütçe bağlantısı kurulmuş olmaktadır (Berkay, 2016, s. 44).

PEB sistemi için önemli olan unsurlardan birini uygulamanın ardından performansın izlenmesi ve değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Performansın izlenmesi ve aynı zamanda değerlendirilmesi neticesinde uygulama sonucunun, performans hedefleriyle çıktı ve sonuç arasındaki ilişkiyi ne seviyede yansıtabildiği anlaşılabilir. Söz konusu değerlendirme mekanizması ile içinde bulunulan dönemde ve gelecekte oluşabilecek başarısızlıklar tespit edilecek bunlar için önlem alınması sağlanacak, başarı söz konusu olursa başarıların devam ettirilmesi mümkün olacaktır (Bal, 2016, s. 8-9; Karacan, 2010, s. 21). Böylece geri bildirim imkan sağlayan mekanizma sayesinde önceden belirlenen amaçlar, hedefler, göstergeler ve stratejilerde iyileştirmeler yapılabilecektir. Sürecin sonrasında daha etkin hizmet verilmesi sağlanmış olacaktır. Performansın sürekli göz önünde tutulması kamu kurumlarının saydamlık, hesap verebilirlik, demokratik katılım gibi konularında ilerleme kaydetmesini mümkün kılacaktır.

Performans esaslı bütçe sistemiyle geleneksel bütçeleme sisteminde uygulanan yasal uygunluk denetimi yerini, çıktı ve sonuçlara odaklanan, kamuoyuna hesap verilebilirliği mümkün kılan bir yapıya bırakmıştır. PEB sistemi, yapısında bulunan strateji, amaç, hedef ve bunların denetimi ile vatandaşın memnuniyeti ile ilgilenmekte, kamu yöneticisinin ne kadar harcama yaptığını değil, amaçların hangi ölçüde gerçekleştiğini sorgulayarak hesap verme sorumluluğuna katkıda bulunmaktadır (Özen, 2008b, s. 27). Kısacası PEB sistemi; bütçelerin performansının ölçülmesi ve değerlendirme yapılmasının yanında amaçlar ile hedeflere odaklı bir şekilde kullanımını gerçekleştirerek

hesap verebilirliğin sağlanmasında önemli araçlardan biri olduğunu ispatlamaktadır (Kırılmaz ve Atak, 2015, s. 205).

PEB sisteminde temel odak noktası çıktılar veya sonuçlardır. Söz konusu sistemde kamu kaynağında etkinlik sağlanması amacıyla ulaşılan çıktı veya sonuçlar çeşitli performans kriterleri ile ölçülmekte olup kaynak tahsisi elde edilen sonuçlar doğrultusunda yapılmaktadır. Sistemi uygulayan her ülkede bu durum aynı olmakla beraber ülke uygulamaları arasında farklılıklar bulunmaktadır (Aksaraylı ve diğerleri, 2007, s. 314). Bu farklılık her ülkenin kendi koşullarının ve iç dinamiklerinin farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Performans esaslı bütçe sistemini uygulayan gelişmiş ve gelişmekte olan OECD ülkelerinde standart bir yapı olmayıp her ülke kendi yapısal koşulları doğrultusunda bir yöntem ve model benimsemiştir (Bal, 2015, s. 26). OECD tarafından PEB sistemi performans düzeyi ve finansman arasındaki bağın derecesine göre dört yöntem altında sınıflandırılmıştır (OECD, 2019, s. 15):

- Sunuma Yönelik Bütçeleme Yöntemi: Bu yöntemde çıktı, sonuç ve performans göstergeleri bütçe dokümanlarında gösterilmekte olup kaynaklar performans ölçümüne göre dağıtılmamaktadır. Amacın bütçe ödenekleri ile harcamaların hükümetin stratejik hedeflerine ve politika önceliklerine uygun olduğunu göstermekle sınırlı olduğu durumlarda kullanılmaktadır. Yöntemi uygulayan ülkeler arasında Türkiye, Avustralya, Belçika, Almanya, Danimarka, İspanya, İtalya, Polonya, Slovakya, Slovenya bulunmaktadır.
- Performans Bilgisine Dayalı Bütçeleme Yöntemi: Bu yöntemde performans ölçütleri bütçe belgesinde yer almakta ve kaynak dağılımı çıktı ya da sonuç şeklindeki ölçülebilir performans sonuçları ile ilişkilendirilmektedir. Söz konusu bütçelemede bütçenin, programlar temelinde yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Yöntemi uygulayan ülkeler arasında İsveç, Yeni Zelanda, Hollanda, Güney Kore, Japonya, İrlanda, Macaristan, Fransa, Çekya, Şili, Avusturya bulunmaktadır.
- Yönetmel Performans Bütçeleme Yöntemi: Performans bilgisine dayalı bütçeleme yönteminin bir varyantıdır. Bu yöntemde odak noktası, bütçe ve ilgili performans

bilgilerinin beraber kullanılmasının, örgütsel davranışa olan idari etkileri ve meydana getirdiği değişikliklerdir. Bu yöntemin uygulanabilmesi ile performans kültürünün varlığı doğrudan ilişkilidir. Yöntemi uygulayan ülkeler arasında Norveç, Meksika, Letonya, İzlanda, İngiltere, Finlandiya, Estonya, Kanada bulunmaktadır.

- Doğrudan Bağlantı Yöntemi: Kamu kaynağı doğrudan ve açık biçimde faaliyetler neticesinde ortaya çıkan performans sonuçları doğrultusunda dağıtılmaktadır. Yani sonuçlar ile finansman arasında doğrudan bir bağlantı kurulmaktadır. Söz konusu yöntem hiçbir ülkede genel bir yaklaşım olarak kullanılmamaktadır.

Diğer yandan dünyada PEB sistemi üç farklı model şeklinde uygulanmaktadır (DPT, 2006, s. 17):

- Stratejik Plana Dayalı PEB: Bütçe süreci orta ve uzun vadeli stratejik planın hazırlanmasıyla başlamakta ve bütçe aşamasında stratejik plana uygun şekilde hazırlanmış olan performans programına performans bilgisi dahil edilmektedir. Bütçe dönemi sona erdiğinde kurumlar hesap verme sorumluluğu gereğince faaliyet raporu hazırlamaktadır. Modele örnek olarak ABD ile Türkiye gösterilebilir.
- Performans Sözleşmesine Dayalı PEB: Kamu idarelerinin stratejik plan hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Kurum personelinin performansını yüksek seviyelere çıkarabilmek amacıyla kurum üst yöneticileri ile performans sözleşmesi yapılmaktadır. Modelin iyi uygulama örneklerine İngiltere ile Yeni Zelanda örnek gösterilebilir.
- Bütçe Formatına Dönüştürülmüş PEB: Bütçede performans bilgileri ve ödenek bilgileri yer almaktadır. Performansı ölçmek için bütçe metni dışında başka bir belge düzenlenmemekte ve bağımsız bir performans raporu da hazırlanmamaktadır. Modeli iyi bir şekilde uygulayan ülkelere örnek olarak Hollanda verilebilir.

1.4. PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİNİN UNSURLARI

Performans esaslı bütçe sisteminin uygulamada üç unsuru vardır. Bunlar stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporudur. PEB sistemi bu üç unsur üzerine oturmaktadır. Bunlar arasından stratejik plan, stratejik yönetimin ilk faaliyeti, performans programı performans yönetiminin bir bileşeni ve faaliyet raporu ise yılsonunda oluşan planlama-gerçekleşme değerlerini ortaya çıkaran denetim raporu şeklinde ifade edilebilir. Sisteme bu bakış açısı doğrultusunda yaklaşıldığında PEB sisteminde bütçe stratejik planlama odaklı olup performans programı ve faaliyet raporları aracılığıyla denetim gerçekleştirilmektedir. Sistemin odak noktasında kalite ve süreç merkezli bir boyut bulunmaktadır (Şentürk ve Doğan, 2019, s. 91). PEB sisteminin bu üç unsuru aşağıdaki başlıklarda ele alınacaktır.

1.4.1. Stratejik Plan

PEB sisteminde yer alan stratejik plan hesap verme sorumluluğunun öncelikli ve temel belgesidir. Hesap verme sorumluluğuna stratejik plan ile başlanmaktadır. Stratejik plan kurumun performans programının hazırlanmasına dayanak oluşturarak bütçede yer alan kamu kaynağının tahsisinin belirlenmesini sağlamaktadır. Mali yılın sonu itibariyle oluşturulan faaliyet raporlarının değerlendirmesinin yapılmasında, kamu kurumunun stratejik planda yer alan amaçlarının ve hedeflerinin ne ölçüde gerçekleşip gerçekleşmediğini göstermesi bakımından önemlidir (Küçükaycan, 2019, s. 403).

Stratejik plan, kurumun var olan durumunu inceleyerek kendini tanımladığı, belirlenen süre boyunca gelecekteki durumunu, ilgili yasal düzenlemeler ve belirli ilkeler doğrultusunda stratejik amaçlarının, söz konusu amaçları gerçekleştirmeyi sağlayacak performans hedef, göstergeleri ve stratejilerinin, faaliyet ve projeleri ile aynı zamanda bunlar için kaynak ihtiyaçlarının belirlendiği ve gerçekleşmelerin ölçülebildiği planlardır (Gül ve Kırılmaz, 2013, s. 24). Stratejik planlar, kamu kurumlarının var olan durumlarını değerlendirme, gelecekteki durumunu öngörme, kurumsal amaç ve hedefleri ortaya koyma, bunları elde edebilmek için takip edilecek yol ve teknikleri barındıran stratejileri oluşturma ve ortaya konulan faaliyetlerin sonucunun yani performansın ölçülmesi

aşamalarından meydana gelmektedir. Bu şekilde kamusal kaynakların etkili, ekonomik ve verimli biçimde kullanılması ve hizmetlerin gerçekleştirilmesinde mali saydamlık ile hesap verebilirlik sağlanmış olacaktır (Kırılmaz ve Atak, 2015, s. 203).

Stratejik planlar; performans programları ile faaliyet raporlarının hazırlanmasına zemin hazırlamaktadır. Stratejik plan olmadığında performans programı olamayacak, performans programı olmadığında da kurumun faaliyet raporu hazırlanamayacaktır. Görüleceği üzere stratejik plan söz konusu zincirin en baştaki halkası olup hesap verebilirlikte önemi büyük olan kamu mali yönetiminin araçları arasındadır (Kırılmaz ve Atak, 2015, s. 204).

1.4.2. Performans Programı

Performans programları PEB sürecinin ikinci unsurudur ve stratejik planların yıllık dilimleri şeklindedir. Performans programı, stratejik plan ile bütçe ilişkisini kurmaya yarayan bir araç olarak görülmektedir. Stratejik planda belirlenmiş olan amaçlara ve hedeflere yönelik performans programında yıllık hedefler belirlenmekte ve bahsedilen hedeflere erişmek amacıyla faaliyetler ile bu faaliyetlere ilişkin kaynak ihtiyacı ortaya konulmaktadır (Kırılmaz ve Atak, 2015, s. 205).

Performans programında performans göstergesi ve performans hedefi kavramları kullanılmaktadır. Performans göstergesi; kurumlar tarafından performans hedeflerinin gerçekleşip gerçekleşmediğini veya ne ölçüde gerçekleştiğini ölçmek ve aynı zamanda değerlendirmek amacıyla kullanılmakta ve sayısal şekilde gösterilmektedir. Performans hedefi ise kurumların stratejik planlarında bulunan amaç ve hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla program süresince uygulamayı düşündükleri çıktı ya da sonuç odaklı hedeflerdir (Küçükaycan, 2019, s. 403).

Performans programının bütçe sürecine eklenmesiyle mali bilgiler ile performans bilgilerinin bir arada bulunduğu dokümanlar düzenlenebilmektedir. Faaliyet raporlarının da başlıca konusu, mali bilgiler ve performans bilgilerinden oluşmaktadır. Bu nedenle

performans programları, faaliyet raporlarının hazırlanmasını sağlamakta ve stratejik planda olduğu gibi hesap verebilirliğe işlerlik kazandırmaktadır (Kırılmaz ve Atak, 2015, s. 206).

1.4.3. Faaliyet Raporu

Performans esaslı bütçeleme sürecinde son aşama olan faaliyet raporları hesap verme sorumluluğunun en somut hali olup mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu yerine getirmedeki en önemli araçlardan biridir. Faaliyet raporları aracılığıyla bürokrasiden yürütme organına, yürütmeden yasama organına ve doğrudan kamuoyuna hesap verilmektedir (Kırılmaz ve Atak, 2015, s. 212). Faaliyet raporları; stratejik plan, performans programı ve bütçe arasındaki ilişkinin bir sonucu olarak ortaya çıkmış olup kamusal kaynağın elde edilmesinden ve kullanılmasından sorumlu tutulanların bu sorumluluğu gerçekleştirmesine olanak tanıyan araçtır. Faaliyet raporları, idarelerin yıllık uygulama sonuçlarını göstermekte olup stratejik plan ile performans programında belirlenen amaçlara ve hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı hakkında bilgi vermektedir.

Performans raporu şeklinde de ifade edilebilen faaliyet raporları kurumların performansı hakkında bilgi vermesinin yanında bir performans hedefinin gerçekleşmeme sebebini ve tahmini gerçekleşme sürecini de içermektedir. Bu şekilde faaliyet raporları çok yıllık bütçelemeye benzer şekilde geçmiş yıla ilişkin uygulama sonuçları hakkında bilgi verdiği gibi sonraki dönemde performans hedeflerine ulaşabilme düzeyleri hakkında da bilgi vermektedir. Böylece faaliyet raporları aracılığıyla gerçekleştirilemeyen hedeflere ne zaman ulaşılacağı ile ilgili kamuoyuna hesap verilmektedir. Faaliyet raporlarının diğer raporlardan farkı da burada ortaya çıkmaktadır (Özen, 2008a, s. 78).

Faaliyet raporları sayesinde kurumların mali yıl boyunca gerçekleştirdikleri faaliyetleri neticesinde ulaşılan sonuçlar herkes tarafından bilinir olmaktadır. Bu şekilde gerek topluma gerekse yetkili makamlara kamusal kaynakların, stratejik planlarda belirlenen amaç ve hedefler doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı hakkında hesap verilmiş olacaktır (Kırılmaz ve Atak, 2015, s. 212).

1.5. OECD PERFORMANS BÜTÇELEME ANKETİ

OECD ülkelerinde uygulanan performans esaslı bütçe sisteminde standart bir yapının olmadığı daha önce de ifade edilmişti. Ülkelerde standart bir performans bütçeleme yapısının olmaması ülkelerdeki performans bütçe uygulamalarını farklılaştırmıştır. Bu kapsamda OECD'nin Bütçe ve Kamu Harcamaları Bölümü tarafından gerçekleştirilen 2016 yılı performans bütçeleme anketi bu durumu daha net bir şekilde ortaya koymuştur. Söz konusu anket OECD ülkelerinde performans bütçeleme, harcama gözden geçirmesi ve değerlendirme konusunda bütçe uygulayıcılarına, akademisyenlere ve sivil topluma, bütçeleme sürecinde kullanılan performans bilgisi ve araçlarının türleri hakkında bilgi sunmaktadır. Ankete yanıt veren otuz üç ülke bulunmaktadır. Bu ülkeler ABD, Almanya, Avustralya, Avusturya, Belçika, Birleşik Krallık, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İsveç, İsviçre, İzlanda, İrlanda, İsrail, İtalya, Japonya, Kanada, Kore, Letonya, Lüksemburg, Macaristan, Meksika, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovenya, Şili, Türkiye, Yeni Zelanda ve Yunanistan'dır (OECD, 2017a, s. 1).

Anketten elde edilen gözlemler performans kullanımında paylaşılan güçlü ve zayıf yanları tespit etmekte, bütçeleme konusunda bilgi vermekte ve OECD üyesi ülkelerin sistemleri arasında ortaya çıkan eğilimleri vurgulamaktadır (OECD, 2017a, s. 1). Ankete katılan ülkelerin verdiği cevaplar doğrultusunda oluşturulan sonuçlar aşağıdaki gibi olmuştur.

Ankete katılan ülkeler, performans bütçeleme sistemlerinin hesap verebilirliği ve şeffaflığı artırmada en etkili araç olduğunu bildirmiştir. Diğer yandan performans bütçeleme sistemini uygulayan hükümetler hesap verebilirliği, şeffaflığı ve performans kültürünü geliştirmede başarılı olduklarını bildirmişlerdir (OECD, 2017a, s. 3-5).

26 ülke merkezi hükümet kuruluşları düzeyinde uygulanan standart bir performans bütçeleme sistemine sahip olduğunu ifade etmiştir. Bu ülkelerin üçte ikisinde standart performans bütçeleme uygulaması bakanlıklar ve kamu kurumları için zorunludur. Böyle bir sisteme sahip olmayan ülkelere olan Belçika ve İsrail, ilgili bakanlıklarında kendi sistemlerini geliştirdiğini bildirmiş ve ABD, Yönetim ve Bütçe Ofisi'nin stratejik

planların ve performans raporlarının genel yapısı ve içeriği hakkında bakanlıklara ve kurumlara rehberlik yaptığını ifade etmiştir. Bu standart sistemin temel unsurları ise şunlardır: Genel yönergeler ve tanımlar, performans bilgilerini raporlamak için standart şablonlar, performans bilgilerini raporlamak için standart bilgi ve iletişim teknolojileri aracı, standart bir dizi performans göstergeleri/hedefleri (OECD, 2017a, s. 4).

27 OECD ülkesi performans sisteminin bir parçası olarak performans hedefleri belirlediklerini bildirmektedir. Bu ülkelerin neredeyse üçte biri (Avustralya, Avusturya, Estonya, Fransa, Almanya, İtalya, Kore, Meksika, Yeni Zelanda ve Slovenya) sistematik olarak tüm programlar için hedefler belirlerken, geri kalanlar öncelikli programlar için hedefler belirlemektedir. 13 OECD ülkesi, temel ulusal göstergeler gibi üst düzey hedefleri kullanarak raporlar üretmektedir. Bu göstergelerin üçte ikisi uluslararası karşılaştırmaya imkan vermekte ve neredeyse yarısı sürdürülebilir kalkınma hedefleriyle uyumlu olmaktadır. Söz konusu göstergelerin % 45'i 2020 Avrupa hedefleriyle ve % 38'i diğer uluslararası çerçeveye uyumludur. OECD ülkelerinden bazıları (Kanada, Danimarka, Fransa, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç ve Türkiye) daha az hedefe yönelik çok yıllık bir rapor üretmekteyken bir kısmı (Avustralya, Avusturya, Estonya, Yunanistan, İsrail, İtalya ve İsviçre) daha fazla hedefe yönelik bir rapor üretme eğilimi göstermektedir. Diğer taraftan bakanlıklar geleneksel olarak hedef belirleme konusunda daha büyük bir sorumluluğa sahip olsa da, merkezi bütçe otoritesinin hedef belirleme konusundaki yüzdesinin 2016'da (%62) 2011'e göre (%41) arttığı görülmektedir (OECD, 2017a, s. 4).

2011 yılında yapılan anketle kıyaslandığında Başkan/Başbakanlık, merkezi bütçe otoritesi, bakanlıklar, kurumlar, yasama organı ve yüksek denetim kurumlarının performans bütçelemedeki rollerinin arttığı görülmektedir. Sadece iç denetim birimlerinin 2011 yılına kıyasla performans bütçelemedeki rolünün azaldığı anlaşılmaktadır. Merkezi bütçe otoritelerinin performans bütçelemedeki rollerinde büyük bir artış olmuştur. Aynı zamanda merkezi bütçe otoritelerinin sahip olduğu roller gelişiyor gibi görünse de daha çok çerçeve ve yönergeler oluşturmak, bilgi ve iletişim teknolojilerini geliştirmek gibi görevlere odaklanma eğilimindedirler (OECD, 2017a, s. 4).

23 OECD ülkesi, yıllık bütçedeki kaynakların tahsisi ve önceliklendirilmesi konusunda bilgi verecek bir araca duyulan ihtiyacın, performans bütçelemeye geçişte öncelikli bir etken olduğunu belirtmiştir. Ülkelerden 15'i, performans bütçelemenin bu hedefi ilerletmede görece etkili olduğunu ifade etmiştir (OECD, 2017a, s. 5).

Az sayıda ülke, performans hedeflerine ulaşılmadığında bütçesel sonuçların ortaya çıktığını bildirmektedir. Bu durum 9 ülkede bütçenin dondurulması, 8 ülkede bütçede azalma ve 8 ülkede bütçede artış şeklinde olmaktadır (OECD, 2017a, s. 5).

24 ülke bütçe görüşmeleri sırasında bakanlıkların veya kamu kuruluşlarının operasyonel verileri, performans raporlarını ve performans değerlendirmelerini bazı zamanlarda kullandıklarını bildirmektedir. Özellikle bazı sektörlerde (çevre, sosyal işler, sağlık ve eğitim) performans bilgilerinin daha sık kullanıldığı ve bütçe kararları üzerinde daha yüksek etkileri olduğu görülmektedir (OECD, 2017a, s. 5).

Katılımcı ülkelerin 15'i ve güçlü bir şekilde (Şili, Estonya, Meksika ve Hollanda) performans bütçeleme sistemlerinin kamu maliyesinde ölçülebilir veya ölçülemez iyileştirmeler getirdiği konusunda hemfikirdir. 5 ülke (Fransa, İrlanda, Portekiz İsveç, ABD) performans bütçelemesinin yararları konusunda “ne katılıyorum ne de katılmıyorum” seçeneğini seçmiş ve dört ülke (Çek, İsrail, İtalya ve Polonya) performans bütçeleme sistemlerinin bugüne kadar kamu maliyesinde fark edilebilir bir iyileşmeye yol açmadığını bildirmiştir (OECD, 2017a, s. 5).

Merkezi bütçe otoriteleri bir bütçe yönetim aracı olan harcama gözden geçirmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Harcama gözden geçirmesi yoluyla rapor veren ülkelerin yarısı, merkezi bütçe otoritesinin süreci yönettiğini belirtmiştir. Harcama gözden geçirmeleri 2011 yılında 16 ülke tarafından kullanılmaktayken 2016 yılında bu sayı 23 ülkeye yükselmiştir. Ayrıca 6 ülke (Avusturya, Estonya, İsrail, Kore, Norveç ve Türkiye) bu aracı gelecekte kullanmayı düşünmektedir. Harcama gözden geçirmesi yönetim modeli, her bir kurumun harcama gözden geçirmesine nasıl ve ne zaman dahil olacağını belirlemektedir. En yaygın yaklaşım, harcama gözden geçirmesinin öncelikle merkezi bütçe otoritesi tarafından yönetilmesidir (Belçika, Kanada, Fransa, Finlandiya,

Yunanistan, İrlanda, Meksika, Yeni Zelanda, Portekiz, Birleşik Krallık). Bir sonraki en yaygın yaklaşım, bakanlık merkezli bir modeldir (Danimarka, Almanya, Hollanda, Polonya, Slovenya, İsveç, ABD). Nispeten az sayıda ülke Başkan/Başbakanlık ofisinin önderlik ettiği bir yaklaşımı tercih etmiştir (İsviçre, İtalya, Lüksemburg). 10 OECD ülkesi (Kanada, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Letonya, Lüksemburg, İsveç, İsviçre, Meksika, Birleşik Krallık) geçmiş harcama gözden geçirmelerinden elde edilen mali hedeflerinin %90'dan fazlasının karşılandığı sonucuna varmıştır. Ancak, 9 ülke (Avustralya, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almanya, Japonya, Polonya, Portekiz, ABD) harcamaların gözden geçirilmesinin mali sonuçlarına ilişkin herhangi bir bilgiye sahip değildir. 13 OECD ülkesinin ise geçmiş harcama gözden geçirmelerinin performans hedeflerinin gerçekleştirilmesine ilişkin hiçbir bilgisi yoktur (OECD, 2017a, s. 6).

OECD ülkelerinde daha fazla kurum performans bütçelemeyi değerlendirmeye dahil olma eğilimindedir. OECD ülkelerinin yarısı, değerlendirmelerin yürütülmesinde yer alan dört veya daha fazla kurumu rapor etmektedir. Bunlar genel olarak performans sistemlerinin diğer yönlerinde çok daha sınırlı bir rol oynayan yüksek denetim kurumu, dış değerlendirme otoriteleri ve yasama organı olmaktadır. Bununla birlikte, 28 ülkede bakanlıklar neyin değerlendirileceğine karar vermektен ve değerlendirme yapmaktan sorumlu kurum olmaya devam etmektedir. 20 ülkede merkezi bütçe otoritesi ve 17 ülkede yüksek denetim kurumu neyin değerlendirileceğine karar vermede önemli bir rol oynamaktadır. Özellikle yüksek denetim kurumları son zamanlarda performans değerlendirmesinde daha fazla yer almaya başlamıştır. Geleneksel olarak yüksek denetim kurumları kamu kurumlarının finansal bilgilerinin doğruluğunu denetlemektedir. Ancak giderek daha fazla yüksek denetim kurumu performans veya yapılan harcama karşılığında üretilen faydaya odaklanmaya başlamıştır. Katılımcı ülkelerin %54'ü uygulamaların sürekliliği boyunca en yaygın olanının yüksek denetim kurumları için hükümetin performans bilgilerinin doğru olup olmadığını değerlendirmek olduğunu belirtmişlerdir. Anketi yanıtlayan ülkelerin neredeyse yarısında yüksek denetim kurumları hedeflerin/göstergelerin kalitesinin ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesinde de rol oynamaktadır (OECD, 2017a, s. 7).

Yukarıda metodolojisi özetlenen, kavramsal çerçevesi açıklanan ve 2016 yılına ilişkin bazı sonuçları sunulan OECD'nin uluslararası performans bütçeleme veri tabanında yer alan veriler çalışmanın ileriki bölümlerinde seçilmiş ülkelerin karşılaştırılmasında kullanılacaktır.

1.6. PERFORMANS BÜTÇELEME UYGULAMALARININ KULLANIMI HAKKINDA KOMPOZİT ENDEKS (BİLEŞİK GÖSTERGE)

OECD'nin 2016 yılı performans bütçeleme anketinden elde edilen veri kaynaklarından yararlanılarak performans bütçeleme uygulamalarının kullanımı hakkında kompozit endeks (bileşik endeks) oluşturulmuştur. Söz konusu endeks, performans bütçeleme uygulamalarının ne ölçüde mevcut olduğunu ve merkezi düzeyde ne kadar kullanıldığını göstermekte ancak uygulamada ne kadar başarılı olduklarını ölçmemektedir. Katılımcılar ağırlıklı olarak üst düzey bütçe yetkililerinden oluşmakta ve ülkelerin mevcut uygulamalarını yansıtmaktadır. Veriler yerel düzeylerde değil, merkezi hükümetlerle ilgilidir. Aşağıda yer alan Tablo-1 performans bütçeleme sisteminin özelliklerini vurgulamaktadır. Tabloda performans bütçeleme sistemi kullanarak rapor veren 26 OECD ülkesinden 24'ü yer almaktadır. İzlanda standart bir performans bütçeleme sistemine sahiptir, ancak anket yanıtı gerekli verileri sağlamadığından dahil edilmemiştir. Japonya, isteğe bağlı bir sisteme sahip olduğu için dahil edilmemiştir. Belçika, Yunanistan, Macaristan, İsrail, Lüksemburg, Portekiz ve ABD standart performans bütçeleme sistemi bildirmemektedir (OECD, 2017b, 126).

Tablo 1: Performans Bütçeleme Sisteminin Özellikleri

Ülke	Performans Bütçeleme Sisteminin Özellikleri					
	Model			Kullanım	Sonuçlar	
	Zorunlu performans bütçeleme sistemine sahip olmak	Tüm programlar için sistematik olarak hedefler belirlemek	Temel ulusal göstergeleri kullanmak	Bütçe görüşmelerinde performans bilgilerini kullanmak	Hedeflere ulaşılmadığında yönetim tepkisi	Hedeflere ulaşılmadığında bütçesel sonuçlar
Avustralya	●	●	○	○	○	-
Avusturya	●	●	○	●	●	○
Kanada	●	○	○	●	●	○
Şili	●	○	○	●	○	○
Çek Cumhuriyeti	●	○	○	●	●	●
Danimarka	●	○	-	●	●	●

Estonya	●	●	●	○	○	○
Finlandiya	●	○	○	●	○	○
Fransa	●	●	●	●	●	○
Almanya	●	●	●	●	○	-
İrlanda	●	○	○	●	○	○
İtalya	●	●	○	○	○	○
Kore	●	●	●	●	●	○
Letonya	●	○	●	○	○	○
Meksika	●	●	●	●	○	○
Hollanda	●	○	○	●	●	○
Yeni Zelanda	●	●	○	○	●	○
Norveç	●	○	○	○	●	○
Polonya	●	●	●	●	○	○
Slovenya	●	●	○	●	○	○
İsveç	●	○	●	●	○	●
İsviçre	●	○	●	●	○	○
Türkiye	●	○	●	●	○	○
Birleşik Krallık	●	○	●	●	●	○
OECD Toplam						
● Evet	24	11	11	18	10	3
○ Hayır	0	13	12	6	14	19
- Yanıt yok	0	0	1	0	0	2

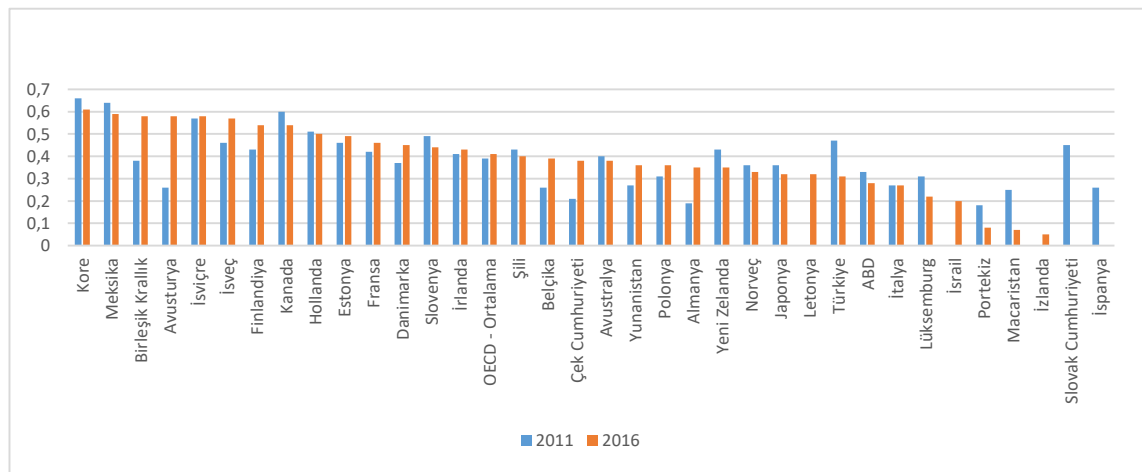
Kaynak: 2016, OECD Survey of Performance Budgeting, (OECD, 2017b, s. 127)

Tablo-1’de ülkelerin performans bütçe sistemine sahip olma, tüm programlar için sistematik olarak hedef belirleme, ulusal düzeyde göstergeler kullanma, bütçe görüşmelerinde performans bilgilerini kullanma, hedeflere ulaşılmadığında yönetim tepkisi, hedeflere ulaşamamanın bütçesel sonuçları hakkında verdiği cevaplar görülmektedir. Verilen cevaplar doğrultusunda 24 ülkenin performans bütçe sistemine sahip olduğu (Almanya, Avustralya, Avusturya, Birleşik Krallık, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İrlanda, İsveç, İsviçre, İtalya, Kanada, Kore, Letonya, Meksika, Norveç, Polonya, Slovenya, Şili, Türkiye, Yeni Zelanda), 11 ülkenin tüm programlar için sistematik olarak hedefler belirlediği (Avustralya, Avusturya, Estonya, Fransa, Almanya, İtalya, Kore, Meksika, Yeni Zelanda, Polonya, Slovenya), 11 ülkenin ulusal düzeyde göstergeler kullandığı (Estonya, Fransa, Almanya, Kore, Letonya, Meksika, Polonya, İsveç, İsviçre, Türkiye, Birleşik Krallık), 18 ülkenin bütçe görüşmelerinde performans bilgilerini kullandığı (Almanya, Avusturya, Birleşik Krallık, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İrlanda, İsveç, İsviçre, Kanada, Kore, Meksika, Polonya, Slovenya, Şili, Türkiye), 10 ülkede hedeflere ulaşılmadığında yönetim tarafından tepki verildiği (Avusturya, Kanada, Çek

Cumhuriyeti, Danimarka, Fransa, Kore, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Birleşik Krallık) ve 3 ülkede hedeflere ulaşamadığında bütçeyi dondurma, bütçenin azaltılması, bütçenin artması gibi bütçesel sonuçların ortaya çıktığı (Çek Cumhuriyeti, Danimarka, İsveç) anlaşılmaktadır.

OECD ülkeleri genelinde performans bütçelemenin ne ölçüde uygulandığını görmek amacıyla OECD bileşik performans bütçeleme endeksi geliştirmiştir. Performans bütçeleme uygulamalarının kullanımı hakkında kompozit endeks, geliştirilen performans bilgilerinin kullanılabilirliği ve türü, sonuçları izleme ve raporlama süreçleri ve performans bilgilerinin kullanılıp kullanılmadığı ya da nasıl kullanıldığı hakkında 10 değişken içermektedir. Endeks, performans bütçeleme sistemlerinin genel kalitesini ölçmemektedir (OECD, 2017b, 126). Endeks değeri 0 ile 1 arasında olmaktadır. Genel olarak yüksek puan alan ülkeler için performans bilgilerini (değerlendirmeler ve performans ölçümleri) geliştirmek, performans bilgilerini bütçe ve hesap verebilirlik süreçlerine entegre etmek, performans bilgilerini karar verme ve sonuçları izleme ve raporlamada kullanmak amacıyla hükümet çapında kapsamlı bir sistem oluşturmuştur demek yanlış olmayacaktır. Ancak endeks herhangi bir sistemin pratikte ne kadar başarılı çalıştığını ölçmemektedir (Downes ve diğerleri, 2017, s. 8). Aşağıda merkezi yönetim düzeyinde performans bütçeleme uygulamalarının kullanımı 2011 ve 2016 yılları bazında gösterilmektedir.

Tablo 2: Merkezi Yönetim Düzeyinde Performans Bütçeleme Uygulamalarının Kullanımı (2011 ve 2016 yılları)



Kaynak: 2016, OECD Survey of Performance Budgeting, (OECD, 2017b, s. 127)

Endeks incelendiğinde OECD ortalaması 2011 yılında 0,39 iken 2016 yılında 0,41 olmuştur (OECD, 2017b, s. 127). 2016 yılı itibariyle OECD ortalamasının üzerinde olan ülkeler sırasıyla; Kore, Meksika, Birleşik Krallık, Avusturya, İsviçre, İsveç, Finlandiya, Kanada, Hollanda, Estonya, Fransa, Danimarka, Slovenya, İrlanda şeklindedir. Endeks ortalamasının altında olan ülkeler ise sırasıyla; Şili, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Avustralya, Yunanistan, Polonya, Almanya, Yeni Zelanda, Norveç, Japonya, Letonya, Türkiye, ABD, İtalya, Lüksemburg, İsrail, Portekiz, Macaristan, İzlanda, Slovak Cumhuriyeti, İspanya şeklindedir.

2011 yılından bu yana performans sistemlerinin genel özelliklerinde bir düşüş gözlenirken, bütçe görüşmelerinde ve karar alma süreçlerinde performans bilgilerinin kullanımında bir artış olmuştur ve bu nedenle tüm OECD üyesi ülkeler için endeks ortalaması benzerliğini korumaktadır. OECD genelinde performans bütçeleme uygulamalarında, her ülke için gözlemlenen puan aralığına yansıyan büyük farklılıklar vardır (OECD, 2017b, s. 126). Performans bütçeleme uygulamalarının kullanımı hakkındaki kompozit endeks (bileşik gösterge) ileriki bölümlerinde seçilmiş ülkeler açısından karşılaştırılarak değerlendirilecektir.

1.7. PERFORMANS ESASLI BÜTÇE UYGULAMALARININ DENETİM BOYUTU

Bütçe sistemlerinin niteliği, kamusal hizmetlere tahsis edilen kaynakların hangi ölçüt doğrultusunda kullanılacağını belirleme imkanı sağladığı gibi, bütçenin denetim faaliyetlerinin amaçlarını ve fonksiyonlarını da büyük ölçüde etkilemektedir. Klasik bütçede kamusal harcamaların miktar ve bileşiminin yasama organı tarafından onaylandığı şekilde yerine getirilip getirilmediği temel öncelik oluştururken yani kaynakların VET kriterleri bakımından değerlendirilmesi mümkün olmaz iken (Mutluer ve diğerleri, 2007, s. 411), performans esaslı bütçelemede kamusal kaynakların hukuka uygunluğun yanı sıra etkin, verimli ve tutumlu biçimde kullanılması da amaçlanmakta, bütçe üzerindeki denetim faaliyetinin de buna uygun şekilde yapılması öngörülmektedir.

Öncelikli hedefi kamusal kaynakların kullanımında şeffaflığı ve hesap verme sorumluluğunu tesis etmek olan PEB sistemi, kamusal kaynakların tahsis edilmesi ve kullanılması kadar bunlardan elde edilen sonuçların kamu kurumunun kendisi, kamuoyu ve yasama organı gibi taraflar tarafından etkin bir biçimde izlenmesi, değerlendirilmesi ve denetlenmesini de mümkün kılar. Böyle bir kontrol ya da denetim faaliyeti, kamusal kaynakları kullanan hükümetlerin ya da kurumların kendi performanslarını görmelerine imkan sağlar, bütçenin uygulanmasını gerçekleştirenlere yol göstermiş olur ve vatandaşın ödediği vergilerin hangi şekilde ve nasıl harcandığını görmesine imkan sağlayarak da bütçe hakkının etkili biçimde kullanılmasına yardımcı olur.

PEB sistemine geçtikten sonra kamu sektörünün denetim alanı da genişlemiş, kamusal harcamaların yasallığı ile maddi doğrulukları yanında, kamusal sektörün etkinliği ve verimliliği de denetimin kapsamına girmiştir. PEB sistemi kamu kaynaklarının etkin olarak kullanımını hedeflediğinden yüksek denetimin kapsamı da bu amaç doğrultusunda tekrardan tanımlanmıştır. Diğer bir deyişle modern denetim anlayışının ortaya çıkması, bu yönde denetim tekniklerinin geliştirilmesi ve uygulamasının yaygınlaştırılmasına yönelik gerekli şartlar bütçe ve mali sistemdeki değişim sonucunda kendiliğinden oluşmuş ve performans denetimi yaklaşımı bu şekilde ortaya çıkmıştır (Akyel ve Köse, 2010, s. 16).

1.8. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE DENETİM

Denetim, kamu kurumu ya da özel bir kurumun iş ve işlemlerin önceden belirlenmiş kriterlere uygun olup olmadığının tespit edilmesi ve ulaşılan sonuçların raporlanması için bağımsız ve uzman bir kuruluşça yapılan kanıt toplama, inceleme ve değerlendirme sürecidir (Aksoy ve diğerleri, 2018, s. 67). Hukuki manada denetim, gerek kamu kurumlarının gerekse özel kurumların kamu yararı noktasında mevzuat hükümleri doğrultusunda çalışıp çalışmadıklarının incelenmesidir (Kurnaz, 2006, s. 2). Çalışmada ele alınan denetim olan kamu mali denetimi ise, bütçenin uygulanması ile ilgili olarak kamu kurumlarının finansal kararları ile mali iş ve işlemlerinin denetimidir (Bayar, 2008, s. 3).

Kamusal kaynakların yönetimi güven ilişkisi gerektirdiğinden denetim kavramı kamu mali yönetiminin özünde bulunmaktadır. Denetim yalnızca amaç olarak düşünülmemelidir. Denetim; sorumlular tarafından sorumluluklarının kabul edilmesini sağlamak, tazmin ettirmek ya da ortaya çıkacak ihlallerin önüne geçmek veya en azından zorlaştırmak amacıyla münferit durumlarda iyileştirici adımların atılmasına imkan sağlayacak daha önceden belirlenmiş ölçütlerde meydana gelen sapmaları ve yönetimde VET ilkeleri ile yasallık ilkesine yönelik olarak yapılacak ihlalleri zamanında ortaya koymayı hedefleyen düzenleyici sistemin vazgeçilmez unsurudur (INTOSAI, 1977, s. 4-5).

Kamu yönetiminin denetimi sayesinde kamuoyunu güvence verilir. Verilen güvence ise kamunun sahip olduğu kaynakların hukuki düzenlemelere ve belirlenen amaçlar doğrultusunda etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığı hakkında olmaktadır (INTOSAI, 2012, s. 11). Diğer yandan kamu sektöründe denetim yapılmasıyla, vatandaşa mal ve hizmet sunmak zorunda olan kamu yönetiminin ve yönetimin başındaki yöneticilerin kendilerine verilen yetkiler doğrultusunda belirlenen hedeflere ne derece uydukları, vatandaşa hangi düzeyde hizmet sundukları, görevlerini kötüye kullanıp kullanmadıkları hakkında inceleme sağlamaktadır (Tortop, 2012, s. 159). Böylece kamu yönetimi içerisinde durum tespiti yapılmasına imkan sağlanır ve geleceğe dönük daha sağlam ve kararlı adımlar atılır (Parlak ve Doğan, 2015, s. 9).

Kamu mali denetiminin amacı kamusal faaliyetlerin mevzuata uygun, doğru ve düzenli olmasını sağlamaktır. Bu amacı yerine getiren birimin niteliği doğrultusunda söz konusu faaliyet iç ve dış denetim olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilir. İç denetim kamu kurumunun kendi içerisinde gerçekleştirilir ve öz denetimdir. Dış denetimde ise denetim fonksiyonu denetlenen kurum dışında başka bir kuruluşa emanet edilmiştir.

Kamuda denetim, sadece usulsüzlük ve yolsuzlukları tespit edip, birilerini bunun sonucunda cezalandırmak olarak algılanmamalıdır. Denetimin öncelikli amacı; alınan kararların, yapılan işlemlerin, gerçekleştirilen yeniliklerin ve düzenlemelerin kurumun belirlediği hedeflere ulaşmasına ne derece katkı sağlayacağını belirlenmesi, hataların tespit edilerek düzeltilmesinin sağlanması ve söz konusu hataların tekrarlanmasının

önüne geçilmesidir. Denetim, yöneticinin kurumun hangi durumda olduğunu görmesini sağlar ve bu sayede karar alma sürecinde yardımcı olur. Dolayısıyla denetim hem kamu kurumları için hem de özel kurumlar için önem arz etmekte olup yönetimin ayrılmaz bir parçasıdır (Karaarslan, 2007, s. 29).

1.9. DENETİM TÜRLERİ

Denetim, denetimi gerçekleştiren kurumlar, denetlenen kurumlar, uygulanan denetim yöntemleri, denetimin amacı, kapsamı, konusu, denetim yaklaşımı, zamanlaması vb. açılardan çok farklı türlere ayrılmaktadır (Köse, 2007, s. 7). Bu başlık altında ise çalışmanın konusunu ilgilendiren denetim türleri incelenecek olup denetimin amacı ve denetimi yapan kurumun statüsü açısından denetim ele alınacaktır.

1.9.1. Amacı Yönünden Denetim Türleri

Denetim faaliyeti sonucunda elde edilmek istenilen amaç doğrultusunda denetim türleri mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi ile VET denetimi olarak görülen performans denetimidir.

1.9.1.1. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi, yüksek denetim kurumlarınca gerçekleştirilen geleneksel denetim şeklidir. ISSAI gereğince düzenlilik denetimi mali kayıtların incelenip değerlendirilmesi ve finansal tablolar ile ilgili görüş bildirilmesi neticesinde sorumluluğu bulunan kurumların mali açıdan hesap verilebilmelerinin sağlanması, yasal düzenlemelere uygunluğun değerlendirilmesi suretiyle mali işlemlerin denetlenmesi, iç kontrol ile iç denetim faaliyetlerinin denetiminin yapılması, kurumca alınmış idari nitelikte kararların doğruluğunun ve yerinde olup olmadığının denetiminin yapılması, denetimde ulaşılan sonuçların raporlanması hususlarını kapsamaktadır (ISSAI 1003, s. 58).

INTOSAI denetim standardında “düzenlilik denetimi” ile “mali denetim” terimlerinin genellikle birbirlerinin yerine kullanılan kavramlar olduğu ifade edilmiştir. Ülke uygulamalarına bakıldığında yukarıda yer verilen tanımdaki unsurlardan yalnızca mali tabloların denetlenmesini gerçekleştiren ülkeler olduğu gibi yüksek denetim kurumunun yetki ve görevlerine bağlı olarak yukarıdaki sayılan unsurların bazıları veya hepsini uygulayan ülkeler de bulunmaktadır (ISSAI 1003, s. 58).

Belirtilen standartlar doğrultusunda ele alındığında düzenlilik denetimi; mali denetim ve uygunluk denetiminden meydana gelmektedir.

1.9.1.1.1. Mali Denetim

Mali denetim; finansal nitelikteki faaliyet ile işlemlerin mevzuatın öngördüğü şekilde yerine getirilip getirilmediği, hazırlanan mali tabloların ve raporların doğruyu yansıtıp yansıtmadığı ve denetlenen kuruluşun hukuki düzenlenmelerin yanında bazı ilke ve kurallara uyup uymadığını tespit etmeye yönelik olarak bağımsız denetçiler tarafından yapılan inceleme ve değerlendirme faaliyetidir. Dar anlamda mali denetim ise dönem sonu mali tablolarının incelenerek kurumun mali yapısına ilişkin değerlendirmeler yapılmak suretiyle gerçekleştirilen muhasebe denetimiyle eş tutulmaktadır (Köse, 2007, s. 66).

Kamu mali yönetimi anlayışı içerisinde mali denetim, kurumun finansal durumuna ait bilgilerin tam ve doğru şekilde mali tablolarda gösterilip gösterilmediğinin denetlenmesidir. Mali denetim bir başka anlatımla, bütçenin uygulaması sürecinde kamu kurumlarının mali karar ve işlemlerinin denetimidir (Bayar, 2008, s. 3)

INTOSAI tarafından yapılan tanıma göre mali denetim; bir kurumun raporlanan finansal durumunun, sonuçlarının ve kaynak kullanımının finansal raporlama çerçevesi uyarınca güvenilir bir biçimde sunulup sunulmadığı hakkında makul güvence görüşü ile sonuçlandırılan bağımsız değerlendirmedir (ISSAI 1003, s. 56).

Sayıştay Kanunu'nda mali denetim; “kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi” (Sayıştay Kanunu, md. 2/c) şeklinde tanımlanmıştır.

Mali denetim; kayıtların düzeni, finansal raporların doğruluğu, güvenilirliği ile finansal analiz aşamalarından oluşmaktadır (Taytak ve Bahtiyar, 2015, s. 272). Muhasebe düzenliliği ile ilgili olan ilk aşama; genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun şekilde kayıt tutulmasının ve belge düzeninin olmasının incelenmesidir. İkinci aşama, mali rapor ve tabloların, muhasebe verileri doğrultusunda oluşturulup oluşturulmadığının ve kurumun finansal durumunun açık ve doğru biçimde ortaya konulup konulmadığının araştırılmasıdır. Bu aşamaya örnek olarak yasama organına sunulan genel uygunluk bildirimini verilebilir. Son aşama ise, kurumun mali rapor ve tablolara yansıyan durumunun incelenmesi ve değerlendirilmesidir. Bu şekilde mali denetim neticesinde kamu kurumunun tamamı hakkında bilgiye sahip olunarak kurumsal bazda hatalar tespit edilmiş olunur (Aksoy ve diğerleri, 2018, s. 75).

1.9.1.1.2. Uygunluk Denetimi

Genel anlamda uygunluk denetimi kurumların mali işlem ve faaliyetlerinin, kurum yönetimi, yasama organı veya yetkili diğer kurumlarca önceden belirlenmiş kurallara ve hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesi sürecidir.

Kamu yönetimi açısından uygunluk denetimi, idarelerin gelir, gider ve faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının kontrol edilmesidir. Bir başka tanımla uygunluk denetimi, bütçede bulunan ödenekler vasıtasıyla gider yapılması ve gelir toplanması yetkisinin hukuki düzenlemelere uygun bir biçimde kullanılıp kullanılmamasına ilişkin yapılan denetimdir. Uygunluk denetimi aracılığıyla kamu kurumlarının gerçekleştirdiği mali nitelikteki iş ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğu denetlendiğinden bu denetime hukukilik denetimi de denilmektedir (Aksoy ve diğerleri, 2018, s. 75).

INTOSAI tarafından yapılan tanıma göre uygunluk denetimi; denetlenen kurumun kurallara, kanunlara ve düzenlemelere, politikalara, yerleşik kurallara veya üzerinde mutabık kalınan hüküm ve koşullara, vb. ne derece uyduğunun değerlendirilmesidir. Uygunluk denetimi çok çeşitli konuları kapsayabilmektedir. Genel olarak, uygunluk denetimiyle amaçlanan kullanıcılara, bir konunun uygun kriterlere göre değerlendirilmesi ya da ölçülmesinin sonucunda ortaya çıkan sonuçla ilgili güvence vermektir (ISSAI 1003, s. 55).

Sayıştay Kanunu'nda uygunluk denetimi; “kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi” (Sayıştay Kanunu, md. 2/ç) şeklinde tanımlanmıştır.

Düzenlilik denetiminin bir parçası şeklinde yürütülebilen uygunluk denetimi aynı zamanda bağımsız bir şekilde de gerçekleştirilmektedir. Mali denetimden ayrı olarak gerçekleştirilen uygunluk denetimi bir veya birden çok kamu kurumunda belirlenmiş belli konu veyahut konuların, mevzuata uygunluğu bakımından değerlendirilmesidir. Bu şekilde gerçekleştirilecek uygunluk denetiminin konusunu, belli bir gider, gelir veya mal işlemi ya da belli bir program, proje veya faaliyet oluşturabilmektedir (Aksoy ve diğerleri, 2018, s. 76).

1.9.1.2. Performans Denetimi

Literatürde performans denetimine yönelik farklı şekillerde tanımlamalar yapılmaktadır. Performans denetimi, en genel haliyle kamu kurumlarının kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesine ilişkin bir denetim türüdür. Söz konusu denetim türünde gerçekleştirilen giderin gerçek ihtiyacı karşılama noktasındaki başarısı, hizmetin zamanında yerine getirilip getirilmediği, üretilen mal ve hizmetin kalitesi incelenir (Altuğ ve diğerleri, 2013, s. 289).

Yeni kamu mali yönetimi anlayışı ile birlikte performans yönetiminin uygulanabilmesini gerçekleştirmek amacıyla kamu mali yönetiminde performans denetimi ve performans

ölçümü oldukça önemli bir duruma gelmiştir. INTOSAI denetim standartlarına göre performans denetimi, kamu kurumlarının faaliyet, işlem ya da programlarının VET ilkelerine göre gerçekleşip gerçekleşmediği ve iyileştirmenin gerekip gerekmediğinin bağımsız, objektif ve güvenilir biçimde incelenmesi şeklinde tanımlanmıştır (INTOSAI, 2013, s. 2). Tanımda görüleceği üzere performans denetiminin etkinlik, verimlilik ve tutumluluk olmak üzere üç ana unsuru bulunmaktadır. Bu üç ana unsur performans ölçümünde de kullanıldığından performans ölçümü ve performans denetimi kavramları birbiri ile ilişkilidir (Küçükaycan, 2019, s. 398).

Performans denetimi, devletin hesap verme sorumluluğunun bir parçasıdır. Dünyada yeni kamu yönetimi anlayışının ardından kamu mali yönetiminde otuz yılı aşkın bir zamandır performans denetimi gerçekleştirilmektedir. Performans denetimi, ülkelerin yönetim yapısı doğrultusunda ulusal veya yerel düzeydeki yüksek denetim kurumlarınca gerçekleştirilmektedir. Denetim neticesinde elde edilen sonuçlar, genellikle ülkelerin parlamentosuna raporlanmaktadır. Yüksek denetim kurumlarının sahip olduğu yetki ile kamusal politikaların, programların ve projelerin kurumlarca etkili, verimli, ekonomik ve iyi yönetim uygulamaları göz önünde bulundurularak yürütülüp yürütülmediği belirlenmektedir (Kjennerud, 2013, s. 681). Diğer yandan PEB sisteminin tamamlayıcı bir unsuru olarak yüksek denetim kurumlarınca yapılan performans denetimiyle hesap verme sorumluluğunun sağlanması için idarelerin stratejik planları, performans raporları ve faaliyet raporlarında yer verilen bilgilerin kalitesi kamuoyunun bilgisine sunulmaktadır.

