

T.C.
SAVUNMA SANAYİ MÜSTEŞARLIĞI
STRATEJİ GELİŞTİRME DAİRE BAŞKANLIĞI

DEĞİŞEN KAMU MALİ YÖNETİMİ ÇERÇEVESİNDE PERFORMANS
DENETİMİNİN SAVUNMA SANAYİ DESTEKLEME FONU'NA
UYGULANABİLİRLİĞİ

AZİZ SÜMEN
Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı

MALİ HİZMETLER UZMANLIĞI ARAŞTIRMA RAPORU

ANKARA
NİSAN,2014

T.C.
SAVUNMA SANAYİİ MÜSTEŞARLIĞI
STRATEJİ GELİŞTİRME DAİRE BAŞKANLIĞI

DEĞİŞEN KAMU MALİ YÖNETİMİ ÇERÇEVESİNDE PERFORMANS
DENETİMİNİN SAVUNMA SANAYİİ DESTEKLEME FONU'NA
UYGULANABİLİRLİĞİ

AZİZ SÜMEN

Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı

Danışman: YUSUF BİLGE TUNÇ

MALİ HİZMETLER UZMANLIĞI ARAŞTIRMA RAPORU

ANKARA

NİSAN,2014

ÖNSÖZ

Bu araştırma raporunun hazırlanması sırasında bilgisi, tecrübesi ve dostça tavrı ile yardımlarını esirgemeyen, öneri ve yorumlarıyla çalışmamı yönlendiren, düzeltmeleriyle önemli destek sağlayan danışmanım Sn. Yusuf Bilge TUNÇ'a çok teşekkür ederim.

Aziz Sümen

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	iii
ŞEKİLLER	iv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ ve DENETİM MEKANİZMASI

1.1 KAMU MALİYESİ TANIMI ve GELİŞİM SÜRECİ	3
1.2. 5018 SAYILI KANUN ÖNCESİ KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ	4
1.2.1. SİSTEMİN İŞLEYİŞİ ve TEMEL ÖZELLİKLERİ	4
1.2.2. SİSTEMİN EKSİKLİKLERİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME	7
1.3. YENİ KAMU YÖNETİM ANLAYIŞI	9
1.4. 5018 SAYILI KANUN İLE KURULAN YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİ SİSTEMİ	13
1.4.1. SİSTEMİN GENEL ESASLARI	14
1.4.2. TEMEL UNSURLAR	17
1.4.2.1 PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME	19
1.4.2.2 STRATEJİK PLAN	24
1.4.2.3 PERFORMANS PROGRAMI	25
1.4.2.4 FAALİYET RAPORLARI	32
1.4.2.5 İÇ DENETİM	35
1.4.2.6 İÇ KONTROL	36
1.4.2.7 DIŞ DENETİM	38
1.5. 6085 SAYILI SAYIŞTAY KANUNU ve PERFORMANS DENETİMİ	39
1.5.1. SAYIŞTAY'IN DENETİM SİSTEMİNDEKİ ROLÜ ve YETKİSİ	39
1.5.2. PERFORMANS DENETİMİ	41
1.6 YENİ SİSTEM ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME	46

İKİNCİ BÖLÜM
SAVUNMA SANAYİİ DESTEKLEME FONU ve FAALİYETLERİ

2.1. GENEL OLARAK FON KAVRAMI.....	53
2.1.1. FON UYGULAMASI ve NEDENLERİ.....	54
2.1.2 TÜRKİYE’DE FON UYGULAMASI.....	56
2.1.3. FON UYGULAMASINA YÖNELİK ELEŞTİRİLER.....	57
2.1.4 FONLARIN KAPATILMA SÜRECİ.....	58
2.2. SAVUNMA SANAYİİ DESTEKLEME FONU.....	60
2.2.1. TÜRK SAVUNMA SANAYİİ GEÇMİŞİ.....	61
2.2.2. SSM’ NİN ORGANİZASYON YAPISI VE FAALİYETLERİ.....	64
2.2.3. SSDF’ NİN KURULUŞU ve HUKUKİ YAPISI.....	68
2.2.4.SAVUNMA HARCAMALARININ GEÇMİŞTEN BUGÜNE DENETLENME SÜRECİ.....	70

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
PERFORMANS DENETİMİNİN SSDF’YE UYGULANABİLİRLİĞİNİN ANALİZİ

3.1. FON KAPSAMINDA PROJE YÖNETİMİ.....	73
3.2.BELİRLENEN HEDEF VE GÖSTERGELER ÇERÇEVESİNDE PERFORMANS DENETİMİ.....	80
3.3. İLAVE HEDEF VE GÖSTERGELERİN BELİRLENMESİ.....	88
SONUÇ	93
KAYNAKÇA.....	99

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABS	: Analitik Bütçe Sınıflandırması
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations
HİP	: Harekat İhtiyaç Planı
INTOSAI	: The International Organization of Supreme Audit Institutions
IMF	: International Monetary Fund
KİSPK	: Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu
MSB	: Milli Savunma Bakanlığı
OYTEP	: On Yıllık Temin ve Tedarik Programı
PEB	: Performans Esaslı Bütçeleme
PEBR	: Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi
PPHR	: Performans Programı Hazırlama Rehberi
PBDR	: Performans Bilgisi Denetim Rehberi
PTD	: Proje Tanımlama Dokümanı
PYP	: Proje Yönetim Planı
PYBS	: Program Yönetim Bilgi Sistemi
SSM	: Savunma Sanayi Müsteşarlığı
SSDF	: Savunma Sanayii Destekleme Fonu
SSİK	: Savunma Sanayii İcra Komitesi
SHP	: Stratejik Hedef Planı
TSK	: Türk Silahlı Kuvvetleri
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
YKY	: Yeni Kamu Yönetimi

ŞEKİLLER

Şekil 1.1 Performans Esash Bütçeleme Süreci

Şekil 1.2 Performans Programı Hazırlama Süreci

Şekil 1.3 Performans Denetimi ile Düzenlilik Denetiminin Karşılaştırılması

Şekil 1.4 Performans Bilgisinin Denetim Kriterleri

Şekil 2.1 Savunma Sanayii Müsteşarlığı Organizasyon Şeması

GİRİŞ

1980'lerden itibaren dünya genelinde kamu sektöründe “Yeni Kamu Yönetim” anlayışı altında yayılmaya başlayan reform dalgasının Türkiye’ye yansımalarının önemli bir adımını, 10 Aralık 2003 tarihinde çıkarılan ve 1 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun getirdiği yenilikler şeklinde ifade etmek mümkündür. 5018 sayılı Kanunun amacını kamu sektörüne mali saydamlık ve hesap verilebilirlik esasları çerçevesinde stratejik yönetim anlayışını yerleştirmek ve özel sektöre benzer bir çalışma prensibi ile kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak şeklinde ifade etmek mümkündür.

Yönetim anlayışındaki değişiklik, beraberinde denetim sisteminin yapısında da bir değişikliğe gidilmesini zorunlu hale getirmektedir. Stratejik yönetim anlayışı ile birlikte performans değerlendirmesine dayalı çalışma prensiplerinin hayata geçirilmesi; mali esaslara dayalı klasik denetim anlayışının, tesis edilmeye çalışılan yeni kamu mali yönetim sisteminin gerektirdiği unsurlar açısından tek başına yeterli olmayacağını açıkça göstermektedir. Bu ihtiyaç doğrultusunda Sayıştay Kanununda da gerekli düzenlemeler yapılarak Sayıştay’ın denetim görev ve yetkisi değiştirilmiştir. 3 Aralık 2010 tarihinde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile birlikte Sayıştay’a düzenlilik denetimi görevine ilaveten, performans denetimi yapma yetkisi de verilmiştir. Böylece yeni mali yönetim anlayışı ile birlikte denetim alanının kapsamı genişletilerek sistemin kendi içinde işlerliğini sağlayacak mekanizmalar tamamlanmıştır.

Bu bağlamda 5018 sayılı Kanun kapsamında ikincil mevzuat çalışmaları başlatılmış, ilgili kanunu destekleyici yönetmelik ve tebliğler geçiş süreci içinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ayrıca sistemin temel unsurlarının daha iyi anlaşılmasını

sağlayacak rehber niteliğindeki dokümanlar hazırlanarak yeni sistemin daha iyi anlaşılabilmesi ve desteklenmesi hedeflenmiştir.

Bu çalışmanın amacı, 5018 sayılı Kanunun getirdiği stratejik yönetim anlayışının temel unsuru niteliğindeki performans esaslı yönetim ve denetim mekanizmalarının Savunma Sanayii Müsteşarlığı ve Savunma Sanayii Destekleme Fonu açısından uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi ve analiz edilmesidir.

Çalışmada öncelikle eski kamu mali yönetim anlayışının genel esasları açıklanarak sistem üzerine bir değerlendirme yapılacaktır. Daha sonra 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sisteminde yapılan değişiklikler incelenecek ve eski sistem ile yeni sistemin karşılaştırılması yoluyla genel bir değerlendirmeye yer verilecektir. İkinci bölümde fon kavramına değinilip, Türkiye’ de uygulanan fon sistemi hakkında genel bir açıklama yapılacak, Savunma Sanayii Müsteşarlığı ve yürüttüğü faaliyetler ile Savunma Sanayii Destekleme Fonu hakkında genel bilgilere yer verilecektir. Son bölümde ise Savunma Sanayii Müsteşarlığının özel bütçe ve fon kaynaklı olarak yürüttüğü faaliyetlerinin Performans Denetimine ilişkin değerlendirmeler yapıp önerilerde bulunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ ve DENETİM MEKANİZMASI

1.1 KAMU MALİYESİ TANIMI ve GELİŞİM SÜRECİ

Sosyal bir bilim olan kamu maliyesinin temeli insana dayalıdır. İnsanlar bireysel ihtiyaçlarının yanında toplumsal nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak için örgütlenmiş toplumlarda yaşarlar. Devlet ise günümüzde örgütlenmiş toplumların en modern şeklidir. Her devlet, devlet olma vasfından dolayı vatandaşlarının bu türden ihtiyaçlarını karşılamak için kamusal nitelikte hizmetler gerçekleştirmek zorundadır. Bunu yaparken de harcama yapması ve bu harcamaları finanse etmek için yine vatandaşlarından gelir toplaması gerekmektedir.

İşte kamusal nitelikteki ihtiyaçların karşılanması amacıyla kamu gelirlerinin toplanması ve bu iktisadi değerler karşılığı kamu harcamalarının gerçekleştirilmesi kamu maliyesinin temel unsurlarıdır. Bundan sonraki aşama ise devletin ne kadar harcama yapıp bunun karşılığında ne kadar ve hangi oranda gelir toplayacağını, karşılığında hangi hizmetlerin sunulacağını ve bu hizmetlerin öncelik derecelerinin ne olacağı hususunda kararlarının alınması aşamasıdır. Bu aşamada dikkat edilmesi gereken nokta bu ihtiyaçların nitelik olarak herkes tarafından gereksinim duyulan türden olması ve piyasa mekanizması aracılığıyla karşılanabilme şansının olmamasıdır. Kararların alınması ise siyasi süreç içerisinde belirlenmekte olup hükümetler nezdinde hazırlanan bütçe belgelerinde görülmektedir.

Maliyenin bilimsel temelde ele alınışı ve incelenişi 20 inci yüzyılın başından itibaren söz konusu olmuştur. Yunan ve Roma medeniyetlerinde, maliye konusunda ilke boyutunda görüşlere rastlanmakla birlikte, ilk ve gerekse orta çağlarda; toplumsal

ihtiyaçların nitelikleri ve karşılanış şekilleri, kuşkusuz günümüzdekinden çok farklıydı. Krallık şeklindeki yönetim, daha sonraları Avrupa'nın siyasi ve toplumsal değişimine bağlı olarak değişime uğramış ve toplumsal ihtiyaçlar da büyümüştür. Günümüzdeki boyuttan çok uzak olmakla birlikte, topluma götürülen hizmetler ile bunların finansman şeklinde önemli gelişmeler söz konusu olmuştur (Akdoğan 2003: 6). 20 inci yüzyıl ile birlikte maliyenin ekonomi ve hukuk bilimleri ile olan bağlarının güçlenmesi, bu bilim dallarını da içeren bir disipline dönüşmesine ve giderek öneminin artmasına neden olmuştur.

Özellikle 1929-1930 ekonomik krizi ve izleyen dönemlerde, devletin sosyo-ekonomik yaşam içerisindeki rolünün önemli bir hale gelmesi ve bu açıdan maliye politikası araçlarının büyük fonksiyona sahip olması; maliyenin fiskal boyutu yanında, ekstra fiskal nitelikteki boyutunun dikkate alınıp önem kazanmasına neden olmuştur. Kamu maliyesi; fiskal ve ekstra fiskal fonksiyonların yerine getirilebilmesi bakımından; kıt kamu kaynaklarının kullanımı, yönetimi, etkinliği, ilgili politikaların şekillendirilmesi, hükümleri, teorileri, ilkeleri, tekniği ve olayları kapsayan bir araştırma alanıdır. Mali, sosyal, ekonomik hedeflere ulaşılabilmesi ve arzulanan etkilerin yaratılabilmesi için kamu maliyesi, kamu harcamalarını, vergileme ve borçlanmayı, kamu borçlarının yönetimini ilgilendirmekte olup bütün bu uygulamalar, kıt kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili faaliyeti yansıtır. (Sharp, Sliger, 1964:4) Optimal kaynak kullanımıyla en yüksek kamusal faydanın yaratılabilmesi bakımından; sahip olunan mali araçlar kadar, bu araçların etkin kullanımları yanında, çağdaş bilimsel yöntem ve tekniklerden yararlanılması da büyük önem taşımaktadır (Akdoğan, 2003: 7).

1.2. 5018 SAYILI KANUN ÖNCESİ KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ

1.2.1. SİSTEMİN İŞLEYİŞİ ve TEMEL ÖZELLİKLERİ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmeden önce kamu mali sistemimizi düzenleyen kanun 09.06.1927 tarihinde 606 sayılı Resmi Gazetede

yayınlanarak yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'dur. Ancak bu kanun, kapsam bakımından oldukça sınırlı olup sadece genel bütçeli idareler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı olmak üzere katma bütçeli idareler ve mahalli idareleri içermektedir. Konu itibariyle de sınırlı olan bu kanun kamu gelirlerinin toplanması, harcanması ve mal yönetimine ilişkin genel hükümleri düzenlemektedir.

1050 sayılı Kanununun 6.maddesinde yapılan bütçe tanımından da anlaşıldığı üzere, harcamalar yıllık olarak belirlenmekte ve kurumlar bütçe talebinde bulunurken kısa dönemdeki ihtiyaçlarını göz önünde bulundurmaktadırlar. Geleceğe yönelik bir ihtiyaç planlanması anlayışı ise mevcut sistem açısından söz konusu değildir.

Bütçe çeşitleri ise Genel Bütçe, Katma Bütçe ve Özel Bütçe şeklinde düzenlenmiştir. Kanunda öngörülmemesine karşın işleyişte fon uygulamaları da mevcuttur. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin bütçeleri olarak bilinen Özerk Bütçeli kuruluşlar ise zaten 1050 sayılı Kanun kapsamı dışında yer almaktadır.

Kanun harcamaların yapılma sürecini dört aşamaya bağlamış olup ilk aşama "Taahhüt" aşamasıdır. Bu aşama ita amirinin aldığı karar ya da imzaladığı sözleşme ile yüklenilmeye girişilmesi ve devletin borçlu konumuna geldiği aşamadır. Daha sonraki süreç tahakkuk memurları tarafından harcama işlemlerinin mevzuata uygun şekilde gerçekleştirilerek tamamlanması ve devletin borcunun hesaplanarak kabul edildiği "Tahakkuk" aşamasıdır. Bu aşamadan sonra harcamanın gerçekleşebilmesi için kesinleşen borcun ilgisine ödenmesi talimatının verilmesi gerekmektedir ve bu talimat ita amiri tarafından yazılı olarak saymana iletilir. Böylece "Verili emre bağlanma" aşaması da tamamlanmıştır. Sayman kendisine iletilen bu talimat üzerinde ilgili kanun gereği yapması gereken kontrolleri yaparak "Ödeme" aşamasını gerçekleştirmiş olur. Ayrıca 1050 sayılı Kanun 64. maddesi gereği Maliye Bakanlığı'nın ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu gereği de Sayıştay Başkanlığı'nın bazı işlemler üzerinde vize yetkisi mevcuttur.

Harcama sürecinde sorumluluk kanun gereği ita amirleri, tahakkuk memurları ve saymanlar üzerinde dağıtılırken, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay vize yetkisini kullanarak yaptığı işlemlerden sorumlu tutulmamıştır. Ayrıca uygulamada hesap verme sorumluluğu farklı şekilde işlemektedir. Hatalı ödemelerde tahakkuk memuru ve saymanın kusurlu olup olmamasına bakmaksızın ödenen tutar tamamen tazmin hükmüne bağlanmaktadır. Saymanlık ödemelerinin çeşitliliği, farklı alanlarda uzmanlık bilgisi (mühendislik, tıp gibi) gerektirmektedir. Saymanın, mali konular haricinde uzmanlık bilgisi gerektiren harcama hatalarını tespit edememesinden dolayı “ kusursuz sorumlu” tutulması, 1050 sayılı Kanunun aksayan en büyük yönlerindedir (Durak, 2005).

Kapsam bakımından dar olan devlet muhasebe sisteminde aynı zamanda yeknesaklıktan söz etmekte mümkün değildi. Devlet Muhasebesi geleneksel muhasebe sisteminin esası olan nakit esasına dayalı bir şekilde yürütülmekteydi. Dolayısıyla devletin elinde bulundurduğu menkul ve gayrimenkul varlıkların hesabı verilememekte, diğer bir deyişle kayıt altına alınamamaktadır. Ayrıca bu sistem içinde devletin gider taahhütleri ve şarta bağlı yükümlülükler ile tahakkuk eden alacakları da yer almadığından, Hazine'nin borç ve alacakları sağlıklı bir şekilde takip etmesi mümkün olmamakta dolayısıyla da nakit planlaması sağlıklı bir şekilde yapılamamaktadır. Detaylı bir bilgi üretmekte yetersiz kalan sistem daha çok bütçe uygulama sonuçları almaya yönelik sonuçlar vermekte, başka bir deyişle tahsis edilen kaynakların kullanımına ilişkin raporlama yapmak dışında bir fonksiyonu bulunmamaktaydı.

Bütçenin denetimi “İdari Denetim”, “Yargı Denetimi” ve “Yasama Denetimi” olmak üzere üç farklı safhadan geçmektedir. İdari denetim bütçenin uygulanması aşamasında daire başkanları, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılan denetimleri kapsar. Yargı denetimi Sayıştay tarafından sayman hesapları üzerinden gerçekleştirilen denetimdir. TBMM tarafından gerçekleştirilen yasama denetimi ise

bütçenin onaylanması ve kesin hesap kanunu aşamalarında gerçekleştirilebileceği gibi Meclisin denetim ve bilgi edinme araçları ile bütçenin uygulama aşamasında da yapılabilir.

Kanun gereği mali sistemin işleyişi ile ilgili olarak üretilen raporlar; tahsis edilen ödeneklerin kullanımına ilişkin olarak kurumlar tarafından hazırlanan ve Maliye Bakanlığı tarafından konsolide edilen “Kesin Hesap Kanunu” ile bütçe uygulamalarının mevzuata uygunluğunun Sayıştay tarafından değerlendirildiği “Genel Uygunluk Bildirimi” belgesidir.

1.2.2. SİSTEMİN EKSİKLİKLERİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Cumhuriyetimizin ilk yıllarında dönemin ihtiyaçlarına ve gereklerine göre hazırlanıp yürürlüğe giren 1050 sayılı Kanun, üzerinde kırka yakın değişiklik yapılarak tadil edilip mevcut dönemin şartlarına uyumlu hale getirilmeye çalışılmasına rağmen, sürekli değişen dünya düzenine ve mevcut ekonomik sisteme uyum sağlama konusunda artık yetersiz kaldığı aşıkardır.

1050 sayılı Kanunda bütçe türleri; Genel Bütçe, Katma Bütçe, Özel Bütçe ve bunlara bağlı döner sermaye bütçesi, şeklinde düzenlenmiş ve söz konusu Kanunda öngörülmemiş olmasına rağmen uygulamada fon bütçeleri de tesis edilmiştir. Ancak fonların kendi mevzuatlarında fon bütçelerinin hazırlık, uygulanma ve denetimleri bakımından 1050 sayılı Kanuna tabi olmadıklarına ilişkin hükümler konulduğundan söz konusu fonlar mali disiplinin bozulmasına ve kamu açıklarının artmasına neden olmuşlardır (Arslan, 2013:3). Ayrıca bütçenin kapsamının dar olması ve Özerk Bütçeli kuruluşların da bütçe kapsamı dışında yer alması; bütçenin birlik ilkesinden sapmalar meydana getirmiştir.

Bütçelerin yıllık olarak planlanıp buna göre hazırlanması ve geleceğe yönelik olarak harcama planlarının yapılmaması ve hazırlık sürecinde uygulayıcı konumundakilere yeterli inisiyatifin verilmemesi kurumları genel olarak dar ve vizyonu olmayan bir bakış açısına yöneltmiştir. Bu durum kurumların geleceğe yönelik hedeflerin belirlenmesi sürecinde kısıtlı bir bakış açısına saplanmalarına neden olarak uzun vadeli ve stratejik bir bakış açısı ile hareket etme yeteneklerinin gelişmesine engel teşkil etmiştir. Ayrıca kısa vadeli bakış açısı kalkınma planları ile bütçeler arasındaki bağlantının zayıf kalmasına neden olmaktadır.

Sorumlulukların paylaşımı konusunda da rasyonel olunmadığı açıktır. Her ne kadar kanun gereği yetki ve sorumluluk paylaşımı yapılmış olsa da harcama talimatını veren ve ödeme belgesini imzalayan ita amiri ile karşılaştırıldığında saymanın Sayıştay tarafından kusursuz sorumlu tutulması bu bağlamda bir eşitliğin ya da dengenin olmadığını net bir göstergesidir. Ayrıca belli işlemlerin Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın vizesine tabi olmasına rağmen bu kurumların sorumluluk zincirinin dışında bırakılması sistemin işleyişine yönelik diğer bir eleştiri konusudur.

1960'lı yıllarda geçiş için hazırlık çalışmalarına başlanan ve 1970'ler ile birlikte uygulamada artık kendisine geniş yer bulan program bütçeleme sistemine 1973 yılında geçilmiştir. Ancak altyapı yetersizlikleri ve düzenli olarak gözden geçirilip geliştirilememesi nedeniyle uygulama alanı kısıtlı kalmış ve ihtiyaçları gidermede beklenen faydayı sağlayamamıştır. Program yönetimine geçişin aksamaması kaynak kullanımında saydamlık ve hesap verilebilirlik, kurumlarının zayıf kalmasına dolayısıyla mali yönetim anlamında diğer ülkeleri geriden takip etmemize kısaca dünyadaki değişime ayak uyduramamamıza neden olmuştur.

Eski sistemde denetim Sayıştay tarafından mevzuata uygunluk çerçevesinde gerçekleştirilmekte olup kurumların kendilerini denetleyici bir kontrol mekanizması yoktu. Sayıştay tarafından yapılan denetim ağırlıklı olarak mali denetim şeklinde

gerçekleşirken kaynakların kullanımına yönelik olarak verimlilik denetiminin yapılmaması, denetimin sınırlı bir nitelik kazanmasına neden olmuştur. Dolayısıyla etkin bir denetim sisteminden söz etmek mümkün olmamaktadır.

Devlet muhasebe sisteminin nakit esaslı bir sisteme dayanması, dolayısıyla tahakkuk eden gelir ve giderlerini öngörememesi nakit yönetimi bakımından sıkıntılara neden olmakta idi. Bununla birlikte bütçe kod yapısı ile muhasebe sistemindeki uyumsuzluk ve ortak bir kod yapısının olmaması nedeniyle mevcut mali sistem uluslararası karşılaştırmaya imkan verecek şekilde ölçüm ve analiz yapmaya elverişli değildi. Ayrıca maliye politikasındaki gelişmelere paralel olarak devlet harcamalarının ülke ekonomisi üzerinde önemli rol üstlenmesi ve bu politika aracının etkisini ölçme konusundaki ihtiyaçlara cevap verememesi sistemin diğer bir zayıf yönünü oluşturmaktadır.

Mali sistemin ürettiği raporlar Kesin Hesap Kanunu ve Genel Uygunluk Bildirimi olup her iki belgenin içeriği teknik düzey niteliğindeki bilgilerden oluştuğu için kamuoyunu aydınlatma konusunda yetersiz kalmaktadır. Ayrıca bu belgeler sadece kaynakların mevzuata uygun bir şekilde harcandığına dair kanıt niteliğinde olup, kullanılan kaynaklar ile hangi hizmetlerin gerçekleştirildiği ve kamu harcamalarının ekonomi üzerinde yarattığı etkiye ilişkin bilgi verme konusunda yetersiz kalmıştır. Bu durum ise raporlama aşamasının da etkin çalışmadığını, dolayısıyla da ihtiyaç duyulan istatistiksel bilgiyi üretmede yetersiz kaldığının göstergesidir.

1.3. YENİ KAMU YÖNETİM ANLAYIŞI

Dünyadaki son yirmi yıllık süreç, dışa açılma ve uluslararası etkileşimler arttıkça ülkelerin mevcut yapılarını her alanda gözden geçirdiği, sınırlarının belirsizleştiği, bilginin elde edilmesinin ve çeşitliliğinin, gerek ekonomik, sosyo-kültürel gerekse teknolojik alanların tümünde etkin biçimde kullanımının, ilerleme ve değişimin

temel unsuru olduğunun anlaşıldığı bir dönem olmuştur. Bu durum, toplumsal ihtiyaçların ve buna bağlı olarak devletten beklenen hizmetlerin niteliğinde ve kapsamında değişiklik meydana getirmiştir. Hkmetler, değişen dünya ve vatandaşlarının taleplerine uyum sağlama çabasıyla üretimden yönetime geniş bir yelpazede yeni modeller aramaya başlamıştır. Bu anlayışla kamu yönetimlerinde mevcut sorunların tespiti ve çözüm yollarının bulunması amacıyla bir yeniden yapılanma sürecine girmişlerdir (Yılmaz, 2007:3). Yönetim anlayışını ve yapılarını köklü bir şekilde etkileyen veya uyaran değişim faktörleri, dört ana başlık altında özetlenebilir:

- Ekonomi teorisinde değişim,
- Yönetim teorisinde değişim,
- Özel sektörün rekabetçi yapısı ve kaydettiği ilerlemeler,
- Toplumsal eleştiri ve değişim talebi ile sivil toplumun gelişimi (Dinçer, Yılmaz 2013:21).