Sayıştay Kanunu'nda ise "performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir." (Sayıştay Kanunu, md. 36/3) denilmektedir. Bu kapsamda, Sayıştay'ın performans denetimi idarelerin üreteceği performans bilgisi doğrultusunda gerçekleştirilmekte olup denetim görevini performans bilgisinin kalitesini değerlendirmek suretiyle yerine getirmektedir.

1.9.2. Denetimi Yapan Kurumun Statüsü Açısından Denetim Türleri

Denetimi gerçekleştiren denetim kurumlarının nitelikleri, kimin adına denetim yaptıkları, ya da denetlenen kurumlarla olan ilişkiler bağlamında denetim üçlü bir ayrımında ele alınabilir. Bu ayrım iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim şeklindedir.

1.9.2.1. İç Denetim

İç denetim kurumun kendi iç yapısı içerisinde bulunmakla birlikte bağımsızlığa sahip kişiler ya da birimler tarafından yerine getirilmektedir. İç denetim için en önemli unsur bağımsızlıktır. İç denetim bağımsız bir şekilde yürütülmediği takdirde gerçek bir denetimden söz edilemez (Köse, 2007, s. 15).

İç denetim kurum yöneticilerinin sorumluluğu altında bulunan işlemlerin hatalı, yanlış ya da etkin ve verimli olmayan uygulamalara yol açma ihtimalini minimuma indirecek biçimde işlediğine ilişkin güvence elde edilmesine imkan tanımaktadır.

KMYKK'nun 63'üncü maddesi gereğince; "iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir." (KMYKK, md. 63).

İç denetim ile amaçlanan, kurumun koyduğu hedeflere verimli olarak, zamanında ve hukuki düzenlemelere uygun, rasyonel bir şekilde ulaşmasını sağlamak, hedeflere ulaşılırken kullanılan yöntemlerin, gerçekleştirilen işlemlerin doğruluğunu, etkin bir hizmet kalitesi sunup sunmadıklarını araştırmak ve incelemek, sapmalar olduğunda

ortaya çıkarmak, hataların düzeltilmesine yönelik öneriler geliştirmek, eğitim vermek, merkez ile taşra arasında bağlantı kurmaktır (Gündüz, 1974, s. 63).

1.9.2.2. Dış Denetim

Kurumların hiyerarşisi içerisinde yer almayan ve kurumla hiçbir bağlantısı olmayan kişi veya kurumlarca gerçekleştirilen denetim dış denetim olarak adlandırılmaktadır (Polat, 2003, s. 74). Dış denetimle hedeflenen hesapların, işlemlerin ve mali tabloların hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığına dair görüş bildirmek ve raporlama yapmaktır (Arın ve diğerleri, 2000, s. 155).

Daha ziyade özel sektörde gerçekleştirilen ve işletme ile bağlantısı bulunmayan profesyonel kurumlarca ücret karşılığı yapılmakta olan dış denetim, işletmenin mali tabloları ile işlemlerinin mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunu değerlendirmekte ve elde edilen sonuçları raporlayarak ilgililerin bilgisine sunmaktadır (Köse, 2007, s. 17).

Dış denetim, bazen Sayıştaylarca gerçekleştirilen denetimler için kullanılsa da Sayıştayların fonksiyonları ve dış denetimi gerçekleştiren diğer kurumlardan farklı yanları olduğu dikkate alındığında, bu terimin Sayıştay tarafından yapılan denetimi karşılama noktasında eksik olduğu söylenebilir. Bundan dolayı yüksek denetim kurumları olarak ifade edilen Sayıştayların gerçekleştirdikleri denetimi “yüksek denetim” şeklinde isimlendirmek ve yüksek denetimi dış denetimden ayrı tutmak daha doğru olacaktır (Köse, 2007, s. 17).

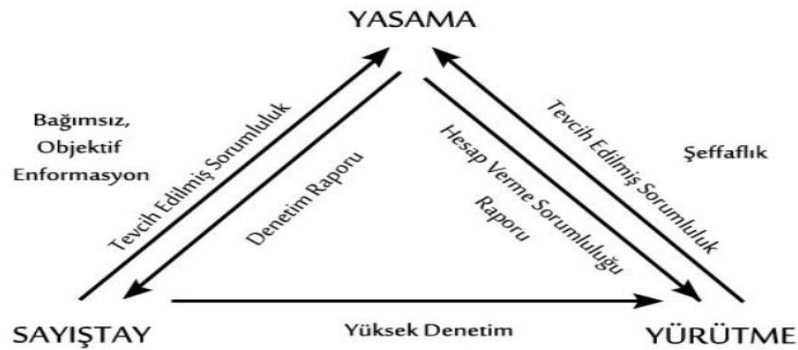
1.9.2.3. Yüksek Denetim

Türkiye’de denetimin fonksiyonel ayrımı genellikle iç ve dış denetim olarak yapılmakta olup yüksek denetim kurumlarının gerçekleştirdiği denetim dış denetim olarak nitelendirilmektedir. Ancak uluslararası literatürde söz konusu denetim için çoğunlukla “yüksek denetim” veya “devlet denetimi” terimleri kullanılmaktadır (Köse, 2007, s. 17).

Kamu kesiminin bağımsız dış denetim görevi yüksek denetim kurumları tarafından gerçekleştirilmektedir. Yüksek denetim kurumları söz konusu görevi ülkenin anayasasından veya kanunlarından aldığı yetki ile gerçekleştirmektedir (INTOSAI, 2012, s. 11). Yüksek denetim kurumları, kamusal kaynakları denetlemek suretiyle hesap verebilirlik konusunda önemli bir rol oynamaktadır.

Kamu kurumları ve kamu görevlilerine ek olarak yüksek denetim kurumlarının da kamu kesiminde mali disiplinin sağlanması ve geliştirilmesinde, saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun artırılmasında sorumlulukları bulunmaktadır. Yüksek denetim kurumları tarafından yapılan kamu mali yönetiminin denetimi ile kamu kurumlarının faaliyetleri, politika ve programlarının yönetimi ile ortaya koydukları performansı hakkında yasama organı, kamuoyu ve yönetimden sorumlu olanlara elde edilen denetim kanıtları doğrultusunda bağımsız, objektif ve güvenilir bilgi ve görüş verilmekte ve kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verilebilirlik artmaktadır (ISSAI 100, md. 18,20). Hesap verme mekanizmasının işleyişi aşağıdaki şekilde gibidir:

Şekil 1: Hesap Verme Sorumluluk Üçgeni



Kaynak: (Kaya, 2003, s. 2)

Yukarıda yer alan şekilde görüldüğü üzere temsili demokrasilerde hesap verme mekanizması “yasama, yürütme ve yüksek denetim kurumu” arasında olan karşılıklı ilişkiden oluşmaktadır. Yani hesap verme sorumluluk üçgeninde bulunan her unsur hesap verme mekanizmasının işleyişi bakımından çok önemlidir. Söz konusu unsurlar içerisinde

bulunan ve yasama organı olan Meclisin öncelikli görevi bütçe hakkını sağlamaktır. Meclisin, kamu kurumlarının kamu kaynaklarını iyi bir şekilde yönettiğine ve bu kurumların gerçekleştirdikleri harcamaların değerinin karşılığının alındığına ilişkin kamuoyuna güvence vermesi ana görevleri arasındadır. Söz konusu görevi gereğince meclisin bütçe vasıtasıyla yürütme organına tahsis ettiği kaynakların harcanmasına ilişkin denetimler gerçekleştirmesi gerekmektedir. Meclis bahsedilen denetimi kurumların yıllık raporlarını inceleyip değerlendirerek gerçekleştirmektedir. Meclis adına yüksek denetim kurumları tarafından yerine getirilen bağımsız ve objektif denetimler ise kamuoyuna güvence vermenin diğer aracıdır (Kaya, 2003, s. 2). Yüksek denetim kurumları Meclis adına gerçekleştirdikleri denetimlerin sonuçlarını denetim raporları yoluyla vatandaşlara duyurmaktadır. Yüksek denetim kurumları tarafından yapılan bağımsız ve objektif denetimler, kamu kurumlarının kamuoyuna açıkladıkları yıllık raporlarının güvenilirliğini sağlamaktadır (Küçükaycan, 2019, s. 391).

Örgütlenme yapıları veya nitelikleri farklı olsa da günümüz kamu mali yönetimin yüksek denetim faaliyetini Sayıştaylar gerçekleştirmektedir. Bu kapsamda Sayıştaylarca yerine getirilen yüksek denetim, kamu kaynaklarının kısmen ya da tamamen kullanıldığı bütün alanları içine alacak şekilde yürütülmelidir. Bir başka anlatımla, yüksek denetim faaliyetinden istenilen, kamusal kaynaklar hangi alanda kullanılırsa kullanılsın tüm alanda yasama organının kontrol gücünü hissettirmesidir. Çünkü halk adına egemenlik hakkını kullanan yasama organının, kamu kurumu olup olmaması fark etmeksizin kamuya ait olan kaynakları bir şekilde harcayan bütün kuruluşların ve yöneticilerin işlemlerini inceleyebilme yetkisini elinde bulundurması gerekmektedir (Kaya, 2000, s. 19-20).

Yüksek denetimin sahip olduğu temel özellikler şu şekildedir: Yasama, yürütme ve yargı içinde yer almayan devlet faaliyetidir. Denetim parlamento adına yapılmakla beraber denetim faaliyeti, planlama, uygulama ve sonuçların parlamentoya bildirilmesinde tümüyle bağımsızlığa sahiptir. Görev ve yetkilerini genellikle anayasalardan almaktadır. Yüksek denetim görevi gerçekleştiren meslek mensuplarının anayasadan ve yasadan kaynaklanan teminatları vardır. Ayrıca yüksek denetim kurumlarının mali bağımsızlığı bulunmaktadır (Geist, 1981, s. 3).

Yüksek denetimi önemli kılan özelliklerden biri de uluslararası standartlara bağlanmış olmasıdır. Yüksek denetimin ilkeleri, yöntem ve teknikleri INTOSAI tarafından belirlenmektedir. INTOSAI'nin hazırladığı “Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları”, yüksek denetimin ne şekilde gerçekleştirilmesi gerektiğini belirten meslek standartlarıdır. Bahsedilen standartlar, denetimin kalitesinin artırmakta ve uluslararası alanda denetimde uygulama birliğini oluşturmaktadır (INTOSAI, 2012, s. 5-17). 27 Avrupa ülkesine yönelik yapılan çalışma neticesinde Sayıştayların diğer denetim organlarıyla karşılaştırıldığında saygınlığının daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır (OECD, 2014a, s. 69).

Diğer yandan çalışmanın önceki başlıklarında da ifade edildiği gibi yeni kamu mali yönetimi anlayışı ve modern bütçe sistemlerine geçişle birlikte yüksek denetimin kapsamı genişlemiş ve yüksek denetim kurumlarının denetim anlayışlarında değişim yaşanmıştır. Bu doğrultuda performans esaslı bütçe sisteminin sahip olduğu özellikler doğrultusunda yeni baştan tanımlanan yüksek denetim olgusu OECD ülkeleri açısından diğer başlıklarda ele alınacaktır.

1.10. PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME VE YÜKSEK DENETİM KURUMLARI

Zaman içerisinde giderek daha karmaşık hale gelen yönetim ortamı, sınırlı mali alan ve artan şeffaflık ve hesap verebilirlik talepleri karşısında hükümetler mevcut kaynakların yönetiminde performansı artırma konusunda daha çok çaba sarf etmeye başlamışlardır. Bu kapsamda yüksek denetim kurumları daha geleneksel olan mali denetim anlayışından daha modern olan performans (harcanan paranın karşılığı) denetimi anlayışına geçmiştir. Nitekim INTOSAI, performans denetiminin kamuda hesap verebilirliği büyük ölçüde zenginleştirdiğini ve yüksek denetim kurumlarının kamu yönetiminin verimliliğini ve etkililiğini artırmada katkı sağladığını ifade etmektedir (INTOSAI, 2010). Bu nedenle yüksek denetim kurumları, performans esaslı bütçeleme ve yönetim sistemlerinin daha iyi tasarlanması ve kullanılmasına ve kamusal hesap verebilirliği artırmasına katkıda bulunmaktadır (OECD, 2015, s. 102).

Performans esaslı bütçeleme, bütçe uygulamasında, mali kaynaklar ile mali olmayan (performans) bilgileri arasında bağlantılar kurma girişimidir. Buradaki amaç, kurulan bu bağlantıların kamu kaynaklarının tahsisinde ve kullanımında şeffaflığı, hesap verebilirliği, kaliteyi artırması ve böylece toplum için daha iyi sonuçların ortaya çıkmasının teşvik edilmesidir.

Performans esaslı bütçeleme ve performans denetimi arasındaki bağlantının güçlendirilmesi ve daha fazla performans denetimi gerçekleştirmek, yüksek denetim kurumlarının geleneksel odak noktalarından uzaklaşma, yeni beceriler ve kapasiteler geliştirme ve bu alandaki çalışmalarını yasama meclisine ve kamuoyuna iletme konusunda yeni stratejiler geliştirme ihtiyacını da beraberinde getirmektedir (OECD, 2015, s. 102).

Çok sayıda OECD ülkesi performans esaslı bütçelemeyi uygulamak için çaba sarf etmektedir. Son yıllarda OECD Üst Düzey Bütçe Görevlileri Çalışma Grubu ve bunların ana organı olan Kamu Yönetim Komitesi, OECD Bütçe Yönetişim İlkelerini kabul etmiştir. Bu ilkelerden ilki performans, değerlendirme ve harcanan paranın karşılığı, bütçe sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır şeklindedir. Diğer ilke bütçe tahminlerinin, mali planların ve bütçe uygulamasının doğruluğu ve kalitesinin, bağımsız denetim de dahil olmak üzere sıkı bir kalite güvencesi yoluyla geliştirilmesi gerektiği şeklindedir. Bu ikinci ilkeye göre; yüksek denetim kurumları bütçelenen kaynakların uygun şekilde kullanılmasını sağlamada kamu güveninin bağımsız bir koruyucusu olarak önemli bir role sahiptir. İyi işleyen bir yüksek denetim kurumu bütçe döngüsü ile ilgili olarak, zamanında yayınlanması gereken denetim raporları da dahil olmak üzere mali hesap verebilirliğin tüm yönlerini ele almalıdır. Diğer yandan verimlilik ve harcanan paranın değeri ile ilgili olarak hem iç hem de dış kontrol sistemlerinin, münferit programların maliyet etkinliğinin denetlenmesinde ve performans hesap verebilirliği ve yönetim sistemlerinin kalitesinin değerlendirilmesinde rol oynamaları gerekir (OECD, 2014b, s. 2).

Mevcut durumdaki uygulamalara bakıldığında yüksek denetim kurumlarının kendi modellerine uygun performans denetimi yürüttüğü görülmektedir. Ayrıca her yıl

gerçekleştirilen ve yayınlanan performans denetimlerinin sayısı açısından ülkeler arasında büyük farklılıklar vardır.

Bu kapsamda 2014 yılında OECD tarafından performans esaslı bütçe sisteminde yüksek denetim kurumlarının rolüne ilişkin mini bir anket yapılmıştır. Ankete verilen cevaplar doğrultusunda yapılan değerlendirmelere diğer başlıkta yer verilecektir.

1.11. YÜKSEK DENETİM KURUMLARI VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME ÜZERİNE OECD TARAFINDAN YAPILAN ANKET

2014 yılında OECD tarafından yüksek denetim kurumları ve performans esaslı bütçeleme üzerine yapılan ankete ABD, Avustralya, Avusturya, Belçika, Birleşik Krallık, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İspanya, İsveç, İsviçre, İrlanda, İtalya, İzlanda, Japonya, Kore, Macaristan, Meksika, Norveç, Polonya, Slovenya, Şili, Türkiye ve Yeni Zelanda katılmıştır.

Ankette yer alan sorular performans esaslı bütçe sisteminde yüksek denetim kurumlarının rolüne ilişkindir. Bu doğrultuda kamu kurumlarının mali bilgilerini denetlemek, performans denetimleri veya VET denetimleri gerçekleştirmek, performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını denetlemek, performans bilgilerinin kalitesini değerlendirmek, kullanılan program mantığı modellerinin kalitesini değerlendirmek, performans bütçeleme sistemini değerlendirmek ve reformlar önermek şeklindeki sorulara verilen yanıt ölçeğinin (her zaman, sıklıkla, bazen, nadiren ve hiçbir zaman) şeklinde beş kategorisi vardır.

Aşağıda yer verilen tablo ülkelerin verdiği yanıtlara göre hazırlanmıştır.

Tablo 3: Performans Esaslı Bütçe Sisteminde Yüksek Denetim Kurumunun Rolü

	Kamu kurumlarının mali bilgilerini denetlemek	"Performans denetimleri" veya "VET denetimleri" gerçekleştirmek	Performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını denetlemek	Performans bilgilerinin kalitesini değerlendirmek	Kullanılan "program mantığı modellerinin" kalitesini değerlendirmek	Performans bütçeleme sistemini değerlendirmek ve reformlar önermek
Avustralya	●	●	▲	●	●	▲
Avusturya	●	●	◆	◆	◆	◆
Belçika	▲	▲	▲	◆	◆	■
Çek Cumhuriyeti	◆	■	■	■	■	■
Şili	●	■	■	■	■	■
Estonya	▲	◆	◆	◆	●	●
Finlandiya	●	◆	●	◆	◆	◆
Fransa	●	◆	■	●	▲	▲
Macaristan	●	◆	■	◆	■	▲
İzlanda	◆	▲	■	■	■	■
İrlanda	●	▲	■	■	■	■
İtalya	●	●	●	■	■	■
Japonya	●	●	◆	◆	▲	▲
Kore	●	◆	●	●	●	◆
Meksika	●	●	●	●	●	◆
Yeni Zelanda	●	◆	◆	◆	■	●
Norveç	●	●	●	◆	▲	▲
Polonya	●	▲	●	▲	▲	▲
Slovenya	●	◆	▲	▲	▲	●
İspanya	●	■	■	■	■	■
İsveç	●	◆	▲	◆	◆	●
İsviçre	◆	▲	●	■	●	■
Hollanda	●	◆	◆	◆	▲	▲
Türkiye	●	▲	◆	◆	■	▲
ABD Birleşik Krallık	◆	▲	●	●	▲	●
OECD toplam						
● Her zaman	20	6	5	3	4	2
▲ Bazen	2	7	5	3	6	8
◆ Sıklıkla	4	9	5	11	4	4
● Nadiren	0	1	4	2	3	4
■ Hiçbir zaman	0	3	7	7	9	8

Kaynak: : OECD (2014), Mini-Survey on Supreme Audit Institutions and Performance-related Budgeting, (OECD, 2015, s. 103)

OECD anketine yanıt veren 26 OECD ülkesinden 20'si mali denetimi her zaman yaptığını (Avustralya, Avusturya, Şili, Finlandiya, Fransa, Birleşik Krallık, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, Japonya, Macaristan, Meksika, Polonya, Kore, Slovenya, Hollanda, Norveç,

Türkiye, Yeni Zelanda), 4'ü sıklıkla yaptığını (Çek Cumhuriyeti, İzlanda, İsviçre, ABD), 2'si bazen yaptığını (Belçika, Estonya) bildirmiştir.

6 ülke performans denetimini her zaman yaptığını (Avustralya, Avusturya, Japonya, Meksika, Norveç, Birleşik Krallık), 9 ülke sıklıkla yaptığını (Estonya, Finlandiya, Fransa, Macaristan, Kore, Yeni Zelanda, Slovenya, İsveç, Hollanda), 7 ülke bazen yaptığını (Belçika, İzlanda, İrlanda, Polonya, İsviçre, Türkiye, ABD), 1 ülke nadiren yaptığını (İtalya), 3 ülke ise asla yapmadığını (Şili, Çek Cumhuriyeti ve İspanya) bildirmiştir.

Bütçeyle ilgili belgelerin belirli, açık ve ölçülebilir performans amaçlarını ve hedeflerini içerdiği ülkelerde, yüksek denetim kurumlarından bu amaç ve hedefleri kendi performans denetimi uygulamalarında kullanmaları beklenmektedir (OECD, 2015, s. 102). Ancak performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını denetlemek sorusuna 26 ülkeden yalnızca 5'i (Finlandiya, Kore, Meksika, Norveç ve Birleşik Krallık) her zaman yanıtını vermiştir. 6 ülke sıklıkla (Avusturya, Estonya, Japonya, Yeni Zelanda, Hollanda, Türkiye), 4 ülke bazen (Avustralya, Belçika, Slovenya, İsveç), 4 ülke nadiren (İtalya, Polonya, İsviçre, ABD) performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını denetlediğini, 7 ülke ise (Çek Cumhuriyeti, Şili, Fransa, Macaristan, İzlanda, İrlanda, İspanya) hiçbir zaman performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını denetlemediğini bildirmiştir.

Bütçede kullanılan performans bilgilerinin kalitesini 4 ülke her zaman değerlendirdiğini (Fransa, Kore, Meksika, Birleşik Krallık), 11 ülke sıklıkla değerlendirdiğini (Avusturya, Belçika, Estonya, Finlandiya, Macaristan, Japonya, Yeni Zelanda, Norveç, İsveç, Hollanda, Türkiye), 2 ülke bazen değerlendirdiğini (Polonya, Slovenya), 2 ülke nadiren değerlendirdiğini (Avustralya, ABD), 7 ülke hiçbir zaman değerlendirmedini (Çek Cumhuriyeti, Şili, İzlanda, İrlanda, İtalya, İspanya, İsviçre) bildirmiştir.

Kullanılan program mantığı modelinin kalitesini 3 ülke her zaman değerlendirdiğini (Estonya, Kore, Meksika), 4 ülke sıklıkla değerlendirdiğini (Avusturya, Belçika, Finlandiya, İsveç), 7 ülke bazen değerlendirdiğini (Fransa, Japonya, Norveç, Polonya, Slovenya, Hollanda, Birleşik Krallık), 3 ülke nadiren değerlendirdiğini (Avustralya,

İsviçre, ABD), 9 ülke hiçbir zaman değerlendirmedini (Çek Cumhuriyeti, Macaristan, İspanya, İrlanda, İtalya, İzlanda, Şili, Türkiye, Yeni Zelanda) bildirmiştir.

2 ülke (Estonya, Birleşik Krallık) her zaman performans bütçeleme sistemini değerlendirdiğini ve reformlar önerdiğini bildirmiştir. 4 ülke sıklıkla (Avusturya, Finlandiya, Kore, Meksika), 8 ülke bazen (Avustralya, Fransa, Macaristan, Japonya, Norveç, Polonya, Hollanda, Türkiye), 4 ülke nadiren (Yeni Zelanda, Slovenya, İsveç, ABD) performans bütçeleme sistemini değerlendirdiğini ve reformlar önerdiğini bildirmiş olup 8 ülke ise (Belçika, Çek Cumhuriyeti, Şili, İzlanda, İrlanda, İtalya, İspanya, İsviçre) hiçbir zaman yanıtını bildirmiştir.

OECD Üst Düzey Bütçe Görevlileri Çalışma Grubunun Performans ve Sonuçlar Ağı, yüksek denetim kurumlarının performans esaslı bütçe sistemlerinin kalitesine katkıda bulunmalarında rol oynamaları için ilk toplantıyı 24-25 Kasım 2014 tarihlerinde gerçekleştirmiştir. Toplantıdan önce katılımcılardan bu görüşmenin arka planına hizmet etmek üzere mini ankete katılmaları istenmiştir. Ankete ABD, Avustralya, Avusturya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Finlandiya, Fransa, İspanya, İsveç, İsviçre, İrlanda, İtalya, İzlanda, Japonya, Kore, Macaristan, Meksika, Norveç, Polonya, Slovenya, Şili, Türkiye ve Yeni Zelanda dahil olmak üzere yirmi dört ülke yanıt vermiştir (OECD, 2014b, s. 2). OECD'ye üye ülkelerin yaklaşık üçte ikisinin ilk anlık görüntüsünü oluşturan sonuçlar aşağıdaki gibi olmuştur.

Uygulanan performans esaslı bütçe sisteminin açıklanması: Performans esaslı bütçe sistemleri OECD ülkelerinde yaygın olarak kullanılmaktadır (OECD, 2014c). Çoğu üye ülkenin performans esaslı bütçeleme yöntemlerinde, performans bilgileri ile fon sağlama veya tahsis kararı arasında dolaylı bir bağlantı bulunmakta olup söz konusu yöntemler “sunuma yönelik” ya da “performans bilgisine dayalı” olarak tanımlanabilmektedir (Hawkesworth ve Klepsvik, 2013). Diğer bir yöntem olan yönetsel performans bütçeleme yöntemini, etkilere ve örgütsel davranıştaki değişikliklere odaklanan ancak güçlü bir bütçe bağlantısını ortadan kaldırabilen bir yaklaşım olarak tanımlamak mümkündür. Mini ankette katılımcılardan kendi ülkelerinde yürürlükte olan performans esaslı bütçe sistemini dört seçeneğe göre açıklamaları istenmiştir. Yalnızca Çek

Cumhuriyeti, bütçe sisteminin yalnızca mali bilgilere odaklandığını belirtmiştir (OECD, 2014b, s. 2-3).

Ankete katılanların büyük çoğunluğu, bütçeyle ilgili belgelerin tahsis edilen mali kaynaklarla ulaşılması beklenen açık ve ölçülebilir amaç ve hedefler belirlediğini belirtmiştir. Yüksek denetim kurumlarının bu amaç ve hedefleri kendi değerlendirmelerinde kullanmaları beklense de, sadece beş katılımcı bunun “her zaman” olduğunu belirtmiştir (OECD, 2014b, s. 3).

Performans esaslı bütçe sisteminde yüksek denetim kurumlarının rolü: Yüksek denetim kurumları geleneksel olarak, kamu kurumlarının mali bilgilerinin doğruluğunu denetlemektedir. Nitekim tüm katılımcılar bu yaklaşımın kendi ülkelerinde uygulandığını belirtmişlerdir. Yüksek denetim kurumları giderek daha fazla performans veya harcanan paranın karşılığını alma yönlerine bakmaya başlamıştır. Bununla birlikte, performans veya paranın karşılığını veren denetimlerin sayısı bakımından ülkeler arasında büyük farklılıklar vardır. 2013 yılında ülkelerin yaptığı performans denetimine ilişkin raporlama sayıları ise şu şekilde bildirilmiştir: 5 raporlama yapan bir ülke; 10-15 arasında raporlama yapan beş ülke; 25-50 arasında raporlama yapan üç ülke, geriye kalan diğer ülkeler ise 84, 200 ve 800’e kadar varan yüksek raporlama sayıları bildirmiştir (OECD, 2014b, s. 3).

Ankete katılanların yaklaşık yarısı yüksek denetim kurumlarının bütçede kullanılan performans bilgilerinin kalitesini değerlendirebileceğini veya eleştirebileceğini ya da bütçedeki performans amaçlarına veya hedeflerine ulaşılmasını denetleyebileceğini bildirmiştir. Yüksek denetim kurumlarının bu faaliyetleri bakanlıklara ve merkeze yararlı geri bildirim sağlamaktadır (OECD, 2014b, s. 4).

Katılımcılar, yüksek denetim kurumlarının kullanılan program modelinin kalitesini değerlendirmesinin veya performans esaslı bütçe sisteminin bir bütün olarak etkinliğine ilişkin genel değerlendirmeler yapılmasının çok yaygın olmadığını belirtmiştir (OECD, 2014b, s. 4).

Ankete yanıt verenlerin çoğu, yüksek denetim kurumlarının ülkelerinde uygulanan performans esaslı bütçe sisteminin etkinliğine katkıda bulunmada yalnızca düşük veya orta düzeyde bir etkiye sahip olduğunu bildirmiştir. Avusturya, Japonya ve Polonya ise bunun aksine yüksek etkiye sahip olduklarını bildirmişlerdir (OECD, 2014b, s. 4).

Yüksek denetim kurumlarının performans esaslı bütçe sisteminin etkinliğine daha fazla nasıl katkıda bulunabileceği sorulduğunda ise katılımcılar, yüksek denetim kurumlarının genel olarak daha fazla performans denetimi gerçekleştirebileceğini ve denetimin spesifik olarak çıktı/sonuç göstergeleri ve program mantık modellerinin kalitesine odaklanması gerektiğini belirtmişlerdir. Diğer öneriler ise; performans raporlamasının kalitesini iyileştirmek için tüm sistem düzeyinde reformları desteklemek, bütçe belgeleri de dahil olmak üzere yüksek denetim kurumlarının tavsiyelerinin daha iyi takip edilmesini sağlamak, çok yıllık bir perspektif benimsemek, denetim raporlarını milletvekilleri ve halk için daha ilgi çekici ve erişilebilir hale getirmek ve genel olarak iletişimi geliştirmek şeklinde olmuştur (OECD, 2014b, s. 4-5).

Diğer yandan belirtmek gerekir ki yüksek denetim kurumları halen geleneksel görevlerini yerine getirerek muhasebeye yönelik işlemleri, mali yönetimin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığını ve düzenliliğini denetlemekte ve bu denetim türleri önemini korumaktadır. ISSAI gereğince performans denetimi diğer denetim türleriyle eşit derecede öneme sahip olmakla beraber her yüksek denetim kurumu çalışma bazında önceliklerini kendisi belirlemektedir (ISSAI, 2017, s. 31). Bu doğrultuda çalışmada seçilmiş ülkelerdeki yüksek denetim kurumları tarafından yapılan denetim türlerinin tümü (mali yönetimin yasal düzenlemelere uygunluğu, düzenliliği, etkinliği, verimliliği ekonomikliği) incelenecektir. Çalışmanın diğer bölümlerinde yeni kamu mali yönetimi anlayışıyla birlikte uygulanmaya başlanan performans esaslı bütçe sistemi ve bu sistemin sahip olduğu özellikler doğrultusunda yeni baştan tanımlanan yüksek denetim olgusu PEB sistemi uygulayan seçilmiş ülke uygulamaları açısından ele alınacaktır.

2.BÖLÜM

ABD, GÜNEY KORE VE FRANSA'DA PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ VE BÜTÇENİN YÜKSEK DENETİMİ

Dünyada etkili olan yeni kamu mali yönetimi anlayışıyla birlikte birçok OECD ülkesi PEB sistemine geçmiş, bu doğrultuda bütçenin denetim kapsamında değişiklikler olmuş ve yüksek denetim kurumları performans esaslı bütçe lemede daha fazla rol almaya başlamıştır. Çalışmanın bu bölümünde yeni kamu mali yönetimi anlayışıyla performans esaslı bütçe sistemini programlar aracılığıyla uygulayan ve OECD ülkelerinden olan ABD, Güney Kore ve Fransa'da performans esaslı bütçe uygulamalarından bahsedilecek ve OECD'nin uluslararası performans bütçeleme veri tabanında yer alan veriler söz konusu ülkeler açısından incelenecektir. Diğer yandan bütçenin denetimi yüksek denetim kurumları açısından ele alınacak olup ülkelerin yüksek denetim kurumları anlatıldıktan sonra performans esaslı bütçe sisteminde yüksek denetim kurumlarının rolüne OECD tarafından yapılan anket verilerinden de yararlanarak yer verilecektir.

2.1 ABD'DE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ VE BÜTÇENİN YÜKSEK DENETİMİ

ABD'de yeni kamu mali yönetimi anlayışı çerçevesinde 1990'lı yılların başında kamu harcamalarının etkinliğinin artırılması amacıyla çalışmalar başlatılmış ve bu çalışmaların sonucunda 1993 yılında yürürlüğe giren "Hükümet Performans ve Sonuçları Kanunu" (GPRA), ABD'nin kamu mali yönetim sisteminde dönüm noktası olmuştur. Söz konusu Kanun, performans esaslı bütçe sistemine geçiş için ilgili altyapıyı oluşturmuş ve ABD'de federal düzeyde "stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme modeli" benimsenmiştir. Kamu yönetiminde ve bütçe sisteminde yaşanan reformlar neticesinde ABD'nin yüksek denetim kurumu olan Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi (GAO)'nun da denetim anlayışı değişmiş ve sorumlulukları artmıştır. Bu doğrultuda devam eden başlıklarda ABD'de performans esaslı bütçe sistemi uygulaması anlatılacak olup

ardından performans esaslı bütçe sisteminde bütçenin denetimi ABD'nin yüksek denetim kurumu açısından ele alınacaktır.

2.1.1. ABD'de Performans Esaslı Bütçe Sistemi

ABD'de federal düzeyde performans bütçelemeye olan ilgi nedeniyle İkinci Dünya Savaşı'ndan bu yana hükümet çapında dört kapsamlı girişim gerçekleşmiştir. Bu girişimler sırasıyla 1949'da kurulan Hoover Komisyonu'nun İkinci Dünya Savaşı sonrasında devleti küçültmeyi amaçlayan reformları, 1965 yılında Başkan Johnson tarafından başlatılan "Planlama-Programlama-Bütçeleme-Sistemi" (PPBS), 1973 yılında Başkan Nixon tarafından başlatılan Hedeflere Göre Yönetim (MBO), Başkan Carter tarafından 1977 yılında başlatılan sıfır tabanlı bütçe uygulaması şeklinde sayılabilir (GAO, 1997, s. 4).

İlk olarak 1949'da Hoover Komisyonu tarafından savunulan federal bir performans bütçe, odağı hükümetin girdilerinden işlevlerine, faaliyetlerine, maliyetlerine ve başarılarına kaydırmayı amaçlamıştır. Kongre, Komisyonun tavsiyelerine uygun olarak, Başkan'ın Kongre'ye hükümetin işlevleri ve faaliyetleri ile ilgili performans bilgisi sunmasını gerekli kılan 1950 tarihli "Bütçe ve Muhasebe Prosedürleri Kanunu'nu" yürürlüğe koymuştur (GAO, 1997, s. 5).

İkinci girişim 1965 yılında Başkan Johnson tarafından hükümet çapında zorunlu kılınan Planlama-Programlama-Bütçeleme Sisteminin uygulamaya konulmasıdır. Temelde, PPBS, uzun vadeli politika hedefleri ve bunlara ulaşmada alternatifleri analiz ederek karar verme süreçlerinde etkinliğin artırılmasını amaçlamıştır (GAO, 1997, s. 5).

Federal bir yönetim geliştirme girişimi olan Hedeflere Göre Yönetim, nihayetinde kurumların belirtilen hedeflerini bütçe talepleriyle ilişkilendirmeye çalışmıştır. 1973 yılında Başkan Nixon tarafından başlatılan MBO, üzerinde anlaşılan çıktılara ve sonuçlara ulaşmaktan kurum yöneticilerini sorumlu tutmak için bir süreç başlatmıştır. Böylece kurum başkanları, ulusal öneme sahip başkanlık hedeflerine ulaşmaktan sorumlu

olacak; kurum içindeki yöneticiler, amirler ve astlar tarafından ortaklaşa belirlenen hedeflerden sorumlu tutulacaktır (GAO, 1997, s. 6).

Dördüncü girişim olan Sıfır Tabanlı Bütçeleme, 1977 yılında Başkan Carter tarafından federal hükümete tanıtılmıştır. Ana odak noktası, alternatif bütçe düzeylerinde mevcut başarıları optimize etmektir. Bu bütçe sisteminde kurumların alternatif harcama seviyelerinde elde edilebilecek program sonuçlarına dayanarak öncelikleri belirlemesi beklenmektedir. Konsept olarak, Sıfır Tabanlı Bütçeleme Sistemi bütçe kaynakları ve program sonuçları arasında açık ve kesin bir bağlantı aramaktadır (GAO, 1997, s. 6).

Bu girişimlerin her biri, kamu kaynaklarını sonuçlarla ilişkilendirmek için düzenlemeler yapmıştır. Geçmişte yapılan bu girişimlerden beklenen sonuçlar elde edilememiş olsa da girişimlerin federal hükümette performans esaslı ölçüm ve bütçeleme gelişimine katkıda bulunduğu bir gerçektir.

1950’li yıllardan itibaren devam eden söz konusu sürecin dönüm noktası 1993 yılında GPRA’nın yürürlüğe girmesi olmuştur. GPRA’nın ardından uygulamaya konulan Başkan’ın Yönetim Gündemi, Program Değerlendirme Derecelendirme Aracı (PART) ve GPRA Modernizasyon Yasası ise genel olarak GPRA’nın eksik kalan yönlerini giderme ve daha etkin olmasını sağlamaya yöneliktir.

2.1.1.1. Hükümet Performans ve Sonuçları Kanunu (GPRA) 1993–2010

1993 yılında yürürlüğe giren GPRA ile performans esaslı bütçe sistemine geçen ABD’de ilk kez federal kurumlar çok yıllık bir dönemi kapsayan stratejik bir plan, bir yıllık performans planı ile yıllık performans raporu hazırlamaya başlamışlardır. ABD’de PEB sistemi “stratejik plan, performans planı ve performans raporu” dokümanlarına dayanmakta ve programlar üzerinden uygulanmaktadır (Beynam, 2013, s. 43). Bu Kanun’un bir sonucu olarak, federal kurumların ABD Kongresi de dahil olmak üzere paydaşlara misyon bildirimleri, uzun vadeli stratejik hedefleri ve sonuçlara ulaşmak için uygulayacakları stratejiler konusunda danışmaları gerekmektedir.

GPRA gereğince her kurum başkanının, Yönetim ve Bütçe Ofisi'ne ve Kongre'ye program faaliyetleri için stratejik bir plan sunması gerekmektedir. Stratejik plan, sunulduğu mali yıldan itibaren 5 yıllık bir dönemi kapsayacak ve en az 3 yılda bir güncellenecek ve revize edilecektir (GPRA, 1993).

Stratejik planın hazırlanmasının ardından kurumların bütçesinde belirtilen her program faaliyetini kapsayan bir yıllık performans planı hazırlaması gerekmektedir. Performans planında; performans düzeyini tanımlamak için performans hedefleri belirlenir, performans hedefleri nesnel ve ölçülebilir bir biçimde ifade edilir, performans hedeflerini gerçekleştirmek için gereken kaynaklar kısaca tanımlanır, her bir program faaliyetine ilişkin çıktılar ve sonuçların ölçülmesinde veya değerlendirilmesinde kullanılacak performans göstergeleri oluşturulur (GPRA, 1993).

Diğer yandan her kurumun bir önceki mali yıl için performans planındaki performans amaçları ile gerçekleşen performans değerlendirdikleri bir rapor hazırlaması ve Başkan ve Kongre'ye sunması gerekmektedir. Performans raporunda mali yılın performans hedeflerine ulaşmadaki başarı gözden geçirilir, mevcut mali yıla ait performans planı, raporun kapsadığı yılda performans hedeflerine yönelik olarak elde edilen performansa göre değerlendirilir, bir performans hedefine ulaşılmadığında bunun nedenleri ile ilgili açıklama yapılır, raporun kapsadığı mali yıl boyunca tamamlanan program değerlendirmelerinin özet bulgularına yer verilir (GPRA, 1993).

Diğer yandan bütçenin hazırlanması, sunulması ve uygulanmasına yönelik olarak 2003 yılında çıkarılan A-11 numaralı Genelge'de; 2005 mali yılı bütçesinden başlayarak, Kurumların bütçelerinin Yönetim ve Bütçe Ofisi'ne ve Kongre'ye sunulması için yıllık performans planı yerine bir performans bütçesi hazırlayacakları ve performans bütçesinin, yıllık performans planı için tüm yasal gereklilikleri karşılaması gerektiği ifade edilmiştir (Circular No. A-11, 2003, s. 220).

2000 yılında yürürlüğe giren Raporların Konsolidasyonu Kanunu ile kurumlara performans ve mali bilgilerin konsolidasyonu konusunda izin verilmiş olup bu kapsamda yıllık performans raporunda değişiklik olmuştur. 2001 tarihli "Kurum Mali Tablolarının

Şekli ve İçeriği Bildirisi'nde" 2002 yılı ve sonrasına yönelik "performans ve hesap verebilirlik raporlarının" düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Böylece yıllık mali tablolarla beraber GPRA gereğince hazırlanan yıllık performans raporu ile hesap verebilirlik raporu, "performans ve hesap verebilirlik raporu" şeklinde ortak bir rapora dönüştürülmüştür (Karacan, 2013, s. 70).

2007 yılında bazı kurumlar "performans ve hesap verebilirlik raporuna" alternatif getirilmesi amacıyla pilot olarak seçilmiş olup pilot uygulamanın sonucunda yıllık performans raporu ile yıllık mali raporun ayrı hazırlanmasının ve "yurttaş raporu" düzenlenmesinin faydalı olacağı sonucuna varılmıştır. Yurttaş raporu finansal bilgileri ile performans bilgilerini Kongre ve halkın bilgisine sunarak daha şeffaf ve erişilebilir hale getirmekte ve kurum başkanlarının ve program yöneticilerinin hesap verebilirliğini artırmaktadır. Kurumlar 2009 mali yılı için konsolide edilmiş "performans ve hesap verebilirlik raporu" hazırlayabileceği gibi mali raporu ve yıllık performans raporunu ayrı ayrı da hazırlayabilirler (Karacan, 2013, s. 71).

Sonuç olarak, Hükümet Performans ve Sonuçları Kanunu, federal hükümette performans yönetimi için güçlü bir temel oluşturmuştur. Ancak, Kanun'un uygulanmasındaki bazı eksiklikler ilerlemesini engellemiştir. Kurum ve program tedbirlerinin çoğunun yetersiz bir şekilde sonuç odaklı olması ve ne Kongre ne de yürütmenin, kararlarını mevcut performans bilgilerine dayandırmaması Kanun'un etkinliğini azaltmıştır (Shea, 2008, s. 2).

2.1.1.2. Başkanın Yönetim Gündemi ve Performans İyileştirme Girişimi

Başkanının Yönetim Gündemi, hükümetin girişimlerden biri olarak, federal mali kaynaklarının maksimum sonuç vermesini sağlamayı amaçlayan Performans İyileştirme Girişimi'ni (PII) içermektedir. Girişim, Hükümet Performans ve Sonuçları Kanunu'nun önemli uygulama zayıflıklarının, özellikle de hedeflerin kalitesizliğinin ve karar verme sürecinde performans bilgilerinin yetersiz kullanımının üstesinden gelmek için tasarlanmıştır. Hangi programların performansının iyi çalıştığını, hangilerinin eksik olduğunu ve performansı artırmak için neler yapılabileceğini belirlemek için federal

kurumlar ve Yönetim ve Bütçe Ofisi beraber çalışmıştır. Bu kapsamda bazen fonlar etkisiz programlardan daha etkili programlara yeniden tahsis edilmiştir. Yapılan analiz yürütme ve yasama organlarının daha bilinçli kararlar almasına yardımcı olmakta ve programlarla ilgili kararlar nihayetinde Kongre ve Başkan tarafından ortaklaşa alınmıştır. Diğer taraftan tam maliyet ve marjinal maliyet analizi kullanarak programın verimliliği ölçülmesi ve genel olarak karar vermede performans bilgilerinin kullanımının genişletilmesi amaçlanmıştır (Shea, 2008, s. 2-3).

PII başarısını iki temel yolla ölçmektedir. Bunlardan birincisi geliştirilmiş program performansıdır. Performans değerlendirmelerinin yapılmasıyla programlar her yıl performanslarını artıracak olup bu ise her programın sonuçlarını oluşturarak ve izleyerek yapılır. Girişim, her kurumun program yönetimi ve tasarımındaki zayıflıkları tespit etmesini ve vergi gelirinin daha iyi kullanılabilmesi için etkili planlar geliştirmesini gerekli kılmıştır. İkinci yol ise başarılı programlara daha fazla yatırım yapmaktır. Bu kapsamda kaynaklar düşük performans gösteren programlardan daha yüksek performans gösteren kaynaklara tahsis edilmektedir. Programların bütçesine karar vermede tek belirleyici etken performans olmasa da Kongre ve Başkan karar vermede performans bilgilerini değerlendirebilmekte ve daha büyük getiri sağlayan programlara öncelikli olarak yatırım yapabilmektedir (Shea, 2008, s. 3)

2.1.1.3. Program Değerlendirmesi Derecelendirme Aracı (PART) 2002–2008

George W. Bush yönetimi döneminde hükümet programlarının kalitesini değerlendirmeyi amaçlayan bir anket olarak geliştirilen Program Değerlendirme Derecelendirme Aracı (PART) 2002-2008 yılları arası dönemde 1.000'den fazla programı derecelendirmiştir (Shea, 2008, s. 4). PART, 2009 yılında Obama yönetiminin gelişiyle sona ermiştir.

2002 yılında geliştirilen PART ile kurumlar ve Yönetim ve Bütçe Ofisi, genel etkinliği belirlemek için bir programın amacını, tasarımını, planlamasını, yönetimini, sonuçlarını ve hesap verebilirliğini değerlendirmektedir. Daha sonra ise program sonuçlarını iyileştirmek için program iyileştirme eylemlerini belirlemektedir.

PART 4 bölümünden oluşmakta ve her bölüm, program türüne göre uyarlanmış 25 temel soru ve ek sorular içermektedir. İlk bölümde, programın tasarımı ve amacı değerlendirilir. İkinci bölüm stratejik planlamayı içerir ve kurumların programları için yıllık ve uzun vadeli hedefler belirleyip belirlemediği araştırılır. Üçüncü bölümde, finansal gözetim ve program geliştirme çabaları da dahil olmak üzere programın yönetimi değerlendirilir. Dördüncü bölüm ise, programların doğruluk ve tutarlılık ile rapor edebileceği sonuçlara odaklanmakta olup programın uzun dönemli ve yıllık performans hedeflerinin gerçekleşip gerçekleşmediği incelenir (Shea, 2008, s. 4).

Bu soruların cevapları, dört bölümün her biri için 0'dan 100'e kadar puanlandırılmakta olup sayısal puanlar nitel derecelendirmelere dönüştürülerek yüzdelik olarak ifade edilmiştir. Nitel dereceler etkili, orta derecede etkili, yeterli, etkisiz, gösterilmeyen sonuçlar şeklindedir. Kabul edilebilir performans ölçütlerine sahip olmayan ya da performans verilerini toplamayan programlar genellikle "gösterilmeyen sonuçlar" derecelendirmesi almıştır. Bölüm derecelendirmeleri, kaynak tahsis etme konusunda otomatik olarak karar aldırılmamaktadır. Zaman içerisinde finansman, ölçülebilir sonuçlar elde ettiklerini kanıtlayabilecek programlara odaklanmıştır. Bazı durumlarda, "etkisiz" veya "gösterilmeyen sonuçlar" bölüm derecelendirmesi, tespit edilen eksikliklerin giderilmesi için daha fazla kaynak tahsisinin gerekli olduğunu gösterebilirken, "etkili" olarak derecelendirilen bir program, bir öncelik olmadığı veya misyonunu tamamladığı için finansman düşüşüne uygun olabilir. Bununla birlikte, çoğu zaman, "etkili" bir derecelendirme, programın finansmanını iyi kullandığının ve büyük değişikliklere ihtiyaç duyulmayacağına bir göstergesidir (Shea, 2008, s. 4-5).

Ayrıca Yönetim ve Bütçe Ofisi ve federal kurumlar tarafından 2006 yılında geliştirilen ExpectMore.gov internet sitesi sayesinde program değerlendirmeleri halkın bilgisine sunulmuştur. Söz konusu web sitesi federal programların performansı ve performans sonuçlarının iyileştirilmesi için neler yapıldığı hakkında kamuoyuna bilgi vererek hesap verebilirliğe katkıda bulunmuştur. ExpectMore.gov adresinde yaklaşık 1000 adet programın değerlendirmesi bulunmaktadır. Web site 2008 yılında yürürlükten kaldırılmıştır (White House).

PART, kurumların planlama ve yönetim süreçlerinde etkinliğinin artırılmasını, program yöneticisinin hesap verebilir kılınmasını, performans bilgisinin karar verme süreçlerinde kullanılmasını sağlamış olsa da bütçenin tahsis edilmesine ilişkin kararlarda çok fazla göz önünde bulundurulmaması, Kongrece etkili bir şekilde kullanılmaması, Bütçe ve Yönetim Ofisi ve kurum çalışanlarının iş yükünü artırması gibi hususlarda eleştirilmiştir (Karacan, 2013, s. 76).

2.1.1.4. Hükümet Performans ve Sonuçları Modernizasyon Kanunu (GPRAMA)

Mevcut ABD performans sistemi, “Hükümet Performans ve Sonuçları Modernizasyon Kanunu” (GPRAMA) ile tanımlanmaktadır. 2010 tarihli Modernizasyon Kanunu 2011 yılında yürürlüğe girmiş olup Hükümet Performans ve Sonuçları Kanunu’nu güncellemiştir. Güncellenmenin sebepleri arasında; performans ölçümü yapılmasına rağmen performans bilgilerinin karar alma süreçlerinde yeterince kullanılmaması ve kurumların hazırladıkları plan ve raporların birçoğunda amaçları yerine getirebilmek için diğer kurumlarla beraber nasıl çalıştıkları hakkında çok az bilgiye yer verilmesi gösterilmektedir (Kalkınma Bakanlığı, 2015, s. 51). Modernizasyon Yasası, GPRA’nın temel yönlerini korumakla birlikte bazı değişiklikler içermektedir. GPRA’da olduğu gibi GPRAMA ile de kurumlar stratejik plan, performans planı ve performans raporu üretmeye devam etmekle birlikte içeriğinde, zamanlamasında ve hazırlık sürecinde bazı değişiklikler olmuştur. GPRA’dan farklı olarak stratejik planlar başkanın seçim takvimiyle uyumlu olarak 4 yıllık bir zaman dilimi için hazırlanmaktadır. Performans planı sunulduğu yılın amaçları ve sonraki yılın amaçlarını içerecek şekilde 2 yıllık süreç için hazırlanmaktadır. Performans raporlarında ise Kurumun performans güncellemesi yer almakta olup mali yılın bitiminden sonra 150 gün içerisinde yayımlanacaktır. Söz konusu dokümanlara ilişkin ayrıntılı bilgiler aşağıda ele alınmıştır.

2.1.1.4.1. Stratejik Plan

GPRAMA ile stratejik planda bazı değişiklikler öngörülmüştür. Buna göre stratejik planlar Başkanın görev süresinin başladığı yılı takip eden yılın şubat ayının ilk pazartesi gününden geç olmamak üzere, 4 yıllık bir süre için hazırlanarak kamuya açık internet

sitelerinde yayınlanmakta ve 4 yılda bir güncelleştirilmektedir. Ayrıca kurumların en az 2 yılda bir stratejik plan hakkında Kongre'nin ilgili komiteleriyle görüş alışverişinde bulunması gerekmektedir. Yine stratejik planda kurumların amaçlarına ulaşmak amacıyla diğer kurumlarla beraber nasıl çalıştıklarının tanımlanması mecburi tutulmuştur. Stratejik planda; kurumun misyonu, temel işlevleri ve faaliyetleri için sonuç odaklı hedefler dahil olmak üzere genel amaç ve hedefleri, federal hükümetin öncelikli amaçları ile kurum tarafından belirlenen amaç ve hedefler arasında ilişki kurulması, hedeflere nasıl ulaşılabileceğine yönelik açıklamalar, performans planında yer alan performans hedeflerinin, eğer varsa kurumun öncelikli hedefleri de dahil olmak üzere, stratejik plandaki genel amaçlara ve hedeflere nasıl katkıda bulunduğu ilişkin bir açıklama, amaç ve hedeflere ulaşılmasını önemli ölçüde etkileyebilecek, kurumun kontrolü dışındaki temel etkenlerin belirlenmesi, genel amaçları ve hedefleri belirlemede ya da yenilemede kullanılan program değerlendirmelerine ilişkin açıklamalara yer verilmektedir (GPRAMA, 2010).