1970’li yıllara gelindiğinde petrol krizlerinin tetiklediği ekonomik krizler ile birlikte ortaya çıkan stagflasyon olgusunu (enflasyon ve işsizlik oranlarının aynı anda yükselmesi) açıklamada Keynesyen İktisat Okulu retilerinin yetersiz kalması Neo-liberal politikalara olan ilginin tekrar artmasına neden olmuştur. Giderek artan bütçe açıkları nedeniyle devletin ekonomideki rolünün üretimden çok sosyal devlet ilkesinin gerektirdiği ihtiyaçları karşılama düzeyinde sınırlanması, piyasalara doğrudan müdahale yerine düzenleyici ve denetleyici yetkileri düzeyinde sınırlanması gerektiği görüşü konuşulmaya başlanmıştır. Enformasyon ve bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler ile birlikte sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş ekonomi teorilerini etkilediği kadar yönetim teorilerini de etkilemiş ve ‘‘Yönetişim’’ kavramına olan ilginin artmasına neden olmuştur. Bu çerçevede, prosedürlerden çok sonuçlara odaklı, tek biimlilikten çok farklılıklara dayalı, katı yapılardan çok esnek organizasyonlara vurgu yapan bir yaklaşım ön plana çıkmıştır. Bu geçiş sürecinin ekonomiye etkisi yeni üretim tekniklerinin kullanılması ve teknolojik gelişmenin hız kazanarak verimliliğin dolayısıyla da rekabet gücünün artmasıdır. Özel sektördeki bu değişim karşısında devlet kurumlarının aynı hızda

cevap verememesi ve hantal kalması, rekabet gücünü zayıflatmış dolayısıyla da verimsiz çalışan bir yapıya dönüşmesine neden olmuştur. Halkın yönetimlerden beklentisi nicel ölçütlerden kalite ölçütlerine yönelmiş, hizmetlere ilişkin karar alma süreçlerine katılım talepleri yoğunlaşmıştır. Bu talepler karşısında verimli bir hizmet sunumu yapamayan, sürekli büyüyen, bütçe açıkları veren ve enflasyon üreten kamu kesimine dönük olarak eleştirel yaklaşımlar toplumlarda yaygınlaşmaya başlamış, bu baskı altında kamu bürokrasileri ve siyaset yeniden yapılanmaya yönelmişlerdir (Dinçer, Yılmaz, 2013:22-23).

Bütün bu faktörlerin etkisiyle ülkeler vatandaşlarına sunduğu hizmetlerin kalitesini sorgulamaya başlamıştır. Artık ülkeler kurum ve kuruluşlara tahsis edilen kaynakların kullanılıp kullanılmadığı ile ilgilenmekten çok bu kaynakların nasıl kullanıldığı ve hangi hizmetlerin gerçekleştirildiğine, vatandaşlarının hangi ihtiyaçlarının karşıladığına, kısaca sonuç/çıktıya ve önceden belirlenmiş hedeflere odaklanmıştır. Stratejik planlama anlayışı ilkesi temelinde kaynak tahsisi ve kullanımında performansa dayalı bir anlayış benimsenmiş; bu çizgi doğrultusunda yönetim anlayışı merkezi ve hiyerarşik yapıdan yerinden yönetim ağırlıklı, yetki devri ile yatay organizasyon şeklinde örgütlenme yoluna gidilerek katılımcı ve paylaşımcı bir yönetim yapısı benimsemiştir. Kaynakların tahsisi ve kullanımı ile ilgili olarak saydamlık ve hesap verilebilirlik temel ilkeleri çerçevesinde; hata aramaya odaklı, usulsüzlük ve yolsuzluğu araştıran bir denetim yapısı yerine, yönetime değer katan sistemin işleyişi üzerine yoğunlaşan bir denetim benimsemiştir. Bütün bu değişim süreçleri ulus devletleri ve merkezi yönetim yapılarını ortadan kaldırmamakta, ancak bu kurumların rolünün yeniden tanımlanmasını gerektirmektedir (Dinçer, Yılmaz, 2013:25).

Genel olarak ifade edilecek olursa, toplumun taleplerine karşı daha duyarlı, katılımcılığa önem veren, hedef ve önceliklerini netleştirmiş, hesap veren, şeffaf, daha küçük ancak daha etkin bir kamu yönetimi talebi dile getirilmiştir. Kamunun üretimden çekilmesi, düzenleyici işlevinin güçlendirilmesi, özel sektör ve toplum ile

paydaşlık ilişkisi geliştirmesi öngörülmüştür. Yaşanan değişimler kısaca küreselleşme ve bilgi toplumuna geçiş şeklinde özetlenebilir. İç ve dış arasındaki ayrımın görece olarak kolay çizilebildiği bir dünyanın yerini, sınırların gittikçe belirsizleştiği ve etkileşimin yoğunlaştığı bir ortamda, dışarı ile içerisinin kaynaşması almıştır. Üretim faktörleri içinde bilginin ve teknolojik gelişmenin katkısı belirleyici hale gelmiştir. Sonuç olarak; iç koşullara odaklı ve sanayi toplumuna özgü kurumlarda köklü bir değişim ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Dinçer, Yılmaz, 2013:24).

1980'lerden itibaren dünyada yaşanan kamu sektörü reform dalgasını tanımlamak için hükümetler tarafından "Yeni Kamu Yönetimi (YKY)" olarak adlandırılan yeni bir yönetim felsefesi kullanılmaya başlanmıştır. Kamusal tercihler ve yönetsel düşünceye dayalı olan KYK, kamu sektörünün etkililiğinin geliştirilmesi amacıyla yönetim sorumluluğunun dağıtılması, kamu hizmetlerinin sunumunda rekabet ve piyasanın kullanımının artırılması, performans, çıktılar ile müşteri odaklılık üzerindeki önemin artması gibi çeşitli temalar üzerine kurulmuştur. Bunun temelinde, uluslararası ekonomideki değişimlerin, hükümetlerin kendi ulusal ekonomilerini yönetme ve faaliyetlerinin alanı ile genişliğini belirleme özgürlüklerini kısıtlaması, gittikçe artan kamusal sorumlulukları ulusal kaynaklarla finanse etmenin artık ekonomik ve politik olarak savunulamaz olduğunun anlaşılması vardır. Bu nedenle birçok hükümet kamu sektörünü küçültme veya yapısını değiştirme kararı almıştır ve reformların çoğu kamu harcamalarının azaltılması baskısıyla başlamıştır. Bu çerçevede KYK, kamu sektöründe daha fazla piyasa bütünleşmesinin hükümetlerin hedef ve planlarını gerçekleştirmede başarısını artıracığı hipotezine dayanmaktadır. Böylece, vatandaşları daha çok müşteri olarak gören, teknikleri ve uygulamaları esas olarak özel sektörden kaynaklanan KYK felsefesi giderek global bir olgu haline gelmiştir. (Yılmaz, 2007:3)

1.4. 5018 SAYILI KANUN İLE KURULAN YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİ SİSTEMİ

Ülkemizde yaşanan ekonomik sorunların temelinde kamu mali yönetimindeki aksaklıkların yattığı bilinen bir olgudur. Mevcut mali yönetim sisteminin değişen dünyada ortaya çıkan yapı ve işleyişe cevap veremez hale gelmesi, yaşanan ekonomik krizler nedeniyle kamuoyunun kaynakların kullanımını daha fazla sorgulamaya başlaması, IMF'ye verilen niyet mektuplarında ve Avrupa Birliği müktesebatının üstlenilmesine ilişkin olarak hazırlanan Ulusal Programda, kamu mali yönetimine ilişkin verilen taahhütler nedeniyle, kamu mali yönetiminde reform yapılması gerekli hale gelmiştir (Akdeniz 2010:464). Aslında mali sistemdeki bu reform çabası, Dünya ekonomisinde 1970'li yılların sonlarında başlayan ve 1980'li yıllarda hız kazanarak devam eden, yapısal değişim ve dönüşümün bir yansıması olup, birçok ülkeyi etkilemiştir (Akdeniz, 2010:465).

Bu kapsamda 1990'lı yıllarda başlayan çalışmalar neticesinde 10.12.2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 24.12.2003 tarihinde Resmi Gazete' de yayınlanmıştır. Ancak esas itibariyle uygulanmaya başlanması 01.01.2006 tarihi itibariyle gerçekleşmiştir. 5018 sayılı Kanun, kamu mali yönetim sistemini köklü bir şekilde değiştirmiştir. Kanun ile mevcut sistemin değiştirilerek daha etkin olması, Ulusal Program ve Politika Belgesi'nde de yer aldığı üzere uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır; diğer taraftan Kanunla, bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması öngörülmüştür (Cebeci ve Tosun, 2006: 2).

1.4.1. SİSTEMİN GENEL ESASLARI

5018 sayılı Kanun ile şekillenen yeni kamu mali yönetim sistemimizin en önemli dayanağı adından da anlaşılacağı gibi yönetim biçiminde ve denetleme mekanizmasında meydana getirdiği köklü değişimlerdir. Dünyada yaşanan dönüşüm ile birlikte giderek yaygınlaşan YKY felsefesinin sunduğu “**Yönetişim**” kavramı ülkemizde de giderek daha fazla konuşulmaya başlanmış ve 5018 sayılı Kanun oluşturulması aşamasında temel esaslardan biri haline gelmiştir. Bununla birlikte öne çıkan diğer kavram ise “**İç Kontrol**” kavramıdır. Özellikle Amerika’da yaşanan hileli iflaslar sonucu daha kaliteli bir denetim anlayışı için gündeme gelen bu anlayış yeni sistemi tamamlayan diğer unsur niteliğindedir.

Hem özel sektör hem de kamu yönetimi kavramı olan ve son yıllarda kamu yönetimi alanında giderek yaygınlık kazanan yönetim kavramı, bir toplumda sorunlar, aktörler ve dönemler değiştikçe kamusal kararların nasıl alındığını, siyasaların nasıl saptandığını, kamusal eylemlerin nasıl yürütüldüğünü belirleyen düzenlemelere atıfta bulunmaktadır (OECD, 2005). Dünya Bankası yönetim ile ilgili şu tanımlamayı yapmaktadır: “Yönetişim, bir ülkenin ekonomik ve sosyal kaynaklarının gelişme amacıyla yönetimde yetkinin kullanılma tarzıdır”. Ayrıca yönetim, açık ve öngörülebilir bir karar alma sürecinin; profesyonel bir bürokratik yönetimin; eylem ve işlemlerinden sorumlu bir hükümetin ve kamusal sürece aktif bir şekilde katılımında bulunan sivil toplum ve hukukun üstünlüğünün geçerli olduğu bir düzeni ifade etmektedir (The World Bank, 1994). Neo-liberal dönemin yönetim düşüncesi olarak da ifade edilen yönetim yaklaşımı ile Dünya Bankası’nın temel önermeleri; kamu sektöründe etkinliğin sağlanması, rekabetin ve piyasaların desteklenmesi ve özel teşebbüs için uygun ortamın yaratılması amacıyla devlet içinde girişimciliğin geliştirilmesi; kamu kuruluşlarının özelleştirilmesi; kamu personel sayısının azaltılarak kamu hizmetlerinde reforma gidilmesi; bütçenin kontrol edilmesi; idarenin ademi merkezileşmesi ve devletin dışındaki aktörlerin daha fazla kullanılması biçimindedir (Williams ve Young, 1994: 87). Bunlarla beraber, “hesap verebilirlik”, “meşruiyetin sağlanması”, “yönetimde saydamlık” ve “katılımcılık”

gibi kavramlar da yönetişimin kurucu kavramları arasına katılmaktadır. Bunların gerçekleşmesi ise sivil toplumun geliştirilmesi ve yetki paylaşımının sağlanmasına bağlanmıştır (The World Bank,1992).

Tanımlardan da anlaşıldığı üzere yönetişimin: *katılımcılık, hukukun üstünlüğü, şeffaflık, çabuk cevap verebilirlik, eşitlik, etkinlik, hesap verebilirlik ve stratejik vizyon* (Karakuş, 2010:22) gibi unsurlar çerçevesinde değerlendirildiği söylenebilir. 5018 sayılı Kanun incelendiğinde genel olarak bu unsurlar çerçevesinde şekillendiği görülmektedir. Kamu maliyesi tanımlanırken merkezi yönetim ilkesine yerinden yönetim esasını getirilerek katılımcı bir yönetim anlayışının benimsendiği anlaşılmaktadır. Ayrıca kamu görevlilerinin yetkileri net bir şekilde tanımlanarak karar alma sürecinde insiyatif alması sağlanmış, aynı zamanda aldıkları kararlar karşısında hesap verme kurumu işletilerek sorumlulukları belirtilmiş ve böylece mali disiplini sağlama konusunda önemli bir adım atılmıştır. Kaynak tahsisinde stratejik hedefler doğrultusunda hareket etme anlayışı getirilmiş ve kaynakların kullanılmasında etkinlik ilkesi gözetilerek hareket edilmesi gerektiğinin altı çizilmiştir. Maliye politikasının makroekonomik ve sosyal hedefler ile uyumlu bir şekilde yürütülmesi gerekliliği ile alınan kararların piyasa ekonomisini desteklemeye yönelik olması ve rekabetin korunarak herkese eşit imkanların sağlanması hedeflenmiştir. Mali saydamlık ve hesap verilebilirlik hususları üzerinde ayrıca durulmuş ve bu ilkeleri güçlendirici şartlar açık bir şekilde belirtilmiştir. Stratejik yönetim anlayışının gerektirdiği araçlar da sıralanarak kurumların faaliyetleri ile ilgili olarak karar alma süreçlerinde bunları kullanmak zorunda olduğu net bir şekilde belirtilmiştir.

Yönetim anlayışındaki bu değişme, özellikle kaynakların elde edilmesinde ve kullanılmasında etkinlik ilkesinin referans alınması insan kaynakları politikalarında artık bazı değişikliklerin olmasını gerekli hale getirmektedir. Bu kapsamda “Performans Yönetim Sistemi” ile politikalara yön vermeye çalışılmıştır. Performans yönetimi, gerçekleştirmesi gerekli örgütsel amaçlara ve bu bağlamda

personelin ortaya koyması gereken performansa ilişkin ortak bir anlayışın örgütte yerleştirilmesi ve personelin bu amaçlara ulaşmak için gösterilen ortak çabalara çalışmalarıyla yapacağı katkının derecesini artırıcı biçimde yönetilmesi, değerlendirilmesi, ücretlendirilmesi ya da ödüllendirilmesi ve geliştirilmesi sürecidir (Canman, 1995:120). Amaratunga ve Baldry' e göre ise "Kurumu ileriye götürecek amaçların oluşturulmasını, kaynakların dağılımını ve öncelikli alanlara tahsisini sağlayarak uygulanan politikaların belirlenen amaçlara ulaşmayı güvence altına alıp almadığını kontrol eden ve kurumsal kültür ile kurumsal sistem ve süreçler üzerinde olumlu etkiler meydana getirmek üzere performans bilgisini kullanan bir yönetim sistemi" olarak tanımlanmaktadır (Amaratunga ve Baldry, 2002:217). Performans yönetimi, günümüzde, kurumsal stratejilerin sonuçlara dönüştürülmesinde önemli bir öneme sahip stratejik bir yönetim aracı olarak görülmektedir. Dolayısıyla örgütün vizyonuna ve stratejik hedeflerine ulaşmasını sağlayacak özgün bir performans yönetim sisteminin her kurum için oluşturulması gerekmektedir (Şişman, 2002: 34). Yeni bir insan kaynakları yönetimi modeli olarak performans yönetimi kavramının evrimi, organizasyonlarda komuta-kontrol anlayışından bir kolaylaştırıcı liderlik modeline doğru geçişi yansıtır (Barutçugil, 2002:123). Performans yönetimi sistemi, çalışan ile performans yöneticisinin birlikte gelişme amaçlarını tartışmalarına ve bu amaçlara ulaşmak için ortak bir plan yapmalarına ortam yaratmaktadır (Barutçugil, 2002:125). Amaçların kurgulanması, performans ölçümü ve düzenli değerlendirilmeler, yönetimi geliştirmeyi hedefleyen performans kaynaklı bu yeni paradigmanın temelidir (Kubalı, 1999:36).

5018 sayılı Kanunun diğer özelliği ise "İç Kontrol" müessesesi ile denetim anlayışında yaptığı köklü değişikliktir. İç kontrol, kurumların hedeflerine ulaşması ve misyonlarını gerçekleştirmesi; bu yolda ilerlerken önlerine çıkabilecek belirsizliklerin en aza indirilmesi amacıyla uygulanan süreçtir. İç kontrol, kurumların sürekli değişen çevre koşulları, hizmet alanların talepleri ve öncelikleri ile gelecekte ortaya çıkabilecek tehdit unsuru olan veya fırsatlar yaratabilecek risklerle başa çıkabilmeleri için yönetimi güçlendirir. Diğer bir ifadeyle iç kontrol, kurumun, yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen, belirlenmiş hedeflere ulaşmasında

ve misyonunu gerçekleştirmesinde makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış ve kurumun genelini etkileyen bütünleşmiş bir süreçtir (Maliye Bakanlığı, 2013).

Tanımdan da anlaşıldığı üzere iç kontrol hedefe ulaşmada kullanılan bir araçtır ve bu süreçte st yönetime makul bir güvence sağlamaktadır. Her ne kadar sistemi tüm unsurları ile kurup ve işleyişinin önündeki engelleri ortadan kaldırırsa da kurumların müdahale alanı dışında sistemi etkileyecek içsel ve dışsal faktörler mutlaka olacaktır. İşte iç kontrol önceden belirlenen hedefler doğrultusunda gerçekleştirilen faaliyetlerin ne kadarının kurumların kontrolü altında olduğu ile ilgilidir. Bu anlamda her Şeyi kontrol altına almak mümkün olmadığı için makul bir güvence sağlamaktadır. En önemli unsuru ise insan faktörüdür. nk hedefleri belirleyecek ve bu çerçevede faaliyetleri gerçekleştirecek; aynı zamanda bütün bu süreçte uygulanacak yöntemleri ve kontrol mekanizmalarını tasarlayacak olan, kurum personelidir.

Bu bağlamda, yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin can damarının iç kontrol sistemi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. nk yeni sistem esas olarak mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu gibi bazı temel yaklaşımlar ile idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde oluşturacakları iç kontrol sistemine dayanmaktadır. Bu zaviyeden bakıldığında, iç kontrol sistemlerinin/süreçlerinin uluslararası standartlarda ve Kanunda öngörüldüğü biçimde kurulması ve etkin olarak işletilmesinin, reform çalışmaları sonucunda hayata geçirilen yeni mali yönetim sisteminin başarısı konusunda belirleyici olacağı söylenebilir (Candan, 2006:1).

1.4.2. TEMEL UNSURLAR

Bir Őeyin yönetilmesinin ön koşulu, performansının ölçülmesidir. Daha iyi yönetilmesinin ön koşulu ise öğrenilmek, izlenmek, kontrol edilmek ve iyileştirilmek

istenilen hususların daha kesin bir biçimde bilinmesidir ki; bu durum, ölçümün kalitesi, gerçekçiliği ve doğruluğu ile ilgilidir. Kaliteli bir ölçüm sonucu elde edilen performans bilgisinin yönetimin kullandığı bir enstrüman haline gelmesi, yönetim kademelerindeki aktörlerin alacağı kararları sağlam bir temelde oluşturmalarına yardımcı olmaktadır (Karacan, 2010:15).

Yeni kamu mali yönetim sisteminin bir önceki bölümde açıklanmaya çalışılan genel esasları dışında, ona hayat verip işlerlik kazandıracak dolayısıyla da en az onlar kadar önemli olan araçlar aynı zamanda sistemin yapı taşları niteliğindeki unsurlarıdır. Her ne kadar ayrı başlıklar altında tanımlansa da sistemin bir bütün olarak işleyişi dikkate alındığında bu unsurlar birbirleriyle ilişki içinde olup aşamalar halinde kendi aralarında tamamlayıcı nitelikte fonksiyonlara sahiptir.

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte “*Performans Esaslı Bütçeleme*” sistemine geçilmiş ve bunun bir sonucu olarak kamu idarelerinin, orta ve uzun vadeli amaç ve hedefleri ile göstergelerini “*Stratejik Planlarında*” ortaya koymaları gerekliliği çıkmıştır. Buna ilaveten kamu idarelerinin, “*Performans Programları*” aracılığıyla bütçelerini yıllık performans hedefleri ile ilişkilendirilerek hazırlaması öngörülmektedir. Yıl sonunda bütçenin uygulanması ile kamu idarelerinin “*Faaliyet Raporu*” aracılığıyla performanslarını yine ilgili hedef ve göstergelerle ilişkilendirilerek raporlaması gerekmektedir (Sayıştay, 2013:1). Klasik denetim anlayışı yerine kuruma değer katma ve geliştirme fonksiyonları ile yapılandırılmış, merkezi ve tek düze bakış açısı yerine her kurumda ayrı şekilde örgütlenen ve bulunduğu kurumun kendi dinamiklerine özgü bir anlayış çerçevesinde çalışması beklenen “*İç Denetim*” faaliyeti ile iç denetimi kapsayan ve bünyesinde diğer kontrolleri de içerecek şekilde kapsamlı bir organizasyon olan “*İç Kontrol*” mekanizması ile mali sistem desteklenmektedir. Subjektif yönü ağır basan bu süreç bağımsız bir aktör olan Sayıştay tarafından yapılacak olan “*Dış Denetim*” ile desteklenerek sonuçların objektif bir şekilde kamuoyuna raporlanması sağlanmıştır.

1.4.2.1 PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME

Performans kavramı, en geniş anlamıyla belli bir hedefe ulaşmak için önceden belirlenmiş bir faaliyetin sonucunda ortaya çıkan, sayısal olarak ve kalite açısından betimleyen bir kavramdır (Akal, 1998: 1). Performansın bazı boyutları, zaman içerisinde önemini kaybederken bazıları daha önemli hale gelmiş, bazı unsurlar ise yeni ortaya çıkmıştır (Songur, 1995: 8). Mesela yönetimler için, II. Dünya Savaşından sonra mal ve hizmetlere artan talep ve kaynakların kıt olmasının yarattığı ortam nedeniyle tutumluluk ve verimlilik, daha sonra etkinlik ve günümüzde de kalite unsurları gelişme göstermiştir (Pehlivanoğlu, 2007:12).

Devlete vergi veren ve vatandaşlık görevini yerine getiren bireyler aynı zamanda bu kaynakların ne şekilde kullanıldığını öğrenme hakkına da sahiptirler (Özyıldız, 2000:78). Günümüzde bir çok alanda olduğu gibi kamu faaliyetleri alanında da bilgi edinme ihtiyacı giderek artmıştır. Özellikle devletin kamu kaynaklarını ne şekilde kullandığının ve fonksiyonlarını yerine getirirken takip ettiği yöntemler konusundaki bilgiye olan talebin artması, devletin tüm faaliyetlerinde şeffaf hareket etmesini gerekli kılmaktadır. Şeffaflığın artması ve faaliyetlerin izlenmesi kurumsal ve bireysel anlamda faaliyetlerin hesabının verilmesini de beraberinde getirmiş, bu bağlamda şeffaflık hesap verme sorumluluğunun gelişmesini zorunlu kılmıştır (Balyemez, 2003:66). Kısaca kamuda performans yaklaşımının yerleşmesinde ve performans kavramının ortaya çıkışında, artan şeffaflık ihtiyacı ve hesap verme sorumluluğu kavramları ön plana çıkmaktadır. (Yardımcıoğlu,2006:46).

Yönetişim kavramının benimsenmesi ve bu doğrultuda performans yönetim sistemine geçiş ile birlikte çıktıya odaklanan yönetimin bütçe ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Aradaki bağlantıyı kuracak olan unsur ise Performans Esaslı Bütçeleme anlayışıdır. Bu anlayış ile birlikte beklenti hem kaynakların elde edilmesi ve kullanılması sırasında etkili, ekonomik ve verimlilik kriterlerinin gözetilmesi hem de hesap verilebilirlik (kurumlara tanınan esnekliklere karşılık gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sorgulanması) ve saydamlık (kullanılan kaynakları ile üretilen hizmetler

arasındaki nedenselliğin güçlü olması) kurumlarının işletilmesidir. Ayrıca girdi odaklı yönetim anlayışı yerine hedeflere dayalı bir yönetim sistemine geçmek ve kullanılan kaynaklar ile belirlenen hedefler çerçevesinde nelerin başarıldığını izlemek ve gerçekleştirilen faaliyetler karşılığında sağlanan faydanın boyutunun artırılması beklenmiştir.

Performans Esaslı Bütçeleme (PEB)'nin kaynak miktarındaki her artışı çıktılardaki veya sonuçlardaki artışa bağlayan ve kamu kurumlarının kendilerine tahsis edilen kaynaklarla ne yaptıkları veya yapacakları hakkında bilgi sunan bir bütçeleme olduğu belirtilmektedir (Schick, 2003:101). Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) tarafından yapılan tanımda ise; PEB'in fonların ölçülebilir sonuçlarla ilişkilendirilerek tahsis edildiği bir bütçe şekli olduğu ve kaynakların direkt veya endirekt bir şekilde sonuçlarla ilişkilendirildiği belirtilmektedir (OECD, 2004:5). Diğer bir deyişle, PEB, performans bilgilerinin bütçe belgelerine dahil edildiği veya çıktı ve sonuçlara göre ödeneklerin sınıflandırıldığı bütçeleme yaklaşımı olarak ifade edilmektedir (Erüz, 2005:62). Hedeflere göre ödeneklerin dağıtıldığı PEB sistemi bu tahsisini sağlayabilmek için OECD ülkelerinde iki yöntemin kullanıldığı belirtilmektedir. İlki kurumlara ait hedeflerin temel bütçe dokümanlarının dışında performans programı, performans sözleşmesi şeklinde ayrı bir dokümanda belirlenmesi ve parlamentolara temel bütçe dokümanlarının yanında bu dokümanların sunulması şeklinde iken, diğeri bütçe dokümanlarında hedeflere yer verilmesi ve bu şekilde bağlantının kurulmasıdır (Oral, 2005:30). Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan rehberde PEB, "kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi" olarak tanımlanmaktadır (PEBR; 2004:12).

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere PEB'in, elde edilen performans bilgisi ve kaynak tahsisi arasındaki bağlantının farklı şekillerde kurulması sonucu tek bir tanımı bulunmamakta ve ülke uygulamalarına göre farklı şekilde tanımlanmaktadır. Fakat tüm tanımlarda vurgulanan ana nokta "kaynakların belirlenen amaçlar kapsamında tahsis edilmesi ve kurumlara ayrılacak ödeneklerin kurumların performansı ile ilişkilendirilmesi ve performansın denetlenmesi"dir. Bu bağlamda PEB "kurumlara ayrılacak kaynakların kurumlar tarafından belirlenen amaçlar kapsamında tahsis edildiği ve kurumlara ayrılacak ödeneklerin kurumların performansı ile ilişkilendirilerek dağıtıldığı ve kurumların performansının denetlendiği bir bütçeleme" olarak tanımlanabilir (Yardımcıoğlu;2006:52).

Performans esaslı bütçeleme ile kamu mali yönetiminde;

- Girdi kontrollerini gevşetip yöneticilerin çıktı ve sonuçlara göre hesap verebilirliğini sağlamak,
- Yönetim ve bütçeleme kararlarında çıktı ve/veya sonuç bazında ölçülen varılacak noktaya odaklanmak,
- Yönetimde ve bütçelemelerde politika oluşturulmasını geliştirmek,
- Yönetim ve hizmet sunumunu güçlendirmek,
- Kaynak dağılımını stratejik önceliklere göre yapmak,
- Parlamento ve kamuoyuna karşı saydamlık ve hesap verebilirliği sağlamak,
- Tasarruf etmek,

beklenen sonuçlardır (Erüz, 2013:62).

PEB'in uygulama safhasının incelendiğinde birden fazla araç kullanıldığı görülmektedir. Ancak ülkelerin gerek mevzuat yapısının farklı olması gerekse de iç dinamiklerindeki değişkenlerin çeşitliliği ülke bazında farklı yöntemlerin dolayısıyla da farklı araçların seçilmesine neden olmuştur. Türkiye' de uygulanan yöntem ise stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları araçlarının oluşturduğu temele dayanan bir yöntemdir. Yardımcıoğlu' na göre sistem Çok Yıllı Bütçeleme, Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Analitik Bütçe Sınıflandırması unsurları ile desteklenmiştir (Yardımcıoğlu 2006:54).

Bu noktada “*Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi*” ile “*Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS)*” kavramlarını ve iki kavram arasındaki ilişkiyi açıklamak gerekmektedir.

Muhasebe sisteminde işlemlerin kaydedilmesi iki yönetime göre yapılmaktadır;

- Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman olduğuyula ilgilenmeksizin nakdin ödendiği veya alındığı zamanla ilgilenir (Söyler, 2012: 70).
- Tahakkuk esaslı muhasebe ise, nakdin ne zaman ödendiği veya alındığına bakmaksızın işlemin veya olayın ne zaman olduğuyula ilgilenir. Bu muhasebe sistemi, bir dönem boyunca oluşan maliyetlerle kazanılan faydaların, gelirlerle birlikte malların veya sağlanan hizmetlerin karşılaştırılmasını amaçlar. Bu işlemler, nakit işlemlerden bağımsız olarak yapılabileceği gibi birlikte de yapılabilir. Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman olduğuyula ilgilenmeksizin nakdin ödendiği veya alındığı zamanla ilgilenir. Mali sonuçlar, tahsilat ve ödeme arasındaki fark bazında raporlanır. Bilgiler, fonların kullanıldığı bir raporlama dönemi içindeki nakit tahsilatlar ve harcamalardan sağlanır. Nakit esaslı muhasebe, kamu sektörü birimlerinin muhasebe ve raporlanması, harcama limitlerine uygunluğun gösterilmesi, bütçeleme ve birimlerin sorumlu tutulması için geleneksel bir temel oluşturmuştur (Karaarslan, 1).

ABS ise “detaylı bir kurumsal sınıflandırmayla program sorumlularının tespitine imkân verilmesi, mevcut bütçede olmayan fonksiyonel sınıflandırmanın sağlanması, bu sınıflandırmanın konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilmesi, uluslararası karşılaştırmalara elverişli olması ve ölçmeye ve analize imkân sağlanması gibi özelliklere sahiptir.” (BUMKO, 2005:2).

Devlet faaliyetlerini bir bütün olarak değerlendirebilmek için devlet bütçesinin ve devlet muhasebesinden elde edilen mali raporların kapsamının yeterince geniş olması gerekir. Devletin mali raporları ve bütçeleri yönetimin sorumluluğunda olan bütün mali konuları yansıtması gerekir. Bu amaçla oluşturulan Tahakkuk Esaslı Devlet

1.4.2.2 STRATEJİK PLAN

Stratejiden söz edildiğinde, açık vizyon, geleceğe yönelme, planlanmış hareket ve yöntemler, önceden belirlenmiş hedef ve amaçlar akla gelmektedir. Dolayısıyla, yönetim bilimi alanında strateji ile bir özel veya kamu sektörü örgütün hedeflerine ulaşmak için izleyeceği yol ve yöntemler anlatılmaktadır (Çevik, 2001b: 310). Strateji örgüte istikamet vermek-özel sektör işletmelerinde rekabet sağlamak-maksadıyla, örgüt ve çevresini sürekli analiz ederek çevreye uyum sağlayacak amaçların belirlenmesi, faaliyetlerin planlanması, gerekli araç ve kaynakların yeniden düzenlenmesi sürecidir (Dinçer, 2003: 19). Strateji kavramının içeriğinde uzun dönemli düşünme, çevreyi iyi algılama, hedefi çevreyle uyumlaştırma ve geleceği görme yatmaktadır. Kamu sektörü açısından strateji, örgütün kapasitesine ve dış çevresi hakkındaki tahminlere dayanan, örgüt için hedefleri ve öncelikleri belirlemeye ve bu hedefleri başarmak için çalışma planlarının tasarlanmasını ve bunların uygulanmasını içerir (Çevik, 2001a: 139). Dolayısıyla, yönetim bilimi alanında strateji ile bir özel veya kamu sektörü örgütün hedeflerine ulaşmak için izleyeceği yol ve yöntemler anlatılmaktadır (Çevik, 2001b: 310).

En genel tanımıyla stratejik planlama; bir örgütün misyonunun belirlenmesi ve gelecek yönelimli bakışla uzun ve kısa dönemli performans hedefleri ile stratejilerine dair taslak oluşturulmasıdır. Başka bir şekilde tanımlamak gerekirse stratejik planlama, örgütsel amaçların gerçekleştirilmesi için gerekli kaynakların elde edilmesi ve tahsisine yönelik misyonun, temel amaçların, stratejilerin ve politikaların belirlenmesi sürecidir (Pehlivanoğlu, 2007:69). Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (PEBR)' de yapılan tanımlama ise "Kamu idarelerince; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle hazırlanan plandır (PEBR, 2004:7)." şeklindedir. Stratejik planları diğer planlardan ayıran en önemli özelliklerden birisinin, bu planların ayrıntıdan ziyade hedeflere ve

geleceğe yönelik olduğu, özellikle “neyin yapılacağı” konusuna odaklandığı vurgulanarak, bunun nasıl, nerede, ne zaman, ne ile ve kim tarafından yapılacağı üzerinde ayrıntılı bir biçimde durmadığı, seklinde belirtilmektedir (Can, 1992: 93). Stratejik planların bir başka ayırıcı özelliği olarak bu planların kapsadıkları sürenin daha uzun olması ve içerdikleri örgütsel faaliyetlerin ayrıntılı olmaktan ziyade, örgütün stratejisi ile ilişkili olduklarına işaret edilmektedir (Koçel, 1984: 354).

Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu (KİSPK)’nda stratejik planda yer alması gereken temel unsurlar sayılmıştır:

- Durum Analizi (özet),
- Katılımcılığın nasıl sağlandığına ilişkin açıklama,
- Misyon, Vizyon, temel değerler,
- En az bir amaç,
- Her amacın altında en az bir hedef,
- Hedef ölçülebilir şekilde ifade edilmemişse ölçüm kriter(ler)i,
- Stratejiler,
- Tüm amaç ve hedefleri içeren beş yıllık tahmini maliyet (KİSPK, 2006:9).

Stratejik planlama, kuruluşun bulunduğu nokta ile ulaşmayı arzu ettiği durum arasındaki yolu tarif eder. Kuruluşun amaçlarını, hedeflerini ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemleri belirlemesini gerektirir. Uzun vadeli ve geleceğe dönük bir bakış açısı taşır. Kuruluş bütçesinin stratejik planda ortaya konulan amaç ve hedefleri ifade edecek şekilde hazırlanmasına, kaynak tahsisinin önceliklere dayandırılmasına ve hesap verme sorumluluğuna rehberlik eder (KİSPK, 2006:7).

1.4.2.3 PERFORMANS PROGRAMI

Performans programı, “Bir mali yılda kamu idaresinin stratejik planı doğrultusunda yürütmesi gereken faaliyetleri, bu faaliyetlerin kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren, idare bütçesinin ve idare faaliyet raporunun hazırlanmasına

dayanak oluşturan program” olarak tanımlanmaktadır (PEBR, 2004:16). Performans Programı Hazırlama Rehberi (PPHR)’ nde yapılan tanımlamaya göre ise “Bir kamu idaresinin program dönemine ilişkin performans hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını ve performans göstergelerini içeren programdır (PPHR, 2009:6)” şeklindedir.

Performans programı, stratejik plan ile ortaya konulan uzun vadeli amaç ve hedeflerin yıllık bazda oluşturulması ve bunun kuruluş bütçeleri ile ilişkilendirilmesi için sistemin türettiği bir araçtır. İçeriğini ise yıllık hedefler ve göstergeler ile belirlenen hedeflere ulaşmak için yürütülecek olan faaliyetler ve bu faaliyetler için gerekli olan kaynak ihtiyacı oluşturmaktadır. Bu çerçevede hazırlanacak olan *performans hedefleri* -stratejik hedeflerden farklı olarak- somut ve spesifik noktaları işaret ederken plan döneminde belirlenen hedeflere ulaşmak için program döneminde gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda oluşan çıktıya yöneliktir. Buna paralel olarak belirlenecek olan *performans göstergeleri* de stratejik amaç ve hedefleri ile performans hedeflerini gerçekleştirme derecesini ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla oluşturulup sayısal değer şeklinde ifade edilir. Performans göstergeleri sonucu yapılacak değerlendirmeler ise performans denetiminin temelini oluşturur.

Bu kapsamda idare performans hedefleri;

- belirlenen öncelikli amaç ve hedeflerle ilişkili olmalıdır,
- performans programı hazırlama sürecinin başlangıç aşamasında üst yönetici ve harcama yetkilileri tarafından idare düzeyinde belirlenmelidir,
- idarenin yürüttüğü faaliyetlerle gerçekleştirilebilir olmalıdır,
- kaynakların sınırlılığı göz önünde bulundurularak belirlenmelidir,
- belirli, ulaşılabilir, gerçekçi ve performans göstergeleri ile ölçülebilir olmalıdır,
- çıktı-sonuç odaklı olmalıdır, az sayıda belirlenmelidir (PPHR, 2009:14).

Performans göstergeleri;

- performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ölçebilmelidir,
- ölçülebilir, ulaşılabilir, güvenilir veri sunacak nitelikte olmalıdır,
- hem geçmiş dönemlerin hem de diğer idarelerin benzer göstergeleriyle karşılaştırılabilir olmalıdır,
- verilerinin elde edilme ve değerlendirme maliyetleri makul ve kabul edilebilir bir seviyede olmalıdır (PPHR, 2009:14).

Performans göstergelerini üretimin aşamasına ve ürünün özelliğine göre gruplandırmak mümkündür;

- Girdi Göstergeleri: Üretime ilişkin olarak ihtiyaç duyulan kaynaklara ilişkin bilgiler vermeye yöneliktir. Örneğin: tedavide kullanılan ilaçların maliyeti, makinelerin çalışma kapasitesi, kişi başına düşen doktor sayısı...
- Çıktı Göstergeleri: Üretim sonucu gerçekleşen mal yada hizmete ilişkin nicel bilgilerdir. Ancak verimlilik, kalite yada etkenliğe yönelik bir fikir vermez. Örneğin: tedavi edilen hasta sayısı, inşa edilen köprü sayısı...
- Sonuç Göstergeleri: Üretim sonucu oluşan faydanın kişiler veya kümülatif olarak toplum üzerinde yarattığı etkileri ölçmeye yöneliktir. Örneğin: bulaşıcı hastalıklardan ölenlerin sayısındaki azalma, işsizlik oranındaki düşüş... Bu etkiler, faaliyetin hitap ettiği kitlenin tutum ve davranışlarına, sosyal konumuna, bilgi düzeyine, değer yargılarına ve yeteneklerine bağlı olarak değişir. Ayrıca dışsal faktörlerin etkisini de dikkate almak gerekir. Bu yüzden sonuç göstergeleri oluşturulurken ve değerlendirilirken bu faktörlerin sonuçlar üzerindeki etkisi göz önüne alınır (PEBR; 2004:47). Sonuç göstergeleri çıktı göstergelerinden farklı olarak uzun vadeye yöneliktir ve belirlenmesi daha zordur.
- Verimlilik Göstergeleri: Mevcut kaynaklarla maksimum çıktı düzeyini elde edilebilmesi hakkında bilgi verir. Matematiksel olarak Çıktı/Girdi şeklinde ifade edilebilir. Bu göstergeler kaynaklardan faydalanma derecesine yönelik bilgi verirken üretimin gerekliliği konusunda açıklayıcı bir içeriğe sahip

değildir. Örneğin: bir yılda tamamlanan köprü sayısı, tedavisi gerçekleştirilen hastaların kişi başı maliyeti...

- Etkinlik Göstergeleri: Etkinlik hedefler ulaşma derecesi ile ilgili bir kavramdır. Dolayısıyla üretim sonucu oluşan çıktıların beklenen sonuçları gerçekleştirilmesi konusunda bilgi vermeye yönelik göstergelerdir. Sonuç/Çıktı şeklinde de ifade etmek mümkündür. Örneğin: üniversite mezunlarından bir yıl içinde iş bulabilenlerin sayısı...
- Kalite Göstergeleri: Üretilen mal ve hizmetlerin tüketicilerin ihtiyaçlarını ve beklentilerini karşılama düzeyi ile standartlara uygunluğunu ölçmek için kullanılan göstergelerdir. Anket ve hata oranını ölçme gibi yöntemlerle elde edilebilir. Örneğin: inşa edilen köprü ve yollardan memnun kalınma düzeyi, sağlık hizmetlerine yönelik şikayet oranı...

Stratejik yönetimin önemli bir aracı olan performans göstergelerini belirlerken dikkat edilmesi gereken önemli noktalar vardır. Göstergeler öncelikle idarenin vizyonu ve misyonu çerçevesinde belirlediği amaç ve hedefler ile yürüteceği faaliyetler arasında doğrudan ilgili olmalıdır. Bununla birlikte hesap verme sorumluluğu kapsamında idare yönetiminin etkilenebilir özelliklere sahip olmalıdır. Diğer bir husus ise göstergelerin sayısı ve içeriği idarenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin büyük bir kısmını kapsamalıdır. Böylece yöneticilerin belirli alanlara yönelmesi engellenmiş olur. Bunların dışında performans göstergelerinin doğru ve güvenilir verilere dayanması, geçmiş dönemlerle karşılaştırılabilir olması ayrıca performans bilgisini üretmek için yapılacak çalışmaların elde edilecek faydadan yüksek olmaması gerekmektedir.

Stratejik amaç ve hedefler ile performans hedefleri, idarenin neyi başaracağını, faaliyet ve projeler ise bunun nasıl başarılacağını ifade eder (PEBR; 2004:18). Performans hedeflerini gerçekleştirmek için gerekli olan faaliyet ve projeler belirlenirken aşağıda yer alan hususlar dikkate alınır;

- idarenin görev ve yetkileri çerçevesinde yürüteceği ve elindeki kaynakları tahsis edeceği iş ve hizmetleri yansıtmalıdır,

- performans hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak belirlenmelidir,
- aynı hedef altındaki faaliyetler birbirleriyle çelişmemeli, hedefin gerçekleşmesi açısından tamamlayıcı olmalıdır,
- bir hedefe yönelik olarak fazla sayıda faaliyet belirlenmemelidir. Benzer nitelik taşıyan faaliyetler ayrı ayrı gösterilmemeli ve tek bir faaliyet olarak belirlenmelidir,
- ekonomik sınıflandırmanın cari, sermaye, transfer ve borç verme unsurlarından bir veya daha fazlası aynı faaliyet içerisinde yer alabilir,
- hedefin gerçekleşmesine ne ölçüde katkı sağlayacağı tanımlanabilir olmalıdır,
- uygulanabilir olmalıdır,
- maliyetlendirilebilmelidir,
- girdi niteliğinde faaliyet belirlenmemelidir (PPHR, 2009:15).

İdarenin yürüteceği faaliyet ve projeler için kullanacağı kaynakların maliyeti başka bir deyişle yürüteceği faaliyet ve projelerin maliyetinin belirlenmesi gerekir. Bir performans hedefinin gerçekleştirilebilmesi için yapılacak faaliyetlerin toplamı o performans hedefinin maliyetini gösterir. Benzer şekilde performans hedeflerinin maliyetlerinin toplamı ise bize ilgili stratejik hedefin maliyetini verecektir.

Faaliyet/proje maliyetlerinin tespiti şu açılardan önem arz eder:

- Bütçenin hazırlanmasına yardımcı olmak,
- Politika seçeneklerinin maliyetini hesaplamak ve değerlendirmek,
- Hesap verebilirliğin sağlanmasına yönelik maliyet bilgilerini üretmek,
- Kamu ürün ve hizmetlerinin birim maliyetlerini ortaya koymak (PPHR, 2009:20).

Kamu kaynaklarının stratejik amaç ve hedefler doğrultusunda planlanarak tahsis edilmesini ve aynı zamanda ekonomik, verimlilik, etkinlik ilkeleri çerçevesinde kaynak kullanımını gözetilen performans yönetiminin dayanağı performans bilgisidir.

Bu bilgi mali nitelikte bir bilgi olmayıp idareler tarafından *performans ölçümü* ile üretilmektedir. Dolayısıyla performans ölçümü “performans yönetimin en önemli parçasıdır”. Çalışanların performansının ölçülmesi de performans ölçümünün bir parçasıdır (Yenice, 2006: 58-59). Böylece kişilerin kurumlara kattığı değerlerin farkındalığı artacak ve diğer çalışanlar tarafından takdir edilecektir. Performans kültürü geliştiğinde çalışanlar kendi gündelik işleri yanında kurum performansının sürekli olarak artırılmasına da katkıda bulunacaklardır (Robson, 2005:138). Performans ölçümünün diğer bir işlevi de yaptırım amacıyla kullanılmasıdır. Performans ölçümüne dayanılarak değerlendirme yapılması ve bu değerlendirme sonuçlarına göre iyi performansın ödüllendirilmesi ve kötü performansın cezalandırılması mümkün olmaktadır (Yenice, 2006:59). Performans ölçümü ile hedeflenen asıl amaç ise kamusal mal ve hizmetlerin kalitesinin artırılmasıdır. Yeni ekonomik düzene uyum sağlamak amacıyla devletler üstlendikleri rol ve fonksiyonları konusunda değişikliğe yönelerek; uluslararası rekabetin gerektirdiği çalışma anlayışı içinde vatandaşlarına daha kaliteli hizmet sunma fonksiyonunu öncelikli amaç olarak benimsemeye başlamışlardır.

Performans değerlendirmesi, performans ölçümünden farklı olarak nedenselliği açıklamaya yöneliktir. Performans ölçümü ile dönem başındaki durum ile mevcut durum arasında karşılaştırma yapılarak kurumun hedeflerine ulaşma başarısı hakkında bilgi verir. Ancak bu değerlendirme sonuca yönelik olup hedeflenen noktaya neden ulaşılmadığını açıklayamaz. Nedenlerin belirlenmesi dönem sonunda bu sonuçların ışığı altında yapılacak performans değerlendirmesi ile mümkündür. Bu değerlendirme sonucunda hedefler güncellenir, faaliyetlerde performansı artırmaya yönelik değişikliklere gidilir ve bu çizgide kaynak planlaması yapılarak sistem tekrar kendini tamamlayan bir döngü içerisinde geleceğe dönük olarak işlemeye devam eder. Performans değerlendirmesi, performans ölçümüne göre daha fazla uğraşı gerektirmekte olup performans ölçümünden farklı olarak uygulanan politikalar ile meydana gelen sonuçlar arasındaki ilişkileri ortaya çıkararak kamu müdahalelerin mantığını ve sonuçlarını da açıklamaktadır (OECD, 1999: 11).

Performans programları, bir mali yılda yürütülecek faaliyetleri belirlediğinden detaylı bir ön çalışma ve değerlendirme gerektirmektedir ve hedefler ile göstergelerin doğru ve tam olarak oluşturulması, mali yıl sonunda hazırlanacak faaliyet raporu ile performans değerlendirmesine temel oluşturduğundan önemli bir aşamadır. Bu aşamada gösterilecek dikkat ve özenin, PEB sisteminin sağlıklı işleyişini ve kamu kaynaklarının etkili ekonomik ve verimli kullanımını sağlayacağı, bu nedenle, faaliyet sonuçları üzerine yapılacak performans değerlendirmesi kadar, program hazırlığında yapılacak ön değerlendirmelerin de büyük önem arz edeceği belirtilmektedir (PEBR, 2004:16).

Performans programları, idare düzeyinde hazırlanır. Performans programlarının hazırlanmasında; önceliklerin ve hedeflerin belirlenmesi süreci üst yöneticiden harcama birimlerine doğru, maliyet ve kaynak ihtiyacının tespiti süreci ise faaliyetlerden performans hedeflerine doğru olacaktır (PPHR, 2009:11).

Performans Programının hazırlanma sürecinde birimlere düşen görev ve sorumluluklar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir;

1	Öncelikli stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesi	Üst Yönetim- Harcama Yetkilileri
2	Performans hedef ve göstergelerinin belirlenmesi	
3	Faaliyetlerin belirlenmesi	
4	Faaliyetlerle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tespiti	Harcama Birimleri
5	Genel Yönetim giderleri ile diğer idareler transfer edilecek kaynakların tespiti	
6	Kaynak ihtiyacının konsolide edilmesi (Faaliyetler, genel yönetim giderleri ve diğer idareler transfer edilecek kaynaklar)	Mali Hizmetler Birimi
7	İdare Performans Programının oluşturulması	

Şekil 1.2: Performans Programı Hazırlama Süreci (PPHR, 2009:12)

1.4.2.4 FAALİYET RAPORLARI

Raporlama sözcük olarak herhangi bir işte, bir konuda yapılan inceleme ve araştırmaların sonuçlarını, tespitleri, düşünceleri veya gözlemleri yazılı olarak ortaya koyma işlemidir. Söyler ve Çolak mali raporlamayı “Kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde mali saydamlık ve hesap verilebilirlik temelinde elde edilmesi ve kullanımı için gerekli dokümanların yazılı olarak ilgili makamlara sunulması ve/veya kamuoyuna düzenli olarak duyurulması (Söyler, Çolak, 2012:146)” şeklinde tanımlar. Faaliyet raporları ise; "Kamu idarelerinin stratejik plan ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetlerini, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayan, idare hakkındaki genel ve mali bilgileri içeren rapor" olarak tanımlanmaktadır. Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun en önemli unsurlarından olan faaliyet raporları bir yıllık bütçe uygulamasının sonrasında üst yöneticiler ve kendilerine bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından hazırlanmaktadır (PEBR, 2004:35). 5018 sayılı Kanunda raporlama, saydamlığın, hesap verilebilirliğin, performans ölçümünün, bütçe hazırlama ve uygulamalarının, görevlerin yerine getirilme derecesini belirlemenin, yetkilerin kullanımını ölçmenin, kontrol ve denetimin aracı olarak öngörülmüştür (Kızılkaya, 2011:218). Raporlama, iç ve dış denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülmesinde yardımcı bir unsur iken diğer taraftan da parlamento ve kamuoyu denetiminin gerçekleştirilmesinde esaslı bir unsur olarak belirlemektedir (Söyler, Çolak, 2012:145).

Hesap verilebilirlik ve saydamlık kurumlarının işlerliğini sağlamanın önemli bir aracı olan raporlama fonksiyonunun yerine getirilmesi görevi belli bir kuruma bırakılmamıştır. Süreç yönetimi gereği sadece denetleyici kurum değil uygulayıcı konumdaki kurumlarda iç kontrol süreci gereği kendi raporlarını üretmekle yükümlü tutulmuştur. Ancak kanun gereği düzenleyici ve denetleyici kurumlar bu süreçten muaf tutulmasının sistemin işleyişinde bir aksaklık yarattığı değerlendirilmektedir.

5018 sayılı Kanun gereği uygulayıcı konumundaki kurumlar en alt biriminden başlayan bir süreç ile çeşitli raporlar üretilir;

- Birim Faaliyet Raporu: Kurumun her bir alt biriminin harcama yetkilileri tarafından hazırlan bu rapor üç veya altı aylık dönemler itibariyle de hazırlanabilir. Harcama yetkilileri, raporun içeriğinden ve raporda yer alan bilgilerin doğruluğundan üst yöneticiye karşı sorumludur. Söz konusu raporda ilgili birimin geçmiş yıl faaliyet sonuçları ile geleceğe yönelik amaçları yer almakta, ilgili birim başkanının güvence beyanı ile imzasını içermektedir (Söyler, Çolak, 2012:149).
- İdare Faaliyet Raporu: Birim faaliyet raporları dikkate alınarak üst yönetici tarafından düzenlenerek kamuoyuna açıklanır. İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir (5018 SK, Madde:41).
- Genel Faaliyet Raporu: Her bir kurumun hazırladığı faaliyet raporları Maliye Bakanlığının koordinasyonu ile birleştirilip kamuoyuna sunulmak üzere Genel Faaliyet Raporu hazırlanır. Bu raporlar hesap verme sorumluluğu çerçevesinde merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ile birlikte TBMM’ de görüşülür.
- Kesin Hesap Kanunu: Bütçe Kanununun TBMM tarafından ibra edilmesidir. Kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezi yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanır. Bu tasarı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen malî yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Sayıştay’a gönderilir (5018 SK, Madde:42).

5018 sayılı Kanun ile getirilen yeni sistemin denetim ayağı 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile tamamlanmıştır. Bu Kanunla Sayıştay'a raporlama, öncelikli görev olarak verilmiş ve bu görevin bir sonucu olarak çeşitli raporlar hazırlanması ve bunları TBMM'ye sunması öngörülmüş, yargılama ise çağdaş Sayıştay anlayışına uygun olarak ikincil konuma gelmiştir (Yılmaz, 2011:85).