2.1.1.4.2. Performans Planı

GPRAMA ile kurumların her yıl en geç şubat ayının ilk pazartesi günü performans planı hazırlayarak internet sitelerinde yayımlaması zorunluluğu getirilmiştir. Performans planı sunulduğu yıl ve bir sonraki mali yıla yönelik amaçları içermekte olup 2 yılı kapsayan bir dokümana dönüşmüştür. Planda performans hedefine yönelik ilerlemeyi ölçmek veya değerlendirmek için performans göstergelerinin belirlenmesi gerekmektedir. GPRAMA ile birlikte performans planında performans amacının gerçekleşmesinden sorumlu olan bir amaç liderinin belirlenmesi öngörülmüştür. Yine planda kurumların karşılaştığı temel yönetim zorluklarını açıklaması ve belirlenen performans hedeflerinin gerçekleşmesini ölçmek için kullanılan verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini nasıl sağlayacağını açıklaması gerekmektedir. Kurumların performans planları stratejik planları ile uyumlu olmalıdır (GPRAMA, 2010).

2.1.1.4.3. Performans Raporu

Kurumların kamuoyuna ve Yönetim ve Bütçe Ofisi'ne mali yılın bitimini takip eden 150 gün içerisinde kurum performansıyla ilgili bir güncelleme sunması ve kurum internet

sitesinde yayımlaması gerekmektedir. Söz konusu güncellemede performansa ilişkin gerçekleştirmeler ile performans planında yer alan hedefler karşılaştırılmaktadır. Performans raporunda performans hedeflerine ulaşma başarısı değerlendirilir ve önceki 5 yıla ilişkin fiili sonuçlara yer verilir. Belirlenen hedefe ulaşamadığı takdirde raporda bunun sebepleri açıklanır, performans hedefi uygulanabilir değilse veya gerçekleşmesi imkansız ise bunun nedeni açıklanır ve buna ilişkin yapılacak eylemler önerilir. Raporda güncellemenin kapsadığı süre boyunca tamamlanan program değerlendirmelerinin özet bulgularını da yer verilir (GPRAMA, 2010).

Her mali yıl, Yönetim ve Bütçe Ofisi, kurum programlarının veya faaliyetlerinin performans planlarında belirtilen performans amaçlarını ve hedeflerini karşılayıp karşılamadığını değerlendirecek ve gerçekleşmemiş hedefler hakkında kurum başkanına, Senato İç Güvenlik ve Hükümet İşleri Komitesine, Temsilciler Meclisi Gözetim ve Hükümet Reformu Komitesine ve Sayıştay'a rapor sunacaktır (GPRAMA, 2010).

Kurum bir mali yıl için belirlenen performans hedeflerine ulaşamadıysa, kurum başkanı, gerçekleşmeyen her bir program için Yönetim ve Bütçe Ofisi'ne bir performans iyileştirme planı sunacak ve gerçekleşmeyen her hedef için performans iyileştirme stratejilerini denetleyecek üst düzey bir görevli atayacaktır. Yönetim ve Bütçe Ofisi tarafından kurum programlarının veya faaliyetlerinin arka arkaya iki mali yıl için gerçekleşmemiş performans hedeflerine sahip olduğu tespit edilirse, kurum başkanı, yasal değişiklik önerileri de dahil olmak üzere yönetimin performansını iyileştirmek için alacağı önlemler hakkında Kongre'ye açıklama yapacaktır. Yönetim ve Bütçe Ofisi tarafından kurumun programları veya faaliyetlerinin arka arkaya üç mali yıl boyunca belirlenen performans hedeflerini karşılayamadığı anlaşılırsa, Yönetim ve Bütçe Ofisi Direktörü, performansı iyileştirmeye yönelik eylemler hakkında en geç 60 gün içinde Kongre'ye öneriler sunacaktır (GPRAMA, 2010).

2.1.1.5. Hükümet Performans ve Sonuçları Modernizasyon Kanunu ile Yapılan Diğer Düzenlemeler

Yönetim ve Bütçe Ofisi, federal hükümetin performansını ve yönetimini iyileştirmek amacıyla kurumlarla koordineli çalışarak federal hükümetin öncelikli hedeflerini belirlemektedir. Öncelikli hedefler federal hükümet tarafından iki kategoride belirlenmektedir. Bunlar kurumlarla kesişen sınırlı sayıda politika alanını kapsayan sonuç odaklı hedefler ve federal hükümet genelinde yönetim iyileştirmeleri için hedeflerdir. Federal hükümetin öncelikli hedefleri uzun vadeli olup 4 yılda bir revize edilmektedir. Yönetim ve Bütçe Ofisi'nin federal hükümetin öncelikli hedeflerini belirlerken Kongre ile birlikte çalışması ve en az 2 yılda bir Kongre'nin ilgili komitelerine öncelikli hedefler konusunda danışması gerekmektedir (GPRAMA, 2010).

Kurumun öncelikli hedefleri ise Kurum başkanı tarafından belirlenmektedir. Bu hedefler kurumun stratejik planı ve federal hükümetin öncelikli hedefleri ile uyumlu olmalıdır. Yönetim ve Bütçe Ofisi tarafından 2 yılda bir her kurumun öncelikli hedeflerinin toplam sayısı ve kurum tarafından yerine getirilecek hedeflerin sayısı belirlenecektir. Diğer yandan her 3 ayda bir kurum başkanı, operasyon direktörü, performans iyileştirme görevlisi amaç lideri ile beraber kurumun öncelikli hedeflerindeki ilerlemeyi gözden geçirmektedir (GPRAMA, 2010).

Yönetim ve Bütçe Ofisi'nin kurumlar tarafından belirlenen her bir programla ilgili bilgileri internet sitesine eklemesi, internet sitesinin verimli çalışmasını sağlaması ve en az 3 ayda bir internet sitesini güncellemesi gerekmektedir. Ayrıca her kurumun öncelikli hedefleri hakkında bilgileri internet sitesinde yayınlanmak üzere Yönetim ve Bütçe Ofisi'ne sunması gerekmektedir. Bu kapsamda Yönetim ve Bütçe Ofisi "<http://www.performance.gov/>" sitesini geliştirmiştir. Söz konusu sitede kurumların ve federal hükümetin öncelikli hedefleri, kurumların stratejik planları, performans planları, performans raporları, "Federal Hükümet Performans Planı" için gereken tüm bilgiler bulunmaktadır.

GPRAMA ile birlikte yapılan yeni düzenlemeler arasında Operasyon Direktörleri ve Performans İyileştirme Görevlilerinin atanması ve Performans İyileştirme Konseyinin oluşturulması da sayılabilir. Her kurumda, kurumun başkan yardımcısı veya eşdeğer bir görevli Operasyon Direktörü olarak atanmaktadır. Operasyon Direktörü, kurumun yönetimini ve performansını iyileştirmekten sorumlu olacaktır. Kurum başkanı tarafından üst düzey bir yönetici Performans İyileştirme Görevlisi olarak atanmakta olup doğrudan Operasyon Direktörüne rapor verecektir. Performans İyileştirme Görevlisi kurum başkanına ve operasyon direktörüne hedef belirleme, performans bilgilerinin kullanılması yoluyla kurumun misyon ve hedeflerine ulaşılmasını sağlamak konusunda tavsiyelerde bulunmaktadır. Performans İyileştirme Konseyi ise Yönetim ve Bütçe Ofisi Direktör Yardımcısı, her bir kurumun Performans İyileştirme Görevlisi, Performans İyileştirme Görevlileri ve başkan tarafından uygun olarak görülen diğer kişilerden oluşmaktadır. Konseyin görevleri; federal hükümetin performansının iyileştirilmesi ve federal hükümetin öncelikli hedeflerine ulaşması konusunda Yönetim ve Bütçe Ofisi Direktörüne yardımcı olmak, hükümet bazında çakışan performans sorunlarını çözmek, performans yönetimini iyileştirmek için öneriler geliştirmek şeklinde sayılabilir (GPRAMA, 2010).

GPRAMA ile getirilen yenilikleri özetleyecek olursak hükümet düzeyindeki değişiklikler; federal hükümetin öncelikli hedefler belirlemesi ve öncelikli hedeflerdeki ilerlemenin üç ayda bir izlenmesi, federal hükümetin performans planının hazırlanması ve federal hükümete ait <http://www.performance.gov/> internet sitesinin oluşturulması şeklindedir. Kurum düzeyindeki değişiklikler ise; kurumların öncelikli hedeflerinin belirlenmesi ve öncelikli hedeflerdeki ilerlemenin üç ayda bir izlenmesi, ulaşılamayan hedeflere ilişkin rapor sunulması ve kurum stratejik planının, performans planının ve performans bilgilendirme raporunun hazırlanması şeklinde olmuştur (Kalkınma Bakanlığı, 2015, s. 55-56).

2.1.1.6. OECD Performans Bütçeleme Anketi ve Kompozit Endeks Sonuçlarına Göre ABD'deki Mevcut Performans Esaslı Bütçe Sistemi

OECD'nin Bütçe ve Kamu Harcamaları Bölümü tarafından gerçekleştirilen 2016 yılı anketine göre ABD'nin performans esaslı bütçe sisteminde dikkat çeken hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (OECD, 2016a):

- ABD merkezi hükümet kuruluşları arasında eşit olarak uygulanan standart bir performans bütçeleme sistemine sahip değildir.
- Standart bir performans bütçeleme sistemine sahip olmadığı için ankette sorulan sistemin hiçbir unsurunu içermemektedir. Bununla birlikte Yönetim ve Bütçe Ofisi, bakanlıklara ve kamu kuruluşlarına stratejik planların ve performans planlarının genel yapısı ve içeriği konusunda rehberlik sağlar, ancak odak noktası daha çok performans iyileştirme ve hesap verilebilirlik üzerinedir.
- ABD'de tüm merkezi yönetim işlemlerini kapsayan ulusal performans sistemi vardır. Merkezi Bütçe Otoritesi çıktı/sonuç hedeflerinin seçimi ve kalitesi hakkında talimatlar vermektedir.
- Performans bilgileri bakanlıklardan ve diğer kamu kuruluşlarından Merkezi Bütçe Otoritesine yılsonu performans raporu, gayri resmi diyalog, bütçe operasyon süreci ve yıllık stratejik incelemeler yoluyla iletilir.
- Merkezi yönetim düzeyindeki performans bütçeleme uygulamalarından özel olarak sorumlu ayrı bir birim vardır (Yönetim ve Bütçe Ofisi). Söz konusu birim performans bütçeleme prosedürlerinin geliştirilmesinden ve denetlenmesinden (örn: prosedürlerin tanımlanması, kılavuzların geliştirilmesi, eğitim ve destek sağlanması ve bakanlıkların ve kuruluşların gönderilerinin derlenmesinden) sorumludur.
- ABD'de performans bütçe sisteminde önemli ulusal göstergeler kullanılmamaktadır.
- Performans hedefleri Başkanlık Ofisi, Merkezi Bütçe Otoritesi, bakanlıklar ve kurumlar tarafından belirlenmektedir.
- Standart bir performans bütçeleme sistemi oluşturmak veya kılavuz hazırlamak Merkezi ve Bütçe Otoritesi ile bakanlıkların görevidir.
- Performans bilgileri bakanlıklar ve kurumlar tarafından oluşturulmaktadır.
- Değerlendirmeler bakanlıklar ve kurumlar tarafından yapılmaktadır.

- Performans bilgisi için bilgi ve iletişim teknolojisi sistemi geliştirmek ve sürdürmek Merkezi Bütçe Otoritesi ve bakanlıklar tarafından yapılmaktadır
- ABD’de yüksek denetim kurumu olan Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi’nin performans bilgisi ve bütçeleme sisteminde oynadığı rol genel performans sisteminin yapısının, doğruluğunun ve yasalara uygunluğunun değerlendirilmesi şeklinde olmaktadır.

OECD’nin 2016 yılı performans bütçeleme anketinden elde edilen veri kaynaklarından yararlanılarak performans bütçeleme uygulamalarının kullanımı hakkında oluşturulan kompozit endeks (bileşik endeks) incelendiğinde dikkat çeken hususlar aşağıdaki şekildedir (OECD, 2017b, s. 127):

ABD standart performans bütçeleme sistemi bildirmediği için performans bütçeleme yapısının özelliklerine ilişkin bir değerlendirme yapılmamıştır.

Merkezi yönetim düzeyinde performans bütçe uygulamalarının kullanımının 2011 ve 2016 yıllarındaki seyri incelendiğinde ise ABD’de merkezi yönetim düzeyinde performans bütçe uygulamalarının kullanımında düşüş gözlenmektedir. ABD’nin 2011 yılı kompozit endeksi 0,33 iken 2016 yılında 0,28 olmuştur. 2016 yılı OECD endeks ortalaması 0,41 olup ABD 0,28 endeks ile endeks ortalamasının altında kalmıştır. ABD performans bütçeleme uygulamalarının kullanımı konusunda 35 ülke arasında 27’nci sırada yer almaktadır.

ABD’de performans esaslı bütçe uygulaması yukarıda anlatıldığı şekilde olup devam eden başlıklarda performans esaslı bütçe sisteminde bütçenin denetimi yüksek denetim kurumu açısından anlatılacaktır.

2.1.2. Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi (ABD Sayıştayı)

50 eyaletten oluşan federal bir devlet olan ABD’de her eyalette görevli olan Federe Devlet bünyesinde bir yüksek denetim kurumu vardır. Bunlar dışında I. Dünya Savaşı’ndan

sonra hükümet harcamaları ve borçları ciddi bir şekilde artan ABD’de Kongre’nin yaptığı harcamaları gözden geçirme, izleme ve kontrol etme isteğinin bir sonucu olarak Bütçe ve Muhasebe Kanunu ile 1 Temmuz 1921 tarihinde federal düzeyde denetim yapmakla görevli olan bir federal yüksek denetim kurumu olarak “Genel Muhasebe Ofisi (General Accounting Office)” kurulmuştur. Bütçe ve Muhasebe Kanunu, Genel Muhasebe Ofisi’ni yürütme organından bağımsız kılmış ve ona federal fonların nasıl harcandığını araştırmak için geniş yetkiler tanımıştır. Genel Muhasebe Ofisi 1921 yılında faaliyete başladığı andan itibaren hükümetin hesap verebilirliğine odaklanmıştır (GAO, 2001, s. 1). Kurumun misyonu ve organizasyonu Kongre’nin ve toplumun ihtiyaçlarına ayak uydurmak için 1921’den bu yana büyük ölçüde değişmiştir. Diğer yandan Kurumun Genel Muhasebe Ofisi olan adı misyonunu daha iyi yansıtmayı nedeniyle 7 Temmuz 2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi (Government Accountability Office) olarak değiştirilmiştir.

1920’li ve 1930’lu yıllarda GAO, harcamaların yasalara uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını denetlemeye odaklanmış ve bu yıllarda çoğunlukla belge üzerinden denetim gerçekleştirmiştir. 1930’lu ve 1940’lı yıllarda hükümet programları genişledikçe, GAO daha fazla harcama belgesi incelemek zorunda kalmış ve II. Dünya Savaşı sırasında savunma harcamalarındaki büyük artış GAO’nun evrak yükünü daha da artırarak denetlenmemiş belgelerin birikmesine neden olmuştur. İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra ise belge kontrolü yapmak yerine federal harcamaları daha kapsamlı denetlemeye başlamıştır. Savaş sonrası dönemde hükümet faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini incelemeye yönelik olan bu değişiklik, GAO için ilk önemli değişim olmuştur. 1960’ların sonları ve 1970’lerin başlarında, GAO’nun çalışmalarını genişletip program değerlendirmesine geçmesi başka bir büyük değişimi beraberinde getirmiş ve bu dönemde GAO, hükümet programlarının hedeflerini karşılayıp karşılamadığını belirlemek için performans denetimine ve program değerlendirmelerine başlamıştır. 1980’lerde ve 1990’ların başında GAO, hükümet faaliyetlerindeki yüksek riskli alanları incelemiş, bütçe konularına yoğunlaşmış ve federal mali yönetimi iyileştirmek için çalışmıştır (GAO, 2001, s. 2). Günümüzde ise modern GAO, çok çeşitli mali denetimler, performans denetimleri ve program değerlendirmeleri gerçekleştirerek federal hükümetin hesap verebilirliğini ve performansını artırmasını sağlamaktadır.

Ofis tipi Sayıştaylar arasında yer alan GAO, “kongrenin bekçisi” olarak adlandırılmakta olup hükümet harcamalarını ve faaliyetlerini izleyen, denetleyen ve sonuçları Kongre’ye raporlayan bağımsız ve herhangi bir parti ile ilişkisi olmayan yüksek denetim kurumudur. GAO, Genel Komptrolör olarak adlandırılan Sayıştay Başkanı tarafından yönetilmekte olup Genel Komptrolör Senatonun tavsiyesi ve kabulü doğrultusunda ABD Başkanınca 15 yıllık süre için göreve getirilmektedir (GAO, 2021a).

2.1.2.1. Görev ve Sorumlulukları ile Denetim Kapsamı

GAO’nun misyonu; halkın menfaatleri için hükümetin hesap verilebilirliğinin artırılmasına ve performansının geliştirilmesine katkıda bulunmaktır. GAO vatandaşlardan toplanan vergilerin ne şekilde harcandığını denetlemekte, federal programları ve faaliyetleri değerlendirmekte ve yasa koyucular ile kurum yöneticilerine, federal yönetimin daha iyi çalışması için tavsiyeler vermektedir. Kongre’ye tarafsız, doğru, gerçeklere dayalı, ideolojiden uzak bilgiler sunmaktadır. Ayrıca federal yönetimin politika ve programlarının geliştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunmaktadır (Walker, 2005, s. 137).

GAO’nun görev alanının sınırları kanunla belirlenmemiştir. GAO, Kongre tarafından görev verilen her konuyu denetleyebilmektedir. Bu kapsamda federal programların ve performansın değerlendirilmesi (performans denetimi), mali ve yönetim denetimleri, politika analizleri ve araştırmalar yapmak, ihalelerin reddini teklif etmek gibi çok çeşitli görevleri bulunmaktadır. Temel görevi ise denetim konusunda Kongre’ye yardımcı olmaktır. Kongre’den gelen talep doğrultusunda veya kendiliğinden yaptığı denetimler neticesinde ürettiği raporları Kongre’ye sunmak suretiyle parlamento adına denetim yapmaktadır. GAO tarafından yapılan denetimlerin yaklaşık %90’ı Kongre’nin talebi üzerine gerçekleştirilmektedir. Ayrıca Kongre ve yürütme organlarına da yasal danışmanlık faaliyeti yapmakta ve kendisine iletilen sorunları çözüme kavuşturmaktadır. Diğer yandan muhasebe ilkelerine yönelik kuralları düzenlemekte ve kurumun verimliliğini artırmak amacıyla diğer birimlerle işbirliği içinde çalışmalarını sürdürmektedir (Köse, 2007, s. 170-172).

GAO'nun üstlendiği sorumluluklar; kamusal hizmetlerin mali açıdan istenilen amaçlara uygun olarak sunulmasına yardımcı olmak, kamu kaynaklarının verimli, etkin, ekonomik ve kanunlara uygun olarak harcanması amacıyla kurumların mali denetimini yapmak, mevzuata aykırı uygulamaları ortaya çıkarmaktır. Denetim kapsamı çok geniş olan GAO her yıl yüzlerce rapor yayımlamaktadır. Genellikle mavi kitaplar (Blue Books) olarak adlandırılan raporlar, çok çeşitli hükümet faaliyetleri hakkında kısa vadeli, acil bilgi ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Bu raporlar, Kongre üyelerinin etkileri geniş kapsamlı olan uzun vadeli sorunları daha iyi anlamalarına yardımcı olmaktadır (US Government Manual, 2021).

GAO birbirinden farklı birçok konuda oldukça geniş bir alanda hazırladığı raporları ile yürütmenin performansı ile ilgili Kongre'nin bilgi sahibi olmasını sağlamaktadır. GAO ulusal düzeyde ürettiği raporlar dışında uluslararası sistemde karşılaşılan sorunlara, risklere ve fırsatlara yönelik de raporlar hazırlamaktadır. Söz konusu raporlar aracılığıyla yasama organının geniş bir perspektif kazanmasına yardımcı olmaktadır (Köse, 2019, s. 21).

GAO'nun her konuya yönelik yayımladığı spesifik raporlar haricinde bir önceki yılda yaptığı faaliyetleri ile ilgili Kongre'ye ve kamuoyuna bilgi sunmak amacıyla yayımladığı yıllık rapor da bulunmaktadır. Söz konusu rapor ile GAO, yıl içerisinde gerçekleştirdiği denetimler neticesinde yayımladığı raporların özetini sunmakta ve yaptığı denetimler neticesinde bütçeye sağladığı tasarrufları, kamu kaynağının rasyonel olarak nasıl kullanıldığını Kongre'ye ve topluma anlatmış olmaktadır. Diğer yandan GAO bir yıl içerisinde oraya konulan ancak kurumlar tarafından uygulanmayan önerilerin uygulanmama sebeplerini açıklayan bir rapor da yayımlamaktadır (Köse, 2007, s. 175-176).

Diğer taraftan GAO denetim görevi dışında danışmanlık görevi de yapmaktadır. Bu kapsamda GAO standart belirleme yönelik kılavuzlar yayımlamaktadır. GAO tarafından yayımlanan kılavuzlar; Devlet Denetim Standartları (Sarı Kitap), Federal Hükümette İç Kontrol Standartları (Yeşil Kitap), Mali Denetim Kılavuzu (FAM), Federal Bilgi Sistemi Kontrolleri Denetim Kılavuzu (FISCAM) şeklindedir. Sarı Kitap; mali denetim,

performans denetimi, denetim raporları, denetçilerin mesleki nitelikleri ve denetim kuruluşunun kalite kontrolüne yönelik standartlar belirlemekte ve denetçiler ile denetim kuruluşlarına rehberlik sağlamaktadır. Federal, eyalet ve yerel yönetim programlarının denetçileri, denetimlerini gerçekleştirmek ve raporlarını oluşturmak için bu standartları kullanmakta olup Sarı Kitap en son 2018 yılında güncellenmiştir (GAO, 2021b).

GAO yukarıda sayılan görevler dışında Kongre'nin ve halkın karşılaşma ihtimali olduğu mevcut ya da muhtemel tehlikeler ve risk teşkil eden alanlarla ilgili uyarılar yapmaktadır. GAO ulusal güvenlik ve savunma, sosyal güvenlik sistemi, eğitim ve sağlık hizmetleri, çevre ve özel emeklilik sistemi gibi farklı alanlara ilişkin gelişmeleri sürekli takip etmektedir. Ayrıca Kongre'yi devletin mali durumu, güvenlik tehditleri, sağlık hizmetleri ve emeklilik sistemi, altyapı talepleri ve farklılaşan mali koşullar vb. uzun dönemli tehlikelerle ilgili olarak uyarılmaktadır (Walker, 2005, s. 139).

2.1.2.2. Denetim Türleri

GAO bütçenin denetimini mali denetim ve performans denetimi şeklinde yapmaktadır. Mali denetim ve performans denetimi aşağıda ayrıntılarıyla anlatılacaktır.

2.1.2.2.1. Mali Denetim

Denetim standartlarının belirlendiği Sarı Kitapta mali denetimin tanımı; kurumların ürettiği mali bilgilerin (ör. mali durum, sonuçlar ve kaynak kullanımı) belirlenmiş kriterlere uygun olarak tüm önemli yönleriyle doğru bir şekilde sunulup sunulmadığına ilişkin yapılan bağımsız değerlendirmeler şeklindedir. Genel kabul görmüş devlet denetim standartları gereğince yürütülen mali denetimler mali tablo denetimlerini ve diğer ilgili mali denetimleri içermektedir (Yellow Book, 2018, s. 7).

Mali tablo denetimleri: Mali tablo denetiminin temel amacı, finansal tablo kullanıcılarına, bir kurumun finansal tablolarının geçerli bir mali raporlama çerçevesine uygun şekilde bütün önemli yönleri ile gerçeğe uygun olarak sunulup sunulmadığına ilişkin denetçi

tarafından görüş bildirmektir. Mali tablo denetimlerine ilişkin raporlar, mali raporlama üzerindeki iç kontrol ve finansal tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan yasa, yönetmelik, sözleşme ile hibe anlaşmalarının hükümlerine uygunluğuna ilişkin raporları da içermektedir (Yellow Book, 2018, s. 8).

Diğer mali denetim türleri: Mali tablolarla ilgili görüş verebilmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı bulunması, hükümetin plan ve programlarının uygunluğunun incelenmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Devlet denetim standartlarına uygun olarak yürütülen diğer mali denetim türleri aşağıdakiler de dahil olmak üzere çeşitli çalışmaları gerektirir (Yellow Book, 2018, s. 8).

- Tek bir finansal tablo ya da bir finansal tablonun belli unsurları, hesapları ya da kalemleri hakkında görüş oluşturmak için uygun ve yeterli denetim kanıtı bulmak;
- Sigortacılar ve diğer bazı talepte bulunan taraflar için mektuplar (genellikle teminat mektupları olarak adlandırılır);
- Bir veya daha fazla hükümet programıyla ilgili uygulanabilir uyum ve iç kontrol gerekliliklerinin denetlenmesi;
- Finansal tabloların denetimi ile entegre olan finansal raporlama üzerinde bir iç kontrol denetimi yapmak (entegre denetim).

Diğer yandan GAO federal kuruluşların mali tablo denetimlerini profesyonel standartlara uygun olarak gerçekleştirmek için Mali Denetim Kılavuzu yayımlamaktadır. Mali denetim çerçevesinde söz konusu kılavuz kullanılmaktadır.

Federal programların ve politikaların mevcut sonuçları ve gelecekteki etkileri hakkında sağlıklı kararlar almak için güvenilir, yararlı ve zamanında finansal ve performans bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kapsamda Maliye Bakanı, Yönetim ve Bütçe Ofisi Direktörü ile koordineli olarak, konsolide mali tabloları (Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Mali Raporunu) yıllık olarak hazırlamaktadır. Mali Rapor, Kongre üyeleri, federal yöneticiler ve federal program yöneticileri dahil tüm ilgili tarafların yanı sıra kamuoyuna ayrıntılı bilgiler sağlamak için tasarlanmıştır. GAO çeşitli diğer federal mali tabloları denetlemekle görevli olduğu gibi Hükümet Performans ve Sonuçları Kanunu ile

1997 yılından beri konsolide mali tabloları denetlemekle ve görüş vermekle de görevlendirilmiştir (GAO, 2021c).

GAO'nun denetimleri içerisinde muhasebe tarafına gösterdiği ilgi oldukça sınırlı olup yaptığı çalışmaların çoğu program etkililik raporlarına ve Kongre tarafından talep edilen özel araştırmalara odaklanmaktadır (Blöndal ve diğerleri, 2003, s. 23).

2.1.2.2.2. Performans Denetimi

Denetim standartlarının belirlendiği Sarı Kitapta performans denetiminin amacı yönetim ve denetimden sorumlu olanlara yardımcı olmak için objektif analizler, bulgular ve sonuçlar sağlamak, program performansını iyileştirmek, maliyetleri düşürmek, düzeltici eylemleri yönetmekten veya başlatmaktan sorumlu tarafların karar vermesini kolaylaştırmak ve kamusal hesap verebilirliğe katkıda bulunmak şeklinde ifade edilmiştir. Performans denetimi hedefleri çok çeşitli olup programın etkinliğini, ekonomikliğini, verimliliğini, iç kontrolü, uygunluğu ve ileriye dönük analizleri içermektedir. Denetim hedefleri, bir programın mevcut durumu veya koşullarıyla da ilgili olabilmekte ve bu genel hedefler birbirini dışlamamaktadır. Örneğin, programın etkinliğini belirleme veya değerlendirme amaçlı bir performans denetimi, programın iç kontrollerinin değerlendirilmesine yönelik ek bir hedef de içerebilmektedir (Yellow Book, 2018, s. 10-11).

1960'lı yıllarda, GAO'nun sağlayabileceği bilgilere yönelik beklentilerin artmasıyla birlikte GAO, hükümet programlarının hedeflerini karşılayıp karşılamadığını belirlemek için performans denetimine ve program değerlendirmelerine başlamıştır. Zaman içerisinde ABD'de performans ölçümlerine yönelik yapılan çalışmalar performans denetiminin gelişmesinde önemli bir etken olmuştur. Günümüzde mevcut performans yönetimi anlayışına en yakın yasal düzenleme 1993 yılında yürürlüğe giren ve federal performans denetimi ilkelerini belirleyen GPRA'dır. Söz konusu Kanun, GAO'nun gerçekleştirdiği faaliyetlere yeni bir bakış açısı kazandırmış ve 1996 yılında performans denetimine yönelik rehber yayımlanmıştır (Köse, 2007, s. 171). Diğer taraftan GPRA dünya genelinde de bir performans yönetimi anlayışı başlatmıştır. GPRA'nın ardından ise

PART ve GPRA'yı güncelleyen Kanun olan GPRAMA performans yönetimine yönelik yapılan diğer yasal düzenlemelerdir. GAO'nun yaptığı denetimlerin büyük çoğunluğunu performans denetimleri oluşturmaktadır.

GAO performans denetimine yönelik yaptığı çalışmaları gözetim, içgörü ve öngörü şeklinde üç ana alana ayırmaktadır. Gözetim faaliyetlerinde, devlet kurumlarının kendilerine verilen görevleri yerine getirip getirmediğini, fonları amaçlarına uygun olarak harcıyıp harcamadığı ve yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını incelemektedir. İçgörü faaliyetlerinde, hangi programların ve politikaların iyi çalışıp hangilerinin çalışmadığını belirlemektedir. Öngörü faaliyetlerinde ise kriz durumu ortaya çıkmadan önce temel eğilimler ve ortaya çıkan zorluklar belirlenmeye çalışılmaktadır (GAO, 2013, s. 2).

GAO'nun performans denetimi uygulamasına ilişkin 2008 yılı Uluslararası Akran Değerlendirmesinde, GAO'nun her yıl daha fazla miktarda performans denetimi yaptığı ve yürüttüğü görevlerin çoğunun Kongre tarafından talep edildiği, kendi kendine başlatılmadığı belirtilmiştir (GAO, 2013, s. 3).

GAO günümüzde kendi performansını değerlendirmek üzere "stratejik plan, performans planı, performans ve hesap verebilirlik raporu" şeklinde üç rapor üretmektedir. Federal hükümetin faaliyetlerinin yanı sıra hükümeti ve toplumu bir bütün olarak etkileyebilecek ve gelecekteki eğilimleri dikkate alan stratejik planı her 4 yılda bir yayımlamaktadır. Yıllık performans planı, stratejik hedeflerin her birine yönelik faaliyetleri kapsamakta ve her yıl bütçe sunumuna dahil edilmektedir. Stratejik plan ve performans planına göre gerçekleştirilen performans denetimi bulgu ve tavsiyelerini içeren "Performans ve Hesap Verebilirlik Raporu" ise, GAO'nun mali yıl için performans ölçümlerini, sonuçlarını ve hesap verebilirlik süreçlerini açıklamaktadır. 2020 yılında GAO faaliyetleri sonucunda 77,6 milyar dolar tasarruf sağlanmasına katkıda bulunduğunu bildirmiştir (Performance and Accountability Report, 2020).

2.1.2.3. Performans Esaslı Bütçe Sisteminde GAO'nun Rolü

ABD, 2014 yılında OECD tarafından yüksek denetim kurumları ve performans esaslı bütçeleme üzerine yapılan ankete katılmış olup ankette yer alan sorular performans esaslı bütçe sisteminde yüksek denetim kurumlarının rolüne ilişkindir. Sorulara verilen yanıt ölçeğinin ise (her zaman, sıklıkla, bazen, nadiren ve hiçbir zaman) şeklinde beş kategorisi vardır. Performans esaslı bütçe sisteminde GAO'nun rolüne ilişkin verilen cevaplar doğrultusunda varılan sonuçlar şu şekildedir: GAO mali denetimi sıklıkla yaptığını, performans denetimini bazen yaptığını, performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını nadiren denetlediğini, bütçede kullanılan performans bilgilerinin kalitesini nadiren değerlendirdiğini, kullanılan program modelinin kalitesini nadiren değerlendirdiğini, performans bütçeleme sistemini değerlendirme ve reformlar önerme faaliyetini nadiren yaptığını belirtmiştir (OECD, 2015, s. 103).

OECD'nin Bütçe ve Kamu Harcamaları Bölümü tarafından 2016 yılında yapılan performans bütçeleme anketinde GAO'nun performans bilgisi ve bütçeleme sisteminde oynadığı rolün; performans sisteminin yapısının, doğruluğunun ve yasalara uygunluğunun değerlendirilmesi şeklinde olduğu ifade edilmiştir (OECD, 2016a).

Kamu mali yönetimi reformu ve performans esaslı bütçe sistemine geçiş sürecine uygun şekilde GAO mali denetim fonksiyonunun yanında hükümet programlarının sonuçlarını değerlendirmeye yönelik sorumluluk almaya da başlamıştır (Tek, 2002, s. 6). GAO, GPRAMA'nın uygulanmasının ve kullanımının gözden geçirilmesi ile yetkilendirilmiş olup Kongre'den GPRAMA'nın uygulanmasını desteklemesini talep etmektedir. GAO, hem yürütmeyi hem de Kongre'yi hedefleyen raporlar ve öneriler üretmektedir. GAO'un bu alandaki yenilikçi faaliyetlerinin çoğu Kongre'nin özel talebi üzerine hazırladığı çeşitli raporlarda vurgulanmıştır. GAO'nun her yıl GPRAMA değerlendirmeleri üzerinde çalışan yaklaşık on tam zamanlı personeli vardır. GAO raporlarının yaklaşık %60'ı öneriler içermekte olup bunların %79'u dört yıl içinde uygulanmaktadır (OECD, 2016b, s. 73).

Diğer yandan GAO performans bilgilerinin Kongre tarafından kullanılmasına yönelik olarak çalışmalarda bulunmaktadır. GAO tarafından atılan ilk adım Kongre'ye kurumların performans planlamasına dahil olma fırsatı sağlayan GPRAMA hükümlerini tanımlayan bir dizi brifing geliştirmesi ve Kongre'nin karar verirken kurum performans bilgisini kullanmasını örneklerle göstermesidir. Diğer yandan GAO, yürütme organları tarafından üretilen performans bilgilerinin Kongre'nin karar alma konusunda kullanılmasını sağlamak için bir rehber geliştirmiştir. Ayrıca GAO, kurumların rapor ettiği performans bilgilerinin kullanımını izlemek için bir endeks konsolide etmiştir (OECD, 2016b, s. 74).

GAO önemli bir bilgi kaynağı görevi görmektedir. GAO uluslararası bir perspektiften bakıldığında diğer denetim ve muhasebe kurumlarından niteliksel olarak farklıdır. GAO'nun muhasebe tarafına gösterdiği ilgi oldukça sınırlı olup GAO tarafından yapılan çalışmaların çoğu program etkililik raporlarına ve Kongre tarafından talep edilen özel araştırmalara odaklanmaktadır. Ayrıca GAO raporları, yeni mevzuat veya mevcut kanunda değişiklik yapmak için yaygın olarak kullanılmaktadır (Blöndal ve diğerleri, 2003, s. 23).

2.2. GÜNEY KORE'DE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ VE BÜTÇENİN YÜKSEK DENETİMİ

Güney Kore'de kamu mali yönetimi reformları 1990'lı yılların sonunda başlamış ve 2006 yılında yürürlüğe giren Ulusal Bütçe Kanunu ile kapsamlı mali reformun bir parçası olarak performans esaslı bütçe sistemi yasal hale gelmiştir. Kamu mali yönetiminde ve bütçe sisteminde yaşanan reform birçok değişikliği beraberinde getirmiş olup Güney Kore'nin yüksek denetim kurumu olan "Denetim ve Teftiş Kurulu" geleneksel denetim anlayışından, saydamlık ve hesap verebilirliğin ön planda tutulduğu modern denetim anlayışına geçmiştir. Bu kapsamda devam eden başlıklarda Güney Kore'de performans esaslı bütçe sistemi uygulaması anlatılacak olup ardından performans esaslı bütçe sisteminde bütçenin denetimi Güney Kore'nin yüksek denetim kurumu açısından ele alınacaktır.

2.2.1. Güney Kore’de Performans Esaslı Bütçe Sistemi

Asya mali krizinden sonra kamu borcu ciddi derecede artan Güney Kore’de piyasa ekonomisine geçmek ve kamusal borçları azaltmak amacıyla 1990’lı yılların sonlarına doğru kamu sektörü reformları yürürlüğe girmiştir. Kamu açıklarını kontrol edebilmek ve kamusal harcamaların daha etkin olması için bütçe sistemine yönelik reformlar yapılmaya başlanmıştır (Yeon, 2004, s. 511). Bahsedilen amaçları gerçekleştirmek için ve kamu yönetimini reforme etmek amacıyla Kamu Yönetimi Reform Ofisi (Government Reform Office) adında birim oluşturulmuştur. Bu şekilde reform, bütçeleme süreci ve mali reformla ilişkisi kurularak uygulanmak istenmiştir (Yılmaz, 1999, s. 76). 2003 yılında hükümet, performans yönetimini bütçe sürecine entegre etmeyi başaran geniş bir kamu mali yönetim reform paketi hazırlamıştır. Dört Büyük Mali Reform olarak bilinen kapsamlı mali reform paketi ile amaçlanan; orta vadeli bir harcama çerçevesi oluşturmak, yukarıdan aşağıya bütçeleme anlayışını getirmek, performans yönetim sistemi kurmak ve dijital bütçe bilgi sistemi oluşturmaktır (Kim ve Park, 2007, s. 2). Performans bütçe reformu 2006 yılında yürürlüğe giren Ulusal Bütçe Kanunu ile yasal hale gelmiş ve bu Kanun mali yapıda birçok değişiklik yapmıştır. Bu doğrultuda 1961 tarihli “Bütçe ve Muhasebe Kanunu” ve 1991 tarihli “Fon Yönetim Yapısı Kanunu” yürürlükten kaldırılmış olup hükümetçe Ulusal Meclise konsolide bütçe dengesi ve kamusal borca yönelik hedefleri içinde barındıran orta vadeli mali plan ile ulusal borç yönetim planını sunulması zorunlu tutulmuştur.

Performans esaslı bütçeleme Güney Kore’de üç aşamada tanıtılmıştır. İlk girişim 2000-2002 yılları arasında gerçekleştirilen pilot projeye olmuştur. “Performans Bütçeleme” adı verilen performans esaslı sistem, bazı değişikliklerle ABD’nin GPRA modeline benzemektedir. Bu projeye katılan 22 bakanlık/kurumdaki birimler yıllık performans planı ve raporu hazırlamışlardır. Bu ilk girişim, görevdeki yönetimin değişmesiyle sona ermiştir. Bu deneyime dayanarak, ikinci girişim 2003 Yılındaki Dört Büyük Mali Reformun bir bileşeni olarak başlamış ve 16 bakanlıkta uygulanmıştır. Uygulama bu defa ilgili bakanlığın seçilmiş bir birimi ya da bölümüyle sınırlandırılmamış tamamı için mecburi tutulmuştur. Sistemin uygulanmasına yıllık performans planında bir misyon beyanıyla stratejik amaçların, performans amaçlarının ve performans göstergelerinin

geliştirilmesi ile başlanmıştır. İkinci girişim de GPRA'dan esinlenmiştir ancak GPRA özelliklerinin yalnızca sınırlı bir alt kümesi uygulanmıştır. GPRA, her kurumun her bir programı için “stratejik plan, yıllık performans planı ve yıllık performans raporu” sunmasını gerektirirken, Güney Kore’de uygulanan modelde sadece 1 milyon ABD dolarının üzerindeki büyük bütçe programları için performans planları ve raporları hazırlanmıştır. “Bütçe Programının Performans Yönetim Sistemi” başlıklı bu ikinci girişim, 2005 yılında 26 bakanlığı/kurumu kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Üçüncü bir girişim olan “Bütçe Programının Öz Değerlendirmesi” (SABP) 2005 yılında tanıtılmıştır. Bu sistem, bazı değişikliklerle ABD’de uygulanan PART’a dayanmaktadır. SABP kapsamında, 2005 yılında 555 program (tüm hükümet programlarının yaklaşık üçte biri) gözden geçirilmiştir (Kim ve Park, 2007, s. 2).

2005 yılında, Plan ve Bütçe Bakanlığının teşkilat yapısı tekrardan düzenlenmiş ve performans yönetimiyle ilgilenecek birim kurulmuştur. Bakanlık, “Bütçe Programının Performans Yönetim Sistemi” ve “Bütçe Programının Öz Değerlendirmesi” sistemlerinin yanında 2006 yılında uygulaması başlatılan kapsamlı program değerlendirmesinden sorumlu tutulmuştur. Seçilen programlar Bakanlık tarafından öz-değerlendirme sonuçları ve uzmanların, çıkar gruplarının, yüksek denetim kurumunun, meclisin ve ilgili idarelerin ürettiği veriler üzerinden değerlendirilmeye başlanmıştır. Bu uygulamada hedeflenen karar alma süreçlerinde kullanmaya yönelik daha somut göstergeler üretebilmesini sağlamaktır (Beynam, 2013, s. 60).

Güney Kore’de mevcut performans bütçeleme sistemi üç farklı aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar izleme, inceleme (gözden geçirme) ve derinlemesine değerlendirme şeklindedir. Performans hedef yönetim sistemi olarak adlandırılan izleme sistemi, bütçe programlarının performansına ilişkin ilk geri bildirimini vererek hedeflerini gerçekleştiremeyecek programlara dikkat çeker. Bütçe programının öz değerlendirilmesi olarak da adlandırılan gözden geçirme sistemi, bütçe programının performansı hakkında kapsamlı bilgi toplar ve derecelendirmeler doğrultusunda bütçeleme için programı önceliklendirir. İzleme sistemi her program için geçerli olup gözden geçirme sistemi her yıl programın üçte biri için geçerlidir. Buna karşılık, bütçe programının derinlemesine değerlendirilmesi sistemi, az sayıda kesişen program seçmekte ve bunları derinlemesine

değerlendirmeye tabi tutmaktadır (Park ve Jang, 2015, s. 54). Söz konusu süreçler aşağıda ayrıntıları ile anlatılacaktır.

2.2.1.1. İzleme: Performans Hedefi Yönetim Sistemi

İzleme sistemi bütçenin performansı hakkında ilk geri bildirimini vermektedir. İzleme sisteminin bir gereği olarak bakanlıkların Ulusal Bütçe Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle zorunlu hale gelen yıllık performans planları ve raporları sunmaları gerekmektedir. Bakanlıklar bu raporları Strateji ve Maliye Bakanlığı'na (eski adıyla Planlama ve Bütçe Bakanlığı) sunmakta, Strateji ve Maliye Bakanlığı da yıllık performans raporlarını Denetim ve Teftiş Kurulu'na sunmaktadır. Son olarak, yıllık performans planları ve raporları Ulusal Meclis'e iletilmektedir. Yıllık performans planı, her bakanlıktaki bütçe programının hiyerarşik bir yapısını (misyonları, stratejik hedefleri, program hedefleri ve alt program hedefleri) içermektedir. Misyon, Bakanlığı'nın en yüksek hedefine karşılık gelmekte, stratejik hedefler, ofis düzeyindeki hedeflerle eşleşmekte; program hedefleri büro düzeyindeki hedeflerle bağlantılı olmakta ve alt program hedefleri, ekip düzeyindeki hedeflere karşılık gelmektedir. Her programa ve alt program hedefine performans göstergeleri ve hedefleri atanmaktadır. Yıllık performans planı ayrıca belirtilen hedeflere ulaşmak için stratejiler ve hedefleri etkilemesi beklenen dış faktörlerin bir özetini içermektedir (Park ve Choi, 2013, s. 4).

İzleme sistemi, bütçe programının performans yönetimi için başlangıç noktası olacak şekilde tasarlanmıştır. Birincisi, mevcut program portföylerindeki fazlalıkların ve eksikliklerin belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Hiyerarşik bir program yapısını analiz edip geliştirerek, yetkililer belirli bir programın bir politika hedefine hizmet etmek için uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığını veya tersine, belirli bir politika hedefine uygun bir program portföyü tarafından hizmet edilip edilmediğini inceleyebilmektedir. İkincisi, izleme sistemi, politika hedefleriyle ilgili olarak kapsamlı bir performans göstergeleri seti sunmaktadır. Karar verme için yeterli performans bilgisi sağlayamasa da sistem, bütçe programının etkinliği hakkında görüşmeleri başlatmak için bir platform görevi görmektedir. Üst düzey yöneticilerin katılımı, performans bilgisini kullanmanın anahtarıdır. İzleme sistemi tarafından oluşturulan genel değerlendirme, kuruluştaki üst

düzyer karar vericilere ve orta düzyer yöneticilere, yasama organındaki politikacılar, uzmanlara ve kamu hizmeti kuruluşlarına sunulmaktadır (Park ve Choi, 2013, s. 4).

2.2.1.2. Gözden Geçirme: Bütçe Programının Öz Değerlendirmesi

Gözden geçirme süreci, karar verme amacıyla en aktif ve sistematik olarak kullanılan süreçtir. İzleme sisteminden gelen bilgiler, Merkezi Bütçe Otoritesine karar vermede rehberlik edecek yeterli bilgiyi sağlamamaktadır. Derinlemesine değerlendirme ise her yıl yalnızca yaklaşık sekiz kesişen programı kapsadığından, bütçe tahsisi üzerindeki sistematik etkisi sınırlı olmaktadır. Bütçe programının öz değerlendirme, merkezi bütçe otoritesi tarafından geliştirilen bir kontrol listesi aracılığıyla uygulanan bir gözden geçirme sürecidir. Kontrol listesi program planlaması, yönetimi ve sonuçları hakkında sorular içerir ve her soru kanıt gerektirir. İnceleme sürecinin tamamlanması genellikle yaklaşık dört ay sürmekte olup hükümet programının üçte biri her yıl değerlendirilmektedir. Merkezi Bütçe Otoritesi inceleme kılavuzu yayınladıktan sonra, bakanlıklar programları için kontrol listesini hazırlamakta ve bunları destekleyici kanıtlarla birlikte Merkezi Bütçe Otoritesine sunmaktadır. Merkezi Bütçe Otoritesi daha sonra sunumları incelemekte ve her programa etkili, orta derecede etkili, yeterli, etkisiz veya çok etkisiz şeklinde bir derecelendirme vermektedir. Merkezi Bütçe Otoritesi, bütçe taslak kılavuzunda, bakanlıkların “etkisiz” program için en az % 10’luk bir bütçe kesintisi yapılması gerektiğini belirtmiştir. İnceleme sonuçları halka açıktır ve merkezi bütçe otoritesinin web sitesinde mevcuttur (Park ve Jang, 2015, s. 55).

Gözden geçirme sürecinden Strateji ve Maliye Bakanlığı bünyesindeki Mali Yönetim Bürosu sorumludur. Büro; performans izleme ve yönetim sistemlerini, büyük sosyal sabit yatırım projelerini, araştırma ve geliştirme projelerini ve kamu özel ortaklığı programlarını idare eden dokuz ekipten oluşmaktadır. Her ekip yaklaşık 10 memurdan oluşmakta olup büro içindeki performans yönetimi ekibi, gözden geçirme sürecinin tasarlanması ve uygulanmasında merkezi bir rol oynamaktadır. İzleme ve gözden geçirme sistemlerinin işleyişi, kamu araştırma enstitüsü olan Kore Kamu Maliyesi Enstitüsü tarafından desteklenmektedir. Enstitü, hükümete araştırma, eğitim ve danışmanlık hizmetleri sağlamaktadır. Performans bütçe sistemini desteklemek için enstitü

bünyesinde Performans Değerlendirme ve Yönetim Merkezi kurulmuştur. İnceleme sürecinde merkez, bakanlıkların öz değerlendirme sonuçlarının ilk incelemesini gerçekleştirmektedir. İlk gözden geçirme sonuçları daha sonra Strateji ve Maliye Bakanlığına sunulmakta ve her bir ilgili bakanlığa dağıtılmaktadır. Bakanlık, ilk inceleme sonuçlarını kabul etmezse Strateji ve Maliye Bakanlığına itiraz edebilmektedir. Strateji ve Maliye Bakanlığı ilgili bakanlığın itirazına yanıt vermektedir. İki tur iletişimden sonra bir anlaşmaya varılamazsa, Strateji ve Maliye Bakanlığı ile ilgili bakanlık arasında Kore Kamu Maliyesi Enstitüsü veya üniversitelerden uzmanların da katıldığı son kez yüz yüze toplantı yapılmaktadır (Park, 2013, s. 3).

2.2.1.3. Program Değerlendirme: Bütçe Programının Derinlemesine Değerlendirilmesi

Program değerlendirme süreci, bir programın ilgililik düzeyini, verimliliğini ve etkililiğini ölçmeye çalışmaktadır. Merkezi bütçe ofisinde daha önce temel politika sorunlarını çözmek için geçici değerlendirme faaliyetleri mevcut olmasına rağmen, performans bütçe sisteminden önce sistematik bir değerlendirme sistemi yoktu. Böylece, bütçe programının derinlemesine değerlendirilmesi sistemi, değerlendirme faaliyetlerini performans bütçe sistemine kurumsallaştırmaktadır. Her yıl, değerlendirme için seçilen her bir kesişen program grubu için bir değerlendirme kurulu oluşturulmaktadır. Uzmanlıkları nedeniyle seçilen kurul üyeleri çoğunlukla kamu araştırma enstitülerinden ve üniversitelerden gelmektedir. Değerlendirme kurulu, Strateji ve Maliye Bakanlığı ve bakanlıkların desteğiyle verileri toplamakta, anketler yapmakta, verileri analiz etmekte ve bir rapor hazırlamaktadır. Herhangi bir programa birçok paydaş dahil olduğu için, değerlendirme kurulu geri bildirim toplamak için sık sık toplantılar düzenlemektedir. Kurul, tamamlanan değerlendirme raporlarını, merkezi bütçe ofisine sunmakta ve ofis bu sonuçların kaynak tahsisi değişikliklerine mi yoksa program konsolidasyonuna mı yansıtılacağına karar vermektedir (Park ve Jang, 2015, s. 55-56).

2.2.1.4. Güney Kore’de Uygulanan Performans Esaslı Bütçe Sisteminin Özellikleri

Güney Kore'deki performans bütçeleme sisteminin süreci Merkezi Bütçe Otoritesinin çerçeveyi/yönergeleri belirlemesi ile başlamaktadır. Merkezi Bütçe Otoritesi bilgi ve

iletişim teknolojisi sistemini geliştirmekte ve sürdürmektedir. Performans hedefleri belirleme, performans bilgisi oluşturma ve değerlendirme yapma görevleri Merkezi Bütçe Otoritesi, bakanlıklar ve kurumlar tarafından yürütülmektedir. Bakanlıklar performans bilgisi üretmekle sorumlu olup Merkezi Bütçe Otoritesi ise standardı belirlemek ve kaliteyi sağlamakla görevlidir. Bakanlıklara ek olarak, Yüksek Denetim Kurumu ve Ulusal Meclis Bütçe Ofisi performans bilgilerinin geçerliliğini ve kalitesini incelemektedir. Performans bilgilerine dayalı olarak fon tahsisi ve/veya yeniden tahsisi, bakanlıklarla işbirliği içerisinde Merkezi Bütçe Otoritesi tarafından yapılmaktadır (Park ve Jang, 2015, s. 57).

Güney Kore’de uygulanan PEB sistemi, Merkezi Bütçe Otoritesi ve bakanlıklar arasında bütçe sürecinde ve program yönetimi uygulamalarında birçok değişikliğe katkıda bulunmuştur. İlk olarak, performans bilgisi bütçe müzakeresi ve program yönetimi sürecine dahil edilmiştir. Bakanlıkların, Merkezi Bütçe Otoritesi ve dış paydaşlarla yaptıkları görüşmelerde performans göstergeleri ve hedefleri ile program değerlendirme sonuçlarını sunmaları beklenmektedir. Bu nedenle bakanlıklar, programlarını uygulayan kurumlarla bir performans yönetim sistemi kurmak zorunda kalmaktadır. Aksi takdirde, programın performans bilgilerini üretemeyeceklerdir. Diğer yandan hesap verebilirlik ve şeffaflık amacıyla yıllık performans planları ve raporları Ulusal Meclise sunulmaktadır. İkinci olarak, Kore’de performans bütçe sistemi, yasama organına çok fazla danışmadan, esas olarak yürütme organı içindeki bütçe otoritesi tarafından uygulanmaktadır. Bununla birlikte, zaman geçtikçe yasama organı daha çok söz sahibi olmaya başlamış olup sistemin yapısı da buna göre gelişmektedir. Üçüncüsü, performans bütçe sistemi karar verme için yararlı bilgiler üretmeye odaklanmaktadır. Uygulamada bu, gözden geçirme sürecinin alt program düzeyinde uygulanması anlamına gelmektedir. Dış etkenler program düzeyinde daha aktif olduğundan ve ayrıca programın tümü performans bilgilerine dayalı önceliklendirme için çok büyük olduğundan, Merkezi Bütçe Otoritesi performans bütçe sistemini alt program düzeyinde yürütmektedir (Park ve Jang, 2015, s. 56).

2.2.1.5. OECD Performans Bütçeleme Anketi ve Kompozit Endeks Sonuçlarına Göre Güney Kore'deki Mevcut Performans Esaslı Bütçe Sistemi

OECD'nin Bütçe ve Kamu Harcamaları Bölümü tarafından gerçekleştirilen 2016 yılı anketine göre Güney Kore'nin performans esaslı bütçe sisteminde dikkat çeken hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (OECD, 2016a):

- Merkezi Bütçe Otoritesi tarafından standart bir performans bütçe sistemi geliştirilmiş olup OECD ülkelerinin çoğunda olduğu gibi merkezi hükümete bağlı tüm bakanlıklara ve kurumlara uygulanmaktadır.
- Performans bütçeleme sistemi ankette sorulan tüm unsurları içermektedir. Bu unsurlar; genel kılavuzlar, performans bilgilerini raporlamak için standart şablonlar, bakanlıkların yıllık performans planında ve raporunda yer alan performans göstergeleri ve hedefleri, performans bilgilerine entegre mali yönetim bilgi sistemi diğer adıyla Dijital Bütçeleme ve Muhasebe Sistemi.
- Performans bilgileri bakanlıklardan Merkezi Bütçe Otoritesine yılsonu performans raporu, gayri resmi diyalog, bütçe operasyon süreci ve bütçe uygulama raporu yoluyla iletilmektedir.
- Güney Kore'de tüm merkezi yönetim işlemlerini kapsayan ulusal performans sistemi vardır. Sistemin unsurları ise; bir dizi ulusal sonuç hedefi, temel ulusal göstergeler, ulusal performansa ilişkin istatistiksel göstergeler, performansını değerlendirmek için uluslararası kriterlerin kullanılması, sektörel çıktı/sonuç hedeflerini birbirine bağlamak için merkezi olarak belirlenmiş bir çerçeve, Merkezi Bütçe Otoritesi dışında bir kuruluşun, çıktı/sonuç odaklı hedeflerin seçimi ve kalitesi hakkında talimatlar vermesi ve ulusal hedeflere ulaşılmasına ilişkin yıllık rapor şeklindedir.
- Temel ulusal göstergelerin 2 yıl veya daha uzun bir süre için kullanma oranı %20 olarak bildirilmiştir.
- Merkezi yönetim düzeyindeki performans bütçeleme uygulamalarından özel olarak sorumlu ayrı bir birim vardır (Strateji ve Maliye Bakanlığı).
- Performans hedefleri Merkezi Bütçe Otoritesi, bakanlıklar ve kurumlar tarafından belirlenmektedir.

- Standart bir performans bütçeleme sistemi oluşturmak veya kılavuz hazırlamak Merkezi ve Bütçe Otoritesinin görevidir.
- Performans bilgileri bakanlıklar, kurumlar, yasama organı ve yüksek denetim kurumu tarafından oluşturulmaktadır.
- Değerlendirmeler Merkezi Bütçe Otoritesi, bakanlıklar, kurumlar, yasama organı ve yüksek denetim kurumu tarafından yapılmaktadır.
- Performans bilgisi için bilgi ve iletişim teknolojisi geliştirmek ve sürdürmek Merkezi Bütçe Otoritesi tarafından yapılmaktadır.
- Güney Kore'de yüksek denetim kurumu olan Denetim ve Teftiş Kurulu'nun performans bilgisi ve bütçeleme sisteminde oynadığı rol; hedeflerin/göstergelerin kalitesinin değerlendirilmesi, hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesi, hükümetin performans bilgilerinin doğru olup olmadığının değerlendirilmesi şeklinde olmaktadır.

OECD'nin 2016 yılı Performans Bütçelemesi Anketinden elde edilen veri kaynaklarından yararlanılarak performans bütçeleme uygulamalarının kullanımı hakkında oluşturulan kompozit endeks (bileşik endeks) incelendiğinde dikkat çeken hususlar aşağıdaki şekildedir (OECD, 2017b, s. 127):

Güney Kore'nin verdiği cevaplardan yola çıkılarak performans bütçe sistemine sahip olduğu, tüm programlar için sistematik olarak hedefler belirlendiği, ulusal düzeyde göstergelerin kullanıldığı, bütçe görüşmelerinde performans bilgilerinin kullanıldığı, hedeflere ulaşamadığında yönetim tarafından tepki verildiği anlaşılmaktadır. Ancak hedeflere ulaşamama durumunda bütçesel sonuçların ortaya çıkmadığı görülmüştür.

Merkezi yönetim düzeyinde performans bütçe uygulamalarının kullanımının 2011 ve 2016 yıllarındaki seyri incelendiğinde ise Güney Kore'de merkezi yönetim düzeyinde performans bütçe uygulamalarının kullanımında bir miktar düşüş gözlenmektedir. Güney Kore'nin 2011 yılı kompozit endeksi 0,66 iken 2016 yılında 0,61 olmuştur. Buna rağmen Güney Kore endeks ortalamasının üstünde olup performans bütçeleme uygulamalarının kullanımı konusunda 35 ülke arasında birinci sırada yer almaktadır.

Güney Kore’de performans esaslı bütçe uygulaması yukarıda anlatıldığı şekilde olup devam eden başlıklarda performans esaslı bütçe sisteminde bütçenin denetimi yüksek denetim kurumu açısından anlatılacaktır.

2.2.2. Güney Kore Denetim ve Teftiş Kurulu (Güney Kore Sayıştayı)

Güney Kore’nin denetim ve teftiş sistemi uzun bir tarihe sahip olup Shilla Hanedanlığı’na kadar uzanmaktadır. Merkezi ve yerel hükümet yetkilileri arasındaki disiplini sağlamak amacıyla Shilla Hanedanlığı döneminde bir devlet kurumu olan Sajeongbu MS 659 yılında kurulmuştur. Goryeo Hanedanlığı döneminde MS 995 yılında Eosadae, hükümet görevlilerini denetlemek ve uygun olmayan politikaları ve sistemleri düzeltmek ve iyileştirmek için kurulmuştur. Joseon Hanedanlığı döneminde kurulan Saheonbu ise hükümet yetkililerinin yolsuzluk eylemlerini araştırmayı ve büyük devlet kurumlarını denetlemeyi amaçlamıştır (Board of Audit and Inspection [BAI], 2018, s. 8). Bu eski teftiş kurumlarının temel işlevi, hükümet yetkililerinin yanlışlarını ortaya çıkarmak olmuştur. 1509 yılında Joseon Hanedanlığı’nın Gizli Kraliyet Müfettişleri sisteminin kurulması denetim ve teftiş sisteminin devamı niteliğindedir (BAI, 2021a).

Kore Cumhuriyeti 1948 yılında kurulduktan hemen sonra, Denetim Kurulu, 1948 Anayasası hükümlerine uygun olarak, merkezi hükümet, yerel yönetimler, devletin yatırım kuruluşları ve yasaların öngördüğü diğer kuruluşların denetimlerini yürütmek üzere yüksek denetim kurumu olarak Başkana bağlı olarak kurulmuştur. Teftiş Komisyonu ise merkezi ve yerel yönetimler, yatırım yapılan kuruluşlar ve kanunla öngörülen diğer kuruluşların çalışanlarının görevlerini denetlemek ve incelemek için 1948 tarihli Hükümet Teşkilat Kanunu hükümlerine uygun olarak Başkana bağlı olarak kurulmuştur. 1955-1960 döneminde Komisyonun adı Gözetim ve Kontrol Komisyonu olarak değiştirilmiş ve daha sonra 1961 tarihli Teftiş Komisyonu Kanunu’na göre orijinal adı Teftiş Komisyonu olarak yeniden düzenlenmiştir. Denetim Kurulunca yapılan denetimler ile Teftiş Komisyonunca yapılan teftişlerin çoğu durumda yakın ilişki içinde olması nedeniyle aralarında net bir ayırım yapmak mümkün olmamıştır. Bu nedenle 1962 Anayasasında yapılan revizyonun ardından bu iki kurum 1963 yılında yürürlüğe giren Denetim ve Teftiş Kurulu Kanunu gereğince birleştirilmiş ve 1963

yılında bugünkü “Denetim ve Teftiş Kurulu” kurulmuştur (BAI, 2021a). 1993 yılına gelindiğinde danışma organı olarak Kurul bünyesinde “Yolsuzlukla Mücadele Komisyonu” kurulmuş, 1999 yılında “Kamu Sektörü Denetim Standartları” yürürlüğe girmiş, 2005 yılında denetim üzerine çalışmalar gerçekleştirmek üzere “Denetim ve Teftiş Araştırma Enstitüsü” kurulmuş ve kamu sektörü denetiminin sistematüğini oluşturmak için 2013 yılında Kamu Sektörü Denetimi Yasası çıkarılmıştır (BAI, 2021b).

Denetim ve Teftiş Kurulu, yargısal yetkisi bulunmayan kurul tipindeki yüksek denetim kurumudur. Anayasal bir kurum olan Denetim ve Teftiş Kurulu, Kore Cumhuriyeti’nin en yüksek denetim kurumu olup fonksiyonu, statüsü ve organizasyonu Kore Cumhuriyeti Anayasası’nın 97. ve 100. maddelerinde öngörülmüştür. Denetim ve Teftiş Kurulu’nun ana fonksiyonu hükümetler, yerel yönetimler ve kamu kurumlarını da içerecek şekilde kamu sektörünü denetlemek ve kamu görevlilerini teftiş etmektir (BAI, 2018, s. 6). Kurul tarafından her yıl devletin gelir ve gider hesaplarının kapanışı denetlenmekte ve denetim sonuçları izleyen sene Başkana ve Ulusal Meclise sunulmaktadır. Kurul Başkana bağlı olarak kurulmuş bir anayasal kurum olsa da görevleri bakımından bağımsız bir statüye sahiptir. Denetim ve Teftiş Kurulu kurul şeklinde yapılandırılmış bir organizasyondur. Kurul Başkan dahil yedi üyeden oluşmaktadır. Kurul Başkanı Ulusal Meclisin onayı ile Başkan tarafından atanmaktadır. Başkanın görev süresi dört yıl olup yalnızca bir kez yeniden atanabilmektedir. Kurul üyeleri, Kurul Başkanının önerisi üzerine Başkan tarafından atanmaktadır. Üyelerin görev süresi dört yıldır ve sadece bir kez yeniden atanabilmektedirler (Constitution of the Republic of Korea, md. 97-99).

2.2.2.1. Görev ve Sorumlulukları ile Denetim Kapsamı

Denetim ve Teftiş Kurulu’nun denetim kapsamı çok geniş olup zorunlu denetime tabi konular ile isteğe bağlı denetime tabi konular şeklinde ikili bir ayrıma sahiptir. Zorunlu olarak denetime tabi konular Denetim ve Teftiş Kurulu Kanunu’nun (Board of Audit And Inspection Act) 22’nci maddesinde merkezi yönetimin hesapları, yerel yönetimlerin hesapları, Kore Bankası ile sahip olduğu sermayenin yarısından fazlası kamuya ait olan tüzel kişilerin hesapları, Denetim ve Teftiş Kurulu tarafından denetime tabi tutulacağı diğer kanunlarda öngörülen kurumların hesapları şeklinde sayılmıştır. İsteğe bağlı

denetime tabi konular ise söz konusu Kanun'un 23'üncü maddesinde tek tek sayılmış olmakla beraber özetle zorunlu denetime tabi kurumlardan doğrudan ya da dolaylı olarak hibe, sübvansiyon veya finansal yardım alan kurumlar şeklindedir. Kanun'un 22 ve 23'üncü maddesi kapsamındaki denetim, mülklerin (eşyalar, kıymetli evraklar ve haklar vb.) gelir ve giderlerini, iktisabını, muhafazasını, yönetimini, elden çıkarılmasını vb. içermektedir (Board of Audit And Inspection Act, md. 22-23).

Denetim ve Teftiş Kurulu'nun görevleri Devletin gelir, gider ve hesaplarını denetlemek ve kesin hesabını doğrulamak, kanunlarda öngörülen diğer hesapların doğruluğunu sağlamak için sürekli olarak denetlemek ve gözetlemek ve kamu yönetimin işleyişini iyileştirmek ve geliştirmek için kamu görevlilerinin faaliyetlerini teftiş etmektir (Board of Audit And Inspection Act, md. 20).

Denetim ve Teftiş Kurulu mükelleflerin ödediği vergilerden oluşan bütçenin ülke ve vatandaşlar için doğru şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla merkezi hükümetin, yerel yönetimlerin ve kamu kurumlarının hesaplarını denetlemektedir. Denetim ve Teftiş Kurulu, Denetim ve Teftiş Kurulu Kanunu'na uygun olarak, 37.600 merkezi ve yerel yönetimi ve Kore Bankası gibi diğer kurumları denetlemektedir. Ayrıca 2017 yılı itibariyle gerektiğinde veya Başbakan'ın talebi üzerine denetleyebileceği 28.600 kurum bulunmaktadır (BAI, 2018, s. 7).

Denetim ve Teftiş Kurulu'nun diğer yüksek denetim kurumlarından farkı teftiş yetkisine de sahip olmasıdır. Denetim ve Teftiş Kurulu devlet hizmetlerinin işleyişini ve kalitesini iyileştirmek için kamu kurumları tarafından yapılan işleri ve çalışanlarının görevlerini teftiş etmektedir. Mali denetim, denetlenen kurumun mali sorumluluğunu incelemek iken, teftiş, kamu görevlisinin performansını ve görevlerini izlemek şeklinde yapılmaktadır. Kurul teftiş göreviyle kamu kurumlarının yasal, kurumsal veya idari sorunlarını tespit etmeyi, kamu görevlilerinin hukuka aykırı veya haksız eylemlerini düzeltme ve iyileştirmeyi amaçlamaktadır (BAI, 2018, s. 7). Kurulca yapılan teftişler, yalnızca kamu görevlilerinin fiili olarak gerçekleştirdikleri ile değil aynı zamanda, yapmaları gereken ancak ihmal ettikleri görevleri de kapsamaktadır. Denetim ve Teftiş Kurulu Kanunu'nun 24'üncü maddesinde Kurul'un teftişine tabi kurumlar, görevliler ve faaliyetler sayılmıştır.

Bazı kurumlar ve kamu personeli ise Kurul'un teftiş yetkisi dışında yer almaktadırlar. Kurul, teftiş ettiği görevlilerden, her türlü bilgi ve belgeyi isteyebilmektedir. Denetim ve Teftiş Kurulu, görevlilerle görüşebilme, teftişe ilişkin konulara ilişkin açıklama isteyebilme ve teftişle alakalı her türlü belge ve bilginin verilmesini talep edebilmektedir. Denetim ve Teftiş Kurulu tarafından teftiş sonuçları neticesinde muhasebe görevlileri veya diğer kamu görevlileri hakkında tazmin yönünde karar verilebilmektedir. Tazmin kararında hakkında tazmin verilen görevliler, tazmin tutarı ve tazmin nedenleri açık bir şekilde yazılı olarak belirtilmektedir. Ayrıca teftiş sonucunda kamu görevlilerinin yasal düzenlemelere göre disiplin cezası gerektiren faaliyetlerde bulunması ya da teftiş esnasında istenilen bilgi ve belgeleri herhangi bir haklı gerekçe olmaksızın sunulmaması vb. nedenlerle söz konusu kişiler hakkında disiplin cezası istenebilmektedir (Board of Audit and Inspection Act, md. 31-32).

Kurul devletin kesin hesaplarını incelemekte ve kaynakların halkın yararına rasyonel bir şekilde harcandığını doğrulamaktadır. Bu amaçla, Strateji ve Maliye Bakanlığı, tüm devlet kurumları tarafından uygulanan bütçeleri içeren kesin hesapları hazırlamakta ve raporu Denetim ve Teftiş Kurulu'na sunmaktadır. Ardından Kurul hesap toplamalarının ve harcanan gerçek miktarın dengeli olmasını sağlamak için raporu titizlikle incelemektedir. Denetim ve Teftiş Kurulu kesin hesapları inceledikten sonra, Strateji ve Maliye Bakanı raporu ertesi yılın 31 Mayıs'ında Ulusal Meclise sunmaktadır (BAI, 2018, s. 7).

Denetim ve Teftiş Kurulu raporlama görevini, yıllık rapor ve ara raporlar düzenlemek suretiyle gerçekleştirmektedir. Yıllık rapor Anayasa'ya göre sunulması gereken bir rapor olup hesapların kapanışı ile ilgili olmak üzere her yıl Başkan ile Ulusal Meclise sunulmaktadır. Ara raporlar Kurulun sunduğu diğer rapor türüdür. Ara raporlarda denetim ve teftiş neticesinde önemli olduğuna karar verilen konular Ulusal Meclisin daimi komitelerine (Yasama ve Yargı Komitesine) veya (gerekirse) özel komitelere ve Başkana sunulmaktadır (Song, 2003, s. 3).

Denetim ve Teftiş Kurulu Ulusal Meclis ve vatandaşlar tarafından gündeme getirilen denetim ve yeniden inceleme taleplerine yanıt vermektedir. Ayrıca denetlenen kurumların iç denetim sistemlerini denetlemekte, denetim sistemi ve yöntemleri hakkında araştırma

yapmakta ve denetim ve muhasebe alanında çalışan kişilere eğitim programı sağlamaktadır (BAI, 2018, s. 7).

Denetim talebi sistemi, Denetim ve Teftiş Kurulu'nun denetim ve teftiş çalışmalarına halkın güvenini ve yaygın katılımını teşvik etmek için 1996 yılında kurulmuştur. Denetim ve Teftiş Kurulu üç kanaldan denetim talepleri almakta olup bunlar Ulusal Meclis, vatandaşlar ve kamu kurumlarıdır. Halkın temsilcisi olarak Ulusal Meclis, Denetim ve Teftiş Kurulu'ndan belirli bir denetim yapmasını isteyebilmektedir. Böyle bir durumda Kurul denetimi yapmakta ve denetim sonuçlarını üç aylık bir süre içinde Ulusal Meclise sunmaktadır. Bir kamu kurumu yasayı ihlal ederek veya yolsuzluk eylemlerinde bulunarak kamu yararına önemli ölçüde zarar verirse, vatandaşlar denetim talebinde bulunabilmektedir. Vatandaşlar 19 yaş üstü en az 300 kişi tarafından imzalanmış bir dilekçe hazırlayarak Denetim ve Teftiş Kurulu'ndan denetim yapmasını talep edebilmektedir. Kamu yararına denetim talebinde ise 19 yaşın üzerindeki en az 300 vatandaş, sivil toplum kuruluşları, Kurul tarafından denetime tabi olan kamu kurumlarının yöneticileri ve yerel meclisler Denetim ve Teftiş Kurulu'ndan denetim talebinde bulunabilir. Denetim talebine konu olan hususlar ise kamu sektöründe bütçe israfı, kurumsal egoizm nedeniyle politika veya programın uygulanmasında ciddi gecikmeler, politika uygulamasında ve idari sistemlerde iyileştirme ihtiyacı ve kamu kurumlarının irrasyonel ve haksız uygulamaları şeklinde sayılabilir (BAI, 2018, s. 14).

Diğer yandan Denetim ve Teftiş Kurulu kurulduğu zamandan itibaren vatandaşlar ile yakın ilişki içerisinde olmuştur. Ancak başlangıçta vatandaşların katılımı, vatandaşların şikayetleri ve dilekçeleri yoluyla dolandırıcılık, suistimal veya yetkinin kötüye kullanılması hakkında bilgi toplamakla sınırlıydı. Vatandaşların şikayetlerinin sayısı hızla arttığı için Kurul bunları verimli bir biçimde değerlendirmek amacıyla 1971 yılında "Sivil Dilekçe ve Şikayet Kabul Merkezini" kurmuştur. 1990'lı yıllarda Kurul belirli denetim misyonu veya denetlenecek devlet kurumları hakkında bilgi toplamak için vatandaşlara veya paydaşlara daha fazla güvenerek hedef gruptan daha spesifik bilgiler istemeye başlamıştır. 1993 yılında, vatandaşların kamu kaynaklarının kötüye kullanılması veya idari işlemlere ilişkin şikayetleri bildirmesi için Alo 188 dolandırıcılık ihbar hattını kurmuştur. İnternet daha popüler bir iletişim aracı haline geldikçe Kurul 188

ihbar hattını internet tabanlı bir dolandırıcılık ağı olarak genişletmiştir (Kim, 2015, s. 3-4).

2.2.2.2. Denetim Türleri

Denetim ve Teftiş Kurulu'nun yaptığı dört denetim türü vardır ve bunlar mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi ile özel denetimdir.

2.2.2.2.1. Mali denetim

Mali denetimin odak noktası, denetlenen kurumun finansmanının kullanımını ve yönetimini analiz etmek, değerlendirmek ve iyileştirmek için öneriler sunmaktır. Mali denetim kamusal kaynakların mevzuata uygun ve etkin olarak kullanılmasını sağlamak ve kamuoyuna ve Ulusal Meclise doğru ve yararlı bilgiler sunmak için düzenli olarak yapılmaktadır (BAI, 2014, s. 14).

2.2.2.2.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminde denetlenen kurumun fonksiyonlarını ve görevlerini düzgün bir biçimde gerçekleştirmesini sağlamak amacıyla kurum yönetimi, insan kaynakları ile bütçesi kapsamlı şekilde analiz edilmekte ve değerlendirme yapılmaktadır. Söz konusu denetim bütçe ile ilgili sürecin yasalara uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak içindir. Uygunluk denetimi, tüm yönetimi kapsamakta ve böylelikle kurumun şeffaflığını, hesap verebilirliğini ve verimliliğini artırmaya katkıda bulunmaktadır (BAI, 2014, s. 14).

2.2.2.2.3. Performans Denetimi

Yeni kamu mali yönetimi anlayışı doğrultusunda yapılan son reform, bilgi ihtiyacını girdilerden çıktılara kaydırmıştır. Bu durum geleneksel düzenlilik denetiminden, doğası gereği değerlendirmeyi temel bir araç olarak kullanan modern performans denetimine geçişi hızlandırmıştır (Kim, 2007, s. 163). Denetim ve Teftiş Kurulu tarafından yapılan

denetimlerin önemli bir bölümünü performans denetimi oluşturmaktadır (Kim, 2007, s. 166). Kurul performans denetimini etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda gerçekleştirmektedir (Pustu ve Aksüt, 2018, s. 31). Performans denetimi, önem arz eden politika, program, proje ve yönetim ile ilgili konularda daha iyiye gidilmesi için sistemli bir şekilde teşhis ve analizler yaparak kapsamlı tavsiyelerde bulunmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Performans denetimi ile proje, program ve politika konularına yönelik iyileştirmeler yapılmakta ve en etkin çıktı-sonuca ulaşmak için destek sağlanmaktadır (BAI, 2009, s. 14). Denetim ve Teftiş Kurulu 1993 yılından bu yana uygulama planını duyurduktan sonra, performans denetimini sürekli olarak araştırmakta ve geliştirmektedir. 2004 yılında Kurul, Sistematik Denetim adı verilen Kore performans denetimi yöntemini onaylamış ve sorunların sistematik analizi için hükümetin politika, proje ve düzenleyici sistemlerini denetlemiştir. 2004 yılında performans denetimi kılavuzu, 2005 yılında Performans Denetimi El Kitabı yayınlanmıştır. 2007 yılından 2012 yılına kadar Kurul tarafından gerçekleştirilen denetimlerin %56,1'i performans ve özel denetimlerden oluşmaktadır (ASOSAI, 2018).

2.2.2.2.4. Özel Denetim

Özel denetim, Kurul'un yaptığı denetim türleri içinde ilk göze çarpan ve en ayırt edici özelliğe sahip olan denetimdir. Özel denetimin önemli olmasının sebebi, bu denetimin kamuoyunun ve Ulusal Meclisin denetim talebi doğrultusunda gerçekleştiriliyor olmasından kaynaklanmaktadır. Bu denetim türünde önemli ve herkesi ilgilendiren ekonomik ve toplumsal meseleler hakkında denetimler yapılmaktadır. Söz konusu denetimde, zamanlama yönünden kısıtlama olmamakta, esnek ya da belli bir süre verilmek suretiyle gerçekleştirilmektedir (BAI, 2009, s. 14). Özel denetim sayesinde halkın denetime katılımı sağlanmaktadır.

2.2.2.3. Performans Esaslı Bütçe Sisteminde Denetim ve Teftiş Kurulu'nun Rolü

Denetim ve Teftiş Kurulu 2014 yılında OECD tarafından yüksek denetim kurumları ve performans esaslı bütçeleme üzerine yapılan ankete katılmış olup ankette yer alan sorular performans esaslı bütçe sisteminde yüksek denetim kurumlarının rolüne ilişkindir.

Sorulara verilen yanıt ölçeğinin ise (her zaman, sıklıkla, bazen, nadiren ve hiçbir zaman) şeklinde beş kategorisi vardır. Performans esaslı bütçe sisteminde Denetim ve Teftiş Kurulu'nun rolüne ilişkin verilen cevaplar doğrultusunda varılan sonuçlar şu şekildedir: Kurul mali denetimi her zaman yaptığını, performans denetimini sıklıkla yaptığını, performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını her zaman denetlediğini, bütçede kullanılan performans bilgilerinin kalitesini her zaman değerlendirdiğini, kullanılan program modelinin kalitesini her zaman değerlendirdiğini, performans bütçeleme sistemini değerlendirme ve reformlar önerme faaliyetini sıklıkla yaptığını belirtmiştir (OECD, 2015, s. 103).

OECD'nin Bütçe ve Kamu Harcamaları Bölümü tarafından 2016 yılında yapılan performans bütçeleme anketinde Denetim ve Teftiş Kurulu'nun performans bilgisi ve bütçeleme sisteminde oynadığı rolün; hedeflerin/göstergelerin kalitesinin değerlendirilmesi, hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesi, hükümetin performans bilgilerinin doğru olup olmadığının değerlendirilmesi şeklinde olduğu ifade edilmiştir (OECD, 2016a).

Güney Kore'de gerçekleşen kamu mali yönetimi reformu ile performans bütçeleme reformu Kore hükümetinde birçok değişikliği beraberinde getirmiştir. Performans esaslı bütçe sistemi program paydaşlarını program hedeflerini netleştirmeye zorlamakta ve program yöneticilerinin dikkatini girdi ve süreç kontrolünden sonuç başarısına kaydırmaktadır. Performans bütçeleme ile üretilen performans bilgileri bütçe sürecine yerleştirilerek ve Denetim ve Teftiş Kurulu ile Ulusal Meclis dahil olmak üzere dış paydaşların katılımı ile karar verme amacıyla kullanılmaktadır (Park ve Jang, 2015, s. 66).

Performans esaslı bütçe sisteminin üç aşamasından ilki olan izleme sistemi, ilgili bakanlıkların, 2007'de Ulusal Finans Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle zorunlu hale gelen yıllık performans planlarını ve raporlarını sunmalarını gerektirmektedir. Bakanlıklar hazırladıkları bu raporları Strateji ve Maliye Bakanlığına sunmakta, Strateji ve Maliye Bakanlığı da yıllık performans raporlarını Denetim ve Teftiş Kurulu'na

sunmaktadır. Son olarak yıllık performans planları ve raporları Ulusal Meclis'e iletilmektedir (Park ve Jang, 2015, 54).

Performans esaslı bütçe sisteminde yer alan izleme, periyodik gözden geçirme ve bütçe programlarının derinlemesine değerlendirme aşamaları, yürütme organındaki bütçe sürecine performans bilgisi sağlamak için tasarlanmış olup Denetim ve Teftiş Kurulu da bu süreçte önemli rol oynamaktadır. Ulusal Finans Kanunu'na göre, Denetim ve Teftiş Kurulu yürütme organı tarafından sunulan performans raporunu incelemekle görevlendirilmiştir. Denetim ve Teftiş Kurulu, sadece performans bilgilerinin güvenilirliğini değil, aynı zamanda performans bütçeleme sisteminin işleyişini de incelemektedir. Denetim ve Teftiş Kurulu karar alma sürecinde performans bilgilerini kullanması için yürütme organına baskı yapmaktadır (Park ve Jang, 2015, s. 66).

2.3. FRANSA'DA PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ VE BÜTÇENİN YÜKSEK DENETİMİ

Fransa'da 2001 yılında kabul edilen Organik Bütçe Kanunu (LOLF) kamu mali yönetim sisteminde reformları başlatmış olup söz konusu Kanun ile gerek bütçe sisteminde gerekse kamu mali yönetiminde genel anlamda bir değişim yaşanmıştır. Bütçe sistemine getirilen yeniliklerle birlikte performans esaslı bütçe sistemine geçilmiş ve Fransa Sayıştay'ı bütçe sürecinde daha fazla rol almaya başlamıştır. Bu kapsamda devam eden başlıklarda Fransa'da performans esaslı bütçe sistemi uygulaması anlatılacak olup ardından performans esaslı bütçe sisteminde bütçenin denetimi Fransa'nın yüksek denetim kurumu açısından ele alınacaktır.

2.3.1. Fransa'da Performans Esaslı Bütçe Sistemi

Fransa'da 2001 yılında kabul edilen Organik Bütçe Kanunu'na kadar Fransa mali sistemi 1959 yılında çıkarılan Mali Çerçeve Kanunu ile düzenlenmişti. Mali Çerçeve Kanunu etkin bir kamu harcama yönetimi için elverişli değildi ve parlamentonun bütçe üzerindeki kontrolünü önemli derecede azaltıyordu. Fransa'da bütçe klasik-ödenek tabanlı

yaklaşımına sahipti. Ödenekler harcama hedefleriyle bağlantılı değildi ve bu nedenle optimal kaynak tahsisi mümkün olamıyordu. Diğer taraftan ödenek rejiminin bir sonucu olarak mali yılın sonunda Maliye Bakanlığı ve kurumlar arasında bütçenin performansı ile ilgili çok sınırlı görüşmeler oluyordu. Görüşmelerin odak noktası ise harcamanın etkinliği veya hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı değil, tahsis edilen ödeneklerin ne kadarının harcandığı üzerineydi. Fransa, kamu kaynaklarını etkin bir şekilde yönetme çabası içerisindeydi ve geleneksel bütçeleme sistemi uygulanırken bu mümkün değildi (Lannaud, 2007, s. 193-194).

1980'li yıllardan itibaren Fransa'da artan hükümet açıkları ve borçları, kamu harcamaları konusunda parlamentoda tartışmalara yol açmıştır. Kıt kaynaklar ve giderek daha artan vergi ve sosyal güvenlik ödemeleri karşısında tartışmalar vatandaşlar tarafından ödenen vergilerin doğru kullanımına ve dolayısıyla harcamaların etkinliği ve verimliliğine odaklanmıştır. Bu kapsamda kamu yönetiminin iyileştirilmesi ve daha adem-i merkeziyetçi bir yönetimin oluşturulması gündeme gelmiştir. Bu dönemde mali yönetim sorunları çeşitli uluslararası kuruluşlar tarafından da vurgulanmaya başlanmış ve bazı ülkeler kamu mali yönetimini iyileştirmek için sistemler geliştirmeye başlamıştır. Yine OECD ve IMF, mali yönetim konusunda iyi uygulamaya yönelik kurallar geliştirmiştir. Bu kurallar arasında mali konularda parlamento kontrolünün güçlendirilmesi, kurumların Maliye Bakanlığına daha fazla hesap verebilirliği, bütçe bilgilerinin şeffaflığı ve tahakkuk esaslı muhasebenin oluşturulması yer almaktadır. Yine bu dönemde Kanada (program inceleme uygulamaları yoluyla), Birleşik Krallık (çok yıllık bütçeleme, performans bütçeleme, muhasebe vb.) ve Hollanda (performans bütçeleme) dahil olmak üzere daha birçok ülke mali yönetimi iyileştirme süreçlerini başlatmış veya geliştirmiştir. Fransa'da diğer ülkelerde yaşanan bu süreçleri yakından incelemiştir (Lannaud, 2007, s. 195). Yaşanan gelişmeler doğrultusunda parlamento Mali Çerçeve Kanunu'nun reform edilmesi için birçok girişimde bulunmuş ve nihayetinde 2001 yılında LOLF'un kabul edilmesi ile birlikte Fransa'da kamu mali yönetimi reformu gerçekleşmiştir.

2.3.1.1. Organik Bütçe Kanunu (LOLF)

Fransa’da kamu mali yönetim sisteminde reformları başlatan kanun olan LOLF 1 Ağustos 2001 tarihinde kabul edilmiş, beş yıllık yoğun hazırlık çalışmaları ve pilot uygulamaların ardından 2006 yılında tam olarak uygulamaya geçirilmiştir. Yeni kamu yönetimi anlayışına uygun olarak hazırlanan LOLF ile bütçeleme sürecine yönelik yapılan değişikliklerin yanı sıra kamu mali yönetiminde genel anlamda bir dönüşüm öngörülmüştür. Bahsi geçen Kanun ile “sonuç odaklı bütçeleme, tahakkuk esaslı muhasebe, parlamentonun bütçe hakkını kullanmasında etkinliğin artırılması ve yasal denetimin güçlendirilmesi” gibi geniş çaplı yenilikler getirilmiştir (Beynam, 2013, s. 52; Lannaud, 2007, s. 194). LOLF tarafından getirilen temel yenilik, hem bütçenin program sunumunu hem de nakit ve taahhütlerin performans esaslı tahsisini birleştiren çok rafine bir performans bütçeleme sistemini oluşturmasıdır. LOLF’un bütçe sisteminde getirdiği yenilikler dört bölüme ayrılabilir (Kraan, 2007, s. 17):

- Bütçenin program yapısı,
- Parlamentonun ödenek ve kontrol yetkilerinin artması,
- Bütçe uygulamasına ilişkin kurumlara daha fazla özerklik tanınması,
- Performans bilgilerinin bütçe sistemine entegrasyonunun sağlanması.

Bütçenin program yapısı; bütçenin çeşitli hedefler ve performans göstergeleri ile ilişkilendirilen misyonlar, programlar ve faaliyetlere bölüneceği anlamına gelmektedir.

Misyon; devletin kamu politikası önceliklerine karşılık gelecek şekilde tasarlanmış bir dizi programı kapsamaktadır. Bir misyon, tek bir bakanlığı veya birkaç bakanlığı içerebilmektedir. Misyonlar, parlamentonun değiştiremeyeceği geniş harcama kategorileridir. Başka bir deyişle, parlamento, hükümet tarafından misyonlar için önerilen bütçe ödeneklerini kabul eder ve yalnızca aynı misyon içindeki programlar arasında değişiklik yapabilme yetkisine sahiptir (Robinson, 2013, s. 41).

Program, tek bir bakanlığın belirli bir hedefe yönelik tutarlı bir dizi faaliyetini kapsar ve bir program belli bir strateji ve göstergeler ile ilişkilendirilmiş hedeflerle tanımlanır. Dolayısıyla bir program, bir sorumluluk merkezine karşılık gelmektedir. Buna göre, her program için bir program yöneticisi atanır; bunlar meclis oturumlarına davet edilebilmektedir (Kraan, 2007, s. 17).

Faaliyet ise programı uygulamak için bir dizi operasyonel yolu kapsamaktadır. Faaliyet harcamanın planlandığı ve izlendiği alt programı temsil etmekte olup bütçe kaynaklarının kullanımını hakkında bilgi sunmaktadır (Yılmaz ve Önal, 2019, s. 103).

Parlamentonun ödenek ve kontrol yetkilerinin artmasıyla ilgili olarak; LOLF parlamentoyu önemli ölçüde güçlendirmiştir. Parlamento, önceki bütçelerin performans değerlendirmesinde rol oynayabilmekte ve gelecekteki bütçelerin geliştirilmesi için yönergeler belirleyebilmektedir. Parlamento bütçe tartışması sırasında, misyonlar için veya misyon içindeki ayrı programlar arasında ödenek değişikliği yapma hakkına sahiptir. Ödeneklerin transferleri, devirleri ve iptalleri parlamentonun önceden bildirimine tabidir ve sınırlandırılmıştır. Ayrıca her iki meclisin (Senato ve Ulusal Meclis) mali komiteleri daha fazla soruşturma ve duruşma yetkilerine sahip olmuştur (Kraan, 2007, s. 18).

Kurumlara daha fazla özerklik tanınmasıyla ilgili olarak; bakanlar ve bakanlar kurulu ödenekleri uygun gördükleri şekilde faaliyetler arasında hareket ettirebilmektedir. Ancak bu durumun istisnası personel ödenekleridir. Personel ödenekleri başka amaçlar için kullanılabilen ancak diğer amaçlar için ayrılmış ödenekler personel giderleri için kullanılamamaktadır. LOLF ile tanınan mali özerklik sayesinde yöneticiler Devlet Bütçe Kanunu'nda belirlenen tavanlar dahilinde çok yıllık taahhütlere girebilmektedir. Yüksek düzeyde mali özerklik karşılığında ise yöneticilerden sıkı bir şekilde mali ve performans raporlama kurallarına uymaları beklenmektedir (Kraan, 2007, s. 18).

Performans bilgilerinin bütçe sistemine entegrasyonu ile ilgili olarak, LOLF kapsamlı bir performans raporlama sürecini öngörmektedir. Bu süreç, iki yeni zorunlu bütçe dokümanı

aracılığıyla bütçe döngüsüne entegre edilmiştir. Bu dokümanlar yıllık performans planları ile yıllık performans raporları olup aşağıda ayrıntılı olarak anlatılacaktır.

2.3.1.1.1. Yıllık Performans Planı

Yıllık performans planı belirli bir misyon için amaçların, hedeflerin, politika hedeflerinin ve performans göstergelerinin ayrıntılı bir açıklamasını sağlamaktadır. Bütçe Kanunu ile birlikte yayımlanan yıllık performans planı ileriye dönüktür ve kamusal politikaların maliyetleri ve faydaları hakkındaki görüşmelere katkıda bulunmayı amaçlamaktadır. Her yıl, bakanlar ve program yöneticileri, Bütçe Kanunu'na eklenmiş olan program ödenek talepleri, her programla ilgili ana hedefler, performans göstergeleri ve beklenen sonuçları içeren bir yıllık performans planı yoluyla belirli sonuçlara ulaşmayı taahhüt eder. Finansal verileri ve performans ölçümlerini tek bir belgede birleştirmek, kamu politikasının performansını ve verimliliğini değerlendirmeyi kolaylaştırmaktadır. Yıllık performans planında her misyonun birkaç programdan oluşan bir dokümanı vardır. Her doküman misyonun stratejisini, orta vadeli harcama çerçevesini (üç yıl), bütçe tasarısında aranan ödenekleri, ana hedefleri ve göstergeleri içermektedir. Misyon içerisinde her program; programın stratejik bir sunumunu, sorumlu bakanın ve program sorumlusunun isimlerini, sınıflandırmaya göre hedefler ve göstergeleri (etkinlik, kalite, verimlilik), açıklamaları (değerlendirmeleri) ve veri kaynaklarını (önceki yılların sonuçları ve gelecek yıllar için hedefleri), ödeneklerin ayrıntılı bir sunumunu, programla ilgili vergi muafiyetlerinin açıklamasını, program tarafından finanse edilen işlerin listesini ve ayrıntılarını, maliyet analizini içermektedir (Moynihan ve Beazley, 2016, s. 75-76). Performans planları program yöneticilerinin taahhütlerini ifade etmekte, her programın stratejilerini ve hedeflerini sunmakta ve parlamento program ödeneklerini gerekçelendirmektedir.

2.3.1.1.2. Yıllık Performans Raporu

Mali yılın bitiminden beş ay sonra Bütçe İnceleme Kanunu ile birlikte yayımlanan yıllık performans raporu performans başarılarına odaklanmakta ve program uygulaması ve sonuçları hakkında ayrıntılı bilgi sağlamaktadır. Bu nedenle yıllık performans raporu geriye dönüktür ve kurumun performansına ilişkin kamuoyu tartışmasına katkıda

bulunmayı amaçlamaktadır. İlk performans raporu, 2006 yılı bütçe ve performans sonuçlarını kapsayan Mayıs 2007’de oluşturulmuştur (Kraan, 2007, s. 18). Performans raporu yetkilendirmeleri yürütmeye karşılaştırmayı kolaylaştırmak için performans planını izlemektedir. Bir önceki yıla ait performans raporu parlamentoya sunulmakta ve cari yılın Bütçe Kanunu kabul edilmeden önce gözden geçirilmektedir. LOLF’un yürürlüğe girdiği ilk yıl olan 2006’da performans raporu genel bütçenin 130 programı için 650 hedef ve 1.300 gösterge belirlemiştir. 2015 yılına gelindiğinde, bunlar 120 program için 331 hedefe ve 677 göstergeye düşmüştür (Moynihan ve Beazley, 2016, s. 76).

2.3.1.2. Performans Hedefleri ve Göstergeleri ile Performans Bilgilerinin Kullanımı

LOLF’un temel amaçlarından biri kamu politikalarının sonuçlarının değerlendirilmesidir. Bu amaçla misyon ve programlarla ilgili performans hedefleri ve göstergeleri üç kategoride tanımlanmıştır. Bunlar; yararlanıcılar için etkililik (sosyo-ekonomik açıdan), kullanıcılar için hizmet kalitesi ve vergi mükellefleri için kaynakların optimizasyonu bağlamında verimlilik. LOLF tarafından sunulan bütçe belgelerinin politika ve performans oryantasyonuna uygun olarak, 2006 yılından bu yana, performans hedefleri ve göstergeleri, yıllık performans planları ve performans raporlarında hem misyon hem de program seviyelerinde önerilen tüm ödeneklere tahsis edilmiştir. Her bakanlık performans hedeflerinin ve göstergelerinin, açıklığı ve kalitesinden sorumludur (Moretti ve Kraan, 2018, s. 48).

Bununla birlikte, performans sisteminin genel sorumluluğu performans kültürünü teşvik eden ve performans bilgilerini sürekli olarak iyileştirmeye çalışan Bütçe Müdürlüğü’ne aittir. Bu amaçla, Bütçe Müdürlüğü, ilgili bakanlıkların Mali İşler Direktörleri ile doğrudan bağlantı kurmakta, eğitimler düzenlemekte, rehberlik etmekte ve kalite incelemelerini gerçekleştirmektedir. Göstergelerin %10-15’i için yılsonunda sonuçlar eksik olsa da, hükümetin çabaları ve Sayıştay’ın gerçekleştirdiği yıllık incelemeler nedeniyle bilginin kalitesinin zaman içinde arttığı görülmüştür (Moretti ve Kraan, 2018, s. 48).

Performans bütçeleme konusunda deneyime sahip olan diğer OECD ülkelerinde olduğu gibi Fransa’da da parlamenterler için aşırı bilgi yükünü, kamu yöneticileri için ise raporlama yükünü azaltabilmek amacıyla bakanlıklara hedef ve göstergelerle ilgili olarak bir takım talimatlar verilmiştir. Bu doğrultuda 2007 ve 2017 yılları arasında, kamu politikalarının stratejik hedeflerini en iyi yansıtan ve yönetim açısından en yararlı olan performans göstergelerine öncelik verilerek, göstergelerin sayısı istikrarlı bir şekilde 1173’ten 765’e düşmüştür (Moretti ve Kraan, 2018, s. 49).

Diğer yandan son yıllarda hükümetler, Fransa’daki sosyal ve çevresel politikaya yönelik stratejik hedeflere daha fazla önem vermeye başlamışlardır. Bu amaçla, 2015 yılından bu yana, Başbakanlık ofisi her yıl Fransa’nın 10 zenginlik ve refah göstergesinin performansı hakkında bir rapor (“Nouveaux indicateurs de richesse”) sunmaktadır. Bu göstergeler, aşağıdaki gibi ekonomik gelişme göstergelerini içermektedir: Doğrudan yabancı yatırım (OECD) ve iş yapma kolaylığı (Dünya Bankası); cinsiyete göre 65 yaşında sağlıklı yaşam beklentisi (OECD), çalışmayan ve eğitim görmeyen 18-24 yaşındakilerin yüzdesi (France Stratégie / Eurostat) ve yoksulluk açığı (Dünya Bankası) gibi sosyal ilerleme göstergeleri ve GSYİH birimi başına sera gazı emisyonları gibi sürdürülebilir kalkınma göstergeleri (Avrupa Enerji Ajansı/Eurostat) (Moretti ve Kraan, 2018, s. 49).

Performans bilgisinin yararlı ve hatta gerekli olduğu konusunda hükümet içinde ve dışında geniş bir mutabakat vardır. Ancak performans değerlendirmesinin öncelikli olarak politika değerlendirmesini mi yoksa yönetsel karar vermeyi mi amaçlayacağına dair tereddütler devam etmektedir. Diğer taraftan Fransa’da bütçe oluşturma sürecinde ve yılsonunda sonuçların incelenmesinde performans bilgilerinin sınırlı kullanımı söz konusudur. Ancak bu sorunlar yalnızca Fransa’ya özgü değildir. Son zamanlarda bu duruma çözüm olarak parlamenterlerin bütçe belgelerinde kullanılması gereken misyon düzeyindeki gösterge türlerine ilişkin girdilerinin sistematik olarak toplanması ve yönetim için yararlı olan program düzeyi göstergelerini benimsemek gibi çeşitli iyileştirmeler düşünülmektedir. Buradaki amaç; misyonlara yönelik hedeflere (stratejik hedeflere) ulaşma konusunda bakanların parlamentoya; programlara yönelik hedeflere (yönetim hedeflerine) ulaşma noktasında ise program yöneticilerinin bakana karşı daha sorumlu ve hesap verebilir olmasını sağlamaktır (Moretti ve Kraan, 2018, s. 49).

2.3.1.3. Performans Esaslı Bütçelemede Hesap Verebilirlik

Fransa’da performans bütçe sistemi hesap verebilirliğe önemli katkılar sunmuştur. Bu doğrultuda Bakan, her program için bir yönetici atamaktadır. Program yöneticileri, politik ve yönetsel hesap verebilirlik arasındaki bağlantı noktasında faaliyet gösteren yeni kamu yönetimi sisteminin temel taşlarıdır. Program yöneticileri Bakana rapor vererek, programları için stratejik hedeflerin tanımlanmasına yardımcı olmaktadır. Ayrıca operasyonel planların yürürlüğe gireceğine ve ilgili hedeflere ulaşılabileceğine dair garantörlerdir (Moynihan ve Beazley, 2016, s. 78).

Yıllık performans planları program yöneticilerinin taahhütlerini ifade etmekte, her programın stratejilerini ve hedeflerini sunmakta ve parlamentonun program ödeneklerini ve iş taleplerini gerçekleştirmektedir. Program yöneticileri, program işletme bütçesinden sorumlu olanlarla bağlantılı olarak yönetim kontrolünü düzenlemektedir. Bunun karşılığında kendilerine kontrol için belli bir miktar ödenek tahsis edilmektedir. Bu onlara, hedeflerine ulaşmak için sahip oldukları mali kaynakları ve insan kaynaklarını nereye ve nasıl tahsis edeceklerini seçme konusunda büyük bir özgürlük sağlamaktadır. Yaptıkları seçimler ve etkileri yıllık performans raporlarında rapor edilmektedir (Moynihan ve Beazley, 2016, s. 78).

2.3.1.4. OECD Performans Bütçeleme Anketi ve Kompozit Endeks Sonuçlarına Göre Fransa’daki Mevcut Performans Esaslı Bütçe Sistemi

OECD’nin Bütçe ve Kamu Harcamaları Bölümü tarafından gerçekleştirilen 2016 yılı anketine göre Fransa’nın performans esaslı bütçe sisteminde dikkat çeken hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (OECD, 2016a):

- Fransa’da merkezi hükümet kuruluşları arasında uygulanan standart bir performans bütçeleme sistemi mevcuttur ve yalnızca bakanlıklar için zorunludur.
- Performans bilgileri bakanlıklardan ve diğer kamu kurumlarından Merkezi Bütçe Otoritesine bütçe operasyon süreci ve bütçe uygulama raporu yoluyla iletilir.

- Performans bütçeleme sistemi ankette sorulan bazı unsurları içermektedir. Bu unsurlar; genel kılavuzlar, performans bilgilerini raporlamak için standart şablonlar, performans bilgilerine entegre standart bir bilgi ve iletişim teknolojisi sistemi şeklindedir.
- Fransa'da tüm merkezi yönetim işlemlerini kapsayan ulusal performans sistemi vardır. Sistemin unsurları ise; temel ulusal göstergeler, ulusal performansa ilişkin istatistiksel göstergeler, performansı değerlendirmek için uluslararası kriterlerin kullanılması, sektörel çıktı/sonuç hedeflerini birbirine bağlamak için merkezi olarak belirlenmiş bir çerçeve, Merkezi Bütçe Otoritesi dışında bir kuruluşun, çıktı/sonuç odaklı hedeflerin seçimi ve kalitesi hakkında talimatlar vermesi şeklindedir.
- Merkezi yönetim düzeyindeki performans bütçeleme uygulamalarından özel olarak sorumlu ayrı bir birim vardır (Bütçe Müdürlüğü). Söz konusu birim performans bütçeleme prosedürlerinin geliştirilmesinden ve denetlenmesinden (örn: prosedürlerin tanımlanması, kılavuzların geliştirilmesi, eğitim sağlanması, destek sağlanması ve bakanlıkların ve kuruluşların gönderilerinin derlenmesinden) sorumludur.
- Fransa performans bütçe sisteminde önemli ulusal göstergeler kullanmakta olup göstergelerin %90'ı uluslararası karşılaştırmaya imkan vermekte, %90'ı sürdürülebilir kalkınma hedefleri ile uyumlu, %60'ı 2020 yılı Avrupa hedefleri ile uyumludur.
- Performans hedefleri bakanlıklar ve kurumlar tarafından belirlenmektedir.
- Standart bir performans bütçeleme sistemi oluşturmak veya kılavuz hazırlamak Merkezi Bütçe Otoritesinin görevidir.
- Performans bilgileri bakanlıklar ve kurumlar tarafından oluşturulmaktadır.
- Değerlendirmeler Başkanlık Ofisi, yasama organı, yüksek denetim kurumu ve iç denetim birimi tarafından yapılmaktadır.
- Performans bilgisi için bilgi ve iletişim teknolojisi geliştirmek ve sürdürmek Merkezi Bütçe Otoritesi ve bakanlıklar tarafından yapılmaktadır.
- Fransa'da yüksek denetim kurumu olan Fransa Sayıştay'ının performans bilgisi ve bütçeleme sisteminde oynadığı rol; genel performans sisteminin yapısının ve doğruluğunun değerlendirilmesi, hükümetin performans bilgilerinin doğru olup

olmadığının değerlendirilmesi, bütçenin şeffaflığının ve mali saydamlığının değerlendirilmesi şeklinde olmaktadır.

OECD'nin 2016 yılı performans bütçeleme anketinden elde edilen veri kaynaklarından yararlanılarak performans bütçeleme uygulamalarının kullanımı hakkında oluşturulan kompozit endeks (bileşik endeks) incelendiğinde dikkat çeken hususlar aşağıdaki şekildedir (OECD, 2017b, s. 127):

Fransa'nın verdiği cevaplardan yola çıkılarak performans bütçe sistemine sahip olduğu, tüm programlar için sistematik olarak hedefler belirlendiği, ulusal düzeyde göstergelerin kullanıldığı, bütçe görüşmelerinde performans bilgilerinin kullanıldığı, hedeflere ulaşamadığında yönetim tarafından tepki verildiği anlaşılmaktadır. Ancak hedeflere ulaşamama durumunda bütçesel sonuçların ortaya çıkmadığı görülmüştür.