Sayıştay tarafından üretilen temel raporlar aşağıda sıralanmıştır;

- Dış Denetim Genel Değerlendirme: Düzenlilik ve performans denetimi sonucu hazırlanan raporlar idareler itibariyle birleştirilir ve bir örneği ilgili idareye cevaplaması için gönderilir. İdarelerden gelen cevaplar eklenmek suretiyle denetim grubunun kendi görüşleri de eklenerek bu raporlar Sayıştay Başkanlığına sunulur. Bu süreç sonunda oluşan dış denetim genel değerlendirme raporu genel uygunluk bildirimini ile birlikte TBMM' ye sunulur.
- Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu: Kamu idareleri tarafından hazırlanan faaliyet raporlarının denetim sonuçları dikkate alınarak değerlendirilmesi suretiyle oluşturulur. Daha sonra idarelerin hazırladığı faaliyet raporları ile birlikte TBMM' ye sunulur.
- Mali İstatistik Değerlendirme Raporu: Maliye Bakanlığı tarafından bir yıla ilişkin olarak hazırlanan mali istatistiklerin denetimi ve değerlendirilmesi sonucu oluşan bu raporda diğer raporlar gibi TBMM' ye sunulur.
- Genel Uygunluk Bildirimi: Denetim sonuçları ve faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanan bu raporda kesin hesap kanunun tasarısında yer alan uygulama sonuçları ile kamu idare hesapları karşılaştırılır. Ayrıca kamu idarelerinin mali rapor ve tabloları ile kesin hesap kanun tasarısı ekinde yer alan cetvel ve belgelerin tutarlılığı ve güvenilirliği değerlendirilir. Kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden en geç 75 gün içinde TBMM' ye sunulması gerekmektedir.

Son olarak raporlama fonksiyonun konusunda bir değerlendirme yapacak olursak, stratejik plan ve performans programı ile kesin hesap kanunu arasındaki bağlantıyı sağlayan bu raporların sistem içinde yüklendiği rol oldukça önemli olmasına karşın raporların sonuçlarının bütçe görüşmelerinde yeterli derecede dikkate alınmayışının sistemi olumsuz etkileyen ve zaafiyet yaratan önemli bir sorun olduğu düşünölmektedir.

1.4.2.5 İÇ DENETİM

Herhangi bir kurum yönetiminde görevlendirilen kendi denetim elemanları tarafından kurumun iç kontrol sisteminin düzgün çalışıp çalışmadığını değerlendirmek maksadıyla, hesaplardaki yolsuzluk, maddi hata veya yanlışlık gibi finansal, ya da verimsizlik ve tutumsuzluk uygulamalarını en aza indirmek gibi yönetsel olabilen denetimin bir halkasıdır. İç denetimin faaliyet alanı genellikle mali denetimi kapsar. Ancak buna denetçinin mali yapı konusunda görüş bildirmesi eleştiri getirmesi dahil değildir. Bununla beraber yapılan çalışmaların yönetim politikasına, mali disipline uygunluk, aktiflerin korunması, tutumluluk ve verimlilik ilkelerinin gerçekleştirilmesi iç denetimin faaliyet alanı içine girer (Özer 1997: 42).

AB'ye göre geleneksel anlayışta iç denetim bir organizasyondaki mali sistem ve mali kontrol odaklıdır. İç denetim konusundaki köklü değişim iç kontrol, iyi yönetim ve kurumsal yönetim gibi konuların öneminin anlaşılmasıyla yakından ilgilidir (PFIC, 2004:11). Performans yönetimi sonucu denetimin kapsamına performans denetiminin de girmesi ve denetimin artık bu kapsamda değerlendirilmesi bu değişimde önemli bir role sahiptir.

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

nesnel güvence sağlama ve danışmanlık 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 (5018 SK, Madde:63). İç Denetim Enstitüsünün (IIA) yaptığı tanımlamaya göre ise iç denetim; kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve kuruma değer katmak üzere dizayn edilmiş bağımsız ve tarafsız güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir.

Bu açıklamaların ışığı altında artık iç denetimden, sadece mali ve uygunluk denetimi fonksiyonları paralelinde hata aramaya odaklı ve geçmişe yönelik bakış açısından sıyrılıp geleceğe yönelik bir bakış açısı ile sistemi iyileştirici tespitlerde bulunması riskleri belirlemenin dışında aynı zamanda fırsatları tespit etmesi beklenmektedir.

1.4.2.6 İÇ KONTROL

İç Kontrol; bir işletmenin tepeden tabana bütün personeli tarafından etkilenen ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, uygulanabilir yasa ve düzenlemelerle uygunluk amaçlarına ulaşmada dikkate alınacak yeterli güveni sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir (Erdoğan, 2005:88).Yönetişim kavramı temelinde şekillenen YKY anlayışının temel unsurlarından biri olan iç kontrolün kanundaki tanımı şu şekildedir: İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür (5018 SK, Madde 55).

İç kontrol söz konusu hedeflere ulaşılması için araçtır, ancak kesin bir güvence değil sadece makul bir güvence sağlar. İç kontrol sadece yasal düzenlemeler ve yöntemlerden oluşmaz, kurumun her düzeyindeki personeli ile etkileşim içinde oluşturulur. Kurum kontrolünün her yönünü içerir. İç kontrol tek bir olay veya durum değil, kurum faaliyetleri içine nüfuz etmiş hareketler zinciridir. İç kontrol sistemi, yönetim sürecinin ayrılmaz bir parçası olarak yönetim işleviyle iç içe geçmiştir. İç kontrol kurumun altyapısına yerleştirildiği ve kurumun bir parçası olduğu zaman en etkin durumdadır (Tunç, 2012:4).

Dünyada en çok tercih edilen ve kamu sektöründe de uygulama alanı bulan COSO İç Kontrol Modeli aynı zamanda Türk Kamu Mali Yönetim sisteminin referans aldığı modeldir. Bu modelde iç kontrol beş unsurdan meydana gelir;

- Kontrol Ortamı: İç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup kişisel ve mesleki dürüstlük, etik değerler, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar.
- Risk Değerlendirme: İdarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir.
- Kontrol Faaliyetleri: İdarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir.
- Bilgi ve İletişim: Gerekli bilgiye ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak kayıt sistemini kapsar.
- İzleme: İç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsar.

Sağlam bir iç kontrol sistemi için kontrol ortamı temel unsur olup uygun bir zemin sağlar. Risk değerlendirme sonuçlarına göre belirlenen kontrol faaliyetleri gerçekleştirilerek kurumun hedefleri önündeki engeller bertaraf edilir veya en aza indirilir. Bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak tüm bileşenler desteklenir, yönetici

ve personele gerekli bilgi sağlanır, sistem yönetim tarafından izleme yapılarak geliştirilir.

1.4.2.7 DIŞ DENETİM

Denetlenen kurumun veya kuruluşun (örgütün) dışında ondan bağımsız olarak denetim elemanlarınca, iç denetim sisteminin, zaman zaman da iç kontrol sisteminin denetlenmesi ve ilgili örgütün mali tabloları ile hesap işlemlerinin doğruluğunun, uygunluğunun araştırılması, yönetimin verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu hakkında da görüş belirtilmesine yönelik olarak yapılan faaliyetler sürecidir (Özer 1997: 43).

İç ve dış denetim arasındaki temel farkı, denetlenen kuruma ilişkin olarak denetçinin örgütsel statüsü belirler (Özer 1997: 44). İç denetçi doğrudan üst yöneticiye bağlıdır ve çalışma kapsamı bu doğrultuda şekillenirken, dış denetçi farklı bir çatı altında örgütlendiği için çalışmaları bu örgütün sorumlulukları kapsamında yani bağımsız bir şekilde belirlenir. Dolayısıyla denetim sonucu oluşan raporlar daha objektif bir yapıdadır. Burada belirtilmesi gereken önemli bir nokta kurum faaliyetlerinin iç denetimi ile görevli denetçiler tarafından yapılan denetlemeler ile dışarıdan denetim yapan ya da yüksek denetim yapan denetçilerin uyguladığı performans denetimi veya kapsamlı denetim arasında pek büyük bir fark olmamasıdır (Özer 1997: 42). Yeni getirilen sistemin temel özelliği olan süreç kontrolü çerçevesinde iç denetimi, dış denetimin kurumlara olan bir uzantısı şeklinde düşünmek yanlış olmayacaktır. Çünkü mevcut denetim anlayışı artık her şeyi denetleme kültüründen uzaklaşmış ve sistem odaklı bir denetim şekline bürünmüştür. Bu kapsamda kuşkusuz iç denetim birimi tarafından aktif bir şekilde denetlenen sistem için yeterli güvence sağlayacağından dış denetime olumlu bir gösterge olması iç kontrolün işleyişi üzerine daha fazla odaklanabilme fırsatı verecektir.

Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin

malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır (5018 SK, Madde:68). Sayıştay'a kanun kapsamında verilen denetim görevi "Düzenlilik ve Performans Denetimi" olarak adlandırılmaktadır. 5018 sayılı Kanun ile birlikte uluslararası uygulamalar da dikkate alınarak Sayıştay'ın yetkisi genişletilmiş ve mevcut yetkilerine ilave olarak performans denetimi yapma yetkisi verilmiştir.

1.5. 6085 SAYILI SAYIŞTAY KANUNU ve PERFORMANS DENETİMİ

Mali sistemin denetim ayağı diğer bir deyişle bütçe hakkının parlamento adına denetimi birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de bağımsız bir kuruluş olarak konumlandırılan Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. 6085 sayılı Kanunun birinci maddesinde de belirtildiği üzere kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması için TBMM adına yapılacak denetimler için Sayıştay görevlendirilmiştir.

1.5.1. SAYIŞTAY'IN DENETİM SİSTEMİNDEKİ ROLÜ ve YETKİSİ

5018 sayılı Kanun ile değişen kamu mali yönetim sistemi çerçevesinde sistemin diğer ayağı olan dış denetim mekanizmasında da değişime ihtiyaç olduğu açıktır. Yeni mali yönetim anlayışında kurumlara kaynak kullanımında gerekli esneklik sağlanmış ve kendi bünyeleri içinde kuracağı iç kontrol sistemi ile iç denetim mekanizmasıyla mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri çerçevesinde kendi denetimlerini gerçekleştirebileceği öngörülmüştür. Sistemin kuşkusuz bu haliyle subjektif bir yapıda kalacağı açıktır. Dolayısıyla sistemi tamamlayan objektif bir

unsur ve bu unsurun bağımsız bir şekilde yapılacağı bir kuruma ihtiyaç vardır. Bu kapsamda 19.12.2010 tarihinde 27790 sayılı Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile denetim anlayışında değişikliğe gidilerek Sayıştay'ın denetim yetkisi genişletilmiş ve eski görevlerine ilave olarak performans denetim yetkisi verilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus 35. Madde de açıklandığı üzere Sayıştay'ın yerindelik denetimi yapamayacağı, idarelerin takdir yetkisini sınırlayacak kararların alınamayacağı hususunun altına çizilmesidir.

6085 sayılı Kanun Sayıştay denetimini iki kısma ayırmaktadır: Eski Sayıştay Kanununda da yer alan mali ve uygunluk denetimi aşamalarını kapsayan Düzenlilik Denetimi ve Performans Denetimi. *Mali Denetim* kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tabloların doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin denetime yönelik iken, *Uygunluk Denetimi* yapılan işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi kapsamaktadır. *Performans Denetimi* ise hedef ve göstergeler çerçevesinde yapılan faaliyetlerin sonuçlarının ölçülmesine ilişkin olarak yapılacak denetim şeklinde tanımlanmıştır.

Denetimin amacı 34. Maddede şu şekilde açıklanmıştır:

- Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması.
- Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması.
- Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi.
- Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması.

Sayıştay, kanun kapsamında yapacağı denetim görevlerini icra ederken uygulayacağı yöntem ve tekniklerin ayrıntılarını hazırladığı rehberler ile düzenlemiştir. Bu

kapsamda performans denetimine ilişkin olarak Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulu toplantısında kabul edilerek 01.04.2013 tarihinde “Performans Bilgisi Denetim Rehberi” yürürlüğe girmiştir.

Kanunların ve alt düzenlemelerin yürürlüğe girdiği tarihlere dikkat edersek 5018 sayılı Kanun ile getirilen yeni anlayışın temelini oluşturan performans yönetiminin denetim ayağının uzun bir süre askıda kaldığı gözükmektedir. Bunun nedeni olarak yeni bir sisteme adapte olmasının zaman alacağı ve bu kapsamda yapılacak denetimin nasıl olması gerektiği konusunda belirsizlikler olduğu ileri sürülebilir. Ancak geçiş sürecinin oldukça uzun bir süre olduğu açıktır ve uygulayıcı konumundaki aktörlerin sisteme olan inançlarının zayıflama tehlikesini beraberinde getirmektedir. Sisteme olan güvenin ve devamlılığın garanti altına alınması çerçevesinde bu sürecin kısılmasına yönelik tedbirler alınarak gerektiğinde belli yaptırımlara başvurulmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

1.5.2. PERFORMANS DENETİMİ

Toplumlardaki ihtiyaçlara paralel olarak denetim anlayışındaki gelişmeler; devletin “Kanunlara ve mevzuata uyulduğu takdirde her şey yolunda gider” düşüncesinden uzaklaşmasına ve performans denetimi anlayışına yaklaşmasına neden olmuştur. Toplum artık ödediği vergiler sonucu elde edilen kamu hizmetlerinin nasıl harcandığını, harcadığı amaca ne ölçüde yaklaşıldığını, kamu hizmetinin istenen faydayı sağlayıp sağlamadığını sorgular olmaya başlamıştır. Böylece Devlet, finansal denetim ve uygunluk denetimi birleşiminden oluşan düzenlilik denetiminin yanında; etkinlik, verimlilik ve tutumluluk unsurlarına dayanan performans denetimine yönelmek zorunda kalmıştır (Özdem, 2006:30).

Özer’e göre; bir organizasyonun, programın, faaliyetin, projenin veya fonksiyonun performansının daha çok verimlilik, etkenlik ve tutumluluk ilkeleri açısından incelenmesidir. Basit bir anlatımla Performans denetimi tutumluluk (ekonomi, girdi yönetimi), verimlilik (işlem-süreç yönetimi) etkenlik (sonuç yönetimi) ile genel çerçevede ise, kaynakların yönetimi ile uğraşır. Mevcut durumu ve geçmiş, gelecekteki projeler açısından inceler. Bu yönüyle geleceğe dönük bir nitelik

taşımaktadır (Özer, 1997:57). Amerika Sayıştayınca çıkarılan genel kabul görmüş kamu denetim standartlarına göre, performans denetimi; “kamuya ait, organizasyonların, programların, faaliyetlerin ve fonksiyonların, yasal uygunluk ve mali doğrulukla birlikte verimliliği, etkinliği ve tutumluluğunu ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır (GAO, 1988:2-12).

INTOSAI’ ye göre performans denetimi verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun denetimi ile ilgilidir ve;

- İdari faaliyetlerin ekonomikliğinin sağlam idari prensipler ve uygulamalar ile yönetim politikaları çerçevesinde denetlenmesini,
- Beşeri mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemlerinin, performans ölçümlerinin ve izleme mekanizmalarının ve belirlenmiş eksiklikleri gidermek amacıyla denetlenen kurumlarca uygulanan prosedürlerin denetlenmesini,
- Denetlenen kurumun amaçlarının gerçekleşmesi bağlamında performansın etkinliğinin denetlenmesinin ve hedeflenen etkiye kıyasen faaliyetlerin fiili etkisinin denetlenmesini kapsar (INTOSAI, 2009:1).

Her ne kadar literatürde bu konuda farklı tanımlamalar olsa da hemen hemen hepsinin bulunduğu ortak nokta Verimlilik-Etkenlik-Tutumluluk (VET) kavramlarının oluşturduğu çatıdır. Performans denetiminin temel unsurları niteliğindeki bu kavramları genel olarak açıklamak gerekirse;

- Verimlilik: Fiziksel girdi ile çıktı arasındaki ilişkiyi gösterir. Buna göre mevcut kaynaklar ile çıktının maksimum olması amaçlanır.
- Etkenlik: Oluşan çıktı ile arzulan hedefin gerçekleştirilebilmesini ifade eder. Diğer bir deyişle sağlanan hizmetlerin kurumun amacı çizgisinde olup olmadığını gösteren bir ölçüttür.
- Tutumluluk (Ekonomiklik): Kalite unsurunu dikkate alarak kaynakların minimum maliyet ile kullanılması demektir.

Performans esaslı yönetim ve bütçelemenin doğal bir uzantısı olarak performans denetimine geçiş artık zaruri bir ihtiyaç haline gelmiştir. Bunun yanı sıra hesap verilebilirlik ve saydamlık kurumlarının sağlıklı işleyişi açısından klasik denetim anlayışının yanı sıra performans denetiminin uygulanması gerekliliği açıktır. Çünkü mevzuata uygun olarak kaynakların kullanılıp kullanılmadığının denetimi artık beklentileri karşılamadığı için VET esaslı yönetim çizgisinde kaynakların kamusal ihtiyaçları karşılayacak şekilde nasıl kullanıldığının denetlenmesi önem arz etmektedir. Bunun gerekçesi olarak da yerindelik kontrolünün ancak bu şekilde yapılabileceği düşüncesidir. Artan kamu harcamaları sonucu giderek büyüyen bütçe açıkları ile birlikte mükelleflerin ve sivil toplum örgütlerinin kaynakların nasıl ve ne için kullanıldığı konusunda ihtiyaç duyduğu bilgi performans denetimi sonucu elde edilmektedir. Bunun yanı sıra faaliyetlerin sonucu başarı düzeyini ölçmek için yine bu yöntemin kullanılmasına ihtiyaç vardır. Başarı düzeyini ölçmekteki saik ise kuşkusuz faaliyetlerin performans düzeylerini artırmaktır. Klasik denetim anlayışı çerçevesinde kurumlar faaliyetlerini mevzuata uygun şekilde gerçekleştirmesi, başarılı ve sorumluluklarını yerine getirdiğinin göstergesi olarak kabul edilmekteydi. Performans denetim yetkinin, denetim sürecine dahil edilmesi sonucu faaliyetlerin mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilerek tamamlanması yeterli olmayıp hizmetlerin kamunun beklentilerini karşılaması ölçüsünde başarılı olduğu kabul edilecektir. Son olarak denetim sonucu sistemin aksayan yönlerine yönelik gerek mali gerekse de idari reformların hazırlanmasına zemin hazırlamaktadır.

Düzenlilik denetimi ile performans denetimi arasındaki farklar aşağıdaki tabloda karşılaştırma yapılmak suretiyle açıklanmıştır;

1-Mali durum ve mevzuata uygunluk hakkındaki kanaatini açıklamak için sadece mali veriler kullanılır.	1-Kurumun başarısı ve gerçek performansı üzerine değerlendirme yapmak ve rapor yazmak için hem mali hem de mali olmayan verileri kullanır.
2-Harcamaları sadece meşruluğu, uygunluğu ve düzenliliği yönlerinden inceleme yaptığından kapsamı dardır.	2-Verimlilik, etkenlik ve tutumluluğun gerçekleşme derecesini belirlemek için yönetimin tüm işlerini inceleme konusu yapabildiğinden geniş bir faaliyet alanına sahiptir.
3- İşlemler üzerinde dikkatini yoğunlaştırarak hatta atlama, yolsuzluk ve uygunsuzlukları belirtir.	3- Hata, atlama ve yolsuzluklar konusuna önem vererek bir kuruluş, program ve projenin genel işleyişi hakkında rapor verir.
4- Kurum ve teşebbüslerin hedef ve amaçlarına ulaşma derecesi üzerine yorumlarda bulunmaz.	4- Hedef ve amaçların yerine getirilme derecesini değerlendirir.
5- İşlemler bittikten sonra onlar üzerinde yapılan denetimdir.	5- Geleceğe yöneliktir. Geçmiş ve bugünü gelecekteki projeler açısından inceler.
6- Alışılmış mesleki kuralları ve mali denetim tekniklerini kullanır.	6- Daha çok disiplinler arası uzmanlık bilgisi gerektirir.
7- Sadece düşünceleri açıkladığından statik olma eğilimindedir.	7- Sistemler, işlemler ve usullerin geliştirilmesi için genel yorumlarda bulunduğundan dinamiktir
8-Yönetimi sınırlayan etkenleri göz önüne almaz.	8- Rapora, idarenin yorum ve görüşlerini, başarı alanlarını veya başarısızlıklarını dahil ederek mümkün olduğunca tarafsız olmaya çalışır.

Şekil 1.3: Performans Denetimi ile Düzenlilik Denetiminin Karşılaştırılması (Özer, 1997:72-73)

Kurumların stratejik plan ve performans programlarında belirlediği hedef ve göstergelerin gerçekleşme oranları üzerinden yapılacak olan performans denetimi sırasında uyulması gereken kriterler ülke Sayıştaylarınca tespit edilir. Bu kapsamda Türk Sayıştay'ının belirlediği genel kriterler Performans Bilgisi Denetim Rehberi (PBDR)'nde belirlenmiştir;

DENETİMİN HEDEFİ	DENETİM KRİTERİ	TANIM
Raporlama gerekliliklerine uygunluğun sağlanması	Mevcudiyet	Denetlenen idarenin, yasal düzenlemelere göre ilgili dokümanları hazırlaması
	Zamanlılık	Performans bilgisinin yasal süre içinde raporlanması
	Sunum	Performans bilgisinin düzenleyici esaslara uygun şekilde raporlanması
Performans bilgisinin içeriğinin kalitesi	İlgililik	Hedefler ve göstergeler arasında mantıksal bağlantı olması
	Ölçülebilirlik	Performans programlarındaki hedeflerin, göstergeler ile ölçülebilir olması
	İyi tanımlanma	Hedeflerin ve göstergelerin açık ve net bir tanımının olması
	Tutarlılık	Hedeflerin (göstergeler dâhil), denetlenen idarenin planlama ve raporlama dokümanlarında tutarlı olarak kullanılması
	Doğrulanabilirlik	Raporlanan performans bilgisinin kaynağına kadar izlenebiliyor olması
	Geçerlilik/ İkna edicilik	Planlanan ve raporlanan performans arasındaki her tür sapmanın denetlenen idare tarafından ele alınıyor olması ve sapmayı açıklayan nedenlerin inandırıcı ve ikna edici olması
Veri güvenilirliği	Doğruluk	Raporlanan sonuçların başarıları doğru yansıtıyor olması ve hedefin tanımına dayalı olarak başarılarla ilgili olmayan hususları içermemesi
	Tamlık	Raporlanan sonuçların gerçekleşmeyi tam olarak yansıtıyor olması ve hedefin tanımına dayalı olarak dahil edilmesi gereken herhangi bir hususu dışarıda bırakmaması

Şekil 1.4: Performans Bilgisinin Denetim Kriterleri (PBDR, 2013:3)

INTOSAI' nin misyonu ise bu konuda birlik ve uyum içinde olması için genel standartlar belirlemektir;

- Denetim yetkisi ve genel amaçlar uygun bir şekilde tanımlanmalıdır.
- Performans denetimi, denetim yetkisi içindeki denetim alanlarının seçiminde özgür olmalıdır.
- Performans denetimleri genellikle sonradan yapılan denetimler olmalıdır.
- Yasama organın genel amaçları olduğu gibi kabul edilmelidir.
- Çalışmalara yönelik yüksek mesleki kalite teşvik edilmeli ve korunmalıdır (INTOSAI, 2009:17-20).

Hem INTOSAI denetim standartları hem de her ülkenin kendi Sayıştaylarınca yayımlanan denetim standartları performans denetimi için anayasa görevi görmektedir, bu standartlar genel kuralları içermektedir. Performans denetim sürecine başlamadan önce performans denetiminde kullanılan denetim standartlarından az da olsa bahsedilmesinin nedeni denetimin gelişigüzel yapılmasını engellemektir. Ancak bu standartlar sadece yol gösterici nitelikte olduğuna dikkat edilmelidir. Denetçi, koşullara göre denetim yöntemini kendisi geliştirmek zorundadır (Özdem, 2006:46).

1.6 YENİ SİSTEM ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim anlayışında getirilen reformlar ve bu kapsamda denetim anlayışında değişikliğe gidilerek çıkarılan 6085 sayılı Kanun ile Sayıştay'ın denetim yetkisinin genişletilmesi mevcut sistemin iki önemli dayanağıdır. Mali saydamlık ve hesap verilebilirlik temel ilkeleri çerçevesinde kaynakların kullanımına ilişkin kriterler belirlenmiş, bütçe hazırlama süreci ve teknikler değiştirilmiştir. İdarelere geleceğe yönelik olarak uzun dönemli bir bakış açısı kazandırılmaya çalışılarak kendi yapılarına özgü hedefler belirlemesi ve bu çerçevede faaliyetlerini planlaması beklenmiştir. Uygulama sonuçlarına yönelik hazırlanan faaliyet raporları ise birim ve idare bazında detaylandırılmış ve çeşitlendirilmiştir. İdarelere bir yandan kaynak kullanımı konusunda gerekli esneklik ve inisiyatif alanları açılırken diğer yandan hesap verme sorumluluğu çerçevesinde

kendi içlerinde kontrol süreçlerini yeniden yapılandırmaları istenmiştir. Böylece denetim anlayışı sadece dış denetim kurumunun kontrolü ve bakış açısından çıkarılıp idarelere bu konuda hem kendilerini ifade etme şansı hem de önemli bir sorumluluk verilmiştir.

5018 sayılı Kanun ile bütçenin kapsamı genişletilmiş, katma bütçe uygulamasına son verilmiş ayrıca kapsam dışındaki kurumlar bütçeye dahil edilerek hem bütçe birliği sağlanmış hem de bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılmasının önü açılmıştır. Bir yandan bütçeler arası ödenek aktarımları belli kriterlere dayandırılıp ödenek kullanımı kurallara bağlanırken, diğer yandan mevcut fonların ilgili olduğu kurumların bütçesine dahil edilip tasfiyesine gidilerek mali disiplin daha da sağlam bir yapıya oturtulmaya çalışılmıştır. Gerek kapsam dışına çıkarılan kurumların varlığı gerekse de mevcut döner sermaye ve fon uygulamaları bütçenin genellik ve birlik ilkelerine aykırılık teşkil etmekte ve sistemin yumuşak karnı olarak nitelendirilebilmektedir.

Bütçenin hazırlanması aşamasında çağdaş teknikleri kullanma yoluna gidilerek bütçenin yönetim anlayışında etkinliğin artırılması hedeflenmiştir. Çok yıllık bütçeleme anlayışına geçilmesiyle birlikte bütçenin hazırlık aşamasında Orta Vadeli Mali Program ve Plandaki büyüklükler dikkate alınmış bu sayede idareler bürokrasideki değişikliklerin etkisine daha az maruz kalmaya başlamış, stratejik yönetimin bir fonksiyonu olarak geleceğe yönelik olarak hazırladıkları planlar çerçevesinde faaliyetlerini belirlemeye başlamışlardır. Böylece idareler kuruluş kanunları ile kendilerine atfedilen misyonları çerçevesinde belirleyecekleri hedefler doğrultusunda kendi vizyonlarını şekillendirmeye başlamıştır. Bu kapsamda kullanılacak araçlar ise Stratejik Plan ve Performans Programıdır. Yatırım programlarının da aynı anlayış içinde hazırlanarak projelerin tamamlanması hedeflenmiş ve böylece daha önceden kalkınma planları ile zayıflamış olan bağın tekrar kuvvetlendirilmesi sağlanmıştır.