Merkezi yönetim düzeyinde performans bütçe uygulamalarının kullanımının 2011 ve 2016 yıllarındaki seyri incelendiğinde ise Fransa'da merkezi yönetim düzeyinde performans bütçe uygulamalarının kullanımında bir miktar artış gözlenmektedir. Fransa'nın 2011 yılı kompozit endeksi 0,42 iken 2016 yılında 0,46 olmuştur. Bununla birlikte Fransa endeks ortalamasının üstünde olup performans bütçeleme uygulamalarının kullanımı konusunda 35 ülke arasında 11'inci sırada yer almaktadır.

Fransa'da performans esaslı bütçe uygulaması yukarıda anlatıldığı şekilde olup devam eden başlıklarda performans esaslı bütçe sisteminde bütçenin denetimi yüksek denetim kurumu açısından anlatılacaktır.

2.3.2. Fransa Sayıştayı (Cour Des Comptes)

Fransız Yüksek Denetim Kurumu (Cour Des Comptes) Fransa'nın saygın ve köklü kurumları arasında yer almakta olup yargı tipi Sayıştay modelinin ortaya çıkmasında öncülük etmiştir. Tarihsel süreç incelendiğinde Fransa'da devlet denetiminin kökleri, Kraliyet Hesap Dairesinin kurulduğu 13. yüzyılın başlarına kadar uzansa da Fransız

Sayıştay'ı 16 Eylül 1807 tarihinde kurulmuş ve Cour Des Comptes adını almıştır. O dönemde Sayıştay'ın yetkileri son derece sınırlı olup hazırlanan raporlar yalnızca İmparator'a bilgi vermek amacıyla gönderilmiştir. Yıllık rapor 1832 yılından itibaren parlamentoya gönderilmeye başlanmış ve 1938 yılından itibaren gerçek anlamda halka açılmıştır (Cour Des Comptes, 2021a).

Yıllar içerisinde Fransa Sayıştayı çeşitli yasal düzenlemeler ile yenilenecek yetkileri genişletilmiştir. Fransız Cumhuriyeti'nin 1946 ile 1958 tarihli Anayasalarında Sayıştay'a yer verilmiş ve misyonları genişletilmiştir. Sayıştay saymanların hesaplarını denetlemenin yanı sıra kamusal kaynakların yönetiminden sorumlu olanları da denetlemeye başlamış ve kaynakların doğru bir şekilde kullanılması sağlanmıştır. 1982 yılına gelindiğinde yerel yönetimleri denetleyen bölgesel hesap mahkemeleri (Bölgesel Sayıştaylar) kurulmuştur. Bu kurumlar tarafından verilen yargısal kararların temyiz mercii Sayıştay olmuştur (Cour Des Comptes, 2021a).

2001 yılına gelindiğinde LOLF ile yeni kamu mali yönetimi anlayışı çerçevesinde birçok değişiklik yapılmış ve Fransa Sayıştayı'nın da sorumlulukları önemli derecede artmıştır. Fransa Sayıştayı isim olarak Kanun'da geçmemiş ancak Fransa Anayasası'nda yer aldığı maddeye atıf yapılmıştır. Özellikle Organik Bütçe Kanunu'nun 57'nci maddesinde parlamento tarafından bütçe uygulama sonuçlarının değerlendirilmesinin ne şekilde yapılacağı, Sayıştay'ın bilgiye erişim noktasındaki kısıtlamaları gibi çoğu konu açıklığa kavuşturulmuştur. 58'inci maddesinde ise gerçekleştirilecek denetimlerin ne şekilde olacağı, parlamentoya ya da ilgili idarelere hangi raporların sunulacağı, raporlara hangi belgelerin eklenmesi gerektiği gibi çoğu konu detaylı bir şekilde düzenlenmiştir (LOLF, md. 57-58). Söz konusu Kanun ile Sayıştay'a bütçe programlarının performansını incelemek ve muhasebe hesaplarını tasdik etme görevleri verilmiştir. Ayrıca 2005 yılı itibariyle onay görevi sosyal güvenlik sistemini de içine alacak biçimde düzenlenmiştir. 2008 yılında gerçekleştirilen anayasa değişikliği ile Sayıştay'ın yetkileri daha da genişletilmiş ve kamu politikalarının değerlendirilmesi şeklinde parlamentoya destek olmuştur. 2011 yılında kabul edilen değişiklikler sonucunda Sayıştay'ın mahkeme olarak kamusal politikaları değerlendirmesi işlevi daha da güçlendirilmiştir (Yücel ve Ağcakaya,

2018, s. 1119). Özetle yukarıda sayılan anayasal ve yasal değişiklikler sonucunda Fransa Sayıştay'ının görev ve yetkileri zaman içerisinde ciddi derecede genişletilmiştir.

Fransa Sayıştay'ı diğer ülke Sayıştayları ile karşılaştırıldığında kompleks bir yapıya sahiptir. Fransa Sayıştay'ının denetim, yargı ve idari bölümü bulunmakla birlikte yerel mahkemeleri de vardır. Diğer taraftan Sayıştay'ın idari yapılanmasında Bütçe ve Mali Disiplin Mahkemesi, Zorunlu Katkılar Konseyi, Kamu Maliyesi Yüksek Konseyi ilgili kurumlar olarak bulunmaktadır (Yücel, 2018, s. 98).

Sayıştay hem hükümetten hem de parlamentodan bağımsız bir yargı organıdır. Anayasa Mahkemesinin 2001 yılında verdiği bir karardan bu yana (Conseil Constitutionnel) Sayıştay'ın bağımsızlığı ve yürütme ve yasama organlarıyla kurumsal ilişkisi Anayasa tarafından korunmaktadır. Buna ek olarak, Sayıştay Başkanı dokuz yıllık bir dönem için hizmet vermekte olup genellikle üst düzey görevliler arasından atanmaktadır. Sayıştay üyeleri, bağımsızlıklarını korumak için üst düzey kamu görevlileri arasından seçilmekte ve belirsiz bir süre için atanmaktadır (Moretti ve Kraan, 2018, s. 59). Sayıştay denetim faaliyetleri ile ilgili amaçlarını ve önceliklerini çok yıllık çalışma programıyla yayımlamaktadır (Avci, 2012, s. 165).

2.3.2.1. Görev ve Sorumlulukları ile Denetim Kapsamı

Fransa Sayıştay'ı kamu hesaplarını, kamu mali yönetimini, kamu kurum ve kuruluşlarını ve kamu şirketlerini denetlemektedir. Ayrıca denetim kapsamındaki kurum ve şirketlerden finansal kaynak elde eden özel kuruluşların faaliyetlerini gerekli gördüğü durumlarda denetleyebilmektedir. Buna ek olarak 1976 tarihinde gerçekleşen düzenleme sonrasında denetim kapsamına sosyal güvenlik kuruluşları, kamu girişimleri ile ulusal endüstriler de dahil edilmiştir (Köse, 2007, s. 122). Ayrıca, kamu kaynaklarından fon aktarılan tüm özel kuruluşlar Sayıştay tarafından incelenebilmektedir. Aktarılan fonun oranı %50'yi aştığı durumlarda, fonun tamamı incelenebilmektedir. Aktarılan kamu fonu %50'den az ise kurumların yalnızca kamu fonuna ait olan kısım denetlenebilmektedir (National Audit Office [NAO], 2005, s. 91). Yerel yönetimler ile bağlı kurumlarının denetimini 1983 yılına kadar Sayıştay yapmakta iken bu tarihten sonra kamu yönetiminde

adem-i merkeziyetleşme süreci başlamış ve bu doğrultuda yeni oluşturulan Bölgesel Sayıştaylara söz konusu kurumları denetleme görev ve sorumluluğu verilmiştir (Köse, 2007, s. 123).

4 Ekim 1958 tarihli Fransa Anayasası'nın 47'nci maddesinin 2. Bölümüne göre, Fransa Sayıştayını parlamentoya yardımcı olmak amacıyla yürütmenin faaliyetlerinin izlemektedir. Bu yardımı ise mali kanunların ve sosyal güvenliğin finansmanı kanunlarının uygulanmasının izlenmesinin yanı sıra kamu politikalarının değerlendirmesi yoluyla yerine getirmektedir. Kamuoyuna duyurulan raporlar aracılığıyla da halkın bilgilendirilmesini sağlamaktadır (Constitution of France, md. 47/2).

Fransa Sayıştayını Anayasa'nın 47/2 maddesinde belirtilen ve zaman içerisinde genişletilen sorumluluklarını denetleme, yargılama, değerlendirme ve onaylama olmak üzere dört temel görev sayesinde yerine getirmektedir.

Denetleme: Sayıştay denetim faaliyeti ile kamusal kaynakların doğru, verimli ve etkili biçimde kullanılmasını sağlamaktadır. Kaynakların doğru kullanımı kamu idarelerinin faaliyetlerinin mevzuata uygun olup olmadığının denetlenmesini ifade etmektedir. Kaynakların verimli kullanılması yönetimin faaliyetleri ile kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkinin mümkün olduğunca iyi olmasının denetlenmesidir. Kaynakların etkili kullanılması kurum faaliyeti ile elde edilen sonuçların belirtilen hedeflere uygun olup olmadığının denetlenmesidir (Cour Des Comptes, 2021b).

Yargılama: Fransa Sayıştayını bir mahkeme olarak yargılama görevini 1807 yılından beri yapmaktadır. Sayıştay'ın yargılama görevinde kamu kaynaklarını yönetmek üzere görevlendirilmiş saymanların hesapları değerlendirilmekte ve gelir ve giderlerin doğru olup olmadığı kontrol edilmektedir. Sayıştay hesap yargılaması yaparken kendisine sunulan hesapları ve ilgili belgeleri incelemekte ve yasal düzenlemelere uygun bir şekilde gelirlerin tahsil edilip edilmediğini, harcamaların yapılıp yapılmadığını denetlemektedir. Hesapların doğru olması durumunda sayman sorumluluktan kurtulmakta iken mali kayıp olması durumunda söz konusu tutar saymanlardan tahsil edilmektedir (Cour Des Comptes, 2021b). Ayrıca sayman olarak isimlendirilmeyen fakat kamu kurumlarına ait

kaynaklarla ilgilisi olan kişiler tarafından tutulan hesaplar da Sayıştay tarafından incelenmektedir. Bu kişilerle ilgili yapılan incelemeler neticesinde verilen hükümler ile saymanlara verilen hükümler aynı olarak nitelendirilmektedir (Avcı, 2012, s. 168). Fransa Sayıştay'ının sayman hesaplarında var olan kamu zararı bağlamında para cezası kesme yetkisi olduğu gibi 15.000 Euro'ya kadar para cezası kesme yetkisi de bulunmaktadır. Para cezasından farklı olarak saymanların ödemesi gereken kamu zararı bakanlık tarafından iptal edilebilmektedir (Yücel ve Ağcakaya, 2018, s. 1128). Bir mahkeme olarak yargılama faaliyeti Fransız Sayıştay'ının en uzun süredir devam eden görevi olmasına rağmen günümüzde faaliyetlerinin büyük bir bölümünü oluşturmamaktadır (Cour Des Comptes, 2021b).

Değerlendirme: Fransa Sayıştay'ı 23 Temmuz 2008 tarihinde yapılan anayasa değişikliği sonucunda kamu politikalarını değerlendirmekle görevlendirilmiştir. Bir başka deyişle, Sayıştay kamu politikaların etkin olup olmadığını incelemeye ve ulaşılan sonuçları değerlendirmeye başlamıştır (Avcı, 2012, s. 169). Sayıştay söz konusu işlevi sayesinde devletin genel kamu politikalarını ve belirli bir kurumun politikasını değerlendirme imkanı bulmaktadır. Politikalar ulusal veya yerel olarak yürütülürken Sayıştay ile Bölgesel ve Yerel Hesap Mahkemeleri ortak hareket etmektedir. Değerlendirme faaliyeti sırasında uyulması gereken prosedürler ise parlamento tarafından 2011 yılında açıklığa kavuşturulmuştur (Cour Des Comptes, 2021b).

Onaylama: Sayıştay'a yeni verilen bir görev olan onaylama faaliyeti 2008 yılından beri gerçekleştirilmektedir. Onaylama görevinde temel amaç kamuoyuna daha net ve anlaşılır mali bilgiler sunmak ve devlete ve sosyal güvenlik kurumlarına ait hesapların yasallığını ve doğruluğunu tasdik etmektir (Cour Des Comptes, 2021b). Sayıştay'ın bu faaliyetiyle kamu mali yönetimine ilişkin tabloların ve finansal durumun doğruluğu garanti altına alınmaktadır (Alventosa ve Baldacchino, 2013, s. 16).

Diğer yandan Fransa Sayıştay'ının raporlama görevi de bulunmaktadır. LOLF gereğince, Sayıştay'ın birkaç tane yıllık kamu raporu yayımlaması gerekmektedir. Bunlar; “mali denge ve mali kanunların uygulanmasına ilişkin rapor, kamu maliyesinin durumu ve beklentileri hakkında rapor, sosyal güvenlik raporu ve devlet hesapları hakkında görüş

bildirme” şeklinde sayılmaktadır (Alventosa ve Baldacchino, 2013, s. 16). Sayıştay’ın yayımladığı en önem rapor (Annual Public Report) Yıllık Kamu Raporudur. Söz konusu rapora hükümet, parlamento ve medyanın ilgisi oldukça fazladır. Yıllık Kamu Raporu ilk olarak 1807 yılında İmparatora verilmek üzere hazırlanmıştır. 1832 yılına gelindiğinde parlamentoya da sunulmaya başlanan rapor 1938 yılından itibaren de kamuoyuna açık hale getirilmiştir. Raporda genel itibarıyla Sayıştay’ın bir mahkeme olarak yaptığı görevler haricindeki çalışmaları sunulmaktadır (Yücel ve Ağcakaya, 2018, s. 1127). Sayıştay, hem ödeneklerin kullanımına hem de programların sonuçlarına ilişkin yıllık bir bütçe uygulama raporu sunmaktadır. Raporda merkezi hükümet, kurumlar veya yerel yönetimler gibi farklı kamu kurumları tarafından finanse edilen bazı kamu politikaları üzerinde kapsamlı denetimler de yapılmaktadır (Moretti ve Kraan, 2018, s. 60). Yıllık olarak yayımlanan bu raporlar dışında Sayıştay parlamentonun talebi üzerine raporlar da hazırlamaktadır. Ancak bu tür raporlar yılda yaklaşık 15’ten fazla talep edilememektedir. Aksi takdirde, Sayıştay’ın denetimler için konuları kendi kendine gönderme kapasitesi azalacaktır. Diğer yandan kamuoyunu bilgilendirmek için Sayıştay yaklaşık 20 olayla ilgili kısa belgeleri içeren yıllık raporlar yayınlamaktadır. Ayrıca belirli sorunlarla ilgili olarak bakanlara düzenli olarak mektuplar göndermekte olup bu mektuplar 2 ay sonra kamuya açıklanmaktadır. Her yıl dört ila altı tematik kamu raporu yayımlayan Sayıştay son olarak kamu kaynaklarıyla finanse edilmiş kuruluşlarla ilgili raporlar yayımlamaktadır (Alventosa ve Baldacchino, 2013, s. 16-17).

Diğer yandan devletin genel hesabı Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp Sayıştay’a sunulmaktadır. Sayıştay hesaba yönelik Genel Uygunluk Bildirimini ve mali yıldaki sonuçları yorumlayan ve hükümet tarafından uygulanan bütçeye ilişkin gözlemlerini içeren raporu parlamentoya sunmaktadır (NAO, 2005, s. 95).

Fransa Sayıştay’ı ile Bölgesel ve Yerel Hesap Mahkemelerinin temel görevleri arasında bulunan yargısal denetim, uygunluk ve performans denetimi, kamu politikalarının değerlendirilmesi ve mali tablo denetimi bir dizi ortak standarda ve mesleki standartlara sahiptir. Söz konusu standartlar Profesyonel Standartlar (Professional Standards) olarak yayımlanmıştır.

2.3.2.2. Denetim Türleri

Hem mali bilgiler hem de performans bilgileri, parlamentoyu ve genel kamuoyunu bilgilendirmek için bütçe dönemi boyunca kamu maliyesinin durumu hakkında düzenli raporlar yayımlayan bağımsız yüksek denetim kurumu olan Sayıştay tarafından denetlenmektedir. Fransa Sayıştay'ının denetim işlevi diğer yüksek denetim kurumlarının denetim faaliyetlerine benzemektedir. Bu kapsamda mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi ile kamusal kaynakların VET kriterleri doğrultusunda kullanılmasına yönelik gerçekleştirilen performans denetiminden oluşmaktadır. Yönetim denetimi olarak da adlandırılan bu denetim hem düzenlilik denetimini hem de performans denetimini içermektedir. Sayıştay kaynaklarının üçte ikisinin mali yönetim ve performans denetimine ayırmaktadır (NAO, 2005, s. 94).

2.3.2.2.1. Düzenlilik Denetimi

Sayıştay'ın yürüttüğü düzenlilik denetimi geleneksel denetim faaliyetidir. Düzenlilik denetimi mali tabloların ve mevzuata uygunluğun denetiminden oluşmaktadır. Fransa Sayıştay'ı tarafından yayımlanan Profesyonel Standartlarda uygunluk denetimi, idarelerin yasalara ve diğer düzenlemelere uyup uymadığı ve özellikle doğruluğu ihlal edip etmediğinin denetimi şeklinde tanımlanmıştır. Mali tabloların denetimi ise bir kurumun mali tablolarının tüm önemli yönleriyle geçerli muhasebe kuralları ve ilkelerine uygun olup olmadığına dair makul bir güvence elde etmek için gerekli olan kanıtların toplanmasından oluşmaktadır. Mali tablo denetiminde Devletin yıllık mali tabloları ve ulusal kuruluşların, şubelerin yıllık mali tabloları ve genel sosyal güvenlik sisteminin tahsilat faaliyeti denetlenmektedir (Professional Standards, 2017, s. 4). LOLF'un 58. maddesi Sayıştay'a Devletin hesaplarının düzenliliğini, güvenilirliğini ve doğruluğunu tasdik etme yetkisi vermektedir. Tasdik etme Sayıştay'ın kendi sorumluluğu altında verdiği yazılı ve gerekçeli bir görüş olup hesapların geçerli kural ve ilkelere uygunluğuna dair makul güvenceye ulaşmak için gerekli unsurların bir araya getirilmesinden oluşmaktadır (Certification Of Central Government's Financial Statements, 2019, s. 1-2). Fransa Sayıştay'ının mali tablolar hakkında görüş verme faaliyeti 2007 yılından beri uygulanmaktadır (NAO, 2005, s. 94).

Sayıştay'ın denetimi dar kapsamlı bir mali denetim olmayıp yalnızca denetime tabi kurumların mali işlemlerinin ilgili kurum hesaplarına doğru bir şekilde aktarılıp aktarılmadığını değil ayrıca söz konusu işlemlerin mali mevzuata uygunluğunu da incelemektedir (Alptürk, 1993, s. 4).

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü'nün bir üyesi olan Fransa Sayıştayı görevlerini yerine getirirken Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına atıfta bulunmaktadır. Mali tabloların denetimi alanında Fransa Sayıştayı, denetimlerinin kendine özgü yapısı ve Mali Mahkemeler Kanunu hükümleriyle uygun oldukları sürece Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (ISQC) hükümlerini uygulamaktadır (Professional Standards, 2017, s. 35).

2.3.2.2.2. Performans Denetimi

Profesyonel Standartlarda performans denetimi, idarelerin etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik ilkelerine uyup uymadığının denetlenmesi şeklinde tanımlanmıştır (Professional Standards, 2017, s. 1). Fransa Sayıştayı'na, performans denetimine ilişkin yetki, 22 Haziran 1967 tarihli Mali Mahkemeler Kanunu ile verilmiştir (Avcı, 2012, s. 166). Böylece Sayıştay kamu kaynaklarının iyi bir şekilde yönetilmesinin sağlanması görevini üstlenmiş ve denetime tabi kurumun ürettiği hizmetlerin maliyetleri ile hizmetin devlete ve kamuya ne yarar sağladığını karşılaştırarak değerlendirme yapmaya başlamıştır.

Fransa'da performans esaslı bütçe sistemine geçişle birlikte performans yönetimi çerçevesinde, gerek Sayıştay'ın gerekse ilgili bakanlıkların çeşitli görevleri bulunmaktadır. Bakanlıklar performans yönetim sistemini kurmakla görevli olup Fransa Sayıştayı ise kurulan performans yönetimi sisteminin etkili bir biçimde işleyip işlemediğini denetlemekle ve değerlendirmekle görevlidir. Buna göre, her bakanlık her bir programın belirlenen hedeflere ulaşip ulaşamadığını tespit etmek için yıllık performans planını, VET ilkeleri doğrultusunda değerlendirme yapılması için performans göstergelerini ve yıllık performans raporlarını hazırlamak zorundadır. Bakanlıklar performans raporları aracılığıyla programın hedefe ne derece ulaştığını ve hedeflere ulaşmada verimlilik,

etkinlik ve ekonomiklik göstergelerini ortaya koymakta ve kaynaklar önceden belirlenmiş şekilde kullanılmadıysa bunun sebeplerini açıklamaktadır. Sayıştay ise merkezi yönetim kapsamında performans ölçüm sistemlerinin uygulanmasını sağlamak ve gelişimine yardımcı olmak amacıyla genel bir rapor hazırlamakta olup söz konusu raporda performans ölçüm sistemlerinin bakanlıklarda kullanımı hakkında genel değerlendirmeler yapmaktadır. Diğer yandan Sayıştay, bakanlıklar tarafından sunulan performans raporlarının daha güvenilir olmasını sağlamak için gerçekleştirdiği performans denetimleri sonucunda uygunluk raporu hazırlamakta olup raporda performans göstergelerinin etkinliği ve verimliliği değerlendirme noktasında uygun olup olmadığıyla ilgili görüş belirtmektedir (Sakal ve Şahin, 2008, s. 15).

Fransa Sayıştay'ında her daire tarafından kendi görevleri kapsamında yapılmakta olan ve daire kurulları tarafından onaylanan performans denetimi program etkinliği ve verimliliği denetimi şeklinde gerçekleştirilmekte ve idarelerin yaptıkları hizmetlerin ve uyguladıkları programların yönetiminin kalitesine, düzenliliğine, faaliyetlerin etkin olup olmamasına yönelik olarak yürütülmektedir (Avcı, 2012, s. 166-167). Performans denetimi konuları daireler tarafından risk durumuna, denetim dönemine, ilgili alan hakkındaki deneyime ve siyasal düzeye ve kamu yararına göre seçilmektedir. Mali denetimde olduğu gibi, hakimler benimsenen yaklaşım üzerinde görece özerkliğe sahip olmaktadır. Mevcut kaynakların konuları ve seviyesi daire tarafından belirlendikten sonra, ekip lideri görevlerin belirlenmesi ve işin paylaşımı dahil olmak üzere ayrıntılı planlamayı üstlenmektedir. Her denetçi, kendisine verilen görevler için kişisel sorumluluğa sahiptir ve sonuçları kıdemli hakimlere sunmaktadır. Sayıştay ayrıca performans denetiminde kamuda görevli diğer uzmanlardan ve ilgili personelden de yararlanabilmektedir. Uzmanların ve ilgili personellerin çalışmaları hakimlerin raporuna entegre edilmekte ya da eklenmekte olup uzmanlar ve ilgili personeller rapordaki görüşlerinin sorumluluğunu üstlenmektedir. Performans denetimi neticesinde elde edilen sonuçlar yanıtlanmak üzere gereken ilgili bakanlığa veya kuruma gönderilmektedir. En önemli konular veya idarenin yanıtının tatmin edici olmadığı durumlar ilgili idarenin cevabıyla birlikte parlamentoya sunulan Yıllık Kamu Raporuna dâhil edilmektedir. Genellikle rapora yılda 25 ila 30 konu dahil edilmektedir (NAO, 2005, s. 94-95).

2.3.2.3. Performans Esaslı Bütçe Sisteminde Fransa Sayıştayı'nın Rolü

Fransa, 2014 yılında OECD tarafından yüksek denetim kurumları ve performans esaslı bütçeleme üzerine yapılan ankete katılmış olup ankette yer alan sorular performans esaslı bütçe sisteminde yüksek denetim kurumlarının rolüne ilişkindir. Sorulara verilen yanıt ölçeğinin ise (her zaman, sıklıkla, bazen, nadiren ve hiçbir zaman) şeklinde beş kategorisi vardır. Performans esaslı bütçe sisteminde Fransa Sayıştayı'nın rolüne ilişkin verilen cevaplar doğrultusunda varılan sonuçlar şu şekildedir: Fransa Sayıştayı mali denetimi her zaman yaptığını, performans denetimini sıklıkla yaptığını, performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını hiçbir zaman denetlemediğini, bütçede kullanılan performans bilgilerinin kalitesini her zaman değerlendirdiğini, kullanılan program modelinin kalitesini bazen değerlendirdiğini, performans bütçeleme sistemini değerlendirme ve reformlar önerme faaliyetini bazen yapığını belirtmiştir (OECD, 2015, s. 103).

OECD'nin Bütçe ve Kamu Harcamaları Bölümü tarafından 2016 yılında yapılan performans bütçeleme anketinde Fransa Sayıştayı'nın performans bilgisi ve bütçeleme sisteminde oynadığı rolün; genel performans sisteminin yapısının ve doğruluğunun değerlendirilmesi, hükümetin performans bilgilerinin doğru olup olmadığının değerlendirilmesi, bütçenin şeffaflığının ve mali saydamlığının değerlendirilmesi şeklinde olduğu ifade edilmiştir (OECD, 2016a).

Sayıştay ile parlamento arasındaki ilişki, Sayıştayı'a resmi olarak parlamentoya yardım rolü veren Organik Bütçe Kanunu ve Sosyal Güvenlik Hakkında Organik Kanun (LOLFSS)'un kabul edilmesinin ardından önemli ölçüde güçlenmiştir. LOLF ve LOLFSS, Sayıştayı'ı bir "bütçe bekçisi" haline getirmiştir. Bu görevde Sayıştayı, bakanlıktan bütçe için düzenli olarak bilgi almakta olup bunların arasında kamu bütçe belgeleri ve kamuya açık olmayan belgeler (programa göre bütçe uygulamasının ayrıntılı analizi) bulunmaktadır. Ayrıca, bütçe uygulama verilerinin hem toplu hem de ayrıntılı düzeyde mevcut olduğu merkezi hükümetin finansal bilişim teknolojisi sistemine erişimi vardır (Moretti ve Kraan, 2018, s. 59).

Sayıştay'ın çalışmalarının önemli bir yönü, bakanlıkların temel performans göstergelerini yıllık olarak gözden geçirmesidir. Sayıştay, denetçilerinden göstergelerin uygunluğunu, zaman içindeki tutarlılıklarını ve yararlılıklarını (performans göstergesi belirli bir kamu politikasının verimliliğini veya etkililiğini artırmak için mi kullanılıyor?) değerlendirmesi gerektiğini belirten bir denetim yaklaşımı benimsemiştir. Diğer yandan denetçilerden her bir bakanlığın yıl boyunca elde ettiği performans hakkında yorum yapmalarını da istemektedir (Moretti ve Kraan, 2018, s. 59-60).

Sayıştay, performans göstergelerinin ve sonuçlarının sistematik olarak incelenmesi de dahil olmak üzere uluslararası standartlara göre denetimler gerçekleştirmektedir. Performans çerçevesinin genel sorumluluğu, hem idare içinde hem de dışında performans kültürünü teşvik eden ve son on yılda performans bilgilerini sürekli olarak iyileştirmeye çalışan Bütçe Müdürlüğü'ne aittir. Bu amaçla, Bütçe Müdürlüğü doğrudan ilgili bakanlıkların Mali İşler Direktörleri ile bağlantı kurar, eğitimler düzenler, rehberlik eder, kalite incelemelerini gerçekleştirir. Göstergelerin %10 ila 15'i için yıl sonunda sonuçlar eksik olsa da, idarenin çabaları ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilen yıllık incelemeler nedeniyle bilgilerin zaman içinde arttığı görülmüştür (Moretti ve Kraan, 2018, s. 60). Sonuç olarak Sayıştay, Fransa'da bütçe süreçlerinde iyileştirme yapılması gereken alanların belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

3. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ VE BÜTÇENİN YÜKSEK DENETİMİ

KMYKK ile stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçelemeye geçilmesi, yeni bir iç kontrol sistemi ile denetim sisteminin kurulması, mali yönetimde saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun artırılması, kamusal kaynakların etkili, ekonomik, verimli kullanılması amaçlanmıştır. Özellikle performans esaslı bütçelemeye geçişin ardından kamusal sektörün denetim alanı da genişlemiş, harcamaların yasal düzenlemelere uygunluk ve maddi doğruluk boyutlarının yanında kamu sektörünün etkinliği, verimliliği, tutumluluğu da denetimin kapsamına alınmıştır. Bu bağlamda Sayıştay’ın görev alanı ve denetim kapsamı genişletilmiş ve denetim metodolojisinde yeni yaklaşımlar oluşmuştur. Çalışmanın bu bölümünde öncelikle Türkiye’de KMYKK ile uygulanmaya başlanan performans esaslı bütçe sistemi anlatılacak olup ardından ülkemizde 2021 yılında uygulanmaya başlanan performans esaslı program bütçe sisteminden bahsedilecektir. Son olarak hesap verebilirliğin ne şekilde gerçekleştiği yüksek denetim kurumu olan Sayıştay tarafından ele alınacak olup performans esaslı bütçe sisteminde Sayıştay’ın oynadığı rol ve yeni bütçe sisteminde Sayıştay’ın üzerine düşen rollerden bahsedilecektir.

3.1. TÜRKİYE’DE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ

Türkiye’de Cumhuriyetin ilanından sonra kamu mali yönetim sisteminin yasal çerçevesi 1927 yılında kabul edilen “1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu” ile oluşmuştur. Bu Kanun ile o dönemde dünyada yaygın olarak kullanılan girdi odaklı klasik (geleneksel) bütçe sistemi anlayışı benimsenmiş olup 1973 yılına kadar uygulanmıştır. Geleneksel bütçe sisteminin girdi odaklı olması, sonuçlara yer verilmemesi, kamu harcamalarının kurumlar bazında yalnızca harcama kalemlerine göre sınıflandırılması, plan-bütçe ilişkisinin kurulamaması nedeniyle kaynakların etkin bir şekilde tahsis edilememesi ve kamu harcamalarında sürekli bir artış olması, hizmet maliyet ilişkisinin

kurulmaması gibi barındırdığı birçok olumsuzluk bulunmaktaydı. Geleneksel bütçe sistemindeki mevcut eksiklikler ve gelişmiş ülkelerde modern bütçe sistemlerinin uygulanmaya başlaması Türkiye’de modern bütçe tekniklerinin uygulamaya konulmasını gerekli kılmıştır. Bu kapsamda mevcut bütçe sisteminde değişiklikler yapılarak Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemine geçiş çalışmaları başlatılmıştır. 1963 yılında başlayan planlı kalkınma dönemi ile bütçenin planlarla uyumlu olması gerekliliği ortaya çıkmış ve PPBS’ye geçiş yapılması için zemin hazırlanmıştır. Ancak esas itibariyle geleneksel bütçe sisteminden PPBS’ye geçişe yönelik çalışmalar 1968 yılında “Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü” (BÜMKO) bünyesinde Bütçe Reform Grubunun kurulması ile başlamıştır. 5 yıllık yoğun bir çalışmanın ardından 1973 yılından itibaren PPBS uygulanmaya başlanmıştır. Ancak PPBS’nin uygulanmasında birçok aksaklık yaşanmış, geleneksel anlayış devam etmiş ve başarılı sonuçlara ulaşılamamıştır. Sistemde program analizlerinin yapılamaması, kurumların idari yapılanmasının fonksiyonel sınıflandırmaya uygun olarak gerçekleştirilememesi, sistem analizi tekniklerinin uygulanmaması, bütçe hazırlama tekniklerinin gelişmemesi gibi eksiklikler sistemin değişmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Özen, 2008b, s. 176-179).

Dünya genelinde özellikle 1990’lı yılların başında somut olarak etkili olan yeni kamu mali yönetimi anlayışı ve Türkiye’de yaşanan ekonomik krizlerin yarattığı ortam kamuda reform arayışlarını beraberinde getirmiştir. Yeni yaklaşımla şeffaflık, hesap verebilirlik, yönetime katılım gibi kavramlar ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda Türkiye’de gerek mali kurumlarda gerekse bütçe sisteminde reformlar yapılmaya başlanmıştır. Kamu mali yönetimine yönelik reform çalışmaları ilk olarak 1995 yılında Kamu Mali Yönetim Projesinin hazırlanmasıyla başlamıştır. Proje kapsamında uluslararası karşılaştırmaya imkan sağlayan bütçe sınıflandırma modeli oluşturulması gündeme gelmiştir. Sayıştay’ın 2000 Yılı Mali Raporu’nda kamu mali yönetiminin sorunları ele alınmış, saydamlık, hesap verebilirlik, mali disiplin konularına vurgu yapılmış, bütçe ve kesin hesap sürecinin etkin olmamasının denetimin etkinliğini yapısal olarak zedelediği, Meclisin etkinliğinin azalmasına sebep olduğu ifade edilmiştir. Bu kapsamda raporda, program bütçe uygulamasına işlerlik kazandırılması ya da performans bütçe uygulamasına geçilmesi öneri olarak sunulmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2000, s. 30-35). 2001 yılında Türkiye ile Dünya Bankasının işbirliğiyle hazırlanan Kamu Harcamaları ve Kurumsal Gözden

Geçirme raporunda stratejik planlama ve yönetimi gündeme gelmiş ve Dünya Bankasıyla imzalanan Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredisi anlaşmasıyla politika taahhüdü niteliğine sahip olmuştur (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, [SBB], 2021a). Raporda yer alan öneriler ile kredi anlaşmalarında PEB sistemi ve stratejik planlama çalışmalarına başlanması öngörülmüştür. Maliye Bakanlığınca, 2001 yılında Sürekli Kalite Geliştirme ve Kamu Bütçeleme Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Projesi doğrultusunda pilot olarak seçilmiş olan bazı faaliyetlere ve projelere yönelik altı kurumda performans esaslı bütçeleme çalışmaları gerçekleştirilmiştir. Seçilen altı kurumdaki faaliyetlere ve projelere yönelik 2003–2007 dönemi için stratejik plan ve 2003 yılı performans programı hazırlanmıştır. 2004 Yılı Programı ve Mali Yılı Bütçesi Makro Çerçeve Kararında, orta vadede tüm kurumlarda yaygınlaştırılması öngörülerek sekiz kurumda pilot düzeyde stratejik planlama çalışmalarına başlanılmasına karar verilmiştir (BÜMKO, 2014, s. 2). Bütün bu gelişmeler neticesinde kamu mali yönetim sisteminin yeniden yapılandırılması için hazırlanan 5018 sayılı KMYKK 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiş ve 2006 yılından itibaren bütün kamu kurumlarında uygulanmaya başlamıştır. Böylece 1050 sayılı Kanun yürürlükten kalkmıştır.

KMYKK ile kamu mali yönetim sisteminin uluslararası standartlara uygun olması amaçlanmış ve stratejik planlamaya dayalı PEB sistemi uygulanmaya başlanmadan evvel 2002 yılında yeni bütçe sisteminin gereklerine uygun olacak şekilde analitik bütçe sınıflandırma sisteminin uygulanmasına geçiş sağlanmıştır (Ergen, 2021, s. 293). Söz konusu Kanun ile “stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçe sistemine” geçilmesi, kamusal kaynakların VET ilkelerine uygun şekilde elde edilmesi, kullanılması, plan-bütçe ilişkisinin kurulması, saydamlığın, hesap verebilirliğin ve mali disiplinin sağlanması, orta vadeli harcama çerçevesinin oluşturulması, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin oluşturulması ile Sayıştay’ın daha etkin olması amaçlanmıştır.

KMYKK ile birlikte getirilen PEB sistemiyle kamu kaynaklarının kurumların amaçları ve hedefleri doğrultusunda tahsis edilmesine ve kullanılmasına imkan tanıyan, performans ölçümü ve değerlendirmesi yapılarak belirlenen hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit eden ve ortaya çıkan sonuçları raporlayan bir bütçe sistemi

oluşturulmuştur (Bilge ve Demirtaş, 2012, s. 54). Performans esaslı bütçe sistemi ile hükümet önceliklerinin kamu kurumları düzeyinde ele alınması, tahsis edilen kaynaklarla elde edilen çıktı ve sonuçlar arasında ilişki kurulması, sonuçlara odaklı bir kamu mali yönetim anlayışı geliştirilmiş ve bu şekilde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin artırılması hedeflenmiştir (BÜMKO, 2017, s. 3). Kamu mali yönetiminde büyük çapta değişiklikler yapan KMYKK ile birlikte “plan-program-bütçe” bağını kuracak mekanizmalar geliştirilmiş, bütçe hazırlık süreci ve bütçenin kapsamı tekrardan tanımlanmıştır. PEB sistemi üst politika belgeleriyle kurumlar tarafından hazırlanan stratejik planlarla ilişki kuran, bütçenin hazırlanma ve uygulanma süreçleriyle bütünleşmiş, performans yönetimiyle performans denetimini içinde barındıran bir şekilde tasarlanmıştır. Kurumlar performans sonuçlarını hazırladıkları faaliyet raporları ile raporlamaktadır. İç ve dış denetim kapsamında ise performans esaslı bütçe sonuçları değerlendirilmekte, bu şekilde kurumsal performansının iyileştirilmesi, risk teşkil eden alanların belirlenmesi ve kurumun hedeflediği noktaya ulaşması için mevcut kapasitesinin artırılması amaçlanmaktadır (Berkay, 2016, s. 46-47).

Performans esaslı bütçe sistemi üç unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar orta ve uzun dönemli stratejik plan, stratejik planların yıllık uygulama dilimlerini gösteren ve aynı zamanda bütçeye dayanak oluşturmak için hazırlanan yıllık performans programı ve performans programı doğrultusunda gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarının raporlandığı yıllık faaliyet raporudur. Söz konusu üç unsur birlikte çalışmakta olup birbirine doğrudan bağlantılıdır. Bunların dışında sistemin düzgün bir şekilde çalışması için performans denetiminin yapılması gereklidir (Badem ve diğerleri, 2013, s. 82). Bu sistemde kamu kurumları tarafından üst politika belgelerinde belirlenmiş hedeflerle ve önceliklerle uyumlu olacak şekilde stratejik planlar, bütçeler ve stratejik planlar arasında bağlantıyı kurmak için yıllık performans programları hazırlanarak kamuoyuna duyurulmakta ve mali yıla ilişkin uygulama sonuçları faaliyet raporları aracılığıyla açıklanmaktadır (SBB, 2019, s. 1).

Performans esaslı bütçe sisteminin uygulanması ile ilerleme sağlanan hususlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Yılmaz ve Akdeniz, 2020, s. 91-92):

- Kamu mali yönetim sürecinde yönetsel ve siyasi sorumluluk birbirinden ayrıştırılmış olup mali sorumluluğun yetki kullanımı doğrultusunda yaygınlaştırılmasına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.
- Orta vadeli harcama çerçevesi oluşturulması amacıyla “Orta Vadeli Program” ve “Orta Vadeli Mali Plan” hazırlanmaya başlamıştır.
- Kurumlar tarafından uzun vadeli planlar yapılmaya başlanmış ve stratejik plan ve performans programı hazırlamaya başlamışlardır. Diğer yandan hesap verme sorumluluğunun bir gereği olarak kurumlar faaliyet raporları hazırlamaya başlamıştır.
- Kurumsal yapının etkin bir şekilde işlemesi için kurumlarda Strateji Geliştirme Birimleri kurulmuştur.
- Hesap verebilirlik ve şeffaflığın sağlanması amacıyla uluslararası standartlara uygun olarak analitik bütçe sınıflandırması ile tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş yapılmıştır.
- Kamu mali yönetim sisteminde bilgi teknolojileri kullanılmaya başlanmış olup söz konusu sistemler sayesinde bilgi üretme ve rapor hazırlama kapasitesi artırılmıştır.

Türkiye’de performans esaslı bütçelemenin uygulanmasında yukarıda sayılan ilerlemeler olmakla birlikte sistemin uygulanması sürecinde en başta belirlenen amaç ve hedeflere tam anlamıyla ulaşılamamış ve bütçe hazırlık ve uygulama sürecine ilişkin eski uygulamalardan vazgeçilememiştir. Performans esaslı bütçe sistemi ile uygulamada belli bir başarı elde edilmekle birlikte özellikle politikanın bütçeye yansıtılması, “plan-program-bütçe” arasında bağ kurulması, bütçenin hazırlanma ve uygulanma süreçlerinin etkili şekilde yürütülmesi hususlarında amaçlanan sonuçlara ulaşılamamıştır (Yılmaz ve Akdeniz, 2020, s. 87) Böylece son on beş yıldır Türkiye’de uygulanan stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçe sisteminin etkinliği tartışılır hale gelmiştir. PEB sisteminin daha etkin olarak uygulanabilmesi amacıyla program bütçe anlayışının geliştirilerek sisteme dahil edilmesine ilişkin olarak 2012 yılında “Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Bütçe Uygulama Grubu” bünyesinde bir proje ekibi oluşturularak çalışmalar başlatılmış olup bütçe yapısında değişiklik yapılacağı ilk kez Onuncu Kalkınma Planında ifade edilmiştir. Bu kapsamda gerek Maliye Bakanlığı bünyesinde 2012-2018 yılları arasında yürütülen çalışmalar gerekse Strateji ve Bütçe Başkanlığı bünyesinde 2019 yılı başından itibaren yürütülen çalışmalar neticesinde (SBB,

2020a) performans esaslı program bütçe sistemi merkezi yönetim kapsamındaki kurumlarda 2021 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Performans esaslı program bütçe sistemine geçiş süreci ve sistemin getirdiği yenilikler diğer bir başlıkta ele alınacaktır. Onun öncesinde gerek performans esaslı bütçe sisteminin gerekse performans esaslı program bütçe sisteminin unsurlarını oluşturan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu aşağıda ayrıntılı olarak anlatılacaktır.

3.1.1. Stratejik Plan

Kamuda hesap verme sorumluluğu sürecinin sürdürülebilmesi için ilk etapta stratejik planların hazırlanması gerekmektedir. Stratejik plan mali sistemin temel unsurlarından bir tanesi olup “kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içermektedir” (KMYKK, md. 3/n). Stratejik planlar kurumlar için uzun dönemli bir plan niteliğinde olup mali olmaktan çok yönetsel bir plandır ve amaçların ve hedeflerin kaynak ihtiyacını göz önünde bulundurmaktadır. Stratejik plan KMYKK’nun 9’uncu maddesinde düzenlenmiştir. Kanun’a göre; “kamu idareleri; kalkınma planları, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikalar, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar” (KMYKK, md. 9). Stratejik planlar beş yıllık bir dönemi kapsamakta olup plan döneminin kalan yılları için güncellenebilmektedir. KMYKK stratejik planı; şeffaflığın ve hesap verebilirliğin gereği, kamu kaynağını kullanmaya yetkili olanların sorumluluğunu belirleme aracı ve bütçenin referans kaynağı olarak görmektedir. Ayrıca stratejik plan çok yıllık bütçelemenin ve hesap verebilirliğin gereği olarak idareler tarafından hazırlanan faaliyet raporlarının temelidir.

3.1.2. Performans Programı

Stratejik planda belirlenmiş amaç ve hedeflere erişmek amacıyla kurumlar yıllık olarak performans programı hazırlamaktadır. Performans programı, “bir kamu idaresinin program dönemine ilişkin öncelikli stratejik amaç ve hedeflerini, performans hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını ve performans göstergelerini içeren program” şeklinde tanımlanmaktadır (Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik, md. 3/h). Performans programı, stratejik planların yıllık uygulama dilimlerini oluşturmaktadır. Kamu kurumları kaynak tahsislerini gerçekleştirirken performans programlarında yer alan performans göstergelerini dikkate almaktadırlar. Kamu kurumlarının bütçeleri vasıtasıyla performans programları uygulama alanı bulmaktadır. KMYKK’nun 9’uncu maddesi gereğince kurumlarca hazırlanan performans programlarıyla “üst politika belgeleri, stratejik planlar ve bütçeler” arasında bağ kurmak amaçlanmıştır. Yine KMYKK performans programlarını idarelerin hesap verebilirlik ve mali saydamlık aracı olarak görmektedir.

3.1.3. Faaliyet Raporu

Mali yılın sona ermesiyle birlikte uygulama sonuçlarını göstermesi bakımında faaliyet raporu hazırlanmaktadır. Faaliyet raporu KMYKK’nun 41’inci maddesinde düzenlenmiştir. Kanun’a göre “üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanmaktadır” (KMYKK, md. 41). Amaç ve hedeflere yıllık olarak hangi ölçüde ulaşıp ulaşılmadığının anlaşılması bakımından faaliyet raporunun önemi büyüktür. Faaliyet raporunda kurumun faaliyet sonuçlarına, performans hedef ve gerçekleştirmelerine ve eğer varsa sapmalara ve sapmanın sebeplerine yer verilmektedir. Faaliyet raporunun düzenlenmesi mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun bir gereğidir. Hesap verme süreci faaliyet raporlarının hazırlanıp kamuoyuna duyurulmasıyla tamamlanmaktadır. Diğer yandan meclis bütçe hakkının gereği olarak kaynakların iyi yönetildiğine ve kamu kurumlarının gerçekleştirdikleri harcamaların karşılığının alındığı hakkında kamuoyuna güvence verilmesi amacıyla denetimler gerçekleştirilmektedir.

Meclis tarafından kurumların yıllık raporları incelenerek ve değerlendirilerek söz konusu denetim gerçekleştirilmektedir. Kamuoyuna güvence vermede hesap verebilirlik çerçevesinde meclis adına Sayıştay tarafından yerine getirilen bağımsız ve objektif dış denetim ile hesap verme süreci sona ermektedir.

3.2. PERFORMANS ESASLI PROGRAM BÜTÇE SİSTEMİNE GEÇİŞ SÜRECİ VE SİSTEMİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Türkiye’ye 5018 sayılı Kanun’la birlikte getirilen PEB sistemi ve analitik bütçe sınıflandırması beraber ele alındığında; üst politika belgeleri ile belirlenmiş amaçlar, hedefler ve analitik bütçe sınıflandırması doğrultusunda hazırlanmış bütçeler arasında yeteri kadar bağlantı kurulamadığı, stratejik planlar ve performans programları aracılığıyla oluşturulan performans bilgisinin bütçeleme ve karar alma sürecine tam anlamıyla dahil edilemediğinin farkına varılmıştır. Kamu kaynaklarının tahsisine ilişkin kararların genellikle girdi odaklı olması sebebiyle PEB sistemi istenildiği şekilde uygulanamamış ve mevcut bütçe sistemi geleneksel bütçe yaklaşımına yakın özellikler barındırmayı sürdürmüştür. Bu kapsamda performans esaslı bütçe uygulamaları aracılığıyla sahip olunan kazanımlardan da yararlanılarak kamu mali yönetim reformlarının sürdürülmesi gerektiği anlaşılmıştır (SBB, 2019, s. 1-2).

Türkiye’de PEB sisteminin daha etkin olarak uygulanması amacıyla performans bilgileri ve tahsis edilen kaynaklar arasında ilişki kuracak olan ve kamusal kaynakların kullanımının etkinliğini daha iyi kontrol edebilecek, şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunu artıracak “Program Bazlı Performans Esaslı Bütçelemenin” uygulanmaya başlanacağı 2019-2021 Orta Vadeli Mali Planda yer almıştır. Diğer yandan program bütçeleme sistemine geçişe yönelik gerekli çalışmaların tamamlanacağı 2019 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programında belirtilmiştir (SBB, 2020b). 2020 yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programında program bazlı bütçe sistemine geçilmesine yönelik çalışmaların tamamlanarak, 2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Teklifinin program yapısına uygun şekilde hazırlanacağı ifade edilmiştir. 16.10.2020 tarihli ve 31276 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “7254 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında

Kanun” ile KMYKK’da değişiklik yapılmış ve kurum bütçelerinin performans esaslı program bütçeye göre hazırlanması hükme bağlanmıştır. Bu doğrultuda 17.10.2020 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)’ye sunulan “2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Teklifi”, performans esaslı program bütçeye uygun olarak hazırlanmıştır (2021 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı, 2020, s. 62).

Program bütçeye geçiş sürecine yönelik Cumhurbaşkanlığından alınan 07.08.2019 tarihli ve 67 sayılı Olur ile “Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Performans Programlarının Program Bütçe Esaslarına Uygun Şekilde Hazırlanması Hakkında Usul ve Esaslar” hazırlanmıştır (SBB, 2020a). Bu doğrultuda merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri 2020 ve 2021 yılında performans programlarını program bütçeye uygun bir şekilde Program Bütçe Rehberinde belirlenen esaslara göre hazırlamışlardır. Program bütçenin uygulanmasına ilk etapta merkezi yönetim kapsamındaki kamu kurumlarında başlanmıştır. Devam eden dönemde bu yaklaşım genel yönetim kapsamındaki diğer kamu kurumlarını da kapsayacak biçimde genişletilecektir.

2019 yılında Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından yayımlanan Program Bütçe Rehberinde ifade edildiği üzere performans esaslı bütçe sistemi program bütçe sistemiyle ikame edilmemekte aksine söz konusu iki sistemin bütünleştirilmesi söz konusu olmaktadır. PEB sisteminin etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla harcama önceliklerinin oluşturulmasına katkı sunan program bütçe yaklaşımı mevcut bütçe sistemine entegre edilmiştir. Performans esaslı program bütçe sistemi ile bütçeleme sisteminin ve bütçe sınıflandırmasının; kamusal kaynaklarla kamusal hizmetler arasında bağlantı kurulması ve harcama önceliğinin geliştirilmesine imkan sağlaması, bütçelerin çıktı/sonuç odaklı olarak hazırlanması, uygulanması, izlenmesi, değerlendirilmesi, performans bilgilerinin karar alma süreçlerinde kullanılmasını sağlayacak biçimde bütçe sürecine dahil edilmesi, üst politika belgeleriyle bütçe arasında dil ve kavram birliği sağlanması, bütçelerin üst politika belgeleri ve kurumsal politika belgeleri ile bağlantılı olması, bütçelerin daha açık, anlaşılır ve değerlendirilebilir bir hale getirilmesi amaçlanmıştır (SBB, 2019, s. 3).

Performans esaslı program bütçe; “mali saydamlığın, hesap verebilirliğin ve kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanması ile harcama önceliği geliştirilmesine yönelik; hükümet harcama ve faaliyetlerinin program sınıflandırmasına göre tasnif edildiği, politika amaç ve hedefleriyle ilişkilendirildiği ve karar alıcılara bilgi sağlamak üzere kamu hizmet sunumu performansına ilişkin bilgilerin bütçeleme süreçlerinde sistematik olarak kullanıldığı bütçe sistemi” şeklinde tanımlanmaktadır (Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md. 4/n).

Performans esaslı program bütçe sisteminde program sınıflandırılması “program-alt program-faaliyet” olmak üzere üç düzeyden meydana gelmektedir. Performans esaslı bütçe sisteminde analitik bütçe sınıflandırılması kapsamında hazırlanan bütçe tertip yapısı “kurumsal-fonksiyonel-finansman tipi-ekonomik sınıflandırmadan” oluşmaktaydı. Performans esaslı program bütçe sisteminde bütçe program sınıflandırması doğrultusunda şekillendiğinden program sınıflandırması, tertip yapısının ilk bölümünde yer alacak biçimde mevcut yapıya eklenmiştir. Bu şekilde kamu kaynakları doğrudan programlara tahsis edilecek ve bu düzeyde izlenip değerlendirilecektir. Fonksiyonel sınıflandırma ise bütçe tertip yapısından çıkarılmış olup istatistiki veri üretebilme ve geçmişe yönelik veri kaybının önlenmesi açısından bilgi sistemleri üzerinden izlenecek, bütçe kanununda yer almayacaktır (SBB, 2019, s. 6-8). Yeni sistem doğrultusunda sınıflandırma sırasıyla; “program sınıflandırması-kurumsal sınıflandırma-finansman tipi sınıflandırma-ekonomik sınıflandırma” şeklinde olmuştur.