Burada stratejik yönetim anlayışının uygulanması esnasında zaafiyet yaratan bir durumu açıklamakta fayda vardır. Bazı stratejik hedefler ile idarelerin ya da alt birimlerinin gerçekleştirdiği faaliyetleri ilişkilendirmek mümkün olmamakla birlikte bu durum idarelerin yapılarına göre değişiklik gösterebilmektedir. Örneğin destek birimlerine özgü hedef belirlememek idarenin stratejik hedefleri açısından anlamlı olmayabilir. Ayrıca hedeflerin belirlenmesi esnasında idarelerin tüm görevlerini yansıtmamakta, sadece kendisi için önemli olarak atfettiği hedefler dikkate alınarak hazırlanmaktadır. Performans programları genel olarak stratejik planın yıllık olarak düzenlenen alt kısımları olarak değerlendirildiği ve plana sıkı sıkıya bağlı olduğu için benzer şekilde sınırlı ölçüde hedefler belirlenmektedir. Hazırlanacak olan performans programı kurumun tüm kaynaklarını kapsayacak şekilde hazırlanması gerekmektedir. Etkin bir stratejik yönetimi için ihtiyaç olan bu detayda hazırlanmış plan ve programlardır. Stratejik planın seçici olması gerekirken kurumsal performans programının kapsamlı olması ihtiyacının ortaya çıkardığı çelişki ne sistemin tasarımında ne de uygulamada çözülebilmiş değildir (Efe, 2012:138). Aksi halde kapsamlı bir performans yönetiminden bahsedebilmek mümkün değildir.

Performans esaslı bütçeleme ile birlikte artık girdilere dayalı olan geleneksel anlamda ki bütçeleme tekniğinden vazgeçilmiş; bunun yerine kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde kullanılıp önceden belirlenmiş hedeflere ulaşılabilmesini ve bunun maliyetlendirilerek sonuçların değerlendirilmesine dayalı bir bütçeleme anlayışı getirilmiştir. Bu anlayış beraberinde mali denetim ve mevzuata uygunluk denetimini kapsayan düzenlilik denetimine ilaveten performans denetiminin yapılabilmesine imkan sağlamıştır. Böylece bir yandan yöneticilere ve idarelere gerekli esneklikler sağlanırken diğer yandan alınan kararların denetiminin öngörülmesini bir başka deyişle hesap verilebilirliğinin sağlanması açısından sorumluluklar yüklenmiştir.

Ancak uygulamada eski sistemin devamı niteliğinde Maliye Bakanlığının bütçenin uygulanma sürecinde belirleyici rolü devam etmektedir. Kurum bütçeleri harcama

birimi ve alt detayda tertipler bazında sınıflandırıldığı için bütçe belgesi üzerinde idarelerin fiilen yürüttükleri hizmet ve hedeflerine dair bir fikir oluşmamaktadır. Bir başka deyişle kurumun bütçesinin nelere harcandığını dikkate alan bir bütçe tekniği, faaliyetler sonucu gerçekleştirilen hizmetleri dikkate almamaktadır. Kaynak tahsisinin hala klasik bütçeleme yöntemiyle girdi esasına göre yapılıyor olması, performans programlarının amaca hizmet etmesini engellemektedir (Kesik, 2010: 34).

Bu noktada programlar çerçevesinde yürütülecek faaliyet ve projelerin yer aldığı program bütçe anlayışının eksikliği dikkati çekmektedir. Esasen program bütçe uygulaması üzerine performans esaslı bütçeyi inşa etmek oldukça kolaydır: Yapılması gereken temel değişiklik mevcut programlara, faaliyet ve projelere hedef koymak, performans göstergesi belirlemektir (Efe, 2012:135). Performans esaslı bütçeleme başarısı için program bütçe sınıflandırmasına gidilmesi bir ön şart olarak görülmektedir (Kesik, 2010: 31). Nitekim şu anda Maliye Bakanlığı bünyesinde tekrar konuşulmaya başlanan konu program bütçenin sisteme entegre edilmesidir. Bu konuda çalışmalara başlanmış olup “Program Bazlı Performans Bütçe” adı altında bir model önerisi ileri sürülmektedir. Bunun dışında mevcut devlet personel kanunu eski sistemin bir devamı olarak performans esaslı ücret politikası yerine standart bir ücret ve kariyer politikası ile yürürlüğüne devam etmesi sistemin aksayan diğer bir ayağıdır. Kurumlar ve birimler arasında rekabeti sağlayacak ve performansa dayalı bir geçiş esnekliği mevcut değildir. Yine de statüye dayalı mevcut personel yönetimi sisteminin süregelen olumsuzlukları karşısında hükümetler tarafından da benimsenmiş olan performans esaslı ücretlendirme politikasının daha yaygın bir uygulama olanağı bulması beklenmektedir (Efe, 2012:135).

Devlet faaliyetleri ile bu faaliyetlerin milli ekonominin geneli veya bölümleri üzerindeki etkisinin analizi için uygun bir bütçe sınıflandırmasına olan ihtiyaç nedeniyle ABS’ye geçilmiştir. Bu çerçevede hazırlanan kod yapısı ile; “kamu harcamalarında verimliliğin, etkinliğin ve denetimin artırılabilmesi, ekonomik

verilerin daha detaylı ve analize elverişli olarak tespit edilmesi, maliye ve ekonomi politikalarının daha gerçekçi verilere dayalı olarak belirlenmesi, mali planların ve mali raporların uluslararası standartlara uygunluğu sağlanarak konsolide edilebilir hale getirilmesi, mali yapıda saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanarak “Türk Bütçeleme Sistemi”nin daha şeffaf, fonksiyonel ve etkin duruma getirilmesi amaçlanmaktadır” (ABS, 2004). Dikkat edilmesi gereken nokta ABS bir bütçeleme sistemi değil, bütçe tekniğidir.

Eski sistem olarak adlandırdığımız geleneksel muhasebe sisteminde muhasebe birliği olmadığı gibi kapsam ve konu itibariyle dardı. Dolayısıyla böyle bir yapıya sahip sistem konsolide edilmiş raporlar ve sonuçlar üretmeye elverişli değildi. Zira, kullanılan hesaplar ve muhasebe teknikleri birbiri ile uyumlu değildi. Bu aşırı dağınık sistemde, muhasebe işlemleri de esas, usul ve uygulama itibariyle disiplinden uzak bir yapı arz etmekteydi (Söyler, 2012:69). Devlet muhasebesinde standardın sağlanması ve ortak bir muhasebe tekniğini esas alan bir yapıya kavuşturulması kapsamında 2005 yılında tek düzen hesap planı ile uyumlu olarak Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği çıkarılmıştır. Böylece genel yönetim kapsamında olan kuruluşlar muhasebe sistemini yapılandırırken bu çatı çerçevesinde hareket etmesi sağlanmıştır. Ayrıca nakit esasına dayanan muhasebe sisteminin devletin hali hazırda mevcut borçlarını ve alacaklarını tam olarak ortaya koymakta yetersiz kalması nedeniyle ikinci bir unsur olarak tahakkuk esaslı muhasebe anlayışı sisteme entegre edilmiştir. Böylece devlet hem nakit unsurları hem de taahhüt altındaki varlık ve kaynaklarını görebilecek, nakit planlamasını da buna göre daha sağlıklı bir şekilde yapabilecektir. Ayrıca mal muhasebesi olgusunun yerleşmesi ile birlikte mali saydamlık ilkesi güçlü bir şekilde temin edilecektir. Tahakkuk esaslı muhasebe, gelişmiş kamu yönetimi ve kamu sektörü performansına ilgi çekmek ve katkıda bulunmak bakımından bir başlangıçtır (Karaarslan, 1). Bu ilke ile tüm işlemler ayrıntı bazda kaydedilip raporlanacaktır. Bu raporlar ABS tekniği kullanılarak hazırlanacak bütçe için uygun bir zemin sağlamış olup, politika belirleyicilerinin doğru ve rasyonel kararlar alması konusunda yardımcı olacaktır.

Yeni sistemin sağlıklı işlemesi açısından raporlama unsuru oldukça önemli bir role sahiptir. 5018 sayılı Kanun ile eskiye nazaran raporlama çeşitleri hem artırılmış hem de türlerine göre farklı fonksiyonlar verilmiştir. Mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması esasına dayanan sistemin bu kurumlara işlerlik kazandırabilmesi raporlama unsuru ile gerçekleşmektedir. Zira, kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığına uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama standartlarına uygun raporlanması ve kamuoyuna sunulması mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin temelini oluşturmaktadır (Sakınç, 2011: 184). Böylece Meclis bütçe hakkı gereği denetimini bu raporlar üzerinden gerçekleştirebilecek ve kamuoyunun sağlıklı bir şekilde bilgilendirilmesi sağlanabilecektir.

Bütçenin kontrol ve denetimine ilişkin süreç ve mekanizmalar da 5018 sayılı Kanunla yeniden düzenlenmiş, bu kapsamda gerek harcama öncesi kontroller gerekse de harcama sonrasında yürütülen teftiş ve denetimler söz konusu Kanunla öngörülen yeni yaklaşımlar ve uluslararası uygulamalar ışığında yeniden yapılandırılmıştır. Anılan Kanunla yapılan mali yönetim reformunun en önemli ayaklarından birisi kamuda yönetim sorumluluğuna dayalı bir iç kontrol sisteminin tasarlanması olmuştur (Candan 2007:2). Böylece yapılan işlemleri doğrulama amaçlı anlayış yerine sistem odaklı ve sisteme güvence vermeye yönelik bir anlayış kabul edilmiştir. Ayrıca kaynakların kullanılıp kullanılmadığı temelinde gerçekleştirilen girdi odaklı denetim anlayışından, bu kaynaklar ile hangi ürün ve hizmetlerin gerçekleştirildiği merkezinde bir denetim anlayışı benimsenmiştir. Artık sorunlar yaşandıktan sonra çözüm önerileri üretmeye çalışmak yerine en baştan yani riskleri önceden tahmin etmeye ve bu şekilde çıkabilecek problemleri önlemeye yönelik bir bakış açısı kazanılmıştır. Sistemin özünde dış denetimin varlığı belirleyici olsa da asıl sorumluluk ve görev idarelerin kendi içinde kurup işlerlik kazandıracığı iç kontrol mekanizmasına verilmiştir. İç kontrolün kurulmasında ve aksayan yönlerinin tespit edilip eksikliklerin tamamlanmasında yapıcı görev ise iç denetime bırakılmıştır.

Denetimin diğer ayağı olan dış denetim ise eskiye göre hem kapsam yönünden genişlemiş hem de performans esaslı yönetim sistemine uygun olarak yeni yetkiler verilmiştir. İstisnalar göz ardı edilecek olursa denetim eskiye göre genişletilerek genel yönetim kuruluşlarının tümünü kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Ayrıca geleneksel görevi olan düzenlilik denetimine ilave olarak performans denetim yetkisi verilmiştir. Bununla birlikte raporlama fonksiyonuna önemli bir rol verilmiş, eskiye göre hazırlayıp sunacağı raporlar çeşitlendirilmiştir. Böylece yargılama görevi ikinci plana çekilerek hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın güvenceye alınması amacıyla raporlama fonksiyonu ön plana alınmıştır. Ancak burada altının çizilmesi gereken kısım ise; Sayıştay’a verilen bu fonksiyonun etkin olabilmesi için kurum tarafından üretilen bu raporların özel ihtisas komisyonlarında görüşülüp değerlendirildikten sonra sonuçların Meclis Genel Kurulu Toplantısında tartışılması gerekliliğidir.

Hesap verme kurumu sistem çerçevesinde “kuruluşun stratejik planının hazırlanması, kamuoyuna duyurulması, bütçe ve performans programının hazırlanması ve Mecliste grşlerek onaylanması, faaliyet raporunun hazırlanması ve kamuoyuna sunulması, Sayıştay denetimi ve raporlaması aşamalarını içerecek şekilde (Efe, 2012:137)” kurgulanmıştır. Bu kurguyu incelediğimizde Meclisin sadece bütçenin onaylanması aşamasında çok etkin olmayan bir fonksiyonu olduğundan söz etmek mümkün olabilir. İdarelere kaynak tahsisini gerçekleştiren Meclisin bütçe hakkı gereği stratejik hedeflerin belirlenmesi aşamasında bir rolünün olması gerekmektedir. 1993 tarihli Hkmet Performans ve Sonuçlar Kanunu’na göre yürütülen ABD uygulamasında, stratejik planlama sırasında kamu kuruluşlarının senatoya danışmaları zorunlu kılınmış, hazırlanan stratejik planların da Kongreye sunulması ngrlmştir. Bunun ötesinde, aynı yasada Kongrenin otoritesinin kısıtlanamayacağı, dolayısıyla kuruluşların performans hedeflerini değiştirip iptal edebileceği gibi yeni hedefler de ekleyebileceği ifade edilmektedir (The White House, 2012). Hesap verme kurumunun etkin bir şekilde işleyebilmesi için denetim aşamasında idareler ile Meclisin arasındaki bağın güçlendirilmesi ve Meclisin denetim sürecinde etkin bir rol üstlenmesi gerekmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

SAVUNMA SANAYİİ DESTEKLEME FONU ve FAALİYETLERİ

2.1. GENEL OLARAK FON KAVRAMI

En geniş anlamı ile fon; belirli bir programı gerçekleştirmek üzere yapılacak faaliyetler de kullanılmak için önceden ayrılıp bir hesapta zamanı geldiğinde kullanılmak üzere bekletilen ve bu süre zarfında işletilen para ya da kaynaktır. Daha çok ekonomi ve ticari alanlarda kullanılan fon kavramı kullanım alanının giderek genişlemesi ile birlikte günümüzde kamu maliyesi literatürüne de girmiş bulunmaktadır. Bu kapsamda bir tanımlama yapmak gerekirse fon; “genel mevzuat ve bütçe süreci dışında özellik taşıyan bir takım devlet görevlerinin yerine getirilmesi için bütçeden ya da bütçe dışı yollarla sağlanan para ve kıymetler (Kesik; 2000:161)” şeklinde ifade edilebilir. Başka bir deyişle; bir kanun ya da kanunun verdiği bir yetkiye istinaden kurulup, önceden belirlenmiş bir amaca ulaşmada gerçekleştirilecek faaliyetlerin finansmanı için ayrılan genel bütçe ile olan bağlantısına göre farklı özelliklere sahip kaynakların bir yerde toplanarak oluşturduğu havuz şeklinde ifade etmek de mümkündür.

Bu tanımlar çerçevesinde kamu kesimince oluşturulan fonların başlıca özellikleri “belirli amaçlara yönelik olma”, “belirli kanun ve kararlarla kurulma”, “gelirlerini ya bütçeden ya da bütçe dışından sağlama” ve “bütçe yılını aşabilme” şeklinde sıralanabilir (Kaygusuz 2012:14).

Fonları, gelirlerinin bütçe ile olan bağlantısını göz önünde tutarak iki ana başlık altında sınıflandırabiliriz;

- Bütçe İçi Fonlar: Kaynağını bütçeden alan ve kendisine ait bütçe tertibi olan ancak ödeneklerin kullanılması temel mevzuat hükümlerinin dışında kendi

özel kanunlarınca belirlenen çerçevede esnek bir yapıda şekillenen usullere göre belirlenmektedir. Uygulamada bir çeşit özel ödenek niteliğinde yapı sergilemekle birlikte gelirlerin önceden belirli olan giderler tahsisi ve ödenek aktarma esaslarını dikkate aldığımızda bütçeleme ilkelerine uygun bir işleyişten bahsetmek mümkün olmamaktadır. Bu tür fonların kendi arasında da bir ayrıma gitmek mümkündür. Bunların bir kısmının bütçede tertibi olup, ödeneği tümüyle devlet bütçesinden tahsis edilir. Bütçe içi fonların bir kısmı ise gelirlerin bir miktarını yine devlet bütçesinden alan, ancak kendine ait gelirleri de olan ve özel yasal dayanaklarına göre kurulmuş fonlardır (Coşkun, 1989:78).

- **Bütçe Dışı Fonlar:** Genel olarak gelir ve giderleri bütçe ile ilişkilendirilmeyen bu fonlar, harcamalarını bütçe kanunun hükümlerinden bağımsız olarak kendi özel mevzuatları çerçevesinde gerçekleştirebilmektedir. Bu fonların bütçe dışı olarak sayılmasındaki neden genel bütçe kapsamının dışında yer almasıdır. Bir defaya mahsus ya da belirli dönem zarflarında bütçeden ödenek aktarımları olsa bile bu fonların gelirlerinin büyük çoğunluğunu bütçeden aktarılan paralar değil kendi özel kaynakları oluşturmaktadır.

2.1.1. FON UYGULAMASI ve NEDENLERİ

Fon uygulamasına yönelişin ana nedeni bütçe mevzuatı ile belirlenmiş sınırlar çerçevesinden çıkıp gerek mali gerekse de ekonomik açıdan esnek hareket alanları oluşturmaktır. Böylece gerçekleştirilecek olan işlem ve faaliyetler konusunda bürokratik engellere takılmadan çabuk hareket etme ve gerektiğinde de ani kararlar alabilme fırsatı sağlamaktadır.

Fon uygulamasına başvurulmasına ve kamu idarelerinin bütçe kapsamı dışına çıkma isteklerine neden olan temel sebepleri genel olarak aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

- Evrensel bütçe ilkeleri ve düzeni içinde kamu idarelerini, gelir sağlama ve harcama yapma hususunda sıkı sıkıya bağlayan kurallar, birtakım hizmetlerin çabucak uygulama zorunluluğu ile çatışır. Bu tür hizmetlerin uygulamasının bütçe kurallarının dışında düzenlemeler gerektirmesi;
- Bazı hizmetlerin klasik bütçe yöntemiyle düzenlenemeyecek kadar özel işlemler içermesi durumunda uygulayıcılara daha fazla serbestlik ve kolaylık tanıyan yöntemlerin zorunlu olması;
- Bazı kamu hizmetlerinde, hizmetin birden fazla yıla sarkmasının geleneksel bütçe yöntemleri açısından ortaya çıkardığı sıkıntıların, bu tür hizmetlerin ayrı bir yapıda izleme zorunluluğunu ortaya çıkarması;
- Geleneksel bütçe sisteminde kullanılan ayrıntılı denetleme sürecinden kurtulma isteğinin hâsıl olması;
- Bürokratik işlemlerin uzun süre almasını ortadan kaldırarak kamu hizmetlerinin performansının artırılma düşüncesi;
- Bütçe ilkelerinin ve mali mevzuatın katı tutumunu ortadan kaldırarak kamu harcamalarına ve kamu hizmetlerine esneklik kazandırma isteği;
- Bütçe kaynaklarının yetersizliği karşısında gittikçe büyüyen ihtiyaçların karşılanabilmesi için ek kamu kaynağı yaratarak bu kaynakların belirli harcamalara tahsis edilebilmesi (Edizdoğan, 1998,44).

Devletin ekonomik ve sosyal alanda ön planda olması gerektiği görüşünü savunan modern maliye anlayışının bir ürünü olarak ortaya çıkan bu uygulama ile birlikte klasik maliye ve bütçeleme sistemi terkedilmeye başlanmıştır. Devlet kendisine yüklenen bu yeni görevleri yerine getirmek için bir yandan performans esaslı bütçeleme tekniğini benimserken diğer yandan fon uygulamaları ile daha etkili ve hızlı kararlar almayı hedeflemiştir.

2.1.2 TÜRKiYE'DE FON UYGULAMASI

Cumhuriyet tarihinde ilk fon uygulaması 1936 yılında 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu'nun verdiği yetki ile kurulan İstikrar Fonu'dur. Daha sonra farklı tarihlerde ve değişik amaçlar doğrultusunda değişik adlar altında birçok fon kurulmuştur. Ancak fon uygulamasının mali sistemimizde giderek büyüüp gelişmesi ve belirleyici bir konuma gelmesi 1980 sonrası dönemde gerçekleşmiştir.

24 Ocak 1980 yılında alınan kararlar doğrultusunda yürürlüğe konulan istikrar programı ülkemizin iktisadi tarihi açısından belirleyici bir rol üstlenmiştir. Dış ticaretin serbestleşmesi ile birlikte ithal ikameci sanayileşme politikaları terkedilerek ihracata dayalı sanayileşmeye dayalı ekonomi politikaları benimsenmiştir. Bu temel dönüşümün mali sisteme yansması bütçe dışı fon uygulamalarının arttığı döneme rastlamaktadır. 1980'li yıllara kadar uygulanmakta olan fon sayısı otuzu geçmez iken 1980 sonrası dönemde sayı katlanarak artmış, 1990 yılı itibariyle uygulanmakta olan fonların sayısı yüzü geçmiştir. Ayrıca topladıkları kaynak ve faaliyet alanları açısından bir kıyaslama yapıldığında bütçe büyüklükleri ile yarışır düzeye geldiği gözlenmektedir.

Bu çerçevede bir değerlendirme yapılacak olursak giderek artan fon sayısı ile birlikte kamu mali yönetimi esas mali mevzuatın dışına kaymış böylece kaynak kullanımı konusunda farklı kural ve yöntemler türemiştir. Sonuç olarak kamu maliyesinin belirleyici unsuru haline dönüşen fon uygulamaları ile birlikte hazine birliği bozulmuş ve ayrı bir mali yapı oluşmaya başlamıştır.

2.1.3. FON UYGULAMASINA YÖNELİK ELEŞTİRİLER

Fon uygulamasının sağladığı yararların dışında eleştiriye konu olmuş birçok noktadan da söz etmek gerekmektedir. Özellikle bütçe ilkeleri ile ters düşen yapısı nedeniyle mali disiplinin bozulma olasılığını artırması ve denetim alanı dışına çıkarılması sonucu yönetimin şeffaf ve hesap verilebilirlik potansiyelini negatif yönde etkilemesi en önemli eleştiri konularındandır.

1980 sonrası kamu maliyesine bakıldığında, kaynak tahsisinde önemli işlevi olan bütçe yasasının, kamu gelir ve giderlerinin tam olarak yansıtmadığı, bütçe dışı araçların çoğaldığı ve kapsamının büyüdüğü, parlamentonun yetkilerinin bir kısmının yürütme organına devredildiği, bu nedenle mali disiplinin bozulduğu görülmektedir. Bu süreçte mali sistemimizi bütçe birliğinin bozulması açısından en fazla etkileyen fon uygulamaları olmuştur (DPT, 2000:31). Fon uygulamaları ile gelirlerin belirli giderlere özgülmesine diğer bir deyişle kaynakların tahsis mekanizması olan bütçe kanununun devre dışı kalmasına neden olmuştur. Toplanan kaynakların bütçe usulleri dolayısıyla da denetimin dışında kalması ve harcamalarında yine bu kanaldan yapılması düzeni yerleşmek ile birlikte bu yöntem giderek bir ilke haline gelmeye başlamıştır. Normal kamu gelirine oranla daha kısa sürede gelir sağlaması ve yatırımların yapılmasında bürokratik engellerin azlığı nedeniyle iktidarlar tarafından kısa vadeli politika aracı olarak tercih edilmesine dolayısıyla da asli fonksiyonunu kaybetmesine neden olmuştur. Bütçe hazırlık sürecinin aksine fonların hazırlık süreci ve onayı parlamentonun süzgecinden geçmemektedir. Fonlara yapılan en büyük eleştirilerden biri de tam bu noktada yani parlamentonun denetimi dışında kalması hususunda yapılmaktadır.

Fonların bütçe ilkelerine ters düşen yapılarının yanında getirilen diğer eleştiriler şunlardır;

- Fon uygulaması meclisin bütçe hakkının zayıflamasına neden olmaktadır. Dolayısıyla kamu kaynaklarının yönetim ve denetimi yürütme organına geçmektedir.
- Fon uygulamaları aracılığıyla kamu kaynakları gereksiz bazı hizmetlere yönlendirilmekte böylece mali yönetimdeki etkinlik ve verimlilik azalmaktadır.
- Fonlar birbirinden farklı harcama prosedürleri nedeniyle küçük hazine yapısı görüntüsü vermiş, böylece hazinenin nakit konusundaki denetimini ve birliğini ortadan kaldırmıştır (Karabaş, 2005:103-104).

2.1.4 FONLARIN KAPATILMA SÜRECİ

1980 sonrası fon uygulamalarındaki hızlı artış ile birlikte bütçe dengesinin giderek bozulmaya başlamış ve beraberinde etkin olmayan bir kaynak dağılımını getirmiştir. Böylece mali sistemimizin dışında uygulamada yeni bir yapılanma oluşmuş ve bu yapılanma giderek yaygınlaşmaya başlamıştır. “Fon Maliyesi (DPT, 2000:31)” olarak adlandırabileceğimiz ve kamu mali sisteminin dışında yer alan bu yapı modern kamu mali yönetim anlayışının devletlere yüklediği fonksiyonların önünde ciddi bir engel oluşturmuştur.

Aktarılan kaynaklar ve yapılan harcamalar kapsamında bütçenin önemli bir büyüklüğüne ulaşan fon sisteminin kontrol altına alınması ve bu yolla kamu maliye sisteminin etkinliğinin artırılması gereği, ekonomik gündemin ilk sırasında yer bulmaya başlamıştır. Konu hakkındaki çalışmalar 1991 yılı sonlarında Hazine Müsteşarlığı Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) ile yapılan ortak çalışmalar temelinde başlatılmıştır (Yıldırım, 1997:61).

İlk olarak, 1992 Mali Yılı Bütçe Kanunu'na konulan 31. madde ile çeşitli mevzuatla kurulmuş fonların her türlü gelirlerinin TCMB'de açılan "Müşterek Fon Hesabı" na aktarılması ve aktarılan tutarlardan serbest bırakma oranına tekabül eden kısmının fon harcamalarında kullanılmak üzere fon gider hesaplarına, kalan kısmın ise bütçeye aktarılması hüküm altına alınmıştır. 1993 yılında bir adım daha öteye gidilerek, bütçe ve hazine birliğini sağlamak amacıyla fonlar bütçe içerisine alınmıştır. Altmış üç adet fon bütçe kapsamı içerisine alınmış, on sekiz adet fon bütçe kapsamı dışında kalmıştır. Fonların bütçe içine alınması fon gelir ve harcamalarının tespitini kolaylaştırmış ve ödeneklerinin bütçe kanunlarıyla tahsis edilmesi fonlar üzerinde kısmi bir kontrolü sağlamıştır. Ancak fonlar bütçe kanunlarıyla öngörülen ödenekleri kendi özel harcama usullerine göre yapmaya devam etmişlerdir. 1994, 1995, 1996 yıllarında ilgili Bütçe Kanunlarına konulan hükümlerle fonlara ilişkin yapılan işlemler 1993 yılı uygulamasının devamı niteliğinde olmuştur (Kaygusuz, 2012:19).

1999 yılının son aylarında IMF'ye verilen Niyet Mektubu'nda; toplam altmış bir bütçe fonundan yirmisinin 2000 yılı Şubat ayına kadar kapatılması; 2000 yılı Ağustos ayına kadar yirmibeş fon daha kapatılması taahhüdü verilmiş olup, kalan fonların da 2001 yılında kapatılacağı belirtilmiştir. Bu niyet mektubuyla birlikte uygulamaya konan ekonomik istikrar programında da fonların kademeli olarak 2000 ve 2001 yıllarında tasfiye edileceğine yer verilmiştir (Hazine, 2011). Yapılan çalışmalar sonucunda kuruluşundan bu yana aktif işlerliği olmayan ve hizmet alanı kalmayan kısacası fonksiyonunu kaybetmiş yirmi yedi fon 2000 yılında kapatılmıştır. 2001 yılında tasfiye süreci hızlanmış ve çıkarılan kanunlar ile toplamda kırk iki fon daha kapatılmıştır.

Günümüzde ise işlerliğini koruyup faaliyetlerine devam etmekte olan altı adet fon bulunmaktadır. Bunlar;

- Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu,
- Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu,
- Özelleştirme Fonu,

- Başbakanlık Tanıtma Fonu,
- Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu,
- Savunma Sanayini Destekleme Fonu' dur.

2.2. SAVUNMA SANAYİİ DESTEKLEME FONU

Savunma sanayii, genel sanayiden soyutlanamayan, ülke savunması için ihtiyaç duyulan her türlü silah, mühimmat, araç ve teçhizatın üretimi ve bakımını yapan ve imalat sanayinin hemen hemen her alanı ile ilgisi olan bir sanayi organizasyonudur (Akgül, 1986). Savunma sanayi gelişmiş ülkeler başta olmak üzere dünya genelinde iktisadi yaşama olan doğrudan ve dolaylı etkileri açısından önemli bir ekonomik faaliyettir. Savunmaya yönelik doğrudan alımlar sonucunda oluşan parasal akımın piyasalar üzerindeki etkisinin yanında bu alanlarda yapılan çalışmalar teknolojik gelişmeyi tetiklemiş, böylece ürünlerde kalite ve performans özelliklerinin gelişimi hız kazanmaya başlamıştır. Dolayısıyla bir ülkenin savunma sanayisini o ülkenin genel anlamdaki sanayisinden ayırtmak ya da farklı düşünmek söz konusu değildir. Tam tersine savunma sanayinin ülke ekonomilerinin ayrılmaz bir parçası hatta ekonominin itici gücü olduğunu belirtmek gerekir. Özellikle ülkelerin bu alanda yakaladığı fırsatları iyi değerlendirebilmeleri beraberinde ekonomik büyümeyi getirecek ve gelişmiş ülkeleri yakalayabilmeleri açısından önemli bir avantaj sağlamalarına neden olacaktır. İşte bu yüzden devletlerin bu piyasada düzenleyici ve denetleyici görevlerinin belirginleştiği özellikle de gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkeler ile rekabet edebilir konuma gelebilmeleri açısından aktif bir rol üstlendiği gözlenmektedir. Tabii devlet bu fonksiyonlarını yerine getirirken genel yönetim sisteminin belirlediği sınırların dışına çıkması ve kendine yeni politika araçları belirlemesi ve bu politikaları yürütecek farklı nitelikte kurumlar oluşturması zorunlu hale gelmiştir.

2.2.1. TÜRK SAVUNMA SANAYİİ GEÇMİŞİ

Ünlü Amerikalı tarihçi Bernard Lewis bir makalesinde; Türklerin Avrupalılardan bir şeyler öğrenmeyi ilk defa 1683 II. Viyana kuşatmasındaki başarısızlıktan sonra düşündüklerini ve işe ordunun modernleştirilmesi ve savunma sanayiinin geliştirilmesi ile başlamayı kararlaştırdıklarını yazar (Ziylan, 2001:1). Temeli Osmanlı İmparatorluğu'nun yükselme dönemine kadar uzanmakta olan Türk Savunma Sanayisi 18. Yüzyıldan itibaren Avrupa' da yaşanan teknolojik gelişmeleri takip edememesi nedeniyle giderek zayıflamaya başlamıştır. Bu dönemde silahlı kuvvetlerin yenilenmesi çalışmaları söz konusu olsa da I. Dünya Savaşı'na gelindiğinde teknolojik düzey ve sanayii etkinliğini büyük ölçüde kaybetmiştir. Dolayısıyla Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında savunma sanayiine yönelik ciddi bir alt yapı söz konusu olmamakla birlikte Kurtuluş Savaşı sırasında İstanbul'dan Ankara'ya kaçırılan basit tezgahlarla kurulan hafif silah ve mühimmata yönelik birkaç üretim tesisinin önemli bir destek olduğu söylenebilir.

Cumhuriyet döneminde savunma sanayii, bir bütün olarak sanayileşme ve kalkınmanın merkezi konumunda kabul edilmiştir. Bu doğrultuda savunma sanayinin devlet eliyle planlı bir şekilde yürütülmesi ve desteklenmesi öngörülmüş, o dönemin getirdiği tüm olumsuzluklara rağmen önemli yatırımlar gerçekleştirilmiştir. 1921 yılında Askeri Fabrikalar Umum Müdürlüğü kurulmuş ve silah-mühimmat ile havacılık sektöründe temel oluşturacak girişimler yapılmıştır. Türk Hava Kurumunun uçak sanayiini geliştirmek için Tayyare ve Motor A.Ş.'yi kurması ilk somut adım niteliğindedir. Bu şirketin desteği ile Kayseri' de kurulan tesisler de 1928-1939 döneminde yaklaşık olarak iki yüz adet uçak üretilmiştir. Ancak daha sonra Hava Kuvvetleri Komutanlığı'na ait uçakların bakımlarını gerçekleştirmek üzere fabrikanın üretimi durdurulmuş olup günümüzde de bakım onarım faaliyetlerine devam etmektedir. Bir sonraki adım ise Ankara' da uçak ve motor fabrikası kurulması olmuştur. 1944 yılında faaliyete geçen uçak fabrikası yüz kırktan fazla uçak ve çok sayıda planörün üretimini gerçekleştirmiştir. 1936 yılında Nuri Demirağ

tarafından İstanbul’ da kurulan uçak fabrikası ise yirmi dört adet NUD36 eğitim uçağı ve altı kişilik NUD38 yolcu uçağı üretimini gerçekleştirmiştir. Ancak bu fabrika 1943 yılında kapatılmıştır. Ayrıca özgün teknolojinin gelişebilmesini sağlamaya yönelik olarak, tasarım ve test çalışmaları için gerekli olan rüzgar tüneli yapılmıştır. 1947 yılında başlayan ve inşaatı üç yıl gibi kısa bir sürede tamamlanan bu tünel ne yazık ki hiç kullanılmamıştır. Ayrıca İstanbul Teknik Üniversitesi’nde uçak mühendisliği bölümünün açılması da önemli sayılabilecek bir gelişmedir.

Donanmanın yeniden kurulması açısından önemli bir gelişme olarak da Bahriye Vekaletinin kurulması örnek gösterilebilir. İlk önce Yavuz zırhlısının bakımı amacıyla kurulan Gölcük Tersanesi sınırlı kaynaklara rağmen kısa süre içinde gemi yapımına yönelmiştir. Ayrıca Cumhuriyet tarihimizin ilk gemisi olarak adlandırılan Gölcük Tankerinin inşasının bu tersanede tamamlanarak 1935 yılında denize indirildiğini belirtmek gerekmektedir.

Devlet eli ile desteklenen savunma sanayiinin bir genel müdürlük çatısı altında sürdürülmesinin yaratacağı olumsuzlukları aşmak ve bu alandaki çalışmaların daha etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak üzere, 1950 yılında Askeri Fabrikalar Umum Müdürlüğü tüm mal varlığı ile devredilerek ve sermayesinin tamamı devlete ait olmak üzere Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu kurulmuştur. Kurum özel sektöre sermaye katılımları ve gerçekleştirdiği teknoloji yatırımlar ile savunma sanayiine olduğu kadar özel sektöre de öncülük etmiş olup ülke ekonomisine önemli katkılar sağlamıştır. 2000 yılında ilgili bakanlık olan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı bünyesinden çıkarılarak, tüm imkanlarını ve yeteneklerini Türk Silahlı Kuvvetlerinin ihtiyaçlarını karşılamak üzere Milli Savunma Bakanlığı’nın ilgili kuruluşu haline getirilmiştir.

II. Dünya Savaşı sonrasında gerek İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri tarafından sağlanan hibe ve yardımlar gerekse de 1952 yılında Kuzey Atlantik Antlaşması

Örgütü'ne (NATO) Türkiye'nin üye olmasıyla başlayan süreç ile birlikte ihtiyaç fazlası savunma donanımının üye ülkelere hibe edilmesi, cumhuriyet döneminde milli imkanlara dayalı bir savunma sanayiinin kurulması stratejisi önünde büyük bir engel oluşturmuştur. Hibe ve yardımlar ile ordunun modern silahlarla donatılarak caydırıcı gücünün artırılması aynı zamanda askeri harcamaların ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerinin azaltılması amaçlanmıştır. Ancak büyük fedakarlıklar ile önemli başarılar sağlayan kuruluş aşamasındaki savunma sanayimiz yaşanan bu gelişmeler neticesinde durma noktasına gelmiştir. Bununla birlikte hibe edilen bu malzemelerin bakımı için her yıl bütçeden önemli miktarda bir kaynak savunma harcamalarının ekonomi üzerinde yarattığı olumsuz etkiyi artırmıştır. İşin bir başka boyutu ise Amerika Birleşik Devletleri ile imzalanan anlaşma gereği askeri yardımlar kapsamında sağlanan bu malzemelerin amaçların dışında kullanılmayacağı hükmü Kıbrıs bunalımı sırasında karşımıza çıkan en büyük engel olmuştur.

1964 yılında yaşanan Kıbrıs bunalımı sırasında başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere yardım sağlanan bazı müttefik ülkelere ortaya çıkarılan engeller savunma sanayimizin gereksinimlerinin mutlak olarak dışa bağımlı olduğu gerçeğini gözler önüne sermiştir. Bu durum kendi savunma sanayii altyapımızı oluşturmaya yönelik politikaların temelini oluşturmuştur. 1974 yılı sonrasında kurulan Kara, Deniz, Hava kuvvetleri Güçlendirme Vakıfları tarafından yürütülen çalışmalar ile devlet sermayesi ile bazı alanlarda yatırımların gerçekleşmesi sağlanmış, ancak mevcut kaynaklar ile Türk Silahlı Kuvvetlerinin biriken ihtiyaçlarının karşılanmasının mümkün olmadığı anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere 1980'li yıllar Türkiye için her alanda dönüşümlerin yaşandığı yıllar olmuş, birçok sektör değişen koşullar çerçevesinde yeniden örgütlenmiştir. Türk Silahlı Kuvvetleri'nin giderek büyüyen ihtiyaçların karşılanması için savunma sanayii altyapısının tesisine ilişkin politikaların tespit edilmesi ve uygulanması ayrıca teknoloji açığının kapatılmasına yönelik yeni bir model geliştirilmiştir. Bu kapsamda ihtiyaç duyulan mali kaynak için SSDF oluşturulmuş ve projelerin yürütülmesi için

de Savunma Sanayii Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı kurulmuş, daha sonra bu kurum Savunma Sanayii Müsteşarlığı olarak yeniden yapılandırılmıştır. Bir başka deyişle Türk Silahlı Kuvvetleri'nin modernizasyonu ve bunun için ihtiyaç duyulan teknoloji tabanının oluşturulmasının amaçlandığı bu dönemde, Cumhuriyetin ilk yıllarına benzer bir şekilde Devlet eliyle ve yönlendirilmesine dayalı bir yöntemin esas alındığı söylenebilir.

2.2.2. SSM' NİN ORGANİZASYON YAPISI VE FAALİYETLERİ

Savunma sanayiini sağlam bir temel üzerine inşa edebilmek için sürekliliğin, kaynak ihtiyacının ve devlet yönlendirmesinin gerekli olduğu noktasından hareketle 3238 sayılı Kanun çıkarılmıştır (Küflü, Beyoğlu; 2010:107). Savunma Sanayii Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı adı altında kurulan, 1989 yılında çıkarılan 390 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Savunma Sanayi Müsteşarlığı olarak yeniden yapılandırılan kurum; Milli Savunma Bakanlığı'na bağlı ve tüzel kişiliğe haiz, özel bütçeli bir kuruluştur. Kanun 9. Maddesinde yer aldığı üzere Müsteşarlık Bütçesi Savunma Sanayii Destekleme Fonu'nun %2' sini aşmayacak miktardan meydana gelir.

Savunma sanayi anlayışında yaşanan bu değişim ile birlikte esnek ve hızlı işleyen bir sistem benimsenerek daha etkin bir tedarik süreci hedeflenmiş, bu alandaki çalışmaların yürütülmesi ve koordinasyonun sağlanması için Savunma Sanayii Müsteşarlığı kurulmuştur. Kanunun orijinal halinde Müsteşarlık ile birlikte dört aktör daha belirlenmiştir.

Yeni sistemin beş temel unsuru şu şekildedir;

- Bakanlar Kurulu tarafından onaylanan genel strateji doğrultusunda, planlama ve koordinasyonu sağlamakla görevli Savunma Sanayii Yüksek Koordinasyon Kurulu,
- Yüksek Koordinasyon Kurulunca tespit edilen genel strateji ve ilkeler doğrultusunda yürütülmekte olan projelerin esaslarını belirlemekle görevli olan Savunma Sanayii İcra Komitesi,
- Kurul ve İcra Komitesinin aldığı kararların uygulanması ve takip edilmesi ile görevli yürütme organı niteliğindeki Savunma Sanayii Müsteşarlığı,
- Genel bütçe dışında teşkil edilen, sürekli bir finansman kaynağı niteliğinde ve Müsteşarlığın emrinde olan Savunma Sanayi Destekleme Fonu,
- Müsteşarlığın faaliyetlerini ve fondan yapılan harcamaları denetlemek ile görevli olan Denetleme Kurulu.

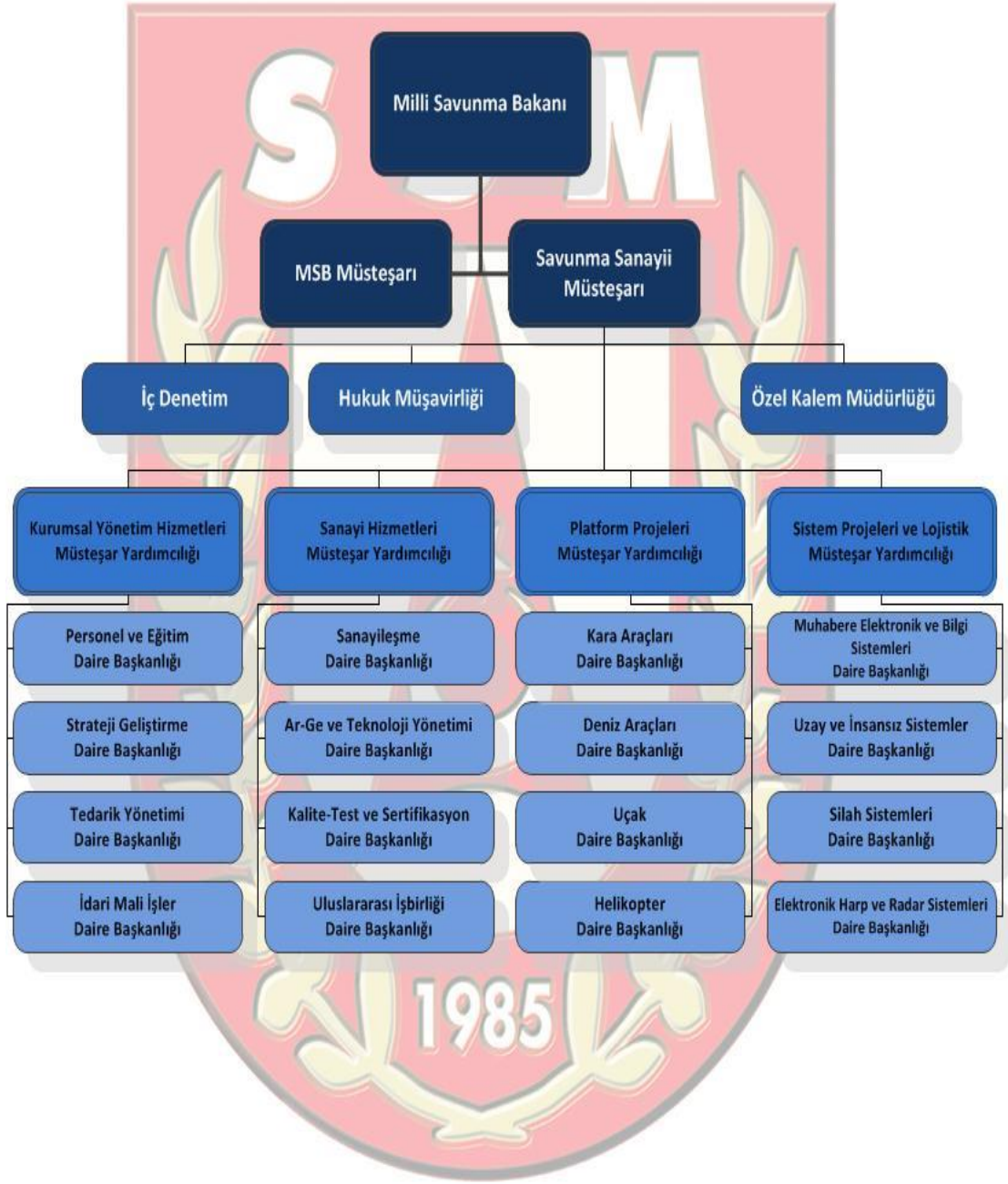
Uygulamada Yüksek Koordinasyon Kurulunun Toplantısının şu ana kadar gerçekleşmemesi sebebi olarak böyle üst düzey bir toplantının ancak ihtiyaç duyulması halinde gerçekleştirilmesinin fonksiyonel olduğu söylenebilir. Ayrıca 661 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte Denetleme Kurulu kaldırılmıştır. Bu çerçevede değerlendirildiğinde, karar mekanizmasındaki tek aktörün Savunma Sanayii İcra Komitesi olduğu şeklinde bir yorum yapmak yanlış olmayacaktır.

Kuruluş kanunu ile Müsteşarlığa tevdi edilen başlıca görevleri kapsamında yürüttüğü faaliyetleri şu şekilde özetlemek mümkündür;

- İcra Komitesi'nin aldığı kararları uygulamak,
- Mevcut milli sanayii, savunma sanayii ihtiyaçlarına göre reorganize ve entegre etmek
- İhtiyaç duyulan modern silah, araç ve gereçlerin özel ve kamu kuruluşlarında imalatını planlamak,

- Modern silah sistemlerini araştırmak, geliştirmek, prototiplerin imali sağlamak, avans vermek, uzun vadeli siparişler ve diğer mali ve ekonomik teşvikleri tespit etmek,
- Savunma sanayii ürünleri ihracatı ve offset ticareti konularını koordine etmek,
- Fon kaynaklarını dikkate alarak alım programlarını ve finansman modellerini belirlemek,
- Fondan kredi vermek veya yurt içinden ve yurt dışından kredi almak ve gerektiğinde yerli ve yabancı sermayeli şirketler kurmak ve iştirak etmek (Küflü, Beyoğlu; 2010:109).

SSM'nin 2012-2016 dönemine ait stratejik planda belirtildiği üzere *ülkemin savunma ve güvenlik yeteneklerinin gelişimini sürekli kılacak sanayileşme, teknoloji ve tedarik programları yürütmek* misyonu çerçevesinde çalışmalarına devam eden Müsteşarlık, gelecekte *savunma ve güvenlik teknolojilerinde Türkiye'yi üstün kılmak* hedefinde yürüttüğü faaliyetleri; Savunma Sanayii Müsteşarı, Müsteşara bağlı Kurumsal Yönetim Hizmetleri, Sanayi Hizmetleri, Sistem Projeleri, Lojistik ve Platform Projeleri Müsteşar Yardımcılıkları, Hukuk Müşavirliği, İ Denetçiler ile Müsteşar Yardımcılıklarına bağlı on altı Daire Başkanlığı aracılığıyla yerine getirmektedir.



Şekil 2.1: Savunma Sanayii Müsteşarlığı Organizasyon Şeması

2.2.3. SSDF' NİN KURULUŞU ve HUKUKİ YAPISI

Modern savunma sanayinin geliştirilmesi ve Türk Silahlı Kuvvetlerinin modernizasyonun sağlanması doğrultusunda 1985 yılında çıkartılan 3238 Sayılı Kanunun amaçlarını gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan yüksek miktardaki finansmanın sağlanması hususunda TCMB nezdinde Savunma Sanayi Destekleme Fonu kurulmuştur. Genel bütçe dışında olmak üzere sürekli ve istikrarlı bir kaynak modeli doğrultusunda oluşturulan bu fondan harcama yapılabilmesi Savunma Sanayi İcra Komitesi Kararına bağlıdır. Yapılan harcamalar ana kalemler itibariyle aşağıda gruplandırılmıştır;

- Proje kapsamında yapılan ödemeler,
- Savunma sanayinin gelişimi için sağlanan finansman destekleri kapsamında yapılan ödemeler,
- Özel Bütçe kapsamında yapılan ödemeler,
- Sermaye iştirakleri,
- Diğer giderler.

Bununla birlikte projelerin finansmanında esas olan Savunma Sanayii Destekleme Fonunun kullanılması olsa da 3238 Sayılı Kanun büyük ölçekli projelerin finansmanında yurt dışından devlet destekli kredi kullanılmasına imkan vermiştir.

Savunma Sanayii Destekleme Fonunun kaynakları ise 3238 sayılı Kanunda aşağıdaki şekilde gösterilmiştir;

- Her yıl bütçeye bu maksatla konulacak ödenek,
- Türk Silahlı Kuvvetlerini güçlendirmek amacıyla kurulmuş bulunan vakıflardan Fona yapılacak transferler,
- 25/8/1971 tarihli ve 1473 sayılı Kanuna göre ayrılan payın tamamı,
- Kanunla (vergi kanunları hariç) kurulan fonlardan Bakanlar Kurulunca belirlenecek miktarda yapılacak aktarmalar,

- Milli Savunma Bakanlığı bütçesinden modern silah, araç ve gereçler için ayrılan ödenek,
- 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında talih oyunlarının işletilmesinden elde edilen gelirler,
- Fonun mal varlığından elde edilecek gelirler,
- 1111 sayılı Askerlik Kanununun 10 uncu maddesi gereğince bedelli askerlikten elde edilecek gelirler,
- Bağış ve yardımlar.
- Diğer gelirler.

Bunların dışında 3238 sayılı Kanun'da sayılmamakla birlikte; 6136 sayılı Kanun kapsamında ithal edilen hafif silahların satışından elde edilen gelirden SSDF'ye aktarılan pay, 4842 sayılı Kanun gereği Gelir ve Kurumlar Vergisi tahsilatı toplamı üzerinden ayrılan %3,5 oranındaki pay ve Milli Savunma Bakanlığı ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarının ihtiyaçlarının temini için kendi bütçelerinden aktardıkları kaynaklar Fonun gelirleri arasında yer almaktadır.

Kuruluş amacında belirtildiği üzere öncelik Türk Silahlı Kuvvetlerinin ihtiyaçları olmak ile birlikte diğer kamu kurum ve kuruluşlarının savunma, güvenlik veya istihbarat yönelik ihtiyaçlarının tedarik edilmesi için fonun kullanılması mümkündür. Bakanlar Kurulunun 2009/15108 sayılı Kararı uyarınca bu kurumlar Bütçe Kanunu veya ilgili kanunlardaki hükümler uyarınca ve kaynağını Fona aktarmak şartıyla ihtiyaçlarını bu kanaldan temin edebilmektedirler. Bununla birlikte 02.11.2011 tarihinde yayımlanan 661 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yine 3238 sayılı Kanun çerçevesinde yeni bir tedarik şekli benimsenmiştir. İlgili Kanun Hükmünde Kararnamenin 44. Maddesinde yer alan “*MİT Müsteşarlığı'nın istihbarat ve güvenliğe ilişkin ihtiyaçları ile Emniyet Genel Müdürlüğü'nün istihbarat ve güvenliğe ilişkin acil ihtiyaçları Müsteşarın teklifi, Milli Savunma Bakanı'nın uygun görüşü ve Başbakan'ın onayı ile Müsteşarlık tarafından tedarik edilir ve bunlara ilişkin giderler Fondan karşılanır.*” hükmü gereğince MİT Müsteşarlığı ve Emniyet

Genel Müdürlüğü'nün söz konusu ihtiyaçlarının karşılanmasında doğrudan Savunma Sanayi Destekleme Fonu kullanılmaktadır.

2.2.4. SAVUNMA HARCAMALARININ GEÇMİŞTEN BUGÜNE DENETLENME SÜRECİ

Ülkemizde devletin gelir ve giderlerini denetleme yetkisi ilk kez 1924 Anayasası ile Sayıştay'a verilmiştir. 100.madde kapsamında bu yetki verilirken herhangi bir kısıtlama olmadan dış denetim anayasal teminat altına alınmıştır. Ancak 1934 yılında 1050 sayılı Kanun'un 99. maddesinde yapılan değişiklik ile Sayıştay'ın Türk Silahlı Kuvvetlerini denetleme yetkisi elinden alınmıştır.

1961 Anayasası'nda da kısıtlayıcı uygulamalara yapılan değişikliklerle devam edilmiştir. Her ne kadar 1967 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanun' da yapılan değişiklik ile Sayıştay'a tekrar denetim yetkisi verildiği düşünülse de; ilgili maddeye “...Ancak bunların denetim usulleri, Sayıştay'ın görüşü alındıktan sonra Milli Savunma ve Maliye Bakanlıklarınca yapılacak bir yönetmelikle belirtilir.” şeklinde eklenen ifade sonucu durum tartışmalı bir hal almıştır. Askeri kadrolara ait devlet mallarının denetimi ilke olarak Sayıştay'a verilmiş ancak denetim usullerinin belirleneceği yönetmeliğin yapım aşamasında Sayıştay tamamen sürecin dışında tutulmuştur. Nitekim 1969 tarihli Askeri Kadroların ve Ordu Mallarının Denetimine İlişkin Yönetmeliğin 5. Maddesi gereği ordunun elindeki malların denetimi Milli Savunma ve İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulları tarafından yapılacağı belirtilmiş, bu durum ise Sayıştay'ın yönetmelik hükümleri aracılığı ile pasif bir konuma düşmesine neden olmuştur. Bu durum 1971 tarihli Anayasa değişikliği ile giderilmeye çalışılmıştır. 127.maddeye eklenen “...millî savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak kanunla düzenlenir.” hüküm ile denetim hususunda “gizlilik” hükmü getirilmiştir. Bu değişikliğin ardından 832 sayılı Kanunda da tadilata gidilmiş ve 38. maddeye “...denetim usulleri, Sayıştay'ın görüşü alındıktan

sonra Milli Savunma ve Maliye Bakanlıklarınca yapılacak bir yönetmelikte belirtilir.” hükmü getirilerek Sayıştay’ın sürece tekrar dahil edilmesi sağlanmıştır.