Programlar, kurumların temel görevleri ve sorumlulukları göz önünde bulundurularak kaynak tahsis edilen, kendi arasında uyumlu olacak biçimde oluşturulmuş faaliyetler grubu şeklinde tanımlanmaktadır. Programlar, program amacı ve alt program hedefleri vasıtasıyla üst politika belgeleri ve kurumun stratejik planı ile performans programında belirlenen hedeflerle ilişkilendirilmekte olup programların sürekliliği esastır. Diğer yandan birden çok kurumun bir programın amacına hizmet etmesi halinde söz konusu kurumlar “ortak program” kullanabilmektedir. Yeni sistemde program sorumluları kavramı da yer almaktadır. Program sorumluları, programın bütün halinde yönetilmesinden, program amacının yerine getirilmesi için kurumlar ve birimler

arasındaki koordinasyonun sağlanmasından ve performans bilgilerinin doğru bir biçimde ve güvenilir olarak üretilmesinden ve izlenmesinden sorumlu olmaktadır. Program sorumluluğu kavramının KMYKK'nun 10'uncu ve 11'inci maddesinde ifade edilen bakan ve üst yöneticinin sorumlulukları ile genel anlamda örtüşmesinden dolayı program sorumlusunun bakan veya üst yönetici olması beklenmekte ve idari ve hukuki sorumlulukları bulunmaktadır. Diğer yandan harcama yetkilisinin idari ve hukuki sorumluluk dışında mali sorumluluğu da bulunduğundan program sorumluluğu ile harcama yetkililiği birbirinden farklıdır. Kurumsal sınıflandırma hala bütçe tertibinde yer aldığı için harcama yetkilisinin belirlenmesinde herhangi bir değişiklik olmamıştır. Program sorumluları program doğrultusunda yürütülmesi gereken alt programlar ve faaliyetler için alt düzey sorumluluklar belirlemekte ve bu alt düzey sorumlular harcama yetkilileri olabilmektedir (SBB, 2019, s. 10-15).

Alt program; program ve faaliyet seviyeleri arasında bulunmakta ve programın alt unsurlarını içermektedir. Faaliyet; kamusal kaynak kullanarak belli bir ürün üretilmesi veya hizmet sunulması için gerçekleştirilen iş, işlem ve süreçlerin tümünü ifade etmektedir. Alt faaliyet ise faaliyetler doğrultusunda gerçekleştirilen işlemlerin ve süreçlerin gruplandırılarak faaliyetlerin altında oluşturulan detay düzeyler olup alt düzeyler sınıflandırmanın bir unsuru olmayıp faaliyetlerin kurumların ihtiyaçlarına göre detaylandırılmasına imkan tanımaktadır (SBB, 2019, s. 16-18).

Yeni sistemle getirilen bir diğer kavram program gerekçesidir. Program gerekçesi; programın amacını, programın anahtar göstergelerini, alt program hedeflerini, performans göstergelerini, programın performans bilgisiyle programın gelişimini içermektedir (SBB, 2019, s. 21).

Diğer yandan yeni sistemde kurum bütçesine merkezi yönetim bütçesinden tahsis edilen toplam ödenek; programlar kapsamında yapılan giderler, yönetim ve destek programına dahil giderler ve program dışı giderlere yönelik ödeneklerin toplamından oluşmaktadır (SBB, 2019, s. 41).

Performans esaslı program bütçe sisteminde stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu varlığını sürdürmektedir. Bu yaklaşımda, plan-program-bütçe bağının daha güçlü hale getirilmesi ve süreçte kullanılan dokümanlar arasındaki dil ve kavram birliğinin sağlanması, meclise ve kamuoyuna doğru, zamanında, güvenilir bilginin verilmesi için mevcut stratejik planlama ve PEB sistemindeki kavramlarla uyum gözetildiği görülmektedir. Bu doğrultuda program sınıflandırması ve programın performans bilgisi ile mevcut stratejik planlar ve performans programları; faaliyet, amaç, hedef ve göstergeler gibi benzer unsurları içermeye devam etmektedir (SBB, 2019, s. 46).

Diğer yandan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu tek bir ikincil mevzuatla düzenlenmiş olup “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” 22.04.2021 tarihli ve 31462 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Böylece önceden farklı kurumlarca çıkarılan Yönetmelikler ile düzenlenen stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarına yönelik hususlar, yeni bütçe sistemi de göz önünde bulundurularak tek bir Yönetmelik’te düzenlenmiştir (SBB, 2021b).

Türkiye’de bu süreçte yaşanan bir diğer değişim de bütçe yönetim aracı olan harcama gözden geçirmelerinin yapılmaya başlanmasıdır. Harcama gözden geçirmeleri çoğu OECD ülkesinde uygulama alanı bulmaktadır. Türkiye’de ise ilk kez 2019-2023 dönemini kapsayan 11. Kalkınma Planında program bütçe sistemine geçileceği ve harcama gözden geçirmelerinin yapılacağı ifade edilmiştir. Bu kapsamda Türkiye’de performans esaslı program bütçe sistemine geçişle birlikte kaynak tahsis etmede etkinliği sağlamak ve öncelikli alanlara mali alan oluşturmak için harcama gözden geçirmesi gerçekleştirilmeye başlanmış ve belirlenen programlarda harcama gözden geçirmeleri yapılmıştır. 2020 yılında belirlenmiş harcama alanlarının gözden geçirilmesine yönelik 3 adet rapor hazırlanmıştır (SBB 2020 Yılı Faaliyet Raporu, 2021, s. 48). Harcama gözden geçirmesi ile verimli olmayan harcama alanları tasfiye edilerek bu şekilde oluşacak mali alan öncelikli harcama alanlarına tahsis edilecektir (2021 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı, 2020, s. 92). Sorumlu idare olarak Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından harcamaların etkililik, ekonomiklik, verimlilik durumlarının raporlanmasını

gerçekleştirmek amacıyla harcama programlarına yönelik olarak “Harcama Gözden Geçirme Rehberinin” hazırlanması için çalışmalar yürütülmeye devam edilmektedir (SBB 2021 Yılı Performans Programı, 2021, s. 16). Harcama gözden geçirmeleri ile beraber performans esaslı program bütçe sistemine geçişin kamu harcamalarında etkinliği ve verimliliği artırması, hesap verebilirliği ise etkinlik odaklı güçlendirmesi beklenmektedir (Kalkınma Bakanlığı, 2018, s. 56).

3.3. OECD PERFORMANS BÜTÇELEME ANKETİ VE KOMPOZİT ENDEKS SONUÇLARINA GÖRE TÜRKİYE’DEKİ PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ

OECD’nin Bütçe ve Kamu Harcamaları Bölümü tarafından gerçekleştirilen 2016 yılı anketine göre Türkiye’nin performans esaslı bütçe sisteminde dikkat çeken hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (OECD, 2016a):

- Türkiye’de standart bir performans bütçe sistemi geliştirilmiş olup OECD ülkelerinin çoğunda olduğu gibi merkezi hükümete bağlı tüm bakanlıklara ve kurumlara uygulanmaktadır.
- Performans bilgileri bakanlıklardan ve diğer kamu kuruluşlarından Merkezi Bütçe Otoritesine yılsonu performans raporu, gayri resmi diyalog ve bütçe operasyon süreci yoluyla iletilir.
- Performans bütçeleme sistemi ankette sorulan bazı unsurları içermektedir. Bu unsurlar; genel kılavuzlar, performans bilgilerini raporlamak için standart şablonlar, performans bilgilerine entegre standart bir bilgi ve iletişim teknolojisi sistemi şeklindedir.
- Türkiye’de tüm merkezi yönetim işlemlerini kapsayan ulusal performans sistemi yoktur.
- Merkezi yönetim düzeyindeki performans bütçeleme uygulamalarından özel olarak sorumlu ayrı bir birim vardır (Strateji ve Bütçe Başkanlığı). Söz konusu birim performans bütçeleme prosedürlerinin geliştirilmesinden ve denetlenmesinden (örn: prosedürlerin tanımlanması, kılavuzların geliştirilmesi, eğitim sağlanması, destek

sağlanması ve bakanlıkların ve kuruluşların gönderilerinin derlenmesinden) sorumludur.

- Türkiye’de performans bütçe sisteminde önemli ulusal göstergeler kullanmakta olup temel ulusal göstergelerin 2 yıl veya daha uzun bir süre için kullanma oranı %100 olarak bildirilmiştir. Göstergelerin %80’i ise uluslararası karşılaştırmaya imkan vermektedir.
- Performans hedefleri Merkezi Bütçe Otoritesi, bakanlıklar ve kurumlar tarafından belirlenmektedir.
- Standart bir performans bütçeleme sistemi oluşturmak veya kılavuz hazırlamak Merkezi Bütçe Otoritesinin, bakanlıkların, kurumların, yüksek denetim kurumunun ve iç denetim biriminin görevidir.
- Performans bilgileri bakanlıklar ve kurumlar tarafından oluşturulmaktadır.
- Değerlendirmeler Merkezi Bütçe Otoritesi, bakanlıklar, kurumlar, yüksek denetim kurumu ve iç denetim birimi tarafından yapılmaktadır.
- Performans bilgisi için bilgi ve iletişim teknolojisi geliştirmek ve sürdürmek Merkezi Bütçe Otoritesi, bakanlıklar ve kurumlar tarafından yapılmaktadır.
- Türkiye’de yüksek denetim kurumu olan Sayıştay’ın performans bilgisi ve bütçeleme sisteminde oynadığı rol; genel performans sisteminin yapısının ve doğruluğunun değerlendirilmesi, hedeflerin/göstergelerin kalitesinin değerlendirilmesi, bütçenin şeffaflığının ve mali saydamlığının değerlendirilmesi ve yasalara uygunluğun değerlendirilmesi şeklinde olmaktadır.

OECD’nin 2016 yılı Performans Bütçelemesi Anketinden elde edilen veri kaynaklarından yararlanılarak performans bütçeleme uygulamalarının kullanımı hakkında oluşturulan kompozit endeks (bileşik endeks) incelendiğinde dikkat çeken hususlar aşağıdaki şekildedir (OECD, 2017b, s. 127):

Türkiye’nin verdiği cevaplardan yola çıkılarak performans bütçe sistemine sahip olduğu, ulusal düzeyde göstergelerin kullanıldığı ve bütçe görüşmelerinde performans bilgilerinin kullanıldığı anlaşılmaktadır. Ancak yine verilen cevaplardan yola çıkarak tüm programlar için sistematik olarak hedefler belirlenmediği, hedeflere ulaşamadığında yönetim

tarafından herhangi bir tepki verilmediği ve hedeflere ulaşamama durumunda bütçesel sonuçların ortaya çıkmadığı görülmüştür.

Merkezi yönetim düzeyinde performans bütçe uygulamalarının kullanımının 2011 ve 2016 yıllarındaki seyri incelendiğinde ise Türkiye’de merkezi yönetim düzeyinde performans bütçe uygulamalarının kullanımında düşüş olduğu gözlenmektedir. Türkiye’nin 2011 yılı endeksi 0,47 iken 2016 yılında 0,31 olmuştur. Diğer yandan Türkiye endeks ortalamasının altında olup bütçeleme uygulamalarının kullanımı konusunda 35 ülke arasında 26’ncı sırada yer almaktadır.

Türkiye’deki performans esaslı bütçe uygulamaları yukarıda anlatıldığı şekilde olup devam eden başlıklarda performans esaslı bütçe sisteminde bütçenin denetimi yüksek denetim kurumu açısından anlatılacaktır.

3.4. TÜRKİYE’DE BÜTÇENİN YÜKSEK DENETİMİ

3.4.1. Türk Sayıştayı

TBMM adına bütçenin dış denetimini yapan bir kuruluş olan Türk Sayıştayı köklü bir geçmişe sahip olup var oluş tarihi Karahanlıların, Gaznelilerin ve Selçukluların denetim kurumu olan Divan-ı İşraf’a ve Osmanlı döneminde kurulan Divan-ı Muhasebat’a kadar uzanmaktadır. Günümüz Sayıştay’ının temelleri 1862 yılında kurulan Divan-ı Muhasebat ile atılmıştır. 23 Aralık 1876 tarihinde yürürlüğe giren Kanun-i Esasi, Türk tarihinin ilk anayasası olup Divan-ı Muhasebat’a Kanun-i Esasi’nin “Umuru Maliye” bölümünde yer verilmiştir. Böylece Sayıştay ilk kez anayasal kurum vasfına sahip olmuştur. Cumhuriyet kurulduktan sonra devlet yapısındaki diğer gelişmelere paralel bir şekilde “Kıta Avrupası Fransa Modeli” esas alınarak Sayıştay yeniden yapılandırılmış ve sırasıyla 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarına dahil edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2021).

Sayıştay; 1924 Anayasası’nın “Türlü Maddeler” başlığı altında 100 ve 101’inci maddelerinde düzenlenmiştir. 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu’na göre Sayıştay;

meclis adına devletin bütün gelirlerini, giderlerini ve mallarını inceleme ve yargılama yetkisine sahip bir kurumdur. Söz konusu Kanun gereğince Sayıştay'ın; denetim ve hesap yargılaması gibi iki ana görevinin yanında vize görevi ve diğer kanunlara ilişkin bazı görevleri de bulunmaktadır (Aksoy ve diğerleri, 2018, s. 8).

Sayıştay; 1961 Anayasası ile “Yürütme” bölümünde, “İktisadi ve Mali Hükümler” başlığı altında yer almıştır. 1934 yılında çıkarılmış olan “2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu”, gereksinimleri karşılayamadığı için 1961 Anayasası'nın 127. maddesinde yer alan hüküm uyarınca 1967 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılmış ve Sayıştay yeni bir işleyişe kavuşmuştur.

1982 Anayasası yürürlüğe girene kadar Sayıştay mali vasfı ön plana çıkan bir kurum şeklinde algılanmış ve yargısal fonksiyonu geri plana itilmiştir. Bundan dolayı yargı bölümü yerine Anayasaların mali konuları düzenleyen bölümlerinde yer almıştır. Ancak 1982 Anayasası'nda Sayıştay'a, “Cumhuriyetin Temel Organları” başlıklı üçüncü kısmın, “Yargı” başlıklı üçüncü bölümünde yer verilmiştir. Sayıştay yargı başlığı altında olmasına rağmen, “Yüksek Mahkemeler” arasında yer almamaktadır (Köse, 2007, s. 224).

Dünyada etkili olan yeni kamu mali yönetimi anlayışı doğrultusunda Türkiye'de özellikle 1990'lı yıllarda kamu yönetiminde reformlar yapılmaya başlanmıştır. Bu kapsamda 832 sayılı Kanun'a 1996 yılında yapılan değişiklikle Sayıştay performans denetimi yapmakla görevlendirilmiştir. Yeni anlayışla birlikte saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları yönetim sistemlerinde yer bulmaya başlamış ve 2000'li yıllarla birlikte ivme kazanan kamu mali yönetimi reformları sonucunda 2003 yılında 5018 sayılı KMYKK yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun ile kamu kaynağının VET ilkelerine uygun bir biçimde elde edilmesi, kullanılması, hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanması amaçlanmıştır. Yine Kanun denetimi iç kontrol ve dış denetim şeklinde ikiye ayırmıştır. Bu doğrultuda kamu kurumları bünyesinde iç denetim birimleri oluşturulmuştur. Dış denetimin ise Sayıştay tarafından yapılacağı belirtilerek Sayıştay'ın harcama öncesi vize ve tescil uygulamalarına son verilerek Sayıştay kamu kurumlarının harcama sonrası dış denetimini yapan bir kurum haline getirilmiştir. Diğer yandan Sayıştay'ın denetim kapsamı

geniştirilmiş olup bu kapsamda bütçe dışı fonların kullanılması uygulaması son bulmuş, devletin bütün gelirleri, giderleri ve borçları tümüyle bütçenin kapsamına alınmıştır. Sayıştay’ın denetim anlayışı bütüncül bir bakış açısıyla kurumun tüm mali yapısına odaklanacak şekilde değişmiş ve kapsamlı raporlar üreten bir kurum olması amacıyla önemli adımlar atılmıştır. Yapılan bu düzenlemeler, Sayıştay’ın denetim ile yargılama görevlerine ilişkin modern yöntem ve yaklaşımları zorunlu hale getirmiştir. Böylece yeni bir Sayıştay Kanunu’nun yürürlüğe konulması zorunlu hale gelmiştir. 2010 yılında yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yeni kamu mali yönetimi anlayışına uygun olacak şekilde hazırlanmış ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli kullanılmasına, hesap verme sorumluluğuna ve mali saydamlığa vurgu yapılmıştır. 6085 sayılı Kanun’la kamusal kaynak kullanılan bütün faaliyetler Sayıştay denetiminin kapsamına alınmış ve “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu” Sayıştay’a devredilerek Sayıştay’ın denetim kapsamı netleşmiş ve dış denetimdeki ikili yapı son bulmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2021).

Türk Sayıştay’ı yargı tipi sayıştay modeli şeklinde örgütlenmiştir. Sayıştay’ın hem yargı yetkisine sahip olması hem de herhangi bir kuruma bağlı olmaksızın özel bir statü taşıması nedeniyle, üst düzeyde bağımsızlığı bulunan bir kurumdur. Anayasa gereği Sayıştay’ın mali ve kurumsal bağımsızlığı ve mensuplarının teminatı, mali ve sosyal hakları hakim ve savcılarının sahip olduğu güvenceler gibidir. Denetimin planlanması, yürütülmesi ve sonuçlandırması süreçlerinde bağımsız hareket etmesi yani herhangi bir dış etkiye maruz kalmaması Sayıştay’ın bağımsızlığını güçlendirmektedir. Sayıştay, hem yüksek denetim kurumu hem de sorumluların işlemlerini kesin hükme bağlayan bir hesap yargısı şeklinde kurgulanmıştır (Akyel, 2015, s. 1-2).

1982 Anayasası’na kadar Sayıştay’ın mahkeme olup olmadığı tartışılmış ve kesin bir sonuca varılamamıştır. Ancak 1982 Anayasası’nda yer alan Sayıştay’a ilişkin madde hükümleri ve Anayasa Mahkemesi’nin Sayıştay ile ilgili farklı konulara ilişkin vermiş olduğu dört kararda da “27.12.2012 tarihli, 2012/102 Esas ve 2012/207 Karar sayılı Kararı, 28.02.2013 tarihli ve E:2011/21, K:2013/36 sayılı Kararı, 13.11.2014 tarihli ve E:2014/172, K:2014/170 sayılı Kararı, 21.11.2013 tarihli ve 2012/615 Başvuru numaralı kararında” istikrarlı biçimde Sayıştay’ın bir yargı mercii olduğu vurgulanmıştır (Akyel,

2015, s. 10-14). Bununla beraber 13 Aralık 2017 tarihli Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararında; Sayıştay'ın vermiş olduğu kararların kesin hüküm teşkil eden yargı kararı olduğu belirtilmiştir (Aksoy ve diğerleri, 2018, s. 37-38).

Sayıştay'ın denetim ve yargılama şeklinde iki görevi bulunmakta olup, bunları denetim grupları ve yargılama daireleri aracılığıyla yerine getirmektedir. Sayıştay mensupları, meslek mensupları olan "Sayıştay Başkanı, Daire Başkanı, üyeler ve Sayıştay denetçilerinden"; başsavcı ve savcılardan ve yönetim mensuplarından oluşmaktadır. Sayıştay teşkilat yapısı ise "başkanlık, yargı ve karar organları, diğer organlar ve başsavcılık"tan meydana gelmektedir.

3.4.2 Görev ve Sorumlulukları ile Denetim Kapsamı

5018 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte Sayıştay'ın denetim kapsamı daha da genişlemiş ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile uluslararası uygulamalara yaklaştırılması sağlanmıştır. Sayıştay'ın denetim kapsamı Sayıştay Kanunu'nun 4'üncü maddesinde belirlenmiştir. Söz konusu madde gereğince; "Sayıştay; merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç), bu idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri, kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dâhil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını, kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dâhil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini denetler." (Sayıştay Kanunu, md. 4). Bu doğrultuda Sayıştay'ın denetim kapsamı bütün kamu idarelerini, kamu hesaplarını, kamuya ait fonları, kamusal kaynakları ve kamusal faaliyetleri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.

Sayıştay Kanunu'nun 5/b maddesinde yer alan; "Sayıştay; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlar" (Sayıştay Kanunu, md. 5/b) hükmü ile Sayıştay'ın hesap yargılamasının kapsamı daraltılmıştır. Denetim kapsamında olan kamu kurumlarından yalnızca genel yönetim kapsamındakiler hesap yargılamasına tabi tutulmuştur (Aksoy ve diğerleri, 2018, s. 31-32).

Sayıştay'ın görevleri başta Anayasa'da olmak üzere KMYKK ve 6085 sayılı Kanun'da belirlenmiştir. Bu açıdan Sayıştay'ın hem Anayasa'dan hem de kanundan kaynaklanan görevleri bulunmaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 160'ıncı maddesi gereğince "Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır." (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, md. 160). Sayıştay, Anayasa'nın 161'inci maddesi gereğince Genel Uygunluk Bildirimini Meclise sunmaktadır. Yine Anayasa'nın 69'uncu maddesi gereğince siyasi partilerin denetiminde Anayasa Mahkemesine yardımcı bulunmaktadır.

KMYKK'nun 68. maddesinde Sayıştay'ın harcama sonrası dış denetim görevini yapacağı belirtilmiş ve yapılacak dış denetimin amacının "genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması" olduğu ifade edilmiştir (KMYKK, md. 68).

Sayıştay'ın görevleri Sayıştay Kanunu'nun 5'inci maddesinde sayılmıştır. Madde hükmü gereğince; "Sayıştay; kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet

Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunar, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlar, genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapar.” (Sayıştay Kanunu, md. 5).

Sayıştay ayrıca TBMM’den gelen denetim talepleri doğrultusunda da denetimler gerçekleştirmektedir. TBMM; Sayıştay’dan, talepte bulunulan konu ile sınırlı olarak denetimi kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın bütün kamu idarelerinin hesapları ve işlemleri ile kamu kaynağını kullanan ve sağladığı imkanlardan yararlanan tüm kuruluşların hesaplarının ve işlemlerinin denetlenmesini talep edebilmektedir. Sayıştay bu denetim taleplerine öncelik vermekte olup denetim sonuçlarını TBMM’ye sunmaktadır. Cumhurbaşkanlığı söz konusu denetimin dışında tutulmaktadır (Sayıştay Kanunu, md. 45).

Sayıştay’ın asli görevleri denetim ve yargılama yapmaktır. Denetim sonucunda elde edilen hususlar ya Sayıştay raporları ile parlamentoya sunulmakta ya da yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmaktadır. Bu şekilde Sayıştay, parlamento tarafından yapılması gereken bütçenin denetlenmesi görevini üstlenmiştir. Sayıştay’ın temel olarak denetim ve yargılama şeklinde iki görevi bulunmakla birlikte bunun haricinde Sayıştay’ın raporlama, görüş bildirme ve diğer inceleme görevleri de bulunmaktadır.

3.4.2.1. Denetim

Sayıştay tarafından yapılan denetim kamu kurumlarının hesaplarının, mali iş ve işlemlerinin, faaliyetlerinin, iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ile kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesi şeklindedir (Sayıştay Kanunu, md. 35). Kurumların hesapları, iş ve işlemleri, faaliyetleri ve malları Sayıştay tarafından mali yıl içerisinde ya da yıllar itibarıyla denetlenebileceği gibi sektör, program, proje, konu bazlı olarak da denetlenebilmektedir (Sayıştay Kanunu, md. 6). Sayıştay bu kapsamda birden çok

kurumu ilgilendiren konulara yönelik konu bazlı denetim çalışmaları yapmaya başlamıştır. Sayıştay tarafından yapılan denetimlerin amacı; bütçe hakkı gereğince kurumların faaliyet sonuçları ile ilgili olarak TBMM'ye ve vatandaşlara doğru, güvenilir, yeterli ve zamanlı bilgiler sunmak, kamu mali yönetiminin yasalara uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak ve kamu kaynaklarını korumak, kurumların performansını değerlendirmek, mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin artırılmasını sağlamaktır (Sayıştay Kanunu, md. 34). Sayıştay denetimlerini uluslararası standartlara uygun olarak yürütmektedir. Sayıştay tarafından yapılan denetim dış denetim olarak nitelendirilmekte olup denetim yasama organı adına yapılmaktadır.

3.4.2.2. Yargılama

Sayıştay yargısal yetkiye sahip bir yüksek denetim kurumudur. Anayasa'da Sayıştay'a sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi verilmiştir. Aynı şekilde Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay'ın genel yönetim kapsamındaki idarelerin gelirleri, giderleri ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerin mevzuata uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini denetleyeceği ve sorumluların hesap ve işlemlerini inceleyerek kamu zararına sebep olan hususları kesin hükme bağlayacağı düzenlenmiştir.

Sayıştay tarafından yapılan hesap yargılaması süreci; denetçinin, sorumlular tarafından yapılan işlemlerin mevzuata uygun olmaması sebebiyle kamu zararına yol açıldığı iddiasını barındıran yargılamaya esas raporu düzenlemesi ile başlamaktadır. Bu kapsamda hesap yargılaması tespit edilen sorumluların işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olarak yapılıp yapılmadığının yargılamak suretiyle kesin hükme bağlanması ve bununla alakalı diğer kanun yollarıdır (Aksoy ve diğerleri, 2018, s. 28).

Denetim esnasında kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı bulunan faaliyetlerden kamu zararına neden olduğu değerlendirilen işlemlere ilişkin belgeler ayrılarak kamu zararına sebebiyet veren kamu görevlileri hakkında sorgu düzenlenmektedir. Denetçi iddiası niteliğinde olan sorgular sorumlulara gönderilmekte ve savunmaların yazılı olarak gönderilmesi istenmektedir. Sorumlulara savunmalarını yapmaları için sorguların tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 günlük süre verilmektedir.

Sorgulara yönelik olarak yapılan savunmalarda sorumluların ileri sürdüğü hususlar karşılanarak gerekçeli bir şekilde denetçi kendi görüşünü de içeren yargılamaya esas raporu düzenlemekte ve yargılamaya esas raporlar ekinde yer alan belgelerle beraber Başkanlığa iletilmektedir. Başkanlık tarafından söz konusu raporlar en geç on beş gün içerisinde yargılamanın gerçekleşeceği daireye gönderilmektedir. Hesap yargılaması neticesinde; “hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna” ya da “kamu zararının sorumlulardan tazminine” hükmedilmektedir. Söz konusu hükümlerin dışında, gerekli görülen hususların “ilgili mercilere bildirilmesine” de karar verilebilmektedir (Sayıştay Kanunu, md. 48-50).

3.4.2.3. Raporlama

Kamu kaynağının hangi amaçlarla ne şekilde kullanıldığının halka açıklanması hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın öncelikli koşullarındandır. Bu kapsamda Sayıştay’ın raporlama görevi önem arz etmektedir. Özellikle 6085 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesiyle Sayıştay’ın raporlama faaliyeti daha fazla ön plana çıkmış ve denetim sonuçlarının öncelikle yargılama ile sonuçlandırılması yerine raporlama ile sonuçlandırılması anlayışı benimsenmiştir (Önder ve Meydanlı, 2019, s. 135). Raporlama Sayıştay’ın asli görevlerinden biri olup denetim faaliyetinin tamamlayıcı unsuru ve hesap verme sorumluluğunun bir gereğidir. Sayıştay raporlama görevi ile TBMM’nin ve kamuoyunun bilgilendirilmesini sağlamaktadır. 6085 ve 5018 sayılı Kanunlar uyarınca Sayıştay’ca üretilen ve Meclise iletilen, içerik bakımından her biri birbirinden ayrı raporlar bulunmaktadır (Akyel, 2016, s. 126). Sayıştay’ın gerçekleştirdiği denetimler neticesinde “genel uygunluk bildirim, dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu, kamu işletmeleri genel raporu, kalkınma ajansları genel denetim raporları, kamu idareleri denetim raporları ve bunların dışında kalan diğer raporlar” hazırlanmaktadır. Sayıştay Kanunu ile Sayıştay’ın raporlama görevi ön plana çıksa da TBMM’de söz konusu raporlar detaylı bir şekilde görüşülmemektedir. Yeni sistemle beraber Sayıştay’ın rapor sayısındaki artış sebebiyle bütçe ve kesin hesap görüşmelerinde raporlara konu edilen hususlara bütçe takvimi sebebiyle Plan ve Bütçe Komisyonunda yeterli zaman ayrılamadığı anlaşılmaktadır (Önder ve Meydanlı, 2019, s. 136-137). 6085 sayılı Kanun’un geçici

1'inci maddesiyle TBMM'ye sunulan Sayıştay raporlarının Meclis'te görüşülmesine ilişkin usul ve esasların TBMM İçtüzüğünde düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Ancak halen TBMM İçtüzüğünde Sayıştay Raporları için ne tür bir işlem uygulanacağı ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Sayıştay raporlarının TBMM'de ne şekilde görüşüleceğine ilişkin mevzuatta açık bir düzenlemenin yapılması ve Sayıştay raporlarının görüşüleceği daimi bir ihtisas komisyonu kurulması raporların detaylı bir şekilde görüşülüp değerlendirilmesine imkan sağlayacaktır.

3.4.2.4. Görüş Bildirme

Sayıştay'ın "denetim, yargılama, raporlama ve inceleme" görevlerinin yanı sıra mali nitelikteki yönetmelikler ve düzenleyici işlemlere istişari görüş verme görevi de bulunmaktadır. Genel yönetim kapsamındaki kurumların mali konularla ilgili düzenleyecekleri yönetmelikler ile yönetmelik niteliğinde olan düzenleyici işlemlerle ilgili Sayıştay'ın Daireler Kurulu görüş bildirmektedir. Diğer yandan Sayıştay Genel Kurulu Sayıştay'a yönelik olan kanun teklifleri hakkında görüş bildirmektedir (Sayıştay Kanunu, md. 25/ç).

3.4.3. Denetim Türleri

Yeni kamu mali yönetimi anlayışına uygun şekilde hazırlanan 6085 sayılı Kanun ile denetimin niteliği değiştirilerek 5018 sayılı Kanun'la arasında uyum sağlanmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda Sayıştay'ın denetim türleri uluslararası gelişmelere uygun olarak yeniden tanımlanmış olup kamu mali yönetiminde yapılan reformlar Sayıştay'ın denetim türlerine de yansımıştır. 6085 sayılı Kanun'da yapılan düzenlemeyle Sayıştay'ın denetim türleri düzenlilik denetimi ve performans denetimi olarak ikiye ayrılmıştır.

3.4.3.1. Düzenlilik Denetimi

Sayıştay tarafından yapılan düzenlilik denetimi mali denetim ile uygunluk denetiminden oluşmaktadır. Düzenlilik denetimi, kurumların gelirleri, giderleri, malları ile bunlara

yönelik hesap ve işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığının tespit edilmesi, kamu kurumlarının finansal tablolarının, bunlara dayanak teşkil eden tüm belge ve bilgilerin incelenerek, bunların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda görüş verilmesi ve mali yönetim ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Sayıştay'ın kamu idaresi hesabına yönelik gerçekleştireceği düzenlilik denetiminin amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Düzenlilik Denetim Rehberi [DDR], 2018, s. 3):

- Denetime tabi kamu kurumunun işlemlerinin ve mali tablolarının, kamu kurumunun finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını güvenilir ve doğru şekilde gösterip göstermediği ile ilgili denetim görüşü elde etmek,
- Kurumun gelirleri, giderleri, malları ve diğer faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu incelemek,
- Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek,
- Mevzuata aykırı işlemlerden dolayı ortaya çıkan kamu zararlarını ortaya çıkarmaktır.

Düzenlilik denetiminde, denetim görüşü makul güvenceye ulaşmak biçiminde oluşmaktadır. Denetçi tarafından tüm hataların bulunabilmesini sınırlayan faktörler mevcut olduğundan yüzde yüz güvence elde edilmesi mümkün olmamaktadır. Bu sebeple denetçi makul güvence elde etmeye çalışmaktadır. Makul güvenceye ise yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak üzere aşağıda belirtilen unsurlara yönelik ulaşılmaktadır (DDR, 2018, s. 4):

- Mali tabloların şekli ve içeriğinin finansal raporlama sistemine uygun olduğu,
- Mali tablolarda gösterilen tutarların idarenin bütün işlemlerini kapsayacak biçimde tam, güvenilir ve doğru olduğu,
- İdarenin sahip olduğu kaynakların öngörülen amaçlar ve hizmetler doğrultusunda harcandığı,
- Gelir, gider ve mallara yönelik işlemlerin mevzuata uygun olarak yapıldığı.

Yapılan düzenlilik denetimi neticesinde “denetim raporu” ve “yargılamaya esas rapor” olmak üzere iki farklı rapor düzenlenmektedir. Mali denetim neticesinde mali tabloların denetlenen kurumun finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını bütün önemli yönleri ile

doğru ve güvenilir Şekilde gösterip göstermediği ya da mali tabloların önemli hata içerip içermediğine ilişkin denetim görüşü ile idarenin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesini içeren ve Sayıştay'ın TBMM'ye sunacağı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporuna esas olacak olan denetim raporu hazırlanmaktadır. Uygunluk denetimi neticesinde ise kurumun hesap ve iŐlemlerinde kamu zararına sebep olan hususlara ilişkin mali denetim raporundan ayrı olarak yargılamaya esas rapor hazırlanmaktadır. 2019 Yılı Denetim Programı dahilinde; merkezi yönetim kapsamındaki kurumlara ait 177, sosyal güvenlik kurumları ve diğer kamu kurumlarına ilişkin 13, mahalli idarelere ilişkin 205 olmak üzere toplam 395 kurumda denetim gerçekleŐmiŐ ve düzenlilik denetimi raporları hazırlanmıştır. 2019 yılı denetimlerine ilişkin 2020 yılında raporlanan toplam 6.875 bulgunun; 6.287'si düzenlilik denetimine ilişkindir. Diğer yandan 8 yargılama dairesine, önceki yıllardan devredenlerle beraber 2020 yılında toplam 500 Yargılamaya Esas Rapor intikal etmiş olup söz konusu raporlardan 261'inin yargılaması tamamlanarak ilam düzenlenmiştir (Sayıştay 2020 yılı Faaliyet Raporu, 2021, s. 48-50).

3.4.3.1.1. Mali Denetim

Mali denetim, Sayıştaylar tarafından geçmişten beri yapılan temel bir denetim türüdür. Geleneksel denetim olarak nitelendirilen söz konusu denetim günümüzde neredeyse tüm SayıŐtaylarda uygulanmaktadır. Fakat süreç içerisinde söz konusu denetimin kapsamı genişlemiş, yöntem ve kullanılan teknikler gelişmiş ve kamu kurumlarına gerçekleştirilen mali denetim sonucunda raporlar hazırlanmaya ve yayımlanmaya başlanmıştır (Mutluer ve diğerleri, 2015, s. 111). Mali denetim; kaynakların belirlenen amaçlar doğrultusunda harcandığı, mali tablolarda bulunan bilgilere dayanak teşkil eden gelir, gider ve mallara ilişkin faaliyetlerin mevzuata uygun bir Şekilde gerçekleŐtirildiđi, mali tablolardaki mevcut bilgilerin ve rakamların kuruma ait bütün faaliyetleri kapsayacak biçimde tam, doğru ve güvenilir olduğuna yönelik makul güvence elde edilmesine imkan sunmaktadır (Ceylan, 2010, s. 111).

Bahsedilen denetimin sonunda hazırlanan rapora Düzenlilik Denetim Raporu adı verilmektedir. Düzenlilik Denetim Raporu, denetçinin denetimle ilgili görüŐlerini içermekte ve raporda yer alan tavsiye ve önerilerin herhangi bir bağlayıcılığı

bulunmamaktadır. Söz konusu raporlar, dairelerin görüşleri de alındıktan sonra Sayıştay Başkanlığına sunulmaktadır. Daireler tarafından görüş bildirilen denetim raporları Rapor Değerlendirme Kurulu'nun görüşü alındıktan sonra TBMM'ye sunulmaktadır. Denetim raporlarının etkili olabilmesi ve denetimden istenen sonuçlara ulaşılabilmesi için, raporlar, denetlenen kurumun dışında parlamentoya ve kamuoyuna da sunulmaktadır. Söz konusu raporlar Meclis'e sunulduğu ve ilgili idareye gönderildiği tarihten itibaren on beş gün içinde kamuoyuna duyurulmaktadır (Sayıştay Kanunu, md. 44).

3.4.3.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi; denetime tabi kurumların iş ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığına yönelik olarak Sayıştay tarafından yapılan denetimdir. Sayıştay Kanunu'nda "uygunluk denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesi" şeklinde tanımlanmıştır (Sayıştay Kanunu, md. 2/ç). Kamu kurumlarının gerçekleştirdiği mali faaliyetlerin yasal düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesi uygunluk denetimi ile mümkün olabilmektedir. Bundan dolayı uygunluk denetimi aynı zamanda hukukilik denetimi olarak da adlandırılmaktadır. Esasen mali tabloların doğru ve güvenilir olup olmadığına yönelik olarak yapılan bir denetimin söz konusu tablolara dayanak oluşturan faaliyetlerin uygunluğuna ilişkin yapılacak bir denetimden ayrı düşünülmesi mümkün olmamaktadır. Ancak bazı durumlarda mali tabloların denetiminden bağımsız olarak uygunluk denetimi gerçekleştirilebilmektedir. Bunlar konu bazlı denetim, proje denetimi gibi durumlarda olmaktadır (DDR, 2018, s. 9).

INTOSAI denetim standartlarına göre uygunluk denetimi kamu kurumlarının işlemlerinin uymak zorunda oldukları hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığına yönelik gerçekleştirilecek denetim olarak tanımlanmaktadır. Uygunluk denetimi, düzenlilik denetimi ile beraber yürütülebileceği gibi bağımsız bir şekilde de yürütülebilmektedir. Mali denetimden ayrı olarak yapılacak uygunluk denetimi bazı kamu kurumlarında seçilmiş belirli konuların, mevzuata uygunluğu açısından incelenmesidir. Uygunluk denetiminin konusunu belirli bir gelir, gider, varlık işlemi;

belirli bir proje, faaliyet veya TBMM'den gelen inceleme talepleri oluşturabilir (DDR, 2018, s. 10).

Uygunluk denetimi neticesinde üretilen raporların iletileceği mercii ofis tipi sayıştay modelinde genel olarak ilgili kurumlar ya da Maliye Bakanlığı olmakta iken, yargı tipi sayıştay modelinde ise yargılama daireleridir (Mutluer ve diğerleri, 2015, s. 112). Uygunlukla ilgili tespit ve değerlendirmelere de denetim raporlarında yer verilmektedir. Ancak uygunluk denetimi neticesinde kamu zararı tespit edildiğinde söz konusu hususlara yönelik yargılamaya esas rapor düzenlenerek yargılama dairelerine sunulmakta, sorumluların yargılanması ilgili dairelerde yapılmakta ve temyiz edilmesi durumunda Temyiz Kurulunca kesinleştirilmektedir.

3.4.3.2. Performans Denetimi

Sayıştay'a performans denetimi yapma görevi ilk kez 1996 yılında verilmiştir. 832 sayılı Kanun'a eklenen ek 10'uncu madde ile Sayıştay'a, denetimine tabi idareler tarafından kaynakların etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi yetkisi verilmiştir. Söz konusu yetki doğrultusunda Sayıştay tarafından 2009 yılı sonuna kadar 16 adet performans denetimi çalışması yapılmıştır (Sayıştay 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2010, s. 45). Fakat söz konusu yetki kurumun geleneksel işlevlerine ağırlık vermesi ve mevzuat yetersizliği gibi nedenlerle sınırlı bir şekilde kullanılmıştır (Altynbekuly, 2018, s. 295). Kamu mali yönetiminde yapılan reformlarla birlikte KMYKK ve Sayıştay Kanunu'nda performans denetimi ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. 6085 sayılı Kanun'da "performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir" (Sayıştay Kanunu, md. 36) şeklinde tanımlanmış olup Sayıştay tarafından yapılan performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmamaktadır. 6085 sayılı Kanun'da yapılan performans denetimi tanımı INTOSAI standartlarında yapılan performans denetimi tanımından farklı olup standartlar gereğince performans denetimi "etkinliğin, ekonomikliğin ve verimliliğin" denetimiyle ilgilidir. Kanun'da yapılan tanımda ise performans denetiminin temelini kurumlar tarafından üretilen performans bilgisi oluşturmakta olup esasen Kanun'daki tanım performans denetimini

değil performans bilgisinin değerlendirmesini karşılamaktadır. Bu şekilde Kanun, VET denetimini kurumların belirlediği hedef ve göstergelere ulaşıp ulaşılmadığının denetlenmesine indirgemiş olup performans denetiminin kapsamı 5018 sayılı Kanun'a göre daraltılmıştır.

Sayıştay Kanunu'nun denetimin genel esaslarının düzenlendiği 35'inci maddesinde denetim "kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi" olarak tanımlanmıştır. Madde hükmü gereğince denetimin genel esasları kaynakların etkili, ekonomik, verimli bir şekilde kullanılmasını içermekle birlikte denetimle ilgili Kanun'da yer verilmiş olan bu esaslara, düzenlilik denetimi ve performans denetimi tanımlarında yer verilmemektedir (Kaçer, 2019, s. 42).

Sayıştay tarafından yapılan performans denetimleri INTOSAI standartları ve uluslararası uygulamalardan farklıdır. Sayıştay performans denetimlerinde, performans programı doğrultusunda, performans hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla sarf edilen kamusal kaynağın etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını teknik olarak incelememekte ve bu hususlarla ilgili değerlendirmeler performans denetim raporlarında bulunmamaktadır. Düzenlilik denetim raporlarındaysa stratejik plan ve performans hedeflerinden bağımsız bir şekilde gerçekleştirilen bazı kamusal faaliyetler ve harcamalara ilişkin denetim bulgularında, mevzuata aykırı olmayan hususlarda, "sözlük anlamları kullanılarak" etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik unsurlarıyla ilgili çeşitli eleştiriler ve tavsiyeler yapılabilmektedir. Etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ile ilgili bulgulara performans denetim raporlarında yer verilmemesi kamuoyunun, performans programları doğrultusunda yapılan harcamalarda kaynakların etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması konularında bilgi sahibi olmamalarına neden olmaktadır (Balyemez, 2018, s. 299).

Öte yandan Sayıştay, 2020 yılı Faaliyet Raporunda "etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik" konusunda yeterince denetim yapılmamasını zayıf yönleri arasında göstermiştir. Buna ilişkin yapılan açıklamada Sayıştay Kanunu'nun 42'nci maddesinin Sayıştay'a, denetim ve incelemeler neticesinde düzenlenen ve Kanun'un diğer maddelerinde belirtilenler

dışında kalan raporları da hazırlayarak Meclis'e sunma yetkisi tanıdığını ve bu madde doğrultusunda konu bazlı denetimler ile kamu kaynaklarının etkin, ekonomik, verimli kullanılmasına yönelik raporlar hazırlanmasın mümkün kılındığını ifade etmiş ve bu yönde çalışmaların yürütüleceği belirtilmiştir (Sayıştay 2020 yılı Faaliyet Raporu, 2021, s. 132). Sayıştay 6085 sayılı Kanun'un verdiği yetkiyle hesap dönemine bağlı olmaksızın gerektiğinde birden fazla idareyi kapsayacak biçimde sektör, program, proje ve konu esaslı denetim çalışmaları yapabilmektedir. Bu kapsamda Sayıştay tarafından son yıllarda birden fazla kurumu ilgilendiren konulara yönelik konu bazlı denetim çalışmalarına başlanmıştır (Sayıştay 2020 yılı Faaliyet Raporu, 2021, s. 60).

Sayıştay performans denetimini idarelerce öngörülen hedefleri ve faaliyet sonuçlarını ölçtüktan sonra, ölçüm sonuçlarını değerlendirmek suretiyle yapmaktadır. Sayıştay tarafından yapılan performans denetimleri konu bazlı olmayıp kurum bazlı performans denetimleri yapılmaktadır. Kurumların performans bilgisinin incelenmesi neticesinde kurumun performansı ile ilgili ortaya konulan sonuçlar performans denetimi yoluyla raporlanmaktadır. Performans denetimi, dört aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşama olan planlamada; denetim ekibi denetimin uygulanması için hazırlık yapmaktadır. İkinci aşama uygulama aşamasıdır ve bu aşama "stratejik planın değerlendirilmesi, performans programının değerlendirilmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ve faaliyet raporunun değerlendirilmesi" şeklinde dört süreçten oluşmaktadır. Uygulama aşamasında süreçlerden her biri, belirli denetim kriterlerine göre değerlendirilmektedir. Üçüncü aşama raporlama aşaması olup Sayıştay denetim raporu hazırlanmaktadır. Son aşama olan izleme aşamasında ise denetim raporlarında yer verilen bulgulara yönelik önerilerin denetlenen idarece ne kadarının yerine getirildiği değerlendirilmektedir (Sayıştay Performans Denetim Rehberi, 2014). Sayıştay'ın gerçekleştirdiği performans denetimleri sonucunda oluşturulan rapor ayrı bir rapor olarak sunulmamakta, kamu kurumlarına yapılan düzenlilik denetimi sonucunda oluşturulan raporun devamında yer almaktadır. Sayıştay'ın 2019 yılına ilişkin Denetim Programı kapsamında performans denetimi yapılan 36 kamu kurumu olup düzenlenen performans denetimi raporları, toplam 395 kamu kurumunun raporuyla birleştirilerek yayımlanmıştır. 2019 yılı denetimlerine yönelik 2020 yılında raporlanan toplam 6.875 bulgunun yalnızca 21'i performans denetimine ilişkindir. Performans denetimine ilişkin bulgu sayısının 2017,

2018 ve 2019 yıllarındaki seyri incelendiğinde; performans denetimi bulgu sayısı 2017 yılında 304 iken 2018 yılında %225 artarak 990'a yükselmiş, 2019 yılında ise yaklaşık %98 azalarak 21'e düşmüştür. Performans denetimi bulgu sayısında son yılda önemli oranda azalış gerçekleşmesinin nedeni performans denetimi yapılan kamu kurumundaki sayının önemli oranda azalmasından kaynaklanmıştır (Sayıştay 2020 yılı Faaliyet Raporu, 2021, s. 54).

3.4.4. Performans Esaslı Bütçe Sisteminde Sayıştay'ın Rolü

Türkiye, 2014 yılında OECD tarafından yüksek denetim kurumları ve performans esaslı bütçeleme üzerine yapılan ankete katılmış olup ankette yer alan sorular performans esaslı bütçe sisteminde yüksek denetim kurumlarının rolüne ilişkindir. Sorulara verilen yanıt ölçeğinin ise (her zaman, sıklıkla, bazen, nadiren ve hiçbir zaman) şeklinde beş kategorisi vardır. Performans esaslı bütçe sisteminde Türk Sayıştay'ının rolüne ilişkin verilen cevaplar doğrultusunda varılan sonuçlar şu şekildedir: Türk Sayıştay'ı mali denetimi her zaman yaptığını, performans denetimini bazen yaptığını, performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını sıklıkla denetlediğini, bütçede kullanılan performans bilgilerinin kalitesini sıklıkla değerlendirdiğini, kullanılan program modelinin kalitesini hiçbir zaman değerlendirmedini, performans bütçeleme sistemini değerlendirme ve reformlar önerme faaliyetini bazen yapığını belirtmiştir (OECD, 2015, s. 103).

OECD'nin Bütçe ve Kamu Harcamaları Bölümü tarafından 2016 yılında yapılan performans bütçeleme anketinde ise Türk Sayıştay'ının performans bilgisi ve bütçeleme sisteminde oynadığı rolün; genel performans sisteminin yapısının ve doğruluğunun değerlendirilmesi, hedeflerin/göstergelerin kalitesinin değerlendirilmesi, bütçenin şeffaflığının ve mali saydamlığının değerlendirilmesi ve yasalara uygunluğun değerlendirilmesi şeklinde olduğu ifade edilmiştir (OECD, 2016a).

Türkiye'de yeni kamu mali yönetim anlayışıyla birlikte bütçe denetiminde yalnızca mali hesap verebilirliğin değil aynı zamanda performans esaslı hesap verebilirliğin de önem kazanması, performans yönetiminin kamu kesiminde yaygınlaşması ve bununla beraber PEB sistemine geçilmesinin ardından 2010 yılında yürürlüğe giren Sayıştay Kanunu ile

Sayıştay'ın denetim görevi ve yetkisi değiştirilmiş olup denetim görevleri, düzenlilik denetimi ile performans denetiminden oluşmaktadır. Performans esaslı bütçeleme sürecinde Sayıştay aktif rol oynamakta olup kesin hesap denetimini ve performans denetimini gerçekleştirmektedir (Bal, 2015, s. 31). Yeni kamu mali yönetimi anlayışı ve PEB sistemine geçişle birlikte Sayıştay'ın görev ve sorumlulukları artmış, denetim kapsamı genişlemiştir. Sayıştay'ın denetim kapsamındaki genişleme bireysel işlemlerin veya bu işlemlere yönelik muhasebe kayıtlarının incelendiği geleneksel denetim anlayışının uygulanabilirliğini zorlaştırmış, modern mali denetim anlayışını zorunlu kılmıştır (Köse, 2007, s. 137). Muhasebe sisteminde yaşanan değişim ve performans esaslı bütçe sistemine geçiş neticesinde Sayıştay tarafından kurumların mali rapor ve tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili görüş verilmektedir.

Yine performans esaslı bütçe sistemine geçmenin bir sonucu olarak kurumların hazırladığı stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu Sayıştay tarafından değerlendirilerek performans denetimi yapılmaktadır. Sayıştay performans denetiminde kurumların stratejik planlarındaki hedef ve göstergelerin, performans programları ile bütçelerinde yer alan performans ölçümlerine uygun olup olmadığını değerlendirmekte ve faaliyet raporlarında belirlenen hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediğini inceleyip sonuçları Meclise raporlamaktadır. Performans denetimi ile Sayıştay kurumların performans raporlama sürecinde hazırladıkları dokümanlarda yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığıyla ilgili topluma güvence vermektedir. Sayıştay tarafından yapılan performans denetimi kurumların performans esaslı bütçeleme sürecinde yaptığı hatalı uygulamaları ortaya koyması ve düzeltilmesi için tavsiyelerde bulunması bakımından hem rehberlik etmekte hem de bütçeleme sürecinin tamamlayıcı unsuru olmaktadır (Küçükaycan, 2019, s. 406-407). Sayıştay'ın performans bilgisi denetim faaliyetleri ile kurumların buna katkı sağlayan tutumları stratejik planların ve performans programlarının kalitesinin zamanla gelişmesine katkı sağlamıştır. Diğer yandan kurumların performans sonuçlarının faaliyet raporları aracılığı ile kamuoyuna duyurulması kamu yönetiminde performans esaslı hesap verebilirlik anlayışının benimsenmesinde etkili olmuştur (BÜMKO, 2017, s. 3-4). Ancak kurumlarda halen stratejik yönetim anlayışının tam olarak oturduğu söylenememektedir. Sayıştay tarafından yapılan performans denetimlerinde özellikle mahalli idarelerde daha fazla hata

tespit edilmektedir (Sayıştay 2020 Yılı Faaliyet Raporu, 2021, s. 51). Kurumlarda stratejik yönetim anlayışının geliştirilmesinde Sayıştay'ın denetim faaliyetlerinin büyük önemi olacaktır.

Diğer taraftan Sayıştay'ın performans denetiminde kurumlar tarafından üretilmiş olan performans bilgisini denetlediği göz önünde bulundurulduğunda, kurumların performans göstergeleri belirlemek noktasında zorluk yaşamaları, kurumların hazırladığı performans programlarının performans ölçümüne ve izleme yapmaya tam olarak hizmet edememesi gibi problemler Sayıştay'ın performans denetimini etkin bir biçimde yapmasına engel olmaktadır (Akdeniz, 2020, s. 136).

KMYKK'nun yürürlüğe girmesi ve performans esaslı bütçe sistemine geçiş ile birlikte performans denetiminin önemi artsa da Sayıştay tarafından halen yoğun olarak düzenlilik denetimi yapılmakta olup performans denetimi ise kurum bazında performans bilgisinin değerlendirilmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Sayıştay'ın mevzuata uygunluk denetimiyle beraber etkinlik denetimlerine de ağırlık vermesi gerekmektedir.

Sayıştay'ın yeni kamu mali yönetimi anlayışı doğrultusunda üstlendiği rollerden biri de kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal performansının gelişimine katkıda bulunmaktır. Kurumlara işlem ve faaliyetlerinde yol göstererek kamusal hizmetlerde etkinliğin artırılmasını sağlamaktadır. Kamu kesiminde gelişen etkinlik ve verimlilik anlayışı doğrultusunda Sayıştay tarafından yapılan denetim yalnızca hataları ve eksiklikleri tespit etmeye yönelik bir faaliyet olmak dışında mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi ve risklere karşı önlemlerin alınması konusunda kurumlara yardımcı olan bir rehberlik faaliyeti niteliğindedir.

Önceki başlıklarda ifade edildiği üzere Türkiye'de 2021 yılı itibariyle performans esaslı program bütçe sistemine geçilmiştir. Bu sistem PEB sistemini ortadan kaldırmamakta performans esaslı bütçe ile program bütçenin bütünleşmesini içermektedir. Bu nedenle mevcut stratejik planlar, performans programları, faaliyet raporları, faaliyet, amaç, hedef ve göstergeler gibi benzer unsurlar yeni sistemde de varlığını korumaktadır. Performans esaslı bütçe sisteminde aktif rol alan Sayıştay yeni sistemde de aynı şekilde rol almaya

devam edecektir. Yeni sistem ile ortaya konulan amaçların gerçekleşmesinde Sayıştay'ın denetim faaliyetinin etkisinin olacağı bir gerçektir. Sayıştay bu etkisini performans denetimi ile gerçekleştirecektir. 2021 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programında; performans denetimleri ile kamu kaynağı kullanımının verimliliğine, etkililiğine ve ekonomikliğine ilişkin kamuoyuna güvenilir bilgi sunulması sağlanarak kamuda hesap verebilirliğin güçlendirilmesi amacıyla “Performans Denetimi Rehberinin” güncelleneceği ve stratejik yönetimin bileşenlerine yönelik ikincil mevzuat, kılavuz ve rehberler ile arasında uyum sağlanacağı belirtilmiş ve Sayıştay sorumlu kurum olarak belirlenmiştir. Performans esaslı program bütçe sistemine geçilmesiyle birlikte sisteme yeni kavramlar eklenmiş, 2020 ve 2021 yılı performans programları program bütçeye uygun olarak hazırlanmıştır. Bu nedenle yeni sistemin getirdiği değişikliklere uyumlu olacak ve kaynak kullanımında verimlilik, etkililik ve ekonomikliğe dair bilgi sunacak şekilde Sayıştay tarafından Performans Denetim Rehberinin güncellenmesi gerekmektedir. Yeni sistem ile amaçlananların gerçekleştirilmesi konusunda Sayıştay'ın yol göstermesi ve öneriler sunması önemlidir. Sayıştay tarafından yapılan performans denetimi ile kurumların stratejik yönetim anlayışı ve uygulamalarının denetimi amaçlanmaktadır. Sayıştay'ın performans denetim raporunda yer alan bulgular yönlendirici mahiyette öneriler sunmakta ve kurumların stratejik yönetim anlayışı ve uygulamalarının geliştirilmesine katkı sağlamaktadır. Özellikle program bütçeye geçişin ilk yıllarında kurumların yeni sisteme uyum sağlaması, stratejik planlama sürecine ilişkin temel dokümanların yasal düzenlemelere uygun bir şekilde hazırlanması, performans bilgisi üreten sistemlerin oluşturulması, program izleme ve değerlendirme süreçlerinin doğru bir şekilde işleminde Sayıştay'ın performans denetimi sonucunda yapacağı önerilerin önemi büyük olacaktır. Bu anlamda özellikle yeni sistemin ilk yıllarında Sayıştay tarafından yapılan performans denetimlerinin sayısının artırılması ve Sayıştay Performans Denetim Rehberine etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ile ilgili hususların dahil edilerek Sayıştay'ın performans denetiminin güçlendirilmesi gerekmektedir.

Yeni sistemde kurumlar tarafından yürütülecek “program, alt program ve faaliyetlerin” belirlenmiş göstergeler doğrultusunda sorumlu kurumlar tarafından izlenmesi, değerlendirilmesi, sonuçların raporlanması önem arz etmektedir. Yapılan izlemeler neticesinde ulaşılan sonuçların her yıl kurumlar tarafından hazırlanacak faaliyet

raporlarında belirtilmesi saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu güçlendirecektir. Kurumlar tarafından hazırlanan raporların Sayıştay'a gönderilmesi, TBMM'ye bilgi amaçlı sunulması ve kamuoyuna duyurulması da hesap verme sorumluluğunun artırılması bakımından önemli olacaktır (Yılmaz ve Akdeniz, 2020, s. 109).

4.BÖLÜM

SEÇİLMİŞ ÜLKELERİN PERFORMANS ESASLI BÜTÇE UYGULAMALARI İLE YÜKSEK DENETİM FAALİYETLERİNİN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

Bu bölümde performans esaslı bütçe sisteminin tecrübe edinildiği ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye örneklerinden hareket ederek önceki bölümlerde yer verilen bilgiler ve OECD'nin yaptığı anketler çerçevesinde performans esaslı bütçe uygulamaları ve yüksek denetim faaliyetleri arasında karşılaştırma yapılacaktır.

4.1. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDEKİ PERFORMANS ESASLI BÜTÇE UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye’de performans esaslı bütçe uygulamalarına bakıldığında ülkeler birbirine yakın tarihsel süreçlerde sistemi uygulamaya koymuşlardır. ABD’nin diğer ülkelere nazaran geçmişte performans esaslı bütçelemeye ilişkin önemli bir uygulama tecrübesi olduğu görülmektedir. Buna bağlı olarak PEB sisteminin tarihsel ve düşünsel alt yapısı ilk olarak ABD’de ortaya çıkmış ve ardından diğer ülkeler olan Fransa, Türkiye ve Güney Kore’ye genişleme göstermiştir. ABD performans esaslı bütçe uygulamasına 1990’lı yılların başında, Fransa, Türkiye ve Güney Kore 2000’li yılların başında geçmiştir.

Söz konusu ülkelerin her birinin gerçekleştirdiği reformların, yeni kamu mali yönetimi yaklaşımı ile bağlantılı olduğu görülmektedir. Ayrıca her ülkede PEB sistemi parlamentodan çıkan kanunlar aracılığıyla oluşturulmuştur. ABD’de 1993 yılında kabul edilen “Hükümet Performans ve Sonuçları Kanunu”, Fransa’da 2001 yılında kabul edilen “Organik Bütçe Kanunu”, Türkiye’de 2003 yılında kabul edilen “KMYKK” ve Güney Kore’de 2006 yılında yürürlüğe giren “Ulusal Bütçe Kanunu” ile yeni kamu mali yönetimi anlayışı çerçevesinde değişiklikler yapılmış ve bütçe reformları yasal hale gelmiştir.

ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye performans esaslı bütçe sistemini kendi siyasi ve idari yapısı, iç dinamikleri ve koşulları doğrultusunda uygulamaktadır. Bu nedenle ülkelerin performans esaslı bütçe sistemindeki yöntemlerinde farklılıklar mevcuttur. OECD tarafından PEB sisteminin, performans düzeyi ve finansman arasındaki bağın derecesine göre dört yöntem altında sınıflandırıldığı birinci bölümde ifade edilmişti. Söz konusu sınıflandırmaya göre Türkiye sunuma yönelik bütçeleme yöntemini uygularken Fransa ve Güney Kore performans bilgisine dayalı bütçeleme yöntemini benimsemiştir. Buna göre Türkiye performans ile finansmanı arasındaki bağın en zayıf olduğu modeli uygulamaktadır. Fransa ve Güney Kore ise kaynak dağılımının ölçülebilir performans sonuçları ile ilişkilendirildiği modeli uygulamaktadır (OECD, 2019, s. 15).

Diğer yandan dört ülkede de PEB sistemi, stratejik planlamaya dayalı bir model üzerine kurulmuştur. Performans esaslı bütçe sistemi; ABD’de “stratejik plan, performans planı ve performans raporu”, Güney Kore’de ve Fransa’da “yıllık performans planları ve performans raporları” ve Türkiye’de “stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu” aracılığıyla uygulanmaktadır. Söz konusu belgeler mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır.

ABD, Fransa ve Güney Kore performans esaslı bütçelemeyi programlar aracılığıyla uygulamakta iken Türkiye’de uygulanan PEB sisteminde program bütçe yapısı oluşturulmamıştı. Ancak Türkiye’nin 2021 yılı itibariyle PEB sisteminden performans esaslı program bütçe sistemine geçmesiyle birlikte harcama önceliklerinin oluşturulmasına katkı sunan program bütçe yaklaşımı mevcut bütçe sistemine entegre edilmiştir. Türkiye’de program bütçe reformuna yönelik olarak yapılan çalışmalar sırasında başta ABD, Fransa ve Kore olmak üzere 11 ülkenin bütçe yapıları incelenmiştir (SBB, 2020b).

ABD’de stratejik plan, performans planı ve performans raporu dokümanlarına dayanan PEB sistemi programlar aracılığıyla uygulanmaktadır. Hükümetin performansı değerlendirilirken belirlenen programların performansları değerlendirilmektedir. Programlar, idareler ile Yönetim ve Bütçe Ofisi tarafından belirlenmekte olup programların ilgili oldukları stratejik amaçlarla ilişkisi kurulmaktadır. Stratejik amaçlar

doğrultusunda belirlenen performans göstergeleri ve performans hedefleri aracılığıyla programların performansı değerlendirilmektedir (Beynam, 2013, s. 43).

Güney Kore'deki PEB sisteminde de program yapısı oluşturulmuş olup yıllık performans planı, her bakanlıktaki bütçe programının hiyerarşik bir yapısını (misyonları, stratejik hedefleri, program hedefleri ve alt program hedefleri) içermektedir. Her programa ve alt program hedefine, performans göstergeleri ve hedefleri atanmaktadır. Güney Kore ABD ile benzer olarak programların performansını değerlendirmek için “Bütçe Programlarının Öz Değerlendirmesi” ve “Bütçe Programının Derinlemesine Değerlendirilmesi” uygulamaları başlatmıştır. Güney Kore de ABD uygulamasına benzer şekilde performans ile kaynak tahsisi arasında bağlantı sağlamaya çalışmıştır. Hem ABD’de hem de Güney Kore’de programların değerlendirilmesi sonucunda programın performansı yeterli görülmezse söz konusu programlar için kaynak kesintisi yoluna başvurulmuştur (Beynam, 2013, s. 62).

Fransa da PEB sistemini programlar aracılığıyla uygulamakta olup sistem “misyon, program ve faaliyet” unsurlarından oluşmaktadır. Misyon üst düzey kamu politikalarına karşılık gelecek şekilde tasarlanmış bir dizi programı kapsamaktadır. Program, bir bakanlığın belirli bir hedefe yönelik tutarlı bir dizi faaliyetini kapsamakta ve faaliyet ise programı uygulamak için bir dizi operasyonel süreçten oluşmaktadır (Robinson, 2013, s. 41; Kraan, 2007, s. 17; Yılmaz ve Önal, 2019, s. 103).

Türkiye’de performans esaslı bütçe sisteminin uygulanmasında karşılaşılan sorunlardan dolayı mevcut bütçeleme sistemine program bütçe yaklaşımı ile araçlarının eklenmesi gerekliliği doğmuş ve bu kapsamda performans esaslı program bütçe sistemine merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde 2021 yılında geçilmiştir. Program bütçede harcamaların programlar düzeyinde sınıflandırılması, amaç ve hedeflerin programlarla ilişkilendirilmesi ve programlara yönelik performans bilgisinin üretilmesi, bütçe sürecinde performans bilgisinin kullanılmasının sağlanması, sonuçların izlenmesi ve değerlendirilmesi söz konusudur. Performans esaslı program bütçe sisteminde program sınıflandırılması “program-alt program-faaliyet” şeklinde üç düzeyden oluşmaktadır. Performans esaslı program bütçe sisteminde bütçe program sınıflandırması

doğrultusunda şekillendiği için program sınıflandırması, tertip yapısının ilk bölümünde yer alacak biçimde mevcut yapıya eklenmiştir. Bu şekilde kamu kaynakları doğrudan programlara tahsis edilecek ve bu düzeyde izlenip değerlendirilecektir. Fonksiyonel sınıflandırma ise bütçe tertip yapısından çıkarılmış olup istatistiki veri üretebilme ve geçmişe yönelik veri kaybının önlenmesi açısından bilgi sistemleri üzerinden izlenecek, bütçe kanununda yer almayacaktır (SBB, 2019, s. 6-8). Bütçe sisteminde yaşanan değişim neticesinde ABD, Güney Kore ve Fransa'da olduğu gibi Türkiye'de de performans esaslı bütçeleme programlar aracılığıyla uygulanmaya başlanmıştır.

OECD ülkelerinin çoğu bütçe yönetim aracı olan harcama gözden geçirmeleri yoluyla rapor üretmektedir. Harcama gözden geçirmesinin iki temel amacı vardır. Bunlar devlete toplam harcama düzeyi üzerinde gelişmiş bir kontrol sağlamak ve harcama önceliklendirmesini iyileştirmektir. Fransa'da harcama gözden geçirmeleri Merkezi Bütçe Otoritesi tarafından yönetilirken ABD'de bakanlık merkezli bir model mevcuttur. Fransa ve ABD harcamaların gözden geçirilmesinin mali sonuçlarına ilişkin herhangi bir bilgiye sahip değildir (OECD, 2017a, s. 6). Fransa'da harcamaların gözden geçirilmesinde değerlendirme kısmı oldukça zayıf kalmış olup yeni bir değerlendirme yapılandırması oluşturulmamıştır. Harcamanın azaltılmasına öncelik verilerek devlet müdahalesine ilişkin analizler yapılmamaktadır (Kalkınma Bakanlığı, 2018, s. 57). Türkiye'de de performans esaslı program bütçe sistemine geçiş süreciyle birlikte belirlenen programlarda harcama gözden geçirmeleri yapılmaya başlanmış olup Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından süreç yönetilmektedir. Güney Kore ise harcama gözden geçirme aracını gelecekte kullanmayı düşünmektedir (OECD, 2017a, s. 6).

4.2. OECD PERFORMANS BÜTÇELEME ANKETİ VE KOMPOZİT ENDEKS SONUÇLARINA GÖRE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDEKİ PERFORMANS ESASLI BÜTÇE UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

OECD 2016 yılı performans bütçeleme anketi doğrultusunda karşılaştırma yapıldığında dört ülke için öne çıkan hususlar aşağıdaki gibidir (OECD, 2016a):

- Merkezi hükümet kuruluşları arasında uygulanan standart bir performans bütçeleme sistemi Türkiye ve Güney Kore'de bakanlıklar ve kurumlar için zorunlu iken Fransa'da yalnızca bakanlıklar için zorunludur. ABD'de ise merkezi hükümet kuruluşları için standart bir performans bütçeleme sistemi bulunmamaktadır.
- ABD, Güney Kore ve Fransa'da tüm merkezi yönetim işlemlerini kapsayan ulusal performans sistemi mevcut iken Türkiye'de mevcut değildir.
- Güney Kore'de performans bütçeleme sistemleri ankette sorulan tüm unsurları içermektedir. Bu unsurlar; genel kılavuzlar, performans bilgilerini raporlamak için standart şablonlar, bakanlıkların yıllık performans planında ve raporunda yer alan performans göstergeleri ve hedefleri, performans bilgilerine entegre standart bir bilgi ve iletişim teknolojisi sistemi şeklindedir. Fransa ve Türkiye'de performans bütçeleme sistemleri ankette sorulan bazı unsurları içermektedir. Bu unsurlar; genel kılavuzlar, performans bilgilerini raporlamak için standart şablonlar, performans bilgilerine entegre standart bir bilgi ve iletişim teknolojisi sistemi şeklindedir. ABD ise standart bir performans bütçeleme sistemine sahip olmadığı için ankette sorulan sistemin hiçbir unsurunu içermemektedir. Bununla birlikte Yönetim ve Bütçe Ofisi, stratejik planların ve performans raporlarının genel yapısı ve içeriği hakkında bakanlıklara ve kurumlara rehberlik yapmaktadır.
- Dört ülkede de merkezi yönetim düzeyindeki performans bütçeleme uygulamalarından özel olarak sorumlu ayrı bir birim vardır. Bu birim ABD'de Yönetim ve Bütçe Ofisi, Güney Kore'de Strateji ve Maliye Bakanlığı, Fransa'da Bütçe Müdürlüğü, Türkiye'de ise Strateji ve Bütçe Başkanlığı'dır.
- Güney Kore, Fransa ve Türkiye'de performans esaslı bütçe sisteminde önemli ulusal göstergeler kullanılmakta iken ABD'de kullanılmamaktadır. Güney Kore'de temel ulusal göstergelerin 2 yıl veya daha uzun bir süre için kullanma oranı %20 olarak bildirilmiştir. Fransa'da kullanılan temel ulusal göstergelerin %90'ı uluslararası karşılaştırmaya imkan vermekte, %90'ı sürdürülebilir kalkınma hedefleri ile uyumlu, %60'ı 2020 yılı Avrupa hedefleri ile uyumludur. Türkiye'de kullanılan temel ulusal göstergelerin 2 yıl veya daha uzun bir süre için kullanma oranı %100 olarak bildirilmiştir. Göstergelerin %80'i ise uluslararası karşılaştırmaya imkan vermektedir.
- ABD'de performans bilgileri bakanlıklardan ve diğer kamu kurumlarından Merkezi Bütçe Otoritesine yılsonu performans raporu, gayri resmi diyalog, bütçe operasyon

süreci ve yıllık stratejik incelemeler yoluyla; Güney Kore’de yılsonu performans raporu, gayri resmi diyalog, bütçe operasyon süreci ve bütçe uygulama raporu yoluyla; Fransa’da bütçe operasyon süreci ve bütçe uygulama raporu yoluyla; Türkiye’de yılsonu performans raporu, gayri resmi diyalog ve bütçe operasyon süreci yoluyla iletilmektedir.

- ABD, Fransa ve Türkiye’de performans bilgileri bakanlıklar ve kurumlar tarafından oluşturulmaktayken Güney Kore’de bakanlıklar, kurumlar, yasama organı ve yüksek denetim kurumu tarafından oluşturulmaktadır.
- ABD’de değerlendirmeler bakanlıklar ve kurumlar tarafından; Fransa’da Başkanlık Ofisi, yasama organı, yüksek denetim kurumu ve iç denetim birimi tarafından; Güney Kore’de Merkezi Bütçe Otoritesi, bakanlıklar, kurumlar, yasama organı ve yüksek denetim kurumu tarafından; Türkiye’de Merkezi Bütçe Otoritesi, bakanlıklar, kurumlar, yüksek denetim kurumu ve iç denetim birimi tarafından yapılmaktadır.
- Ülkelerin Yüksek Denetim Kurumlarının, performans bilgisi ve bütçeleme sisteminde üstlendiği rollerde de farklılıklar mevcuttur:
 - Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi (GAO); genel performans sisteminin yapısını, doğruluğunu ve yasalara uygunluğunu değerlendirmekte,
 - Denetim ve Teftiş Kurulu hedeflerin/göstergelerin kalitesini, hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını, hükümetin performans bilgilerinin doğru olup olmadığını değerlendirmekte,
 - Fransa Sayıştayı; genel performans sisteminin yapısını ve doğruluğunu, hükümetin performans bilgilerinin doğru olup olmadığını, bütçenin şeffaflığını ve mali saydamlığını değerlendirmekte,
 - Türk Sayıştayı; genel performans sisteminin yapısını ve doğruluğunu, hedeflerin/göstergelerin kalitesini, bütçenin şeffaflığını ve mali saydamlığını, yasalara uygunluğunu değerlendirmektedir.

Aşağıda yer verilen Tablo-4, OECD’nin 2016 yılında yaptığı performans bütçeleme anketine Güney Kore, Fransa ve Türkiye’nin verdiği cevapları göstermekte olup söz konusu ülkelerin uyguladığı performans bütçeleme sisteminin özelliklerini vurgulamaktadır. ABD standart performans bütçeleme sistemi bildirmediği için tabloda yer almamaktadır.

Tablo 4: Güney Kore, Fransa ve Türkiye'nin Performans Esaslı Bütçe Sisteminin Özellikleri

Ülke	Performans Bütçeleme Sisteminin Özellikleri					
	Model			Kullanım	Sonuçlar	
	Zorunlu performans bütçeleme sistemine sahip olmak	Tüm programlar için sistematik olarak hedefler belirlemek	Temel ulusal göstergeleri kullanmak	Bütçe görüşmelerinde performans bilgilerini kullanmak	Hedeflere ulaşılamadığında yönetim tepkisi	Hedeflere ulaşılamadığında bütçesel sonuçlar
Kore	●	●	●	●	●	○
Fransa	●	●	●	●	●	○
Türkiye	●	○	●	●	○	○
OECD Toplam						
● Evet	24	11	11	18	10	3
○ Hayır	0	13	12	6	14	19
- Yanıt yok	0	0	1	0	0	2

Kaynak: 2016, OECD Survey of Performance Budgeting, (OECD, 2017b, s. 127)

Tablo-4'de ülkelerin performans bütçe sistemine sahip olma, tüm programlar için sistematik olarak hedef belirleme, ulusal düzeyde göstergeler kullanma, bütçe görüşmelerinde performans bilgilerini kullanma, hedeflere ulaşılamadığında yönetim tepkisi, hedeflere ulaşamamanın bütçesel sonuçları hakkında verdiği cevaplar görülmektedir. Verilen cevaplar doğrultusunda Güney Kore, Fransa ve Türkiye'nin zorunlu performans bütçe sistemine sahip olduğu görülmektedir. Güney Kore ve Fransa tüm programlar için sistematik olarak hedefler belirlerken Türkiye yalnızca öncelikli programlar için hedefler belirlemektedir. Her üç ülke de temel ulusal göstergeler kullanmaktadır. Üç ülke de bütçe görüşmelerinde performans bilgilerini kullanmaktadır. Güney Kore ve Fransa'da belirlenen hedeflere ulaşılamadığında yönetim tarafından düşük performansın duyurulması veya gelecekte daha yoğun izleme gibi tepkiler verilirken Türkiye'de yönetim tarafından herhangi bir tepki verilmemektedir. Üç ülkede de hedeflere ulaşılamadığında bütçesel sonuçların ortaya çıkmadığı anlaşılmaktadır.

OECD'nin 2016 yılı performans bütçeleme anketinden elde edilen veri kaynaklarından yararlanılarak performans bütçeleme uygulamalarının kullanımı hakkında oluşturulan kompozit endeks (bileşik endeks), geliştirilen performans bilgilerinin kullanılabilirliği ve türü, sonuçları izleme ve raporlama süreçleri ve performans bilgilerinin kullanılıp kullanılmadığı ya da kullanıldığı hakkında 10 değişken içermektedir. Endeks, performans bütçeleme sistemlerinin genel kalitesini ölçmemektedir (OECD, 2017b, 126). Aşağıda

merkezi yönetim düzeyinde performans bütçeleme uygulamalarının kullanımı ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye için 2011 ve 2016 yılları bazında gösterilmektedir.

Tablo 5: ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye’de Merkezi Yönetim Düzeyinde Performans Bütçe Uygulamalarının Kullanılması (2011-2016)

Ülkeler	Yıllar (Endeks)	
	2011	2016
ABD	0,33	0,28
Kore	0,66	0,61
Fransa	0,42	0,46
Türkiye	0,47	0,31
OECD Ortalaması	0,39	0,41

Kaynak: (OECD.Stat, 2020)

Tablo-5 incelendiğinde; 2016 yılı merkezi yönetim düzeyinde performans bütçeleme uygulamalarının kullanımı hakkında kompozit endeks puanları sırasıyla Güney Kore’nin 0,61, Fransa’nın 0,46, Türkiye’nin 0,31 ve ABD’nin 0,28 şeklindedir. OECD’nin endeks ortalaması ise 0,41’dir. ABD, Güney Kore ve Türkiye’nin endeksi puanı 2011 yılına göre azalırken Fransa’nın artmıştır. Endeks verilerine göre Güney Kore ve Fransa OECD ortalamasının üstündeyken Türkiye ve ABD ortalamasının altında kalmaktadır. Bu kapsamda Güney Kore ve Fransa’nın Türkiye ve ABD’ye göre performans bilgilerini (değerlendirmeler ve performans ölçümleri) geliştirmek, performans bilgilerini bütçe ve hesap verebilirlik süreçlerine entegre etmek, performans bilgilerini karar verme ve sonuçları izleme ve raporlamada kullanmak amacıyla hükümet çapında kapsamlı bir sistem oluşturduğu yorumu yapılabilmektedir. Ancak bu sonuçlar ülkelerin performans esaslı bütçeleme sistemlerinin pratikte ne kadar başarılı çalıştığını ölçmemektedir. Başarı, politika uygulamasının belirtilen hedeflere ulaşp ulaşmadığını inceleyerek daha doğru değerlendirilecektir (Downes ve diğerleri, 2017, s. 8).

Güney Kore’nin kompozit endeks sonucuna göre 35 ülke arasında birinci sırada olduğu önceki bölümlerde belirtilmişti. Güney Kore’nin performans bütçeleme sistemlerinin ankette sorulan tüm unsurları içermesi, OECD ülkelerinin çoğunda düşük performans

herhangi bir sonuç doğurmazken Güney Kore’de düşük performans karşısında genellikle bütçe azaltma veya dondurma, gelecekte daha yoğun izleme, hedeflere ulaşılmadığında program/organizasyon başkanı için ücret kesintisi gibi önlemlerin kullanılması, (Park ve Jang, 2015, s. 60), OECD ülkelerinin çoğunda Merkezi Bütçe Otoritesi, bakanlıklar ve kurumlar ile bütçe görüşmelerinde genellikle mali veriler kullanılmaktayken Güney Kore’de mali bilgilerin yanında mali olmayan performans bilgilerini, harcama incelemelerini ve bakanlıkların performans değerlendirmelerini diğer OECD ülkelerinden daha fazla kullanması Güney Kore’nin endeks sonucuna göre birinci sırada olmasının sebepleri arasında sayılabilir.

4.3. SEÇİLMİŞ ÜLKELERİN YÜKSEK DENETİM FAALİYETLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Yüksek denetim kurumları parlamentolar adına yaptıkları denetim faaliyetleri ile kamu yönetiminde etkinlik, ekonomiklik, verimlilik, hesap verebilirlik ve mali saydamlığın sağlanmasında, mali disiplinin korunması ve geliştirilmesinde önemli rol oynamakta olup hesap verebilirlik zincirinde önemli bir aktördür. Özellikle değişen yeni kamu mali yönetimi anlayışıyla birlikte artış gösteren saydamlık ve hesap verebilirlik talepleri karşısında hükümetler kamu kaynaklarının yönetiminde performansı artırma konusuna daha fazla önem vermeye başlamıştır. Yeni anlayış kamu yönteminin denetlenmesinde yapısal değişiklikleri de beraberinde getirmiş bu kapsamda rehberlik edici, sonuç odaklı ve performans ölçümüne yönelik bir denetim anlayışı ön plana çıkmaya başlamıştır (İnce ve Pustu, 2020, s. 2).

Yeni kamu mali yönetimi yaklaşımı sonucunda yüksek denetim kurumlarının denetim yaklaşımı değişmiş, geleneksel mali denetim anlayışı yerine performans odaklı denetim anlayışını benimsemeye başlamışlardır. Ülkelerin performans esaslı bütçe sistemine geçmesiyle birlikte yüksek denetim kurumları, performans esaslı bütçeleme ve yönetim sistemlerinin daha iyi tasarlanması ve kullanılmasına ve kamusal hesap verebilirliği artırmasına katkıda bulunmayı amaçlamışlardır. Bu doğrultuda performans denetimlerine verilen önem artmış ve performans esaslı bütçeleme ve performans denetimi arasındaki bağlantının güçlendirilmesi ve daha fazla performans denetimi yapılabilmesi için yüksek

denetim kurumları modern denetim teknikleri geliştirmeye başlamıştır. Yeni anlayışla beraber yüksek denetim kurumlarının gerek denetim kapsamı gerekse fonksiyonlarında uluslararası standartlar doğrultusunda değişikliğe gidilmiştir. Diğer yandan hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanması konusunda önemli araçlar olan mali denetim ve uygunluk denetimi yüksek denetim kurumlarının yıllık programlarının önemli bir parçası olmaya ve yüksek denetim kurumları tarafından düzenli olarak yapılmaya devam etmektedir.

ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye'deki yüksek denetim kurumları yeni kamu mali yönetimi anlayışından etkilenmiş ve üstlendikleri roller performans esaslı bütçe sistemine geçişle beraber daha da artmıştır. Söz konusu yüksek denetim kurumlarının bütçenin denetiminde üstlendiği roller birbirine benzese de örgütlenme modelleri birbirlerinden farklıdır. INTOSAI standartlarına göre günümüzde Sayıştaylar yargı (hesap mahkemesi) modeli, ofis (genel denetçi) modeli ve kurul modeli olmak üzere 3 tür örgütlenme yapısına sahiptir (Kalkınma Bakanlığı, 2018, s. 18).

Yargı modelinde, Sayıştay kamu kaynaklarının hukuki düzenlemeler doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığına yönelik uygunluk denetimi yapmakta, sonrasında denetim sonucunda oluşturulan raporlar yargılama dairelerinde görüşüldükten sonra kamu görevlilerinin mali sorumluluğu olup olmadığına karar vermektedir. Bu yönüyle Sayıştay hesap mahkemesi görevi yapmaktadır. Yargı fonksiyonu haricinde kamu kurumlarının mali tablolarını denetleme işlevi de bulunmaktadır. Bu modelde yüksek denetim kurumları tarafından yapılan denetim ya yargılamayla sonuçlandırılmakta ya da denetim sonuçları uygunluk bildirimini aracılığıyla parlamentoya iletilmektedir (Görgün, 2011, s. 39). Yargı tipi Sayıştay modeli Türkiye ve Fransa Sayıştaylarında uygulanmaktadır.

Ofis tipi Sayıştay modelinde kurum, Başkan (Genel Denetçi) tarafından yönetilmektedir. Yargı modelinin aksine uygunluk denetimi yapılmamakta, kurumların işlemleri ve finansal tabloların analizini içeren düzenlilik denetimi yapılmakta ve denetim neticesinde elde edilen sonuçlar mali denetim raporu halinde yıllık olarak parlamentoya sunulmaktadır. Söz konusu modelin yargılama yetkisi olmaması, parlamento ile sıkı bir

ilişki içinde olması gibi özellikleri vardır. ABD Sayıştay'ı olan GAO ofis tipindeki yüksek denetim kurumudur.

Kurul tipi Sayıştay modeli yürütme karşısında bağımsız olması, kamu kaynaklarının ne şekilde kullanıldığı ile ilgili olarak parlamento adına denetim yapması ve üretilen raporların parlamentoda görüşülmesi açısından ofis tipi Sayıştay modeliyle benzerlik göstermektedir. Ofis tipi modelden en büyük farkı Sayıştay'ın bir kişi tarafından değil Başkan ve yeterli sayıda üyeden meydana gelen Kurul tarafından yönetiliyor olmasıdır. Yargı fonksiyonu bulunmayan bu modelde asıl amaç parlamentoya rapor sunmaktır. Güney Kore Sayıştay'ı olan Denetim ve Teftiş Kurulu, yargılama yetkisi bulunmayan kurul tipindeki yüksek denetim kurumudur.

Dünyada var olan diğer yüksek denetim kurumlarında olduğu gibi ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye Sayıştayları da kamuda hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamaya yönelik olarak çalışmalarını sürdürmektedir. Özellikle yeni kamu yönetimi anlayışla birlikte bütçe sistemlerinde ve denetim anlayışlarında yaşanan değişiklikler söz konusu yüksek denetim kurumlarının faaliyetlerine de yansımıştır. Dört yüksek denetim kurumunun da işleyişleri, performans bilgisi ve bütçeleme sisteminde üstlendiği roller, görev ve sorumlulukları, denetim türleri, denetim alanları ve kapsamı, ürettikleri raporlar vb. hususlarda benzer ve farklı yanların olduğunu söylemek mümkündür.

ABD Sayıştay'ı (GAO)'nun denetim kapsamının sınırları kanunla belirlenmemiş olup, Kongre'nin görev verdiği her konuda denetim yapabilmektedir (Köse, 2007, s. 171). GAO federal programların ve performansın değerlendirilmesi, mali ve yönetim denetimleri, politika analizleri ve araştırmalar yapmak, ihalelerin reddini teklif etmek gibi çok çeşitli alanlarda görev yapmaktadır. Güney Kore Sayıştay'ı (Denetim ve Teftiş Kurulu)'nun denetim kapsamı Denetim ve Teftiş Kurulu Kanunu'nda çok geniş tutulmuş olup zorunlu denetime tabi konular ile isteğe bağlı denetime tabi konular şeklinde ikili bir ayırım yapılarak denetim kapsamı belirlenmiştir. Zorunlu olarak denetime tabi konular; merkezi yönetimin hesapları, yerel yönetimlerin hesapları, Kore Bankası ile sahip olduğu sermayenin yarısından fazlası kamuya ait olan tüzel kişilerin hesapları, Denetim ve Teftiş Kurulu tarafından denetime tabi tutulacağı diğer kanunlarda öngörülen kurumların

hesapları şeklinde olup isteğe bağlı denetime tabi konular ise zorunlu denetime tabi kurumlardan doğrudan ya da dolaylı olarak hibe, sübvansiyon veya finansal yardım alan kurumlar şeklindedir (Board of Audit And Inspection Act, md. 22-23). Fransa Sayıştay'ının denetim kapsamı yapılan yasal düzenlemeler sonrasında genişlemiştir. Bu kapsamda Fransa Sayıştay'ı kamu hesaplarını, kamu kurum ve kuruluşlarını ve kamu şirketlerini, denetim kapsamındaki kurum ve şirketlerden finansal kaynak elde eden özel kuruluşların faaliyetlerini, sosyal güvenlik kuruluşlarını, kamu girişimleri ve ulusal endüstrileri, kamu kaynaklarından fon aktarılan tüm özel kuruluşları denetleyebilmektedir (Köse, 2007, s. 122; NAO, 2005, s. 91). Türk Sayıştay'ının denetim kapsamı ise KMYKK ve Sayıştay Kanunu ile daha da genişletilmiş olup Sayıştay bütün kamu kurumlarını, kamuya ait fonları, kamusal kaynakları ve kamu faaliyetlerini denetlemektedir. Sayıştay'ın hesap yargılamasının kapsamı ise genel yönetim kapsamındaki idareler şeklinde sınırlandırılmıştır.

GAO'nun görevi hükümetin hesap verilebilirliğinin artırılmasına ve performansının geliştirilmesine katkıda bulunmaktır. Bu amaçla vatandaşlardan toplanan vergilerin ne şekilde harcandığını denetlemekte, federal programları ve faaliyetleri değerlendirmekte ve yasa koyucular ile kurum yöneticilerine, federal yönetimin daha iyi çalışması için tavsiyelerde bulunmaktadır (Walker, 2005, s. 137). GAO genel itibariyle Kongre'ye denetim konusunda yardımcı olmakta ve danışmanlık yapmaktadır. Yine danışmanlık faaliyetinin bir gereği olarak GAO standart belirlemeye yönelik Sarı Kitap, Yeşil Kitap, FAM ve FISCAM şeklinde kılavuzlar yayımlamaktadır. GAO'nun bir diğer görevi ise Kongre'nin ve halkın karşılaşma ihtimali olduğu mevcut ya da muhtemel tehlikeler ve risk teşkil eden alanlarla ilgili uyarılarda bulunmaktır (Walker, 2005, s. 139). Denetim ve Teftiş Kurulu'nun görevleri Devletin gelir, gider ve hesaplarını denetlemek ve kesin hesabını doğrulamak, kanunlarda öngörülen diğer hesapların doğruluğunu sağlamak için sürekli olarak denetlemek, gözetlemek ve kamu yönetimin işleyişini iyileştirmek ve geliştirmek için kamu görevlilerinin faaliyetlerini teftiş etmektir (Board of Audit And Inspection Act, md. 20). Denetim ve Teftiş Kurulu'nu diğer ülke Sayıştaylarından ayıran en dikkat çekici özelliği kamu kurum ve kuruluşlarının denetiminin yanı sıra kamu görevlilerinin işlemlerini teftiş etme yetkisine de sahip olmasıdır. Denetim Teftiş Kurulu yargısal fonksiyona sahip olmasa da teftiş sonuçlarının gözden geçirilmesi sonucunda

tazmin kararı verilebilmesi bakımından yargı benzeri yetkilere sahiptir (Pustu ve Aksüt, 2018, s. 57). Fransa Sayıştayını parlamentoya yardımcı olmak amacıyla yürütmenin faaliyetlerinin izlemektedir. Bu yardımı ise mali kanunların ve sosyal güvenliğin finansmanı kanunlarının uygulanmasının izlenmesinin yanı sıra kamu politikalarının değerlendirmesi yoluyla yerine getirmektedir. (Constitution of France, md. 47/2). Fransa Sayıştayını zaman içerisinde genişletilen sorumluluklarını denetleme, yargılama, değerlendirme ve onaylama olmak üzere dört temel görev sayesinde yerine getirmektedir. ABD ve Güney Kore Sayıştayının aksine hesap mahkemesi olarak yargılama görevini yapmaktadır. Yargılama sonucunda mali kayıp olduğu tespit edildiğinde sorumlulardan söz konusu tutarlar tahsil edilmektedir. Diğer yandan Sayıştayın sayman hesaplarında var olan kamu zararı bağlamında para cezası kesme yetkisi olduğu gibi diğer Sayıştaylardan farklı olarak 15.000 Euro'ya kadar para cezası kesme yetkisi de bulunmaktadır (Yücel ve Ağcakaya, 2018, s. 1128). Ayrıca Fransa'da 1982 yılından beri yerel yönetimleri denetleyen bölgesel hesap mahkemeleri taşrada denetim görevini yerine getirmektedir. Türk Sayıştayının görevleri Anayasa'da, KMYKK'da ve Sayıştay Kanunu'nda sayılmıştır. Buna göre Sayıştayın görevleri denetim, raporlama, yargılama (kesin hükme bağlama), genel uygunluk bildirimini verme, görüş bildirme şeklinde sayılabilir. Sayıştayın temel görevleri ise denetim ve yargılamadır. Yargısal yetkiye sahip olan Türk Sayıştayını sorumluların hesap ve işlemlerini inceleyerek kamu zararına sebep olan hususları kesin hükme bağlamaktadır. Yargı ve denetim fonksiyonunun birlikte yer aldığı yargı modeli hem Türk Sayıştayında hem de Fransa Sayıştayında uygulanmaktadır. Fransa Sayıştayından farklı olarak Türk Sayıştayının taşra teşkilatı bulunmamaktadır.

Yüksek denetim kurumlarının denetim türleri incelendiğinde de bazı farklılıklar dikkat çekmektedir. GAO denetimlerini mali denetim ve performans denetimi şeklinde yapmaktadır. Mali denetimler; mali rapor ve tabloların finansal raporlama çerçevesine uygunluğu ile ilgili görüş sağlamak amacıyla yapılan mali tablo denetiminden ve mali tablolarla ilgili görüş verebilmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanması, hükümetin plan ve programlarının uygunluğunun incelenmesi şeklinde gerçekleştirilen diğer ilgili mali denetimlerden oluşmaktadır (Yellow Book, 2018, s. 8). GAO'nun denetimleri içerisinde muhasebe tarafına gösterdiği ilginin oldukça sınırlı olduğunu

söylemek mümkündür (Blöndal ve diğerleri, 2003, s. 23). GAO'nun yaptığı denetimlerin büyük çoğunluğunu performans denetimleri oluşturmaktadır. GAO performans denetimini ilk olarak 1970'li yılların başında yapmaya başlamış ve bu konuda diğer ülkelere öncü olmuştur. Günümüzdeki mevcut performans yönetimi anlayışına en yakın yasal düzenleme 1993 yılında yürürlüğe giren ve federal performans denetimi ilkelerini belirleyen GPRA'dır. Yeni kamu mali yönetimi anlayışı ile hazırlanan Kanun ile GAO mali denetim işlevinin yanında hükümet programlarının sonuçlarının izlemesine ve değerlendirilmesine yönelik sorumluluk almaya da başlamıştır (Tek, 2002, s. 6). Yine Kanun GAO'nun gerçekleştirdiği faaliyetlere yeni bir bakış açısı kazandırmış ve dünya genelinde de bir performans yönetimi anlayışı başlatmıştır. GAO günümüzde programın etkinliği, verimliliği ve performans yönetimi kapasite denetimi biçiminde gerçekleştirdiği performans denetimlerinde (Barzelay, 1997, s. 246); “uzun vadeli stratejik plan, performans planı, performans ve hesap verme sorumluluğu raporu” olarak üç süreç izlemektedir. Stratejik plan ve performans planı doğrultusunda gerçekleştirilen performans denetimi bulgu ve önerilerini içeren “Performans ve Hesap Verebilirlik Raporu” mali yıl bittikten sonra Kongreye sunulmaktadır (Azuma, 2004, s. 91-92). Söz konusu raporda GAO yapmış olduğu performans denetimleri sonucunda ne kadar ekonomik fayda sağladığı konusunda bilgi vermektedir. Performans denetimi ekipleri tarafından yapılan çalışmalar; istatistik, ekonometrik modelleme, bilgi teknolojileri ve benzeri konularda uzmanlaşmış olan teknik ekipler tarafından desteklenmektedir (GAO, 2005, s. 3).

Denetim ve Teftiş Kurulu'nun gerçekleştirdiği denetim türleri; mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi ve özel denetimdir. Kurul tarafından yapılan mali denetimde, kurumun finansmanının kullanımı ve yönetimi analiz edilmekte, değerlendirilmekte ve iyileştirmek için öneriler sunulmaktadır. Mali denetim kaynakların mevzuata uygun ve etkin olarak kullanılmasını sağlamak, kamuoyuna ve Ulusal Meclise doğru ve yararlı bilgiler sunmak için Kurul tarafından düzenli olarak yapılmaktadır. Kurul devletin kesin hesaplarını incelemekte ve kaynakların halkın yararına rasyonel bir şekilde harcandığını doğrulamaktadır. Diğer bir denetim türü olan uygunluk denetimi ile bütçeyle ilgili sürecin yasalara uygun bir şekilde yürütülmesi sağlanmaktadır. Uygunluk denetimi, tüm yönetimi kapsamakta ve böylelikle kurumun şeffaflığını, hesap verebilirliğini ve

verimliliğini artırmaya katkıda bulunmaktadır (BAI, 2014, s. 14). Kamu yönetimi alanındaki yaşanan değişimle birlikte Güney Kore’de de bilgi ihtiyacı girdilerden çıktılara kaydırılmıştır. Böylece geleneksel düzenlilik denetimi anlayışından modern performans denetimi anlayışına geçiş yapılmıştır. Kurul performans denetimini önem arz eden politika, program, proje ve yönetim ile ilgili konularda daha iyiye gidilmesi için sistemli bir şekilde teşhis ve analizler yaparak kapsamlı tavsiyelerde bulunmak suretiyle gerçekleştirmektedir (BAI, 2009, s. 14). Kurul tarafından yapılan denetimlerin büyük bir kısmını performans denetimleri oluşturmaktadır (Kim, 2007, s. 166). Denetim türleri arasından en dikkat çeken ise özel denetimdir. Vatandaşların ve Ulusal Meclisin denetim talebi doğrultusunda gerçekleştirilen bu denetim genellikle herkesi ilgilendiren ekonomik ve toplumsal meselelerle ilgili olmaktadır. Kurulun etkin bir şekilde uyguladığı özel denetim, denetime demokratik yaklaşımı ve çoğulculuğu kazandırmaktadır (Pustu ve Aksüt, 2018, s. 31).

Fransa Sayıştay mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi ile kamusal kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterleri doğrultusunda kullanılmasına yönelik gerçekleştirilen performans denetimini yapmaktadır. Sayıştay tarafından yapılan mali denetim bir kurumun mali tablolarının tüm önemli yönleriyle geçerli muhasebe kuralları ve ilkelerine uygun olup olmadığına dair makul bir güvence elde etmek için gerekli olan kanıtların toplanmasından oluşmaktadır. Mali tablo denetiminde Devletin yıllık mali tabloları ve ulusal kuruluşların, şubelerin yıllık mali tabloları ve genel sosyal güvenlik sisteminin tahsilat faaliyeti denetlenmektedir (Professional Standards, 2017, s. 4). Fransa Sayıştay mali tablolar hakkında 2007 yılından beri görüş vermektedir (NAO, 2005, s. 94). Uygunluk denetimi idarelerin yasal düzenlemelere uyup uymadığı ve özellikle doğruluğu ihlal edip etmediğinin denetimi şeklinde yapılmaktadır. Performans denetimi ise program etkinliği ve verimliliği denetimi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Sayıştay bu tür denetime kaynaklarının üçte ikisini ayırmaktadır (NAO, 2005, s. 94). Sayıştay kurumlar tarafından hazırlanan performans planı ve performans raporu doğrultusunda merkezi yönetimde performans ölçüm sistemlerinin uygulanması sağlamak ve gelişimine yardımcı olmak amacıyla genel bir rapor hazırlamakta olup söz konusu raporda performans ölçüm sistemlerinin bakanlıklarda kullanımı hakkında genel değerlendirmeler yapmaktadır. Diğer yandan

Sayıştay performans denetimleri sonucunda uygunluk raporu hazırlamakta olup raporda performans göstergelerinin etkinliği ve verimliliği değerlendirme noktasında uygun olup olmadığıyla ilgili görüş belirtmektedir (Sakal ve Şahin, 2008, s. 15).

Türk Sayıştayı düzenlilik denetimi ve performans denetimi yapmakla görevlidir. Düzenlilik denetimi ise mali denetim ile uygunluk denetiminden meydana gelmektedir. Sayıştay kurumların hesap ve işlemleri ile mali tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuyla ilgili görüş bildirerek mali denetimi; kurumların gelirleri, giderleri ve malları ile ilgili hesapların ve işlemlerin mevzuata uygun olup olmadıklarını tespit ederek uygunluk denetimini yerine getirmektedir. Ayrıca uygunluk denetimi neticesinde kamu zararı barındırdığı tespit edilen faaliyetlere yönelik düzenlenen raporlar yargılama dairelerine gönderilmekte ve kamu zararından sorumlu tutulan görevliler ilgili dairelerde yargılanmaktadır. Bu kapsamda düzenlilik denetimi neticesinde denetim raporu ve yargılamaya esas rapor olmak üzere iki rapor düzenlenmektedir. Mali denetim neticesinde mali tabloların denetlenen kurumun finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını bütün önemli yönleri ile doğru ve güvenilir şekilde gösterilip gösterilmediği ya da mali tabloların önemli hata içerip içermediğine ilişkin denetim görüşü ile idarenin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesini içeren denetim raporu hazırlanmaktadır. Diğer yandan kamu zararı içermeyen uygunlukla ilgili tespitlere ve değerlendirmelere de denetim raporlarında yer verilmektedir. Uygunluk denetimi neticesinde kamu zararı tespit edildiği durumlarda ise söz konusu hususlara yönelik yargılamaya esas rapor düzenlenmektedir. Kanunda yer alan mali denetim ve uygunluk denetimi tanımları ile pratik uygulamaya bakıldığında Sayıştay tarafından yapılan mali denetim ve uygunluk denetimleri uluslararası standartlarda yer alan tanım ve gerekliliklerle büyük ölçüde örtüşmektedir (İnce ve Pustu, 2020, s. 5). Ancak aynı şeyi Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimi için söylemek mümkün değildir. Uluslararası standartlarda performans denetimi etkililik, ekonomiklik ve verimlilik üzerine kuruluyken Sayıştay Kanunu'nda performans denetimi kurumlar tarafından belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi şeklinde tanımlanarak etkililik, ekonomiklik ve verimlilik kavramlarına tanımda yer verilmemiştir. Bu tanımla Sayıştay tarafından tam anlamıyla uluslararası standartlarda tanımlandığı şekilde bir performans denetimi yapılmamakta olup denetim kurumlar tarafından üretilmiş olan performans bilgisinin

kalitesini değerlendirmek suretiyle gerçekleştirilmektedir. ABD, Güney Kore ve Fransa Sayıştayları etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda konu bazlı performans denetimi yapmakta iken Türk Sayıştayı tarafından kurum bazlı performans denetimleri yapılmaktadır.

GAO denetim faaliyetlerinin neredeyse %90'ını Kongre'den gelen denetim talepleri doğrultusunda gerçekleştirmektedir (Köse, 2007, s. 172). Bu nedenle Kongre'nin denetime katılımının çok yoğun olduğu söylenebilmektedir. Diğer yandan GAO vatandaşın denetime katılımını sağlamak ve federal hükümet genelinde hesap verebilirliği desteklemek için FraudNet adında iletişim kanalı oluşturmuştur. FraudNet vatandaşların yolsuzluk, israf, kötüye kullanım veya federal fonların kötü yönetimini ihbar edebilmesini sağlamaktadır (GAO, 2021d). Denetim ve Teftiş Kurulu denetim talebi sistemini geliştirmiştir. Kurul'a Ulusal Meclis, vatandaşlar (vatandaş denetim talebi) ve kamu kurumları (kamu yararına denetim talebi) olmak üzere üç kanaldan denetim talepleri iletilmektedir. Ulusal Meclis, Denetim ve Teftiş Kurulu'ndan belirli bir denetim yapmasını isteyebilmektedir. Böyle bir durumda Kurul denetimi yapmakta ve denetim sonuçlarını üç aylık bir süre içinde Ulusal Meclise sunmaktadır (BAI, 2018, s. 14). Denetim ve Teftiş Kurulu, kurulduğu zamandan itibaren vatandaşlarla diğer yüksek denetim kurumlarına göre daha yakın ilişki içerisinde olmuştur. Güney Kore'de vatandaşlar ve sivil toplum kuruluşları yoğun bir şekilde denetime katılmaktadırlar. Kurul, halk tarafından yapılan şikâyetleri daha etkin bir biçimde ele alabilmek amacıyla 1971 yılında "Sivil Dilekçe ve Şikâyet Kabul Merkezi"ni kurmuştur. Yine Kurul, kişilerin kamu kaynaklarının kötüye kullanımı hakkında bilgi vermek ve yönetsel işlemlere yönelik şikâyette bulunabilmeleri amacıyla Alo 188 dolandırıcılık ihbar hattını kurmuştur (Kim, 2015, s. 3-4). Fransa Sayıştayı da parlamentonun talebi üzerine denetimler yapmakta ve rapor hazırlamaktadır. Ancak bu tür raporlar yılda yaklaşık 15'ten fazla talep edilememektedir (Alventosa ve Baldacchino, 2013, s. 16-17). Türk Sayıştayı TBMM'den gelen denetim talepleri doğrultusunda da denetimler gerçekleştirmektedir. TBMM, Sayıştay'dan talep edilen konuyla sınırlı olmak şartıyla denetim kapsamında olmayan herhangi bir kuruluşu denetlemesini isteyebilmektedir. Denetim sonuçları ise TBMM'ye raporlanmaktadır. Denetime katılım noktasında ise vatandaşlar Sayıştay'a ihbar mahiyetinde başvuruda bulunabilmektedir. Yapılan ihbar mahiyetindeki başvurular

denetimler esnasında göz önünde bulundurulmak üzere ilgili denetim gruplarına aktarılmaktadır.