1982 Anayasasında ise 160. madde ile “gizlilik” hükmü korunmakla birlikte 832 sayılı Kanunda değişikliğe gidilmiştir. İlgili kanunun şu an için mülga olan tescil ve önceden vizeye tabi işlemleri düzenleyen 30.maddesinde yapılan değişiklik ile askeri alım ve sözleşmeler kapsam dışına çıkarılmıştır. Ayrıca bütçe dışı bir fon olan Savunma Sanayi Destekleme Fonu denetimden muaf tutulmuştur.

Tam olarak tanımlanmamakla birlikte TSK bünyesinde yer alan her türlü taşınır ve taşınmaz malı kapsayan “askeri mallar” ve bunlara yönelik gider denetimi, “devlet sırrı” olarak ifade edilmiş ve gizlilik süresi ile evrak denetimi sınırlandırılmıştır. Askeri mallar ve bunlara yönelik harcamalardaki denetimin yasal boyutu AB uyum reformları sürecine kadar devam etmiştir (Altay; 2011:300). AB’ye uyum sürecinde hazırlanan komisyon raporlarında bu durumun konu edilmesinden sonra 2003 yılında 832 sayılı Kanunda değişikliğe gidilmiş, Ek-12. madde kapsamında; Türk Silahlı Kuvvetlerinin elindeki devlet mallarının denetimi bir talep gelmesi durumunda Sayıştay tarafından gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Ancak yapılacak denetimin usul ve esasları Genelkurmay Başkanlığı’nın ve Sayıştay’ın görüşü alınmak suretiyle Milli Savunma Bakanlığı tarafından hazırlanarak Bakanlar Kurulu kararınca kabul edilen “gizli” gizlilik dereceli bir yönetmelik ile düzenleneceği hususunun altı çizilmiştir. İlgili yönetmelik ise ancak 2006 yılında yürürlüğe girmiş ve “gizli” gizlilik dereceli olduğu için Resmi Gazete’de yayımlanmamıştır. Zaten Meclisten de hiçbir zaman denetim talebi gelmediği için bu düzenleme uygulama aşamasına geçmeden sadece kağıt üzerinde kalmıştır. 2004 yılında yapılan anayasa değişikliği ile denetim yapılmasında engel teşkil eden 160. Maddenin son fıkrası kaldırılmış ancak yapılması gereken alt düzenlemeler gerçekleşmediğinden uygulama anlamında denetimsizlik süreci devam etmiştir. Denetimin uygulanabilirliği için gerekli olan yeni Sayıştay Kanunu ise ancak 2010 yılında hazırlandıktan sonra yürürlüğe girmiştir. 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu ile savunma harcamalarının denetim

kapsamı genişletilmekle birlikte harcama usulleri ve denetim anlayışı diğer kurumlara benzer şekilde yapılabilmesine imkan vermiştir. Milli Savunma Bakanlığı ve İçişleri bakanlığı bünyesindeki Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı eski kanunda olduğu gibi bu kanunda da kapsam içinde yer almaktadır. Farklı olarak 6085 sayılı Kanunun tanımlar maddesinde kamu idaresinin tanımı geniş yapılarak bu idarelerin kurdukları veya doğrudan/dolaylı ortak oldukları her türlü idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri de denetim kapsamına almıştır. Ayrıca 4. madde de yer alan *“Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini denetler.”* hükmü ile Savunma Sanayi Destekleme Fonu’ da kapsam dahiline alınmıştır. Ayrıca denetim kapsamı dışında olmakla birlikte Kamu İhale Kanununa tabi olmadan askeri malzemelerin direkt temin edildiği vakıf şirketlerinin, 45. madde de yer alan hüküm kapsamında Meclisten gelen talepler doğrultusunda denetlenebilmesinin yolu açılmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

PERFORMANS DENETİMİNİN SSDF'YE UYGULANABİLİRLİĞİNİN ANALİZİ

3.1. FON KAPSAMINDA PROJE YÖNETİMİ

Savunma sanayii; yüksek teknolojiye dayanan, hassas üretim teknikleri, özel kalite standartları, yetişmiş insan gücü ve sürekli olarak en yeni teknolojileri kullanmayı gerektiren, Ar-Ge faaliyetlerine ihtiyaç gösteren, yüksek ölçülerde yatırım isteyen, genellikle tek alıcıya ve sınırlı ihtiyaca dayalı üretim yapmanın zorunlu olduğu, sürekliliğin sağlanması için dış pazarlara açılmayı gerektiren, güvenlik ve gizlilik gibi özel koşullara titizlikle uyulması gereken bir sanayi koludur (Karakuş, 2006). Savunma sanayi piyasasında yer alan aktörlerin rolleri; ürünlerin özellikleri ve fiyatlandırılması, arz-talep dengesi, rekabet edebilirlik ve piyasa kuralları gibi unsurlar açısından değerlendirildiğinde savunma sanayii piyasası diğer piyasalardan farklılıklar gösterir. Bu minvalde savunma sanayi piyasasında yer alacak kamu otoritesinin, oluşturacağı kurumları ve kullanacağı araçları belirlerken genel kuralların dışında farklı bir organizasyon yapısı ile çalıştırıp yönetmesi doğaldır. Dolayısıyla 3238 sayılı Kanun ile birlikte kurulan SSM'nin faaliyetleri ve Müsteşarlığın emrine verilen SSDF'nin kullanım esaslarının bu çerçevede değerlendirilmesi gerekmektedir.

Modern savunma sanayinin geliştirilmesi ve TSK'nın modernizasyonun sağlanması amacıyla kurulan SSM'nin ana faaliyet konusunu savunma, güvenlik ve istihbarata yönelik projeler ile proje yönetimi kapsamında yürüttüğü faaliyetler oluşturmaktadır. Proje yönetimi sürecinde izlenecek yol ve yöntemler SSM-YN-001 numaralı Proje Yönetim Yönergesinde belirlenmiştir. İlgili yönerge ile 3238 sayılı Kanun kapsamında yürütülen projelere ilişkin esaslar, proje daireleri ve hizmet birimlerine düşen görev ve sorumluluklar açıklanmaktadır.

Genel bir tanımlama yapmak gerekirse proje; bir probleme çözüm bulma ya da beliren bir fırsatı değerlendirmeye yönelik, bir ekibin, başlangıcı ve bitişi belirli bir süre ve sınırlı bir finansman dahilinde, birtakım kaynaklar kullanarak, müşteri memnuniyetini ve kaliteyi göz önünde bulundururken olası riskleri yönetmek şartıyla, tanımlanmış bir kapsama uygun amaç ve hedefler doğrultusunda özgün bir planı başlatma, yürütme, kontrol etme ve sonuca bağlama sürecidir. Proje yönetimi ise, belirli bir projenin hedef ve amaçlarına ulaşip bitirilmesi için kaynakların planlanması, organize edilmesi, tedarik edilmesi ve yönetilmesi disiplindir. Bilgi birikiminin, yeteneklerin, araç ve tekniklerin paydaşların istek ve beklentilerini karşılayacak şekilde yürütülen faaliyetler olarak tanımlayabileceğimiz proje yönetiminin başarıya ulaşması başlatma, planlama, yürütme ve kontrol etme ile sonuçlandırma şeklinde süreçlerinin tamamlanmasıyla mümkündür (PMBOK; 2000:6).

Proje yönetim süreci Müsteşarlığın en önemli paydaşı konumundaki Türk Silahlı Kuvvetlerinin ve diğer kurumların ihtiyaçları doğrultusunda oluşan talep ile birlikte başlamaktadır. Türk Silahlı Kuvvetleri MY369-1 Planlama, Programlama ve Bütçeleme Sistemi Yönergesi doğrultusunda orta ve uzun vadede doğabilecek ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla Harekat İhtiyaç Planı (HİP), Stratejik Hedef Planı (SHP) ve On Yıllık Tedarik Programını (OYTEP) hazırlar ve bu ihtiyaçları doğrultusunda tahsis edilecek kaynaklarının kullanım esaslarını belirler.

Türkiye'nin Milli Askeri Stratejisi kapsamında silahlı kuvvetlerin görev ve fonksiyonlarının belirlenmesi ile birlikte HİP de şekillenmeye başlamaktadır. Bu kapsamda silahlı kuvvetler kendilerine verilen görevleri yerine getirebilmek amacıyla ihtiyaç duyduğu modernizasyon gereksinimlerini belirleyip önceliklendirir ve bu doğrultuda talep edilen her türlü silah, malzeme ve sistem için Proje Tanımlama Dokümanı (PTD) hazırlar. OYTEP'e esas teşkil edecek olan projelerin; tedarik aşamasına kadar gerekli teknik, taktik ve lojistik ile ilgili olarak ihtiyaç

duyulan bilgileri kapsayan bu dokümanın hazırlanmasından sonra, ön yapılabilirlik etüdlerinin tamamlanması ve SHP'nin hazırlanması aşamasına geçilir.

Belirlenen vizyon ve uzun vadeli hedeflere ulaşmak için izlenecek yol ve yöntemler ile kaynak dağılımının belirlendiği yirmi yıllık dönemi kapsayan SHP; projenin öncelik durumu, ihtiyacın gerekli olduğu zaman ve gerçekleştirilebilme zamanı düşünülerek hazırlanan proje ve plan havuzudur. Başka bir deyişle kaynak konusu düşünülmeden hazırlanan SHP ile ihtiyaçların kısa, orta ve uzun vadeli bir şekilde planlanması yapılır. SHP' de tedarik makamı olarak Müsteşarlığın belirlendiği projeler olması durumunda yapılabilirlik etüdünden önce projelerin listesi, PTD'leri ve varsa ön yapılabilirlik etüdüleri Müsteşarlığa gönderilir. OYTEP öncesi yapılabilirlik etüdüleri koordine edilmek suretiyle Müsteşarlık tarafından gerçekleştirilir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta Müsteşarlığın dahil olduğu projelerde ön yapılabilirlik etüdü noktasında fiilen yer almadığı hususudur. Bir başka deyişle projelerin ön yapılabilirlik etüdlerinin gerçekleştirilmesi süreci diğer tedarik makamı olan MSB Müsteşarlığı tarafından gerçekleştirilir. Yeni kamu mali yönetim sisteminde süreç kontrolüne önem verilmekte, sadece harcama yetkilisinin değil, kamu kaynağının kullanımında yer alan tüm aktörlerin kendi görev alanları ile ilgili olarak sorumlu tutulacağına altı çizilmektedir. Her ne kadar ihtiyaç makamı farklı olsa bile proje yönetim sürecinde aktif rol alan Müsteşarlığın proje sürecinin ilk adımı olarak nitelendirilebileceğimiz ön yapılabilirlik etüdü aşamasında yer almasının zaruri olduğu açıktır. Böylece projenin ilerleyen aşamalarında oluşabilecek sorunlara önceden müdahale etme imkanı başka bir deyişle proje takvimini aksatacak risklere karşı çözüm üretme fırsatına kavuşmuş olacaktır.

SHP'nin tamamlanması ile birlikte plan dönemi sonlandırılmış olup, gelecek on yıl boyunca planda belirlenen hedeflere ulaşmak için gerçekleştirilecek projeler kapsamında ihtiyaç duyulan kaynağın tahsisinin, SHP' deki öncelik sırasının da dikkate alınarak tedariklerinin bir takvime bağlandığı doküman olan OYTEP'in hazırlanması aşamasına geçilir. Bu dönem tedarik yöntemlerinin değerlendirildiği,

proje modellerinin belirlenip, maliyet, miktar ve takvim konularında analizlerin yapıldığı, kaynak tahsisinin de netleştirildiği ve yapılabilirlik etüdlerinin tamamladığı bir dönem olmasının yanı sıra teknoloji ve sanayileşme hedefleri de bulunur. Bu açıdan irdelendiğinde OYTEP savunma sanayi için bir yatırım programı niteliği de taşımaktadır. İhtiyaç duyulan kaynağın ait olduğu bütçe yılı için tahsisinin planlanması bir başka deyişle OYTEP'in yıllık programlar şeklinde planlandığı aşama ise projenin bütçeleme sürecidir. Üç yıllık dönemi kapsayan bu sürecin ilk yılı uygulama yılı olup takip eden yıllar planlama yıllarıdır.

Tedarik makamı olarak Müsteşarlığın belirlendiği projelerde, projelere ilişkin yapılabilirlik etüdlerinin tamamlanmasından sonra Müsteşarlık üst yönetimine sunulur. Daha sonra sonuçlar OYTEP çalışmaları için ihtiyaç makamına gönderilir. Bu aşamadan sonra başlamasına karar verilen projeler için ihtiyaç makamının talep yazısı gerekmektedir. Proje hazırlık faaliyetleri Müsteşarlığa ihtiyacın bildirilmesi ile başlar. Hazırlanacak olan proje beratı ile proje tanımlanır ve proje grubu oluşturulur ve Müsteşar'ın onayına sunulur. Bu arada teknik konularda görev almak üzere ihtiyaç makamı tarafından görevlendirilecek personel Müsteşarlığa bildirilir. Proje Grubu ilk olarak Proje Yönetim Planını hazırlar. Hazırlanan bu planda projenin amacı, varsayımlar ve kısıtlar ortaya konur. Ayrıca proje modeli ve gerekçesi, alım usulü belirlenerek sanayi katılımı ve offset, KOBİ iş payı, AR-GE, kalite-test ve sertifikasyon konularına da yer verilir. Proje, ihtiyaç makamı tarafından yazılı olarak bildirilmesini müteakip Müsteşarın teklifi ve Bakanın onayı ile başlatılır. Başlama kararını takiben yönerge gereği her proje için bir kod verilmesi gerekir. Bu hususta ayrı bir yönerge mevcut olmasına rağmen revizyon aşamasında olduğu için uygulamada projelere kod verilmesi şu aşamada söz konusu değildir. Bu noktada AR-GE projelerine yönelik olarak ayrıntı bilgi vermek gerekir. 07/02/2012 tarih ve 2012/3738 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile oluşturulan yeni süreç doğrultusunda ihtiyaç makamından gelen veya Müsteşarlıkça tanımlanan AR-GE Proje Önerileri, Müsteşarlık AR-GE ve Teknoloji Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından; SSM ve TSK Personeli ile uzman personelin yer aldığı heyet olan AR-GE Paneli'ne teklif edilecek ve AR-GE Paneli tarafından uygun değerlendirilen Ar-GE Projeleri

Müsteşar onayı ile sözleşmeleri imzalanarak gerçekleştirilecektir. Bu uygulama ile amaçlanan Stratejik Plan ile belirlenen hedefler doğrultusunda AR-GE ve Teknoloji Yönetiminde etkinliğin artırılmasıdır.

Yeni kamu mali anlayışının getirdiği önemli bir yenilik Analitik Bütçe Sınıflandırmasıdır. Kullanılan bu kod yapısı ile ödenek bazında ortak bir kod belirlenerek hem aktarılan kaynağın takibi yapılmakta hem de kullanılan kaynağın muhasebeleştirilerek kayıt altına alınması sağlanmaktadır. Mevcut uygulama ihtiyaç makamları tarafından proje kapsamında aktarılan kaynak bütçe birimi tarafından ayrı takip edilip kayıt altına alınırken, muhasebeleştirilme aşamasında tüm projeler için gelen kaynak tek bir hesap altında ve ayırtılmaya tabi tutulmadan ortak şekilde takip edilmektedir. Benzer şekilde yapılan ödemelerde de aynı yöntem kullanılarak projeler için yapılan harcamalar ortak bir gider hesabı altında proje bazında ayrıma tabi tutulmadan izlenmektedir. Bu durum ise 2012 yılı Sayıştay Denetim Raporunda eleştiri konusu olmuştur. Bu nedenlerden ötürü proje kod yapısı belirlenmesi tek başına yeterli değildir. Bununla birlikte revizyon aşamasındaki yönerge kapsamında yürütülen çalışmaların iki birimin ihtiyaçları doğrultusunda devam ettirilmesine ve yeni kod yapısının hem muhasebe hem de bütçe birimlerinin kullanımı için ortak nitelikte olmasında fayda olduğu düşünülmektedir. Bir proje için kod numarası belirlenmeli ve proje kapsamında yapılacak kaynak aktarımları ile her türlü harcama (yolluk, eğitim, seminer v.b) kalemleri bu kod numarası altında ortak bir hesap altında ancak yardımcı hesaplar aracılığıyla takip edilerek muhasebeleştirilmelidir. Bu şekilde oluşturulacak bir altyapı sayesinde her bir proje kapsamında maliyet yönetiminin yapılabilmesi için gerekli şartların sağlanmış olacağı değerlendirilmektedir. Mevcut revizyon çalışmaları bu çerçevede devam ettirilmeli ve oluşturulacak kod yapısı bütçe ve muhasebe biriminin yer aldığı bir çalışma grubu tarafından belirlenmelidir.

Bir sonraki aşama ise bu aşamaya kadar gerek Müsteşarlık gerekse de ihtiyaç makamı tarafından yapılan çalışmalara dayandırılarak hazırlanan, idari ve teknik

konular ile birlikte, proje modeli (AR-GE, Yurtdışı Hazır Alım, Ortak Üretim, Yurtiçi Geliştirme, Uluslararası Konsorsiyum) ve yurtiçi sanayi katılımında detaylı bir şekilde yer aldığı Teklife Çağrı Dosyasının yayımlanmasına sıra gelmiştir. Projenin teknik açıdan vazgeçilmez özellikleri Proje Tanımlama Dokümanına göre belirlenirken, idari açıdan vazgeçilmez unsurları Teklife Çağrı Dosyası dikkate alınarak tespit edilir. Hazırlanan bu doküman Müsteşar onayından sonra firmalara ya doğrudan gönderilir ya da ilan edilmek suretiyle yayımlanarak ihale süreci başlatılır. Ulusal menfaat, gizlilik, teknolojik birikimin tek bir yerde bulunması, standardizasyonun sağlanması ve acil hareket ihtiyaçlarının karşılanması için yürütülecek projelerde ise tek kaynak yöntemine gidilir; ancak bu usul proje başlama kararında belirtilmesi halinde kullanılabilir.

Teklife Çağrı Dosyasının kendilerine ulaşmasıyla birlikte firmalar Müsteşarlığa sunmak üzere tekliflerini hazırlarlar. Hazırlanan bu teklifler Müsteşarlık ve ihtiyaç makamı personellerinin katılımıyla oluşturulan Teklif Değerlendirme Heyeti tarafından incelenir. Bu heyet ise Teknik, İdari ve Ekonomik ile Sanayi Katılımı/ Offset Teklif Değerlendirme Alt Heyetlerinden meydana gelmektedir. Firmalardan gelen teklifler hazırlanacak olan Teklif Değerlendirme Planı ile belirlenen kriterler doğrultusunda; rekabetin korunması, tarafsızlık ve maliyet etkinlik ilkeleri gözetilerek incelemeye alınır. Yapılan değerlendirmeler sonucu teklif değerlendirme sonuç raporu hazırlanır ve Müsteşara sunulur. Bu aşamada gerek görülmesi halinde Müsteşarın onayı ile fiyat yenilenmesi yoluna gidilebilir. Daha sonra teklif değerlendirme sonuç raporu nihai hale getirilerek SSİK toplantısından önce SSİK üyelerine sunulur.

SSİK toplantısında eskalasyon, vergiler ve kredi maliyeti hariç proje için kaynak üst sınırı belirlenir. Daha sonra yapılan değerlendirmeler sonucunda SSİK tarafından firma seçim kararı alınır ve sözleşme hazırlık süreci başlar. Yüklenici seçim kararları doğrultusunda yapılan sözleşme görüşmeleri sonucunda Müsteşar onayı alınarak sözleşmenin imzalanması ile ihale süreci tamamlanır. Diğer kamu kurum ve

kuruluşlara ait projelerin değerlendirme sonuçları ise Müsteşarın teklifi ve Bakanın uygun görüşü ile birlikte Başbakan'a arz edilir. Başbakanın vereceği karar doğrultusunda süreç devam eder. Sözleşme sürecinde ihtiyaç makamı tarafından ilave maliyet gerektiren talepler söz konusu olduğunda teklife çağrı dosyasını değiştirmemek ve kaynak sınırı içinde kalınmak şartıyla değerlendirme yapılır ve uygun görüldüğü takdirde sözleşmeye dahil edilir. Kaynağın aşılması durumu söz konusu olduğu takdirde bu durum SSİK tarafından ayrıca değerlendirilir. Sözleşmenin imzalanması ile birlikte proje faaliyetleri, sözleşmede yer alan hükümler çerçevesinde Müsteşarlık tarafından gerçekleştirilir. İhtiyaç halinde ise sözleşmede değişiklik yapma yoluna gidilebilir. Ancak proje için belirlenen kaynak sınırı içinde bu değişiklikler yapılabilmektedir. Kaynağın aşılması sonucunu doğuracak talepler, yüklenici seçim kararını veren makam tarafından ayrıca değerlendirilir.

Proje Yönetim Yönergesi incelendiğinde, genel olarak bir projenin işleyişi sürecindeki aşamalar ve bu aşamalarda görevli olan birimler ve üstlendiği görev ve sorumluluklar belirtilmiştir. Bu noktada arz ettiği önem açısından değerlendirildiğinde ayrıca üzerinde durulması gereken birim Tedarik Yönetimi Daire Başkanlığıdır. Tedarik ve kurumsal yapının etkinleştirilmesi için kurulan bu daire diğer tüm birimlere destek sağlamak gibi zor bir görevi üstlenmiştir. Genel bir değerlendirme yapacak olursak kendisine yüklenen görevlere kıyasla Tedarik Yönetimi Daire Başkanlığının uygulamada aktif bir şekilde yer aldığını söylemek zordur. Üstlendiği ana görevlerden birincisi; çağımızın gerektirdiği bir ihtiyaç olan bilgi ve iletişim teknolojilerinin etkin kullanımını sağlamak amacıyla kurumun yerel ağının güvenliği, erişilebilirliği ve yeterli performansa sahip olması için hizmet vermektir. Ayrıca kurum için oldukça önemli bir yere sahip olan, kurumsal bilgi ve yeteneklerin gelişimini sağlayacak Program Yönetimi Bilgi Sistemi Projesine yönelik çalışmalarını sürdürmektedir. Daha sonra da değinileceği üzere performansın değerlendirilmesi açısından kurum için önemli bir eksiklik olarak nitelendirilebileceğimiz veri üretimde yaşanan sıkıntıyı bu projenin hayata geçirilmesi ile aşılabileceği değerlendirilmektedir. İkinci fonksiyonu ise; projeler kapsamında

standart sözleşmelerin hazırlanması, maliyet analizi çalışmaları kapsamında projelere ait tüm fiyat/maliyet bilgilerinin veri tabanında toplanmasını sağlayarak proje gruplarına destek sağlanması şeklinde özetlenebilir.

SSM tarafından Tedarik Yönetim Daire Başkanlığına tevdi edilen görevler genel olarak incelendiğinde, proje sürecinde oluşturulan dokümanların ve projeye ilişkin üretilen bilgilerin arşivlenmesi dışında ilgili dairenin proje yönetim sürecinde aktif bir rol oynadığı söylemek güçtür. Yeni kamu mali yönetim anlayışında süreç kontrolünün sistemin işlerliği açısından önemi özellikle belirtilmiştir. Harcama sürecinde uygulayıcı birimlere karar alma aşamasında inisiyatif ve esneklik tanınırken diğer yandan alınan kararların kontrolünün sağlamak için uygulayıcı birimlere yardımcı olmak amacıyla ihtisas birimlerinin görüşleri devreye sokulmuştur. Örneğin ödeme emri belgesi ödenmesi için muhasebe birimine gönderilmeden önce ön mali kontrolün yapılması kuralı getirilmiştir. Benzer şekilde bu sistemin proje yönetimine uyarlanarak verilecek kararlardan önce ilgili dairelerin görüşlerine gidilmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Bu minvalde performans değerlendirilmesinin anahtar unsuru olan maliyet analizi açısından Tedarik Yönetimi Daire Başkanlığının oluşturacağı veri tabanı ile projenin yaşam döngüsü boyunca elde edilen bilgileri de yansıtacak şekilde maliyet tahminleri yaparak aktif bir rol üstlenmesinin gerekliliği değerlendirilmektedir. Bu veri tabanı, projenin safhalarında maliyet analizi yapılabilmesi konusunda faydalı olacağı ve proje gruplarının geleceğe yönelik karar aşamalarında önemli bir fonksiyon üstleneceği düşünülmektedir. Benzer şekilde Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı ve Hukuk Müşavirliğinin, mali konular ile mevzuat konusunda vereceği görüşlerin bağlayıcılığı artırılarak proje yönetim süreci konusunda daha fazla sorumluluk üstlenmeleri sağlanmalıdır.

3.2. BELİRLENEN HEDEF VE GÖSTERGELER ÇERÇEVESİNDE PERFORMANS DENETİMİ

Faaliyetlerin ya da organizasyonların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk denetimi şeklinde tanımlanabilen performans denetimi ile amaç kurumları kaynak yönetim politikalarında iyileştirme sağlamaktır. Spesifik koşullar ve beklentilere sıkı sıkıya bağlı olmayan performans denetimi standart denetimlerden farklı olarak periyodik olmayan ve kendini tekrar etmeyen, kapsamı daha geniş dolayısıyla da yargı ve yorumlara açık bağımsız bir faaliyettir. Performans denetimi sadece işlerin doğru bir şekilde yapıldığının incelenmesi değil bununla birlikte doğru işlerin planlanan faaliyetlerin tamamlanıp tamamlanmadığı sorusunun da cevabını aramaktadır. Dikkat edilecek husus ise standartlardan farklı olarak tanımlanan bu denetim türünün belli kalıplara sokarak tek düze hale getirilmemesidir. Somut olay karşısında bakış açısını değiştirmeden yapılacak olan bir denetim bizi yazılı mevzuatın çizdiği sınırların dışına çıkarmayacağı başka bir deyişle klasik denetim anlayışının belirlediği standart bir denetim anlayışından öteye gitmeyeceği kesindir.

Birinci bölümde açıklandığı üzere 5018 sayılı Kanun ile performans yönetimine ve bu sistemin gerektirdiği performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmesiyle birlikte performans denetiminin gerekliliği ve bunun nasıl gerçekleştirileceği yeni kamu mali yönetim sistemi açısından büyük önem arz etmektedir. 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanununda denetim yetkisi genişleyen Sayıştay bu doğrultuda 2013 yılında PBDR'ni çıkararak belirlediği kriterler doğrultusunda izleyeceği yol ve yönetim konusunda bir fikir sağlamaktadır. Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkeleri çerçevesinde şekillenen performans denetimi, kurumun kendi amaç ve hedefleri gerçekleştirmek üzere yürüttüğü faaliyetlerinin ve bu doğrultuda belirlediği göstergelerin ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir. Performans denetiminin temelini kurumların üreteceği, hizmet sunumunu konu alan aynı zamanda mali nitelikte olmayan performans bilgisi oluşturmaktadır. İşte kurumların oluşturduğu veri kayıt sistemleri tarafından, kendi iç yönetim ve kontrol faaliyetleri sonucunda oluşan

performans bilgisinin incelenmesiyle ortaya çıkan bulgular performans denetimi aracılığıyla raporlanacaktır. Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu ise bu süreçte faydalanılacak temel dokümanları oluşturmakta olup Sayıştay denetimleri bu raporlar üzerinden aşağıda yer alan konular çerçevesinde gerçekleştirilecektir;

- İlk aşama olarak stratejik planda belirlenen amaç, hedef ve göstergelerin yasal düzenlemelere uygun olarak belirlenip belirlenmediği,
- Benzer bir şekilde performans programının değerlendirilmesi ve belirlenen hedef ve göstergelerin stratejik plan ile olan uyumluluğunun incelenmesi,
- Son aşama olarak performans bilgisinin uygun bir şekilde raporlanması ve gerçekleştirmelerdeki sapmaların açıklanıp açıklanmadığının değerlendirilmesi,
- Hedef ve göstergeler açısından kaydedilen gelişmeleri izlemek ve raporlamak için kullanılan veri kayıt sistemlerinin yeterliliği ile performans bilgisinin taşıdığı riskler konusunda hem TBMM'ye hem de kamuoyuna güvence verilmesidir.

Dikkat edilmesi gereken nokta yukarıda genel olarak açıklanmaya çalışılan denetim esasları sadece Müsteşarlık ve Fon'a özgü olmayıp her kamu idaresi için rehberde belirlenen kriterler çerçevesinde gerçekleştirileceğidir.

Savunma Sanayii Müsteşarlığının vizyon ve misyonu çerçevesinde hazırlanan 2012-2016 stratejik planı 4 adet öncelikli stratejik amaç ve bunları gerçekleştirmek üzere tasarlanan toplam 13 hedef temelinde şekillenmiştir;

- *Sanayinin Sürdürülebilirliği*: Türk savunma sanayisi hacim olarak hala küçük bir sektör olmasına karşın gelinen noktayı 1980'ler ile kıyaslandığında, artık ulusal bir sanayi altyapısının varlığından ve belirli bir teknolojik yetkinlik düzeyine ulaşıldığından bahsetmek mümkündür. Bundan sonraki aşama ise bu sektörün kendi içinde yeterliliğinin artırılarak daha etkin bir şekilde çalışması ve üretim sürecinin tüm aşamasında rol alması sağlanarak sürdürülebilir ve rekabet edebilir bir yapıya doğru yönlendirilmesidir.

- *Teknolojik Yetkinlik*: Son dönemde ortaya çıkan özgün ürünler ve firmaların ihracat performansı bize savunma sanayinin teknoloji düzeyi konusunda bir fikir vermektedir. Yaşanan bu olumlu gelişmelere rağmen ürün geliştirmenin alt kırılım seviyelerinde yurtdışına bağımlılık hala devam etmektedir. Bu bağımlılığın kabul edilebilir bir düzeye çekilmesi ve savunma sanayinin ihtiyaç duyduğu teknoloji tabanının derinleştirilmesi için teknolojik üstünlük kazandıracak projelerin yurtiçi geliştirmesine öncelik verilmesi ve bunu destekleyecek test ve sertifikasyon altyapısının oluşturulması planlanmaktadır.
- *Program Yönetiminde Olgunluk*: Müsteşarlık bünyesinde yürütülen proje faaliyetleri sanayileşme, AR-GE politikaları, ihracat hedefleri ve güvenlik politikaları gibi kısıtlar altında gerçekleştirilmektedir. Ancak her bir proje çıktısı odaklı olarak kendi hedefleri doğrultusunda, proje gurubunun inisiyatifi doğrultusunda şekillenmektedir. Olması gereken “bütünsel ve uzun vadeli” bir bakış açısıyla projeleri aralarındaki ilişkilerin de gözetildiği program çatıları altında bütünsel bir hedef doğrultusunda ilerlemesini sağlayacak kurgunun oluşturulmasıdır. Bunun için savunma stratejilerine yeterli kaynağın tahsis edilmesi ve bunun sürekliliğinin sağlanması bu kapsamda SSDF’nin yapılandırılması planlanmaktadır.
- *Değer Yaratan ve Değer Gören Çalışanlar*: Müsteşarlığın özellikle son dönemlerde iş yükünün giderek artması sonucu proje başına düşen personel giderek azalmakta, uluslar arası örneklerine göre ortalamanın oldukça gerisinde seyretmektedir. Stratejik yönetimin başarısı için çalışanların yaratacağı katma değer büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda kurumsal birikim ve yetkinliklerin geliştirilmesine yönelik olarak Program Yönetim Bilgi Sistemi Projesinin tamamlanması, çalışanların motivasyonunu artırmaya yönelik politikalar geliştirmek öncelikli olarak planlanmaktadır.

Stratejik Planın ilk uygulama yılına ilişkin olarak hazırlanan 2012 Performans Programı belirlenen amaçlar doğrultusunda hedeflerin gerçekleşmelerini izlemeye yönelik olarak toplam otuz altı adet gösterge belirlemiştir;

- Firmaların mali tablolarının üzerinden yapılan analizler ile oluşturulan savunma sanayi etkinlik karma göstergesi, toplam savunma ve havacılık ihracatı ile yıllık ciro tutarı içinde yan sanayi ve lojistiğin ayrı ayrı paylarını içeren sayısal nitelikteki göstergeler sürdürülebilir ve rekabetçi savunma sanayi hedefini gerçekleştirmek üzere tasarlanmış göstergelerdir. Ayrıca savunma sanayinin etkin bir rol üstlenmesi hedefinde süreç tanımı, sözleşme standardı ve organizasyonel yapılanmanın da dahil olduğu bir sistematığın oluşturulması için sayısal nitelikte olmayan ancak hedefi destekleyici bir gösterge daha belirlenmiştir.
- Savunma ve güvenlik teknolojilerinde yetkinlik kazanımı amacı doğrultusunda on adet ana proje belirlenmiş ve bu projelerin plan dönemi sonunda hedeflenen aşamalara ulaşılacağına dair bir gösterge oluşturulmuştur. Teknoloji tabanının oluşturulması çerçevesinde imzalanan AR-GE sözleşmelerinin tutarlarına ilişkin bir gösterge oluşturularak izlemeye alınmıştır. Ayrıca bu kapsamda beş yıllık bir yol haritası planlanmış ve süre sonunda gerçekleşme oranı takibe alınmıştır; ancak belirlenen bu son göstergeye ilişkin veri olmadığı için ölçülebilir bir gösterge niteliğinde değildir. Son olarak tasarım ve geliştirme faaliyetlerini desteklemek için kurulacak test merkezi ve sertifikasyon projelerine ilişkin iki gösterge daha belirlenmiştir.
- Program yönetiminde olgunluğa ulaşmak amacını gerçekleştirmek için alt hedefler itibariyle plan, program ve raporlar temelinde göstergeler belirlenmiştir. Ancak 2010-2012 yılları dikkate alındığında belirlenen bu göstergelerin verilere dayandırılmadığı değerlendirilmektedir. Ayrıca SSDF'nin yeniden yapılandırılması hedefi doğrultusunda belirlenen yönerge düzenlenmesi ve kaynak planlaması göstergeleri belirlenmiş ve hedefin 2014 yılı itibariyle tamamlanacağı öngörülmüştür.
- Kurumsal birikim ve yetenekleri geliştirmek, ayrıca bilgi çağının gerektirdiği iletişim tekniklerini kullanmak güçlü bir kurum olma yolunda konulan hedefler olup bu kapsamda en önemli gösterge olarak program yönetim bilgi sistemi çerçevesinde belirlenen göstergeler olduğu söylenebilir. Bunun dışında Müsteşarlığın kamuoyu ile iletişimini güçlendirmek için sosyal

sorumluluk projeleri, kurumsal iletişim planı, medya arşivi ve savunma sanayi tarihçesine ilişkin kitap basımı hedefleri konmuştur. Bununla birlikte güçlü bir kurumun temel dayanağı için çalışanların motivasyonunu artırmaya yönelik olarak kişi başına düşen eğitim harcaması ve eğitim saati göstergeleri belirlenmiş ayrıca çalışan bağlılığını ölçmek için düzenlenecek anket ile Müsteşarlık bir ölçüde kendi başarısını ölçmek için ilave bir gösterge oluşturmuştur.

Belirlenen performans göstergeleri üzerinden bir değerlendirme yapacak olursak genel olarak göstergelerin ölçülebilir nitelikte belirlenmeye çalışıldığı söylenebilir. Bununla birlikte tanımlanan göstergelerde verilere ulaşmada sıkıntı yaşandığı gözlenmektedir. Performans programında bu durumun nedenine ilişkin olarak Müsteşarlığın misyonu doğrultusundaki görevler ile belirlenen hedeflerin nitelik olarak sayısal ifade edilebilmesinin zor olduğu şeklinde bir açıklama getirilmiştir. Ayrıca belirlenen göstergelerin hedefe ulaşma derecesini ölçmekten ziyade, hedeften sapma söz konusu olduğunda “İkaz Düğmesi” olarak kullanılacağı belirtilmiştir. Veri üretmede yaşanan bu sıkıntı nedeniyle 2007-2011 dönemine ait performans hedeflerine ait göstergelerin oluşturulamadığı dolayısıyla da gerçekleştirmelerin takip edilemediği ve bir sonraki plan döneminde yer almadığı gözlenmiştir. Bu durumun ana fonksiyonu ölçüm olan göstergelerin incelenmesi sonucunda oluşan tabloya göre performans değerlendirmesi yapılarak geleceğe yönelik olarak strateji belirleme ve plan yapma konusunda idarecilerin elindeki politika araçlarını zayıflatacağı değerlendirilmektedir. Benzer şekilde belirlenen hedefler kapsamında gerçekleştirilmesi planlanan faaliyetlerin maliyetlendirilebilir olmadığı değerlendirilmiştir. Bu durum ise performans programında, Müsteşarlık bünyesinde yürütülen faaliyetlerin proje yönetimi kapsamında gerçekleştirildiği ve üretim içermeyen nitelikte olduğu gerekçesiyle açıklanmıştır. Bu çerçevede değerlendirildiğinde, Müsteşarlık faaliyetlerinin neredeyse tamamının personel harcaması ile idari gider harcaması dışında bir maliyeti bulunmamaktadır (PP; 2012:27).

Performans Programında kaynak konusunda yapılan değerlendirme ise belirlenen amaç ve hedefler doğrultusunda yapılacak olan harcamaların finansmanında Özel Bütçenin tek başına yetersiz kalacağı, bu yüzden kaynak tanımı yapılırken Özel Bütçe ve SSDF'nin birlikte dikkate alındığı belirtilmiştir. Ancak planlama yapılırken SSDF kapsamında tahsis edilen kaynak, SSM'nin en büyük paydaşı olan MSB ve TSK'nın kendi mevzuatları gereği gizli nitelikte olduğu ve stratejik planın hazırlanması konusunda istisna tutulduğu için ilgili hedef doğrultusunda belirlenecek göstergeler ile bu kapsamda gerçekleştirilmesi planlanan proje ya da faaliyetler için ihtiyaç duyulan kaynak rakamına ulaşamamakta, dolayısıyla da maliyetlendirme yapılamamaktadır. Başka bir deyişle fon kapsamında yapılan harcamalar değerlendirme dışı kalmakta, hedef doğrultusunda üzerinden planlama yapılan kaynak ile faaliyetlerin maliyetlendirilmesi sadece özel bütçe kaynağı üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte faaliyet raporunda iki yüz elliye yakın projenin ismi ve bunların arasından sözleşmesi imzalanan projelerin bedelleri kısaca maliyetleri yayınlanmıştır. İhtiyaç makamları tarafından aktarılan kaynakların SSDF'nin bir geliri olarak düşünürsek SSM'nin yürüttüğü faaliyetlerin sadece proje yönetimi ile sınırlandırmadan sözleşme bazında bir maliyet analizi yapılabilme imkanı olduğu düşünülmektedir. Kaynak konusundaki gizliliğe ilişkin güvenlik tedbirlerinin bu kapsamda değerlendirildiğinde fonksiyonel olmadığı ayrıca stratejik yönetim için gerekli olan performans bilgisinin sağlıklı bir şekilde üretilmediği görülmektedir. Bu noktada bahsedilmesi gereken diğer bir husus ise SSM'nin üstlendiği misyon çerçevesinde diğer kamu kurumlarına göre nitelik olarak daha farklı görevleri olduğu ve bu kapsamda yürüttüğü faaliyetlerin de kendine özgü nitelikler taşıdığı hususudur. Bu durum ihalelere katılabilecek isteklilerin belirli kriterleri sağlaması ve savunma sektörü alanında öğrenilmiş yetenekleri olması gerekliliğini doğurmakta başka bir deyişle istekli sayısının sınırlanmasına neden olmaktadır. Tek kaynak alımlarının sayısı dikkate alındığında, gerçekleşen ihalelerde Müsteşarlığın rekabet gücünü koruması bağlamında proje için belirlenen kaynağın gizliliğine de ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla projenin başında OYTEP kapsamında belirlenen kaynak miktarının yıllık raporlamalarda açıklanması konusunda gizlilik uygulamasına gidilebilir. Yıllık raporlamalarda tüm veriler açık bir şekilde yer alırken, kamuoyuna açıklanması aşamasında ihtiyaca göre

sınırlamalar getirilebilir. Bu şekilde hem kurumun menfaatleri korunurken hem de stratejik yönetimin esasları sağlanmış olacaktır. Ayrıca SSM'yi sadece kamu yatırımları yapan bir kurum olarak düşünmek bakış açısını daraltacaktır. Çünkü yürütülen projeler kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlerden hemen sonuç beklemek ya da gelir getirici bir çıktıya ulaşmak belli bir zaman gerektiren süreçtir. Bu açıdan bir değerlendirme yapacak olursak kaynak kullanımının performans değerlemesi yapılırken Müsteşarlığa özgü kriterlerin belirlenmesine ihtiyaç söz konusu olmaktadır.

Bir diğer husus; proje bazında yapılan kaynak dağıtımı, personel sayısı ve proje sayısı oranında birim maliyetler üzerinden hesaplanarak yapıldığı, mal ve hizmet alımları ile diğer giderler üzerinden bir ayrıştırma ve projelerle ilişkilendirme yapmanın mümkün olmadığı gerekçesiyle bu giderleri genel yönetim gideri olarak dikkate alındığı performans programında belirtilmiştir. Stratejik planlama kapsamında kendilerine proje tahsis edilmeyen ve tüm kurum birimlerine destek veren İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği ile Kalite-Test ve Sertifikasyon Daire Başkanlığı çalışanlarının giderleri genel yönetim gideri içinde gösterilmiştir (PP; 2012:29). Bu kriterler çerçevesinde hazırlanan performans hedefi ve proje maliyet tabloları incelendiğinde 2012 yılı için özel bütçe kaynağının yaklaşık olarak % 40'nın değerlendirmeye alınabildiği, genel yönetim gideri altında yer alan harcamaların oluşturduğu kalan kısım değerlendirme dışı kaldığı gözlenmektedir. Genel nitelikteki bu giderlerin tutarını proje gruplarına birebir ayırtmak yapacak şekilde dağıtmak oldukça zor zaman alıcı bir yöntemdir. Dolayısıyla da belirlenen hedefler doğrultusunda planlanan projelerin kaynak ihtiyacını tespit edilirken, o proje kapsamında çalışan personel sayısının aldığı toplam ücret üzerinden hesaplanan maliyet dikkate alınmaktadır. Ancak tüm proje gruplarına destek olmak üzere görevlendirilen yukarıda sayılan dairelerde görevli personelin maliyetini proje kapsamında birebir ayrıştırma yapacak şekilde dağıtımı mümkün olmamaktadır. Bununla birlikte mal ve hizmet alımları ile diğer giderlerin toplam tutarının personel sayısına bölünmesi yoluyla kişi başına düşen maliyet hesaplanabilmektedir. Ulaşılan bu tutarın projelerde çalışan personel sayısı oranında

dağıtılması yolu ile ortalama bir maliyet üzerinden bir ayrıştırma sağlanabileceği düşünülmektedir. Böylece sene başında verilen bütçenin toplam tutarı üzerinden olmasa da büyük bir yüzdesi üzerinden performans denetiminin gerçekleştirilebileceği değerlendirilmektedir.

Yapılan bir başka değerlendirmede ise harcamaların doğrudan amaç ve hedefleri gerçekleştirme amacına yönelik olmadığı, projelerin stratejik amaçlara hizmet edecek şekilde yönetilmesi ve bu doğrultuda hedeflerin gerçekleştirilmesine çalışılacağı belirtilmiştir. Bu hedef doğrultusunda savunma ve güvenlik teknolojilerinde yetkinlik kazanma amacı kapsamında on adet proje belirlenmiştir. Bu projelerin kaynağı gizli olduğu için performans tablolarında bilgi verilmemiştir. Yürütülmekte olan proje sayısı ve SSDF'nin yıllık işlem hacmi dikkate alındığında belirlenen bu projeler ekseninde yapılacak genel bir performans değerlendirmesi için çizilen bu kapsamın yetersiz olacağı değerlendirilmektedir. Yürütülmekte olan projeler arasında belirli sayıda proje seçilmesindeki amaç kuşkusuz daha spesifik bir hedef doğrultusunda örneklem yaratarak gerçekleştirmeleri izlemektir. Ancak Müsteşarlık bazında yürütülen projeler dikkate alındığında projelerin gerçekleştirme yüzdeleri konusunda bir takip yapmak için bu örneklem grubu yeterli olmayacaktır. Proje sayısı artırılarak örneklem grubunun genişletilmesi ya da farklı bir hedef altında daha geniş bir kapsamda projelerin gerçekleştirme yüzdelerinin izlenebileceği bir gösterge oluşturulmasının gerekliliği değerlendirilmektedir.

3.3. İLAVE HEDEF VE GÖSTERGELERİN BELİRLENMESİ

Daha önce yapılmamış olanı gerçekleştirmek başka bir deyişle özgün nitelikteki bir hedefe ulaşmak amacıyla bir organizasyonun stratejik planı doğrultusunda yapılan, bir başlangıcı ve sonu olan çalışmalar şeklinde tanımlayabileceğimiz projenin başarısı; faaliyetlerin yürütülmesi esnasında rekabetçi taleplerin optimum düzeyde karşılanması düzeyinde açıklanabilir. *Kapsam, zaman, maliyet ve kalite* olarak

sıralayabileceğimiz bu talepler aynı zamanda yürütülen projenin performansı açısından bir gösterge olarak da nitelendirilebilir. Bunların dışında proje yönetimi çerçevesinde bilgi alanı olarak sayabileceğimiz diğer unsurlar *risk*, *tedarik*, *iletişim* ve *kaynak yönetimi* süreçleridir.

Müştaşarlık açısından ilk stratejik planlama dönemi; süreci tanıma, içselleştirme ve kurumsal standartların yerleşmesi ile içinde bulunulan mevcut durum hakkında farkındalık yaratma açısından önemli bir uygulama dönemi olmuştur. İlk planlama döneminde yapılan çalışmalar sonucunu vermiş ve hedeflerin önemli ölçüde gerçekleştirildiği değerlendirilmiştir. Kazanılan tecrübe ve bilgi birikimin ile yeni dönem stratejik plan makro hedefler doğrultusunda oluşturulmuş, kurumsal hedeflerin yanında sektörel bazda gelişim ve sürdürülebilirliğin sağlanması, teknolojik kazanım ve paydaş memnuniyeti gibi genel amaçlar esas alınmıştır. Ancak proje yönetimine ilişkin olarak hedef ve göstergeler yeni plan döneminde yer almamaktadır. Bir önceki plan döneminde proje yönetim süreçlerine ilişkin zaman, maliyet, gerçekleşme oranları ve kaliteye yönelik spesifik ve somut hedefler yer almakta iken bu planda teknolojik yetkinlik kazanımı hedefi kapsamında belirlenen on adet ana proje bazında izleme yapılmaktadır. Ancak 2011 Performans Programı incelendiğinde bu kapsamda belirlenmiş olan göstergeler için veri üretiminde sıkıntılar yaşanmakta olduğu gözlenmektedir. Belirli ve ölçülebilir nitelikte hedefler tanımlanabilirken, veriye ulaşmada yaşanan sorunlar nedeniyle göstergeleri değerlendirme imkanı da olamamıştır. Bu sebeple 2012 Performans Programında bu göstergelere yer verilmediği değerlendirilmektedir. Bir önceki başlıkta değinildiği üzere proje yönetim süreci içinde gerçekleşme oranlarının takip edileceği göstergeler oluşturularak bunların her plan döneminde alt hedef bazında takip edilmesine ihtiyaç olduğu düşünülmektedir. Bu göstergeler belirlenirken Müşttaşarlığın performans değerlendirme sisteminin kurulabilmesi amacıyla 2013 yılında başlattığı Gelişim ve Performans Sistemi kapsamında proje grupları tarafından belirlenen hedef ve göstergeler göz önünde bulundurularak bir değerlendirme yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Projenin başarıya ulaşmasının ön koşulu ise projenin en başında ihtiyacın ne olduğu, ürünün teknik özellikleri ve hangi fonksiyonları yerine getireceği konusunda resmin net bir şekilde ortaya konmasıdır. Başka bir deyişle projenin kapsamı konusunda optimizasyonu sağlayacak bir şekilde karar vermektir. Projenin sonunda ortaya çıkan ürün ihtiyaçlarımızı karşılayamıyor ya da ihtiyacımız olmayan özellikler içeriyor ve üstelik bu da bizim için artı bir maliyet doğuruyorsa projenin kapsamı konusunda hatalı tespitler yapıldığı söylenebilir. 2007-2011 döneminde bu hususta proje tanımlama dokümanı, teklife çağrı dosyası ve sözleşmeye ilişkin olarak değişiklik sayılarını içeren göstergeler belirlenmiş ancak bu konuda da veri türetmede sıkıntı yaşandığı görülmektedir. 2012 yılına ilişkin performans programında ise veri elde etmedeki sorun nedeniyle bu göstergelere yer verilmediği değerlendirilmektedir. Proje süresince Müsteşarlığa ihtiyaç makamı ile firmalar arasında bağlantıyı sağlamak gibi zor bir görev yüklenmiştir. Bu zorlu süreçte her iki tarafın ihtiyaçlarını ve beklentilerini ortak bir noktada buluşturmak her zaman için mümkün olmayabilir. Dolayısıyla proje süresince bu dokümanlarda kimi zaman değişikliğe gitmek gerekecektir. Ancak bu değişiklik sayılarının istatistiksel olarak takip edilerek asgari seviyede tutulmasının gerekliliği değerlendirilmektedir. Bu üç dokümana ilişkin olarak göstergeler oluşturulurken, değişikliğin niteliğine göre derecelendirme yoluna gidilmesi ve ihtiyaç duyulması halinde bir sapma payı koyularak bu düzeyin altındaki değişikliklerin kabul edilebilir nitelikte olduğunun belirtilmesi gerekmektedir.

Bir projenin içerdiği risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve risklere karşılık gerekli önlemlerin alınarak hazırlık yapılması ayrıca kalıntı riskler ile oluşabilecek yeni risklere karşı gözlem ve kontrol etme süreçleri olarak tanımlayabileceğimiz risk yönetimi; proje yönetimi çerçevesinde gerçekleştirilmesi gereken temel yönetim alanlarından biridir. Risk yönetimi ile hedeflenen, projenin amaçları doğrultusunda hareket ederek olumlu olayların sonuçlarını ve olabirliğini artırmak, olumsuz olayların etkilerini de minimize etmektir. Ayrıca idarelerin iç kontrol sistemlerinin oluşturulması, izlenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin olarak temel yönetim kurallarını gösteren Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinin ikinci ana başlığı risk

değerlendirilmesine ilişkin standartları belirlemektedir. Mevcut durumda Müsteşarlık bünyesinde belirlenen amaç, hedef ve göstergeler ile ihtiyaç duyulan kaynaklara ilişkin plan ve programlar yapılmaktadır. Bununla birlikte proje ve faaliyetler belirlenirken hazırlanmış olan bu dokümanlara uygunluğu sağlanmaktadır. Ancak risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi standardına ilişkin olarak bir çalışma yapılmamaktadır. Bu çerçevede risk yönetimine ilişkin bir çalışma sürecin en başında, proje tanımlama dokümanının hazırlanma sürecinde yapılarak yazılı bir hale getirilmesinin gerekli olduğu değerlendirilmektedir.

Savunma ve güvenlik teknolojilerinde Türkiye'yi üstün kılma vizyonu çerçevesinde faaliyetlerine devam eden Savunma Sanayii Müsteşarlığı, 2007-2011 Stratejik Plan döneminde teknolojik gelişmenin anahtarı olan AR-GE harcamalarına yönelik olarak kümülatif ve oransal nitelikte hedef ve göstergeler belirlemiştir. Yeni dönem stratejik planın da savunma sanayinin ihtiyaç duyduğu teknoloji tabanını oluşturması için "5 Yıllık Teknoloji Kazanımı Yol Haritasına" yönelik olarak projeler belirlenerek bunların gerçekleştirme oranlarının izlenmesine ilişkin gösterge belirlenmiştir. Ancak 2012 performans programı incelendiğinde bu konuda veri üretilmediği sadece bir önceki programa benzer şekilde sözleşme tutarlarına ilişkin verilerin olduğu görülecektir. Teknolojiyi dışsal olarak ele alan neo-klasik iktisat yaklaşımından farklı olarak teknolojiyi içselleştirerek modellerinde bir değişken olarak kabul eden İçsel Büyüme Teorileri; dünya ekonomilerindeki gelişme farklılıklarının nedenini, yoksul ülkeler ile gelişmiş ülkeler arasındaki gelişmişlik düzeyinin neden kapanmadığını açıklamaya çalışmıştır. İçsel büyüme teorilerinin temelinde firmaların AR-GE çabaları tarafından yaratılan teknoloji ve yenilikler vardır (Özer, Çiftçi;220). Bu modeller Neo-Klasik modellerin teknolojinin dışsal ve ülkeler arasında sabit olduğu varsayımını değiştirerek büyümenin kaynaklarını beşeri sermaye ve Ar-Ge faaliyetleri ile açıklamaktadırlar (Özer, Çiftçi;237).

Savunma harcamalarının ekonomiye olan etkisinin yönü konusunda literatürde tek bir görüş yer almamaktadır. Bununla birlikte savunma harcamalarının etkisi yapılan

harcamaların bileşimine göre de değişkenlik gösterebilmektedir. Uzun vadeli bir bakış açısı ile ülke olarak kalkınma hedefi doğrultusunda teknolojiye yönelik