Hesap verme sorumluluğunun sağlanması raporlama ile mümkün olmaktadır. Bu kapsamda yüksek denetim kurumlarının yaptıkları raporlama faaliyeti hesap verebilirlik açısından son derece önemlidir. Çalışmamızda ele alınan dört yüksek denetim kurumunun da raporlamaya önem verdiği görülmektedir. GAO birbirinden farklı birçok konuda oldukça geniş bir alanda hazırladığı raporlar ile yürütmenin performansı hakkında Kongre'nin bilgilendirilmesini sağlamaktadır. GAO ulusal düzeyde ürettiği raporlar dışında uluslararası sistemde karşılaşılan sorunlara, risklere ve fırsatlara yönelik de raporlar hazırlamaktadır (Köse, 2019, s. 21). GAO spesifik raporların dışında bir önceki yılda yaptığı faaliyetleri ile ilgili Kongre'ye ve kamuoyuna bilgi sunmak amacıyla yıllık Performans ve Hesap Verebilirlik Raporunu yayımlamaktadır. Ayrıca GAO bir yıl içerisinde ortaya konulan ancak uygulanmayan tavsiyelerinin hangi sebeplerle uygulanmadığını belirten yıllık rapor yayımlamaktadır (Köse, 2007, s. 175-176). Diğer yandan GAO çeşitli diğer federal mali tabloları denetlemekle de görevli olduğu gibi Hükümet Performans ve Sonuçları Kanunu ile 1997 yılından beri konsolide mali tabloları denetlemekte ve görüş vermektedir (GAO, 2021c). Denetim ve Teftiş Kurulu da devletin kesin hesaplarını incelemekte ve kaynakların halkın yararına rasyonel bir şekilde harcandığını doğrulamaktadır. Bu amaçla, Strateji ve Maliye Bakanlığı, tüm devlet kurumları tarafından uygulanan bütçeleri içeren kesin hesapları hazırlamakta ve raporu Denetim ve Teftiş Kurulu'na sunmaktadır. Ardından Kurul hesap toplamlarının ve harcanan gerçek miktarın dengeli olmasını sağlamak için raporu incelemektedir (BAI, 2018, s. 7). Kurul raporlama görevini, yıllık rapor ve ara raporlar düzenlemek suretiyle gerçekleştirmektedir. Yıllık rapor Anayasa'ya göre sunulması gereken bir rapor olup hesapların kapanışı ile ilgili olmak üzere her yıl Başkan ile Ulusal Meclise sunulmaktadır. Ara raporlarda ise denetim ve teftiş sonucunda önemli olduğu düşünülen konular Ulusal Meclisin daimi komitelerine veya özel komitelere ve Başkana sunulmaktadır (Song, 2003, s. 3). Ayrıca Kurul tarafından milletvekillerine bazı sorunlu alanlara ilişkin 1,5-2 sayfayı geçmeyen kısa ve net değerlendirmelerde bulunan raporlar sunulmaktadır (Köse, 2019, s. 22). Parlamento'ya bağlı olarak görev yapan yüksek denetim kurumlarının aksine Denetim ve Teftiş Kurulu Başkana bağlı olarak çalışmaktadır. Bu nedenle çoğu

yüksek denetim kurumu yalnızca parlamentoya rapor sunarken Kurul hem parlamentoya hem de Başkana rapor sunmaktadır. Fransa’da devletin genel hesabı Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp Fransa Sayıştay’ına sunulmaktadır. Sayıştay hesaba yönelik Genel Uygunluk Bildirimini ve mali yıldaki sonuçları yorumlayan ve hükümet tarafından uygulanan bütçeye ilişkin gözlemlerini içeren raporu parlamentoya sunmaktadır (NAO, 2005, s. 95). Sayıştay’ın LOLF gereğince yayımlaması gereken raporlar “mali denge ve mali kanunların uygulanmasına ilişkin rapor, kamu maliyesinin durumu ve beklentileri hakkında rapor, sosyal güvenlik raporu ve devlet hesapları hakkında görüş bildirme” şeklinde sayılmaktadır (Alventosa ve Baldacchino, 2013, s. 16). Sayıştay’ın yayımladığı en önemli rapor Yıllık Kamu Raporudur. Raporda genel itibarıyla Sayıştay’ın bir mahkeme olarak yaptığı görevler haricindeki çalışmaları sunulmaktadır (Yücel ve Ağcakaya, 2018, s. 1127). Yıllık olarak yayımlanan raporların dışında parlamentonun talebi üzerine hazırlanan raporlar, kısa belgeleri içeren yıllık raporlar, belirli sorunlarla ilgili olarak bakanlara düzenli olarak hazırlanan mektuplar, tematik kamu raporları, kamu kaynaklarıyla finanse edilmiş kuruluşlarla ilgili raporlar Fransa Sayıştay’ı tarafından yayımlanan diğer raporlardır (Alventosa ve Baldacchino, 2013, s. 16-17). Türk Sayıştay’ının TBMM’yi bilgilendirmesine ilişkin olarak hazırladığı en önemli rapor Genel Uygunluk Bildirimidir. Söz konusu raporu hazırlamak anayasal bir zorunluluktur. Genel Uygunluk Bildirimi, Sayıştay tarafından TBMM adına gerçekleştirilen “dış denetime ilişkin raporlar, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu” dikkate alınarak hazırlanmakta ve TBMM’ye sunulmaktadır. Sayıştay gerçekleştirdiği denetimler neticesinde “genel uygunluk bildirimini, dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu, kamu işletmeleri genel raporu, kalkınma ajansları genel denetim raporları, kamu idareleri denetim raporları ve bunların dışında kalan diğer raporlar” hazırlamaktadır. Sayıştay’ın raporlama görevi ön plana çıksa da TBMM’de söz konusu raporlar detaylı bir şekilde görüşülmemektedir.

ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye’deki yüksek denetim kurumlarının performans esaslı bütçe sisteminde oynadıkları rollere ilişkin karşılaştırma OECD anketi çerçevesinde bir sonraki başlıkta ayrıntılı olarak anlatılacaktır.

4.4. OECD TARAFINDAN YAPILAN ANKET ÇERÇEVESİNDE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDEKİ YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİNDE OYNADIKLARI ROLLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

2014 yılında OECD tarafından yapılan ankette yer alan sorular performans esaslı bütçe sisteminde yüksek denetim kurumlarının rolüne ilişkindir. Bu doğrultuda kamu kurumlarının mali bilgilerini denetlemek, performans denetimleri veya VET denetimleri gerçekleştirmek, performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını denetlemek, performans bilgilerinin kalitesini değerlendirmek, kullanılan program mantığı modellerinin kalitesini değerlendirmek, performans bütçeleme sistemini değerlendirmek ve reformlar önermek şeklindeki sorulara verilen yanıt ölçeğinin (her zaman, sıklıkla, bazen, nadiren ve hiçbir zaman) şeklinde beş kategorisi vardır. Aşağıda yer verilen tablo ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye'nin verdiği yanıtları göstermektedir.

Tablo 6: Performans Esaslı Bütçe Sisteminde ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye'de Yüksek Denetim Kurumunun Rolü

	Kamu kurumlarının mali bilgilerini denetlemek	"Performans denetimleri" veya "VET denetimleri" gerçekleştirmek	Performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını denetlemek	Performans bilgilerinin kalitesini değerlendirmek	Kullanılan "program mantığı modellerinin" kalitesini değerlendirmek	Performans bütçeleme sistemini değerlendirmek ve reformlar önermek
ABD	◆	▲	◐	◐	◐	◐
Kore	●	◆	●	●	●	◆
Fransa	●	◆	■	●	▲	▲
Türkiye	●	▲	◆	◆	■	▲
OECD toplam						
● Her zaman	20	6	5	3	4	2
▲ Bazen	2	7	5	3	6	8
◆ Sıklıkla	4	9	5	11	4	4
◐ Nadiren	0	1	4	2	3	4
■ Hiçbir zaman	0	3	7	7	9	8

Kaynak: OECD (2014), Mini-Survey on Supreme Audit Institutions and Performance-related Budgeting, (OECD, 2015, s. 103)

Tablo-6 incelendiğinde; Güney Kore, Fransa ve Türkiye’de yüksek denetim kurumunun kamu kurumlarının mali bilgilerini her zaman denetlediği, ABD’nin ise sıklıkla denetlediği görülmektedir. Yüksek denetim kurumları geleneksel olarak, idarelerin mali bilgilerinin doğruluğunu denetlediğinden verilen cevapların da bu yönde olması doğaldır. Ancak ABD’nin diğer üç ülkenin aksine mali denetimi her zaman yapmadığı anlaşılmaktadır. Bunun sebebi olarak GAO’nun diğer denetim ve muhasebe kurumlarından nitelik bakımından farklı olması gösterilebilir. GAO’nun muhasebe tarafına gösterdiği ilgi oldukça sınırlı olup yaptığı çalışmaların çoğu program etkililik raporlarına ve Kongre tarafından talep edilen özel araştırmalara odaklanmaktadır (Blöndal ve diğerleri, 2003, s. 23).

Performans denetimini diğer adıyla VET denetimini Güney Kore ve Fransa sıklıkla yaptığını belirtirken ABD ve Türkiye bazen yaptığını belirtmiştir. Yeni kamu mali yönetimi anlayışının da etkisiyle yüksek denetim kurumları giderek daha fazla performans denetimi yapmaya başlamıştır. Güney Kore sorunların sistematik analizi için hükümetin önem arz eden politika, proje ve düzenleyici sistemlerini performans denetimi aracılığıyla sıklıkla denetlemektedir. 2007 yılından 2012 yılına kadar Denetim ve Teftiş Kurulu tarafından gerçekleştirilen denetimlerin %56,1’i performans ve özel denetimlerden oluşmaktadır (ASOSAI, 2018). Aynı şekilde Fransa’da performans denetimini sıklıkla yapmakta olup Fransa Sayıştay kaynaklarının üçte ikisini mali yönetim ve performans denetimine ayırmaktadır (NAO, 2005, s. 94). ABD Sayıştay performans denetimini bazen yaptığını belirtmişse de GAO’nun yaptığı denetimlerin büyük çoğunluğunu performans denetimleri oluşturmaktadır. GAO’nun performans denetimi uygulamasına ilişkin 2008 yılı Uluslararası Akran Değerlendirmesinde, GAO’nun her yıl daha fazla miktarda performans denetimi yaptığı belirtilmiştir (GAO, 2013, s. 3). Türk Sayıştay ise düzenlilik denetimine nazaran performans denetimini çok daha az sayıda yapmaktadır. Örneğin 2019 yılında performans denetimi yapılan kamu kurumu sayısında önemli oranda bir azalma olmuştur.

Performans hedeflerine ulaşıp ulaşılamadığını Güney Kore her zaman denetlediğini, Türkiye sıklıkla denetlediğini, ABD nadiren denetlediğini, Fransa ise hiçbir zaman denetlemediğini ifade etmiştir. Aslında bütçeyle ilgili belgelerin performans amaç ve

hedefleri içerdği ülkelerde olması gereken amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılamadığının her zaman denetlenmesidir. Bu denetimin Fransa tarafından hiçbir zaman yapılmadığı anlaşılmaktadır.

Performans bilgilerinin kalitesini Güney Kore ve Fransa her zaman değerlendirdiğini, Türkiye sıklıkla değerlendirdiğini, ABD nadiren değerlendirdiğini ifade etmiştir. Yüksek denetim kurumlarının bu faaliyetleri kurumlara yararlı geri bildirim sağlaması açısından önemlidir. Güney Kore ve Fransa'da Sayıştay'ın gerçekleştirdiği yıllık incelemeler nedeniyle performans bilgisinin kalitesinin yıllar içerisinde arttığı görülmüştür. Yine Türk Sayıştay'ının performans bilgisi denetim faaliyetleri performans bilgisinin kalitesi ile stratejik plan ve performans programlarının kalitesinin zaman içinde gelişmesine katkı sunmuştur. Ancak ABD performans bilgilerinin kalitesinin değerlendirilmesi konusunda diğer ülkelere göre daha az ilgilenmektedir.

Kullanılan program mantığı modellerinin kalitesini Güney Kore her zaman değerlendirdiğini, Fransa bazen değerlendirdiğini, ABD nadiren değerlendirdiğini, Türkiye ise hiçbir zaman değerlendirmedeğini belirtmiştir. Program mantık modelleri program değerlendirmelerinde sıklıkla kullanılmaktadır. Program mantık modelleri amaçların istenildiği şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğini ve olması gerekeni belirlemektedir. Bu mantık modelleri, değerlendirilmekte olan programın girdileriyle başlamakta ve ister çıktı ister sonuç olsun, istenen sonuca ulaşılabilmesi için süreç boyunca ilerlemekte olup program performansının artırılmasına katkıda bulunmaktadır (Millar ve diğerleri, 2001, s. 1). Program mantığının değerlendirilmesi ise programın amaçlanan sonuca ulaşmasını sağlayacak şekilde tasarlanıp tasarlanmadığının değerlendirilmesi şeklinde olmaktadır (Robinson, 2011, s. 44). Ankete verilen yanıtta görüleceği üzere Türkiye'de Sayıştay tarafından program mantığı modelleri değerlendirilmemektedir. Türkiye'de 2021 yılında performans esaslı program bütçeye geçişle birlikte program yapısı oluşturulmuştur. Bu kapsamda diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de program mantığı modelleri geliştirilmeli ve bu modelin kalitesi Sayıştay tarafından değerlendirilmelidir.

Performans bütçeleme sistemini değerlendirmek ve reformlar önermek faaliyetini ise Güney Kore sıklıkla yaptığını, Fransa ve Türkiye bazen yaptığını, ABD ise nadiren yaptığını belirtmiştir. Yüksek denetim kurumlarının performans esaslı bütçe sisteminin etkinliğini artırmak için sistemi bir bütün olarak değerlendirme ve önerilerde bulunma faaliyetine daha fazla ağırlık vermesi gerekmektedir.

Genel olarak performans esaslı bütçe sistemini uygulayan OECD ülkelerinin çoğunda bütçe oluşturma sürecinde ve yılsonunda sonuçların incelenmesinde performans bilgilerinin sınırlı kullanımı söz konusudur. Güney Kore bu konuda diğer ülkelere göre daha iyi durumdadır. Bunda Denetim ve Teftiş Kurulu'nun yönlendirmelerinin de etkisi büyüktür. Denetim ve Teftiş Kurulu karar alma sürecinde performans bilgilerini kullanması için yürütme organına baskı yapmaktadır. GAO da performans bilgilerinin Kongre tarafından kullanılmasına yönelik olarak çalışmalarda bulunmaktadır. GAO, yürütme organları tarafından üretilen performans bilgilerini Kongre'nin karar alma süreçlerinde kullanmasını sağlamak için bir rehber geliştirmiştir. Ayrıca GAO, kurumların rapor ettiği performans bilgilerinin kullanımını izlemek için bir endeks konsolide etmiştir (OECD, 2016b, s. 74). Fransa'da performans bilgilerinin bütçe sistemine entegrasyonu amacıyla performans raporlama sürecini öngörülmüş ve bu süreç, iki yeni zorunlu bütçe dokümanı (yıllık performans planı ve performans raporu) aracılığıyla bütçe döngüsüne entegre edilmiştir. Ancak Fransa'da performans bilgilerinin halen sınırlı kullanımı söz konusudur (Moretti ve Kraan, 2018, s. 49). Buna çözüm olarak Fransa'da bazı iyileştirmeler düşünülmeyle birlikte bu süreçte Fransa Sayıştay'ının da çalışmaları ve yönlendirmeleri olması gerekmektedir. Türkiye'de yapılan bütçe reformuyla amaçlananlar arasında stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu aracılığıyla üretilen performans bilgilerinin hükümet düzeyinde karar alma süreçlerinde kullanılacak biçimde bütçe sürecine dahil edilmesi de bulunmaktadır (BÜMKO, 2017, s. 4). Bu amacı gerçekleştirmede Sayıştay'ın da önerilerde bulunması ve yönlendirmeler yapması amacın gerçekleşmesine katkı sunacaktır.

SONUÇ

Tüm dünyada etkili olan yeni kamu mali yönetimi anlayışı ile birlikte kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik, verimlilik, ekonomiklik ilkeleri önem kazanmış ve mali saydamlık, hesap verebilirlik, performans esaslı bütçeleme, stratejik plan, performans denetimi gibi unsurlar yönetim sisteminde yer bulmaya başlamıştır. Özellikle mali saydamlık ve vatandaş odaklı hesap verme sorumluluğu yeni kamu yönetiminin temel ilkeleri arasına girmiştir. Bu süreçte birçok OECD ülkesi mali disiplinlerini gerçekleştirmek ve kamu kesiminde etkinlik ve verimlilik sorunlarına çözüm geliştirmek amacıyla bütçe reformları yapmış ve girdi odaklı geleneksel bütçe sisteminden, çıktı-sonuç odaklı PEB sistemine geçiş yapmışlardır. Performans esaslı bütçe sistemine geçişle birlikte stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu/performans raporu gibi belgelerle ülkelerde plan-program-bütçe bağlantısı kurulmaya çalışılmış ve mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanması amaçlanmıştır. Nitekim çoğu OECD ülkesi performans esaslı bütçe sistemlerinin hesap verebilirliği ve saydamlığı artırmada etkili bir araç olduğunu düşünmektedir.

Performans esaslı bütçe sisteminin odak noktası performans göstergelerinin kamusal kaynak tahsisine temel oluşturmasıdır. Bu husus sistemi uygulayan ülkelerin tamamı için geçerli olsa da ülkeler arasında uygulama farklılıkları mevcuttur. Bu farklılığı 2016 yılında OECD tarafından gerçekleştirilen performans bütçeleme anketinde görmek mümkündür. Ülkelerin ankete verdikleri yanıtlardan anlaşıldığı üzere OECD ülkelerinde uygulanan performans esaslı bütçe sisteminde standart bir yapı olmayıp her ülke kendi koşulları doğrultusunda yöntem ve model belirlemiştir. OECD'nin uluslararası performans bütçeleme veri tabanında yer alan verilere göre ülkeler performans bütçeleme sisteminin özelliklerinden bir kısmını uygularken bir kısmını ise uygulamamaktadır. Yine 2016 yılı performans bütçeleme anketinden elde edilen veri kaynaklarından yararlanılarak OECD tarafından geliştirilen kompozit endeks verileri incelendiğinde de aynı sonucu varmak mümkündür. Endeks verileri incelendiğinde OECD genelinde performans bütçeleme uygulamalarında ülkelerin puan aralığında büyük farklılıklar olduğu görülmektedir.

Diğer yandan bütçe sistemlerinin niteliği bütçe üzerindeki denetim faaliyetlerinin amaç ve fonksiyonlarını da büyük ölçüde etkilemektedir. Yeni kamu mali yönetimi anlayışına geçişle birlikte hem bütçe sistemleri hem de denetim anlayışında değişim yaşanmıştır. Performans esaslı bütçe sisteminde kamusal kaynakların hukuka uygunluğunun yanı sıra etkin, ekonomik ve verimli bir biçimde kullanılması da amaçlandığından, bütçe üzerindeki denetim faaliyetinin de buna uygun olarak yapılması öngörülmüş ve bu doğrultuda yüksek denetimin kapsamı tekrardan tanımlanmıştır. Geleneksel denetim anlayışından daha modern olan performans denetim anlayışına geçiş yaşanmıştır. Bu kapsamda yüksek denetim kurumları giderek daha fazla etkililik, verimlilik ve ekonomiklik odaklı performans denetimi yapmaya başlamışlardır. Ancak bununla beraber iyi işleyen bir yüksek denetim kurumunun performans hesap verebilirliğinin yanında mali hesap verebilirliği de sağlaması gerektiğinden mali denetim ve uygunluk denetimi halen yüksek denetim kurumları için önem arz etmeye devam etmektedir.

OECD ülkeleri arasında performans esaslı bütçe sisteminde uygulama farklılıkları olduğu gibi ülkelerin yüksek denetim kurumlarının da performans bütçeleme sisteminde üstlendiği rollerde farklılıklar mevcuttur. Söz konusu farklılık 2014 yılında OECD tarafından yüksek denetim kurumları üzerine yapılan ankette de görülmektedir. Ankete katılan ülkelerin hepsi geleneksel mali denetimi yapmakta olup performans denetimini ise 3 ülke hariç tüm ülkeler giderek daha fazla yapmaya başlamışlardır. Ancak belirtmek gerekir ki yapılan performans denetimleri sayısında ülkeler arasında ciddi farklılıklar vardır. Diğer yandan son yıllarda yüksek denetim kurumlarının performans bütçelemedeki rollerinin arttığı görülmekle birlikte ülkelerinde uygulanan performans esaslı bütçe sisteminin etkinliğine katkıda bulunmada yüksek bir etkiye sahip olmadıkları anlaşılmaktadır.

Çalışmamızda ele alınan ülkeler olan ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye'nin yeni kamu mali yönetimi anlayışı doğrultusunda hesap verebilirliği ve mali saydamlığı ön planda tutan reformlar yaptıkları anlaşılmaktadır. Söz konusu ülkelerin gerçekleştirdiği reformların, yeni kamu mali yönetimi yaklaşımı ile bağlantılı olduğu görülmektedir. Yeni anlayışla birlikte her ülkenin performans esaslı bütçe uygulamaları ile yüksek denetim

faaliyetlerini kendi siyasi ve idari yapısına göre şekillendirdiği ancak yine de ortak uygulama ilkelerinin olduğunu söylemek mümkündür.

Söz konusu ülkelerin performans esaslı bütçe sistemindeki uygulama farklılıkları 2016 yılında OECD tarafından yapılan performans bütçeleme anketinde görülmektedir. ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye'nin performans esaslı bütçe uygulamalarına ilişkin anket sorularına verdiği cevaplar genellikle birbirinden farklıdır. Özellikle ABD'de merkezi hükümet kuruluşları düzeyinde uygulanan standart bir performans bütçeleme sisteminin olmayışı ABD'yi diğer ülkelerden farklılaştırmaktadır. Yine seçilen ülkelerin performans bütçe uygulamalarının kullanımını hakkında oluşturulan kompozit endeks verileri incelendiğinde puanlar arasında önemli farklılıklar vardır. Dört ülke 2016 yılı kompozit endeks puanlarına göre kendi aralarında sıralandığında birinci sırada Güney Kore, ikinci sırada Fransa, üçüncü sırada Türkiye ve dördüncü sırada ABD yer almaktadır. Diğer yandan Güney Kore kompozit endeks sonucuna göre 35 OECD ülkesi içerisinde de birinci sıradadır. Buradan yola çıkarak Güney Kore'nin hükümet çapında kapsamlı bir performans esaslı bütçe sistemi oluşturduğu söylenebilmektedir. Türkiye ise endeks sıralamasında 35 ülke arasında 26'ncı sıradadır. Türkiye'nin endeks sıralamasında gerilerde olmasının en önemli sebeplerinden biri olarak performans bilgisinin bütçeleme ve karar alma süreçlerine tam anlamıyla dahil edilmemesi gösterilebilir. Türkiye performans esaslı bütçe sisteminde yaşanan aksaklıkları göz önünde bulundurarak kamu mali yönetim reformlarını devam ettirmiş ve 2021 yılında performans esaslı program bütçe sistemine geçmiştir. Söz konusu sistemle amaçlananlar arasında performans bilgilerinin karar alma süreçlerinde kullanılmasını sağlayacak biçimde bütçe sürecine dahil edilmesi de bulunmaktadır. Türkiye yeni sistemle beraber amaçladığı şekilde performans bilgilerini karar alma süreçlerinde kullanmaya başladığı takdirde kompozit endeks puanında yükselme olması muhtemeldir.

ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye'de kamu mali yönetiminde yapılan reformlar bütçe sistemlerini değiştirdiği gibi yüksek denetim kurumlarının denetim anlayışlarını da değiştirmiş ve performans esaslı bütçe sistemine geçişle birlikte denetim kapsamı ve denetim görevleri genişlemiştir. Bu doğrultuda performans denetimine verdikleri önem artmıştır. Diğer yandan hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamaya yönelik olarak

yapılan denetim türlerinin uygulanmasında ülkeler arasında benzer ve farklı yanların olduğu görülmüştür. Özellikle çalışma bazında öncelikler yüksek denetim kurumları arasında farklılaşmıştır. ABD, Güney Kore ve Fransa'da yapılan denetimlerin büyük bir kısmını performans denetimi oluşturmakta olup verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik kriterleri doğrultusunda uluslararası standartlara göre konu bazlı performans denetimleri gerçekleştirilmektedir. Türkiye'de ağırlıklı olarak düzenlilik denetimi yapılmaktadır. Sayıştay tarafından mali denetim ve uygunluk denetimi büyük ölçüde uluslararası standartlarda tanımlandığı gibi gerçekleştirilmektedir. Ancak performans denetimi uluslararası standartlarda tanımlandığı şekilde yapılmamakta olup kurumlar tarafından belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Sayıştay'ın performans denetiminin mevzuat düzenlemesi yoluyla hem performans bilgisinin denetimini hem de etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik denetimini içerecek şekilde yeniden tanımlanması ve Sayıştay'ın performans denetiminin güçlendirilmesi gerekmektedir.

ABD, Güney Kore, Fransa ve Türkiye'deki yüksek denetim kurumlarının performans esaslı bütçe sisteminde oynadıkları rollerde de farklılıklar mevcuttur. Ülkelerin 2014 ve 2016 yıllarında OECD tarafından yapılan anketlere verdikleri yanıtlar da bu farklılığı ortaya koymaktadır. Yanıtlardan yola çıkarak Güney Kore'de Denetim ve Teftiş Kurulu'nun performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını her zaman denetlemesi, performans bilgilerinin ve kullanılan program mantığı modellerinin kalitesini her zaman değerlendirmesi açısından performans esaslı bütçe sisteminde daha aktif rol aldığını söylemek mümkündür. ABD'de ise GAO'nun performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını denetlemek, performans bilgilerinin kalitesini değerlendirmek, program mantığı modellerinin kalitesini değerlendirmek, performans bütçeleme sistemini değerlendirmek ve reformlar önermek şeklindeki faaliyetleri nadiren yaptığını belirtmesi performans esaslı bütçe sisteminde diğer ülkeler kadar aktif rol almadığı şeklinde yorumlanabilir. Fransa'da Sayıştay'ın performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını denetlememesi önemli bir eksiklik olarak değerlendirilmiş olmakla birlikte performans esaslı bütçe sisteminde aktif rol aldığı söylenebilmektedir. Program mantık modelleri program değerlendirmelerinde sıklıkla kullanılmakta olup ABD, Güney Kore ve Fransa'da yüksek denetim kurumları kullanılan program mantığı modellerinin kalitesini

değerlendirmektedir. Türkiye’de ise program mantık modelleri kullanılmadığından Sayıştay tarafından herhangi bir değerlendirme yapılmamaktadır. Türkiye’nin 2021 yılında performans esaslı program bütçe sistemine geçmesiyle birlikte program yapısı oluşturulmuştur. Diğer ülkelerde olduğu gibi program mantığı modellerinin geliştirilmesi ve bu modelin kalitesinin Sayıştay tarafından değerlendirilmesi programın performansının artırılmasını sağlayacaktır. Diğer yandan yeni bütçe sistemiyle beraber Sayıştay’ın performans esaslı bütçelemede daha aktif rol almasının sağlanması sistemin etkinliğine katkıda bulunacaktır.

Sonuç olarak OECD uluslararası performans bütçeleme veri tabanında yer alan verilerin analiz edilmesi neticesinde elde edilen sonuçlar ülkelerin performans esaslı bütçe sistemlerinin genel kalitesi, pratikte ne kadar başarılı çalıştıkları ve yapılan denetimlerin etkinliği hakkında bilgi vermese de ülkelerde performans bütçeleme uygulamalarının ne ölçüde mevcut olduğu, merkezi yönetim düzeyinde ne kadar kullanıldığı, performans bilgilerinin kullanılabilmesi açısından hükümet çapında kapsamlı bir sistemin oluşturulup oluşturulmadığı, ülkelerin performans esaslı bütçe sisteminin özelliklerinden hangilerine sahip oldukları ve yüksek denetim kurumlarının performans esaslı bütçe sisteminde ne şekilde rol aldıkları hakkında bilgi sahibi olmamızı sağlamıştır. Bu doğrultuda gerek OECD ülkelerinin genelinde gerekse seçilmiş ülkelerde uygulanan performans esaslı bütçe sistemlerinin özelliklerinde, performans bütçe uygulamalarının merkezi yönetim düzeyinde kullanımında, performans bilgilerinin bütçe görüşmeleri ile karar alma süreçlerinde kullanımında ve yüksek denetim kurumlarının performans esaslı bütçe sisteminde üstlendiği rollerde farklılıklar olduğu görülmüştür. Yeni kamu mali yönetimi anlayışının öncelikli amaçları arasında olan mali saydamlık, hesap verebilirlik ve kaynak kullanımında etkinliğin artırılması için ülkelerde; performans bilgilerinin kullanılabilmesi amacıyla hükümet düzeyinde kapsamlı bir sistem oluşturma noktasında iyileştirmeler yapılması, harcama gözden geçirmelerinin etkili bir şekilde kullanılması, yüksek denetim kurumlarının performans denetimlerine ağırlık vermesi ve performans bütçelemedeki rollerinin artırılması, kullanılan program mantığı modelinin kalitesinin yüksek denetim kurumları tarafından daha fazla değerlendirilmesi ve yüksek denetim kurumlarının performans esaslı bütçe sisteminin etkinliğine ilişkin genel değerlendirmeler yapmasının yaygınlaştırılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdeniz, İ. (2020). *Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Politikaların Bütçeye Yansıtılması: Program Bütçe Sistemine Yönelik Bir Yapılandırma Önerisi*. Yüksek lisans tezi, T.C. Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Aksaraylı, M., Egeli, H., Tügen, K., Akdeniz, A. ve Özen, A. (2007). Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Etkinliğinin Belirleyicileri: Türkiye’deki Kamu Kurumlarının Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, C.12, S.3, s.313-326*.
- Aksoy, M., Geçgel, B. ve Öz, Y. (2018). *Sayıştay Hesap Yargısı*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.
- Akyel, R. (2015). Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay. *Türkiye Adalet Akademisi Derneği, 23, 1-22*.
- Akyel, R. (2016). Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı. *Amme İdaresi Dergisi, 49, 119-145*.
- Akyel, R., Köse, H. Ö. (2010). Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği. *Türk İdare Dergisi, 466*.
- Alptürk, G. (1993). “Fransız Sayıştayı”, *Sayıştay Dergisi, Sayı 12, ss.3-7*.
- Altuğ, F., Kesik, A. ve Şeker, M. (2013). *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Altynbekuly, A. (2018). *Karşılaştırmalı Ülke Uygulamalarında Yüksek Denetim Kurumu Olarak Sayıştay*. Doktora tezi, T.C. Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli.

- Alventosa, J. R., Baldacchino, A. (2013). An Overview of the Cour des Comptes of France. *International Journal of Government Auditing*, 40(2).
- Arın, T., Kesmez, N. ve Gören, İ. (2000). *Parlamento ve Sayıştay Denetimi*. İstanbul: TESEV Yayınları.
- ASOSAI. (2018). Erişim: 07 Şubat 2021, <http://asosai14.vn/220-2-ndt/introduction-to-some-supreme-audit-institutions-which-have-effectively-operated-and-possitive-contributed-to-the-asosai-%E2%80%93-the-korean-board-of-audit-and-inspection.sav>
- Avcı, M. A. (2012). *Sayıştay'ın Kamu Harcamalarına İlişkin Performans Denetiminin Temelleri*. Doktora tezi, T.C. Atatürk Üniversitesi, Erzurum.
- Azuma, N. (2004). "Performance Measurement of Supreme Audit Institutions in 4 Anglo-Sakson Countries: Leading by Example". *Government Auditing Review*, Vol: 11, 65-99.
- Badem, A. C., Kılınç, Y. ve Kavas, T. (2013). Türkiye'de Uygulanan Performans Esaslı Bütçeleme Süreci: Kocaeli Üniversitesi Örneği. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 26, 77-104.
- BAI. (2009). The Board of Audit and Inspection Brochure for 2009. Erişim: 07 Şubat 2021, https://www.bai.go.kr/bai_eng/cop/bbs/listBoardArticles.do?mdex=bai_eng14&bbsId=BBSMSTR_200000000002
- BAI. (2014). The Board of Audit and Inspection Brochure for 2014. Erişim: 07 Şubat 2021, https://www.bai.go.kr/bai_eng/cop/bbs/listBoardArticles.do?mdex=bai_eng14&bsId=BBSMSTR_200000000002

- BAI. (2018). The Board of Audit and Inspection Brochure for 2018. Erişim: 07 Şubat 2021,
https://www.bai.go.kr/bai_eng/cop/bbs/listBoardArticles.do?mdex=bai_eng14&bbsId=BBSMSTR_200000000002
- BAI. (2021a). Erişim: 11 Şubat 2021,
https://www.bai.go.kr/bai_eng/popup/about/popup/brief_popup_1.do
- BAI. (2021b). Erişim: 11 Şubat 2021,
https://www.bai.go.kr/bai_eng/html/about/briefHistory.do?mdex=bai_eng11
- Bakkal, H., Kasımoğlu, A. (2015). Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Önemi. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, C. 52 S. 599, ss. 2.
- Bal, T. (2015). Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) Sistemi Çerçevesinde Alternatif Modellerin Türkiye’de Uygulanabilirliği. *Sayıştay Dergisi*, 96.
- Bal, T. (2016). Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) Sistemi ve Sistemin Uygulanabilirliğinin Arttırılmasına Yönelik Öneriler. *Sayıştay Dergisi*, 101.
- Balyemez, A. S. (2018). Sayıştay Performans Denetimlerinin Uygulama ve Sonuçları Üzerine Bir Tartışma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*.
- Barun, B., Ekinci, M. ve Temizel, Ö. (2007). Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü. XXII. Türkiye Maliye Sempozyumu, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 09-13 Mayıs, 111-143.
- Barzelay, M. (1997). “Central Audit Institutions and Performance Auditing: A C Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD”. *An International Journal of Policy and Administration*, Vol: 10, No: 3, s. 235-260.

Bayar, D. (2008). Mali Denetim Nedir. *Maliye Dergisi*, 155, 1-10.

Berkay, F. (2016). Türkiye’de Mali Disiplinin Sağlanmasında Performans Esaslı Bütçelemenin Rolü ve Önemi. *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, 6(2/1), 42-50.

Beynam, H. (2013). *Türkiye’de Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamasının Etkinleştirilmesi: Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Ankara.

Bilge, S., Demirtaş, S. (2012). Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamasının Türk Kamu Kurumlarında Algılanması ve Sorun Alanlarının Tespiti: Eskişehir İli Örneği. *Maliye Dergisi*, Sayı 162.

Blöndal, R., Goretti, C. ve Kristensen, J. (2003). Budgeting in Brazil. *OECD Journal on Budgeting*, 3, 1.

Board of Audit and Inspection Act. (1963). 13 December 1963.

BÜMKO. (2014). Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi. Ankara: Maliye Bakanlığı.

BÜMKO. (2017). Program Yapısı ve Program Gerekçesi Rehberi, taslak, II. sürüm. Ankara: Maliye Bakanlığı.

Certification Of Central Government’s Financial Statements. (2019). Cour des Comptes. Certification Of Central Government’s Financial Statements - Fiscal year 2019 Summary Report.

Ceylan, F. B. (2010). Mali Denetim. *Dış Denetim Dergisi*, 1, 110-113.

Circular No. A-11. (2003). Preparation, Submission, And Execution Of The Budget. *Executive Office Of The President Office Of Management And Budget*, July 2003.

Constitution of France. (1958). 4 October 1958.

Constitution of the Republic of Korea. (1948). 66-100.

Cour Des Comptes. (2021a). Erişim: 07 şubat 2021, <https://www.ccomptes.fr/fr/cour-d-des-comptes/histoire>

Cour Des Comptes. (2021b). Erişim: 07 şubat 2021, <https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/cour-des-comptes>

Cumhurbaşkanlığı 2021 Yılı Yıllık Programı. (2020). T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı.

Çağın, N. (2009). Modern Bütçe Sürecinde Parlatentonun Rolü. Erişim: 20 şubat 2020, https://www.tbmm.gov.tr/etkinlikler/pbmd_sempozyum_1008/belgeler/sempozyum%20afyon%202008_bildiriler/nami_cagan.pdf,

Demirel, D. (2015). Performans Esaslı Bütçe: ABD, İngiltere ve Türkiye Örnekleri. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 1*, ss. 153-176.

Downes, R., Moretti, D., ve Nicol, S. (2017). Budgeting and performance in the European Union: A review by the OECD in the context of EU budget focused on results. *OECD Journal on Budgeting Volume. 2017/1*.

- DPT. (2006). “Dokuzuncu Kalkınma Planı Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi”. *Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, ÖİK No:7, Ankara.
- Ergen, Z. (2016). Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-i Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanuna Bütçe ve Harcama Usullerinde Dönüşüm. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 93-115.
- Ergen, Z. (2021). Performans Esaslı Bütçe Sisteminden Program Bazlı Performans Bütçe Sistemine Geçiş: Yeni Bütçe Sistemi İle Hedeflenenler. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt-Sayı: 14(1) ss: 280-302.
- Eriçok, R. E. (2011). Küresel Kriz Sonrasında Kamu Yönetiminde Anlayış Değişimi: Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı, İç. Ahmet Kesik ve Hasan Canpolat (Eds.), *Küreselleşme ve Kamu Yönetiminde Dönüşüm*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 157-172.
- Falay, N. (2011). Küresel Krizde Kamu Mali Yönetimi İçin İhmal Edilmiş Kamu Yatırım (Kapital) Bütçesi Önerisi: Özellikleri, Uygulaması ve Eleştirileri, İç. Ahmet Kesik ve Hasan Canpolat (Eds.), *Küreselleşme ve Kamu Yönetiminde Dönüşüm*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 211-227.
- GAO. (1997). Managing For Results Using the Results Act to Address Mission Fragmentation and Program Overlap. *United States General Accounting Office Washington, D.C.* 20548.
- GAO. (2001). GAO: Working for Good Government Since 1921. Erişim: 04 Şubat 2021, <https://www.gao.gov/assets/2019-09/GAO%20Working%20for%20Good%20Government%20Since%201921.pdf>

- GAO. (2005). Peer Review Report: International Peer Review of the Performance Audit Practice of the United States Government Accountability Office, Ottawa.
- GAO. (2013). Performance Auditing, The Experiences of the United States Government Accountability Office, For Release on Delivery Expected at 1500 (CEST) Wednesday, 25 September, 2013.
- GAO. (2021a). Erişim: 06 şubat 2021, <https://www.gao.gov/about/comptroller-general>
- GAO. (2021b). Erişim: 07 şubat 2021, <https://www.gao.gov/about/what-gao-does/audit-role>
- GAO. (2021c). Erişim: 09 şubat 2021, <https://www.gao.gov/federal-financial-accountability>
- GAO. (2021d). Erişim: 11 şubat 2021, <https://www.gao.gov/about/what-gao-does/fraudnet>
- Geist, B. (1981). "State Audit: An Introduction", State Audit - Development in Public Accountability, (Ed. B. Geist), State Comptroller's Office (Israel), 1981.
- Görgün, E. (2011). *Türk Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi*. Yüksek Lisans Tezi, T.C. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Karaman.
- GPRA. (1993). Government Performance Results Act of 1993.
- GPRAMA. (2010). GPRA Modernization Act Of 2010.
- Gül, S. K. (2008). Kamu Yönetiminde ve Güvenlik Hizmetlerinde Hesap Verebilirlik. *Polis Bilimleri Dergisi, Cilt:10 (4)*.

Gül, S. K., Kırılmaz, M. (2013). *Kamu Kurumlarında Stratejik Yönetim*, Ankara: Adalet.

Gündüz, N. (1974). *Kalkınma İçin Sistemci Denetim*. Ankara: TODAİE.

Hawkesworth, I., Klepšvik, K. (2013). “Budgeting levers, strategic agility and the use of performance budgeting in 2011/12”. *OECD Journal on Budgeting, Vol. 13/1*.

INTOSAI. (1977). ISSA 1 “The Lima Declaration”.

INTOSAI. (2010), “ISSAI 3100 – Performance Auditing Guidelines: Key Principles”, approved at XXth Congress of INTOSAI, Johannesburg.

INTOSAI. (2012). *Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları I- ISSAI T.C. Sayıştay Başkanlığı Çev. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı*.

INTOSAI. (2013). ISSAI 300. Performance Audit Principles.

ISSAI. (2017). *Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)*.

ISSAI 100. (t.y.) *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*.

ISSAI 1003. (t.y.) *Financial Audit Guideline. Glossary of Terms to the INTOSAI financial Audit Guidelines*.

İnce, M., Pustu, Y. (2020). *Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Türk Denetim Sistemine Yansımaları*.

Kaçer, F. (2019). *Kamu Mali Yönetiminde Değişim Ve Sayıştay’ın Performans Denetimi Yetkisinin Gelişimi. Bingöl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl/Year: 3 Cilt/Volume: 3 Sayı/Issue: 1*.

- Kalkınma Bakanlığı. (2015). Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018). Kamuda Stratejik Yönetim Çalışma Grubu, Ankara.
- Kalkınma Bakanlığı. (2018). On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023). Kamu Harcamalarında Etkinlik Çalışma Grubu Raporu, Ankara.
- Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik. (2008). *T.C. Resmi Gazete*, 26927, 05 Temmuz 2008.
- Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. (2021). *T.C. Resmi Gazete*, 31462, 22 Nisan 2021.
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003). *T.C. Resmi Gazete*, 25326, 24 Aralık 2003.
- Karaarslan, E. (2007). Denetim Sistemimiz. *Mali Kılavuz Dergisi*, 35, 29-41.
- Karacan, E. (2010). *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, DPT-Uzmanlık Tezleri Ekonomik Modeller ve Stratejik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Karacan, E. (2013). ABD’de Performans Bütçe Yönetimi. *Sayıştay Dergisi*, 89, 61-90.
- Kaya, S. (2000). Uluslararası Belgelerde ve Ülke Uygulamalarında Sayıştayların Denetim Alanları. *Sayıştay Dergisi*, 39.
- Kaya, S. (2003). Hesap Verme Sorumluluğu Parlamento ve Sayıştay. 2. *Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası Konuşma Metni*.
- Kesik, A. (1999). *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

- Kırılmaz, M., Atak, F. (2015). Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Araçları: Faaliyet Raporları. *Ombudsman Akademik Dergisi*, 3, 189-217.
- Kim, J. H. (2007). *The Conflict between Auditing and Evaluation in Korea, Auditing for Social Change: A Strategy for Citizen Engagement in Public Sector Accountability*. New York: United Nations.
- Kim, H. M., Park, N. (2007). Performance Budgeting in Korea. *OECD Journal on Budgeting Volume 7 – No. 4*, OECD, 2007.
- Kim, S. (2015). *Side by Side with People: Korea's Experiences on Participatory Auditing, Public Participation in the Budget and Audit Process (PPBA) Learning Note*. Washington DC World Bank Group.
- Kjennerud, K. R. (2013). Political Accountability and Performance Audit: The Case of the Auditor General in Norway, *Public Administration*, 91(3), 680–695.
- Kopits, G., Craig, J. (1998). Transparency in Government Operations. International Monetary Fund Washington DC, January 1998.
- Köse, H. Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*. T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.
- Köse, H. Ö. (2019). Başkanlık Sisteminde Denge ve Denetim: Parlamentonun Yürütmeyi Denetleme İşlevi ve Parlamento Adına Yürütülen Sayıştay Denetiminin Önemi. *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 114, Temmuz - Eylül 2019.
- Kraan, D. J. (2007). Programme Budgeting in OECD Countries. ISSN 1608-7143, *OECD Journal on Budgeting*, Volume 7 – No. 4.

- Kurnaz, H. (2006). Türk Kamu Sektöründe Yeni Bir Kavram İç Denetim. *Vergi Sorunları Dergisi*, 217, 1-6.
- Küçükaycan, D. (2019). Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Mekanizması Olarak Performans Esaslı Bütçe Sistemi Unsurları. *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:15.
- Lan, L. (2005). Enhancing e-Democracy Via Fiscal Transparency: A Discussion Based on China's Experience, *E-Government: Towards Electronic Democracy*, pp. 57-69.
- Lannaud, B. (2007). Performance in the New French Budget System. Performance budgeting, International Monetary Fund.
- LOLF. (2001). Constitutional Bylaw (LOLF) No. 2001-692 of 1 August 2001 on budget acts, (2001).
- Millar, A., Simeone, R. S. ve Carnevale, J. T. (2001). Logic Models: A Systems Tool for Performance Management. *Evaluation and Program Planning*, 24(1):73-81.
- Moretti, D., Kraan, D. (2018). Budgeting in France. *OECD Journal On Budgeting: Volume 2018/2*, OECD.
- Moynihan, D., Beazley, I. (2016). Toward Next-Generation Performance Budgeting, Lessons from the Experiences of Seven Reforming Countries. The World Bank.
- Mutluer, M., Öner, E. ve Kesik, A. (2007). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*. İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Mutluer, M. K., Erdoğan, Ö. ve Coşkun, A. (2015). *Sayıştay Hukuku*. İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları.

NAO. (2005). State Audit in the European Union. London: *National Audit Office of UK Publishes*.

OECD. (2005). Modernising Government: The Way Forward. OECD, Paris.

OECD. (2014a). Partners For Good Governance: Mapping The Role Of Supreme Audit Institutions; Phase One: Analytical Framework. Paris: OECD.

OECD. (2014b). “Background Note: Mini-Survey on Supreme Audit Institutions and Performance-Related Budgeting”, prepared for the 10th Annual Meeting of the OECD Senior Budget Officials Performance and Results Network, OECD, Paris.

OECD (2014c). Budgeting Practices and Procedures in OECD Countries, *OECD Publishing*.

OECD. (2015). Government at a Glance 2015, *OECD Publishing*, Paris.

OECD. (2016a). Performance Budgeting Survey. Erişim: 19 Şubat 2020, <https://qdd.oecd.org/subject.aspx?Subject=90B147D4-005C-462A-9678-4CF7A931A4CA>

OECD. (2016b). OECD Public Governance Reviews Supreme Audit Institutions and Good Governance :Oversight, Insight and Foresight. *OECD, Public Governance Reviews, OECD Publishing*, Paris.

OECD. (2017a). 2016 OECD Performance Budgeting Survey: Highlights Integrating Performance And Results in Budgeting.

OECD. (2017b). Government at a Glance 2017. *OECD Publishing*, Paris.

- OECD. (2019). OECD Good Practices for Performance Budgeting. *OECD Publishing*, Paris.
- OECD.Stat. (2020). Erişim: 17 Şubat 2020, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78410#>
- Önder, M., Meydanlı, M. A. (2019). TBMM'nin Denetim Aracı Olarak Sayıştay'ın Rolü: 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Sonrası Değişiklikler ve Etkisi. *Amme İdaresi Dergisi, Cilt 52, Sayı 3*, s.123-154.
- Özen, A. (2008a). *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları.
- Özen, A. (2008b). *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Park, N. (2013). Performance Budgeting in the Republic of Korea. *The World Bank*, Number 28.
- Park, N., Choi, J. Y. (2013). Making Performance Budgeting Reform Work A Case Study of Korea. *The World Bank, World Bank Institute Vice Presidency Leadership and Governance Unit February*, Policy Research Working Paper 6353.
- Park, N., Jang, J. J. (2015). Performance Budgeting in Korea: Overview and assessment, *OECD Journal on Budgeting*, Volume 2014(3).
- Parlak, B., Doğan, K. C. (2015). *Kamu Yönetiminde Denetim*. Bursa: Ekin Yayınları.
- Performance and Accountability Report. (2020). Performance and Accountability Report Fiscal Year 2020. GAO-21-4SP.

Polat, N. (2003). Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği. *Sayıştay Dergisi*, 49.

Professional Standards. (2017). Professional standards at the Cour des Comptes.

Pustu, Y., Aksüt, K. (2018). Başkanlık Rejiminde Yüksek Denetim: Güney Kore Örneği. *Sayıştay Dergisi*, 110.

Robinson, M. (2011). Performance-based Budgeting. Erişim: 25 Mart 2021, https://www.theclearinitiative.org/sites/default/files/2016-4/CLEAR_PB_Manual.pdf

Robinson, M. (2013). Program Classification for Performance-Based Budgeting: How to Structure Budgets to Enable the Use of Evidence. *The World Bank*.

Sakal, M., Şahin, E. A. (2008). Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye'deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme. *Sayıştay Dergisi* (68).

Sayıştay Başkanlığı. (2000). 2000 Yılı Mali Raporu. Erişim: 15 Mart 2021, <https://docplayer.biz.tr/13922627-T-c-sayistay-baskanligi-mali-raporu.html>

Sayıştay Başkanlığı Performans Denetim Rehberi. (2014). Aralık, 2014, Ankara.

Sayıştay Başkanlığı Düzenlilik Denetim Rehberi. (2018). SDR.1 Versiyon No: 2018/4.

Sayıştay Başkanlığı. (2021). Erişim: 19 Mart 2021, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/Tanitimler/sayistay%20booklet%20TR.pdf>

Sayıştay 2009 Yılı Faaliyet Raporu. (2010). T.C. Sayıştay Başkanlığı 2009 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.

Sayıştay 2020 Yılı Faaliyet Raporu. (2021). T.C. Sayıştay Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.

Sayıştay Kanunu. (2010). *T.C. Resmi Gazete*, 27790, 19 Aralık 2010.

Shea, R. J. (2008). Performance Budgeting in the United States. ISSN 16.08-7143 *OECD Journal on Budgeting Volume 8 – No. 1*, OECD, 2008.

Song, K. (2003). Oversight by Supreme Audit Institutions: The Korean Experience. Presentation at the XI International Anti-Corruption Conference.

Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2019). Program Bütçe Rehberi (Program Sınıflandırması ve Performans Bilgisi), Ankara: SBB.

Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2020a). Erişim: 25 Şubat 2020, <https://www.sbb.gov.tr/program-butceye-gecis-sureci-ve-2020-yili-idare-performans-programlari/>

Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2020b). Erişim: 25 Şubat 2020, <https://www.sbb.gov.tr/program-butce-yolculugu-basladi/#1568104404169-245b1d51-afb9>

Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2021a). Erişim: 21 Şubat 2021, <http://www.sp.gov.tr/tr/html/16/Hakkimizda/>

Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2021b). Erişim: 01 Mayıs 2021, <http://www.sp.gov.tr/tr/haberler/s/36>

Strateji ve Bütçe Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu. (2021). T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Şubat, 2021.

Strateji ve Bütçe Başkanlığı 2021 yılı Performans Programı. (2021). T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Ocak, 2021.

Şentürk, S. H., Doğan, K. C. (2019). Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi: Karşılaştırmalı Olarak Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Fransa ve Türkiye Ülke Deneyimleri. *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, 8, (15).

Taner, A. (2011). Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme. *Sayıştay Dergisi*, 83, 3-30.

Taytak, M., Bahtiyar E. (2015). Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştay'ının Rolü. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4, 261-284.

Tek, Z. (2002). "ABD Kamu Bütçeleme Süreci", *Bütçe Dünyası*, Sayı:12, Ağustos 2002.

Tortop, N. (2012). *Yönetim Bilimi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982). *T.C. Resmi Gazete*, 17863, 09 Kasım 1982.

US Government Manual. (2021). Erişim: 20 Şubat 2021, <https://www.usgovernmentmanual.gov/Agency?EntityId=VRBVgs0MYHU=&ParentEId=+klubNxgV0o=&EType=jY3M4CTKVHY=>

Yellow Book. (2018). Government Auditing Standards, 2018 Revision, Technical Update April 2021.

- Yeon, S. (2004). Budgetary and Financial Management Reforms in Korea: Financial Crisis, New Public Management and Fiscal Administration. *International Review of Administrative Sciences*, 70, (3).
- Yılmaz, H. H. (1999). Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi, DPT.
- Yılmaz, H. H., Önal, M. (2019). Fransa'da Kamu Mali Yönetim Sisteminin Yeniden Yapılandırılması ve 2008 Küresel Krizi Sonrası Dönemde Uygulanan Politikaların Analizi. *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 52, Sayı 1, Mart 2019, s.85-116.
- Yılmaz, H. H., Akdeniz, İ. (2020). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile Değişen Kamu Mali Yönetim Sisteminde Program Bazlı Bütçe Sistemine Yönelik Bir Yapılandırma Önerisi. *Sayıştay Dergisi*, Cilt: 32, Sayı: 117, s.87-114.
- Yücel, Ö., Ağcakaya, S. (2018). Yargısal Yüksek Denetim Modelinde Fransa Sayıştay'ının Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(3), 1117-1130.
- Yücel, Ö. (2018). *Kamu Mali Yönetim Sisteminde Seçilmiş Ülke Sayıştayları ve Türk Sayıştay'ı Analizi*. Yüksek lisans tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Walker, D. M. (2005). Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı. *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 58.
- White House. (t.y.). Erişim: 09 Mart 2021, <https://obamawhitehouse.archives.gov/sites/default/files/omb/assets/omb/expectmore/index.html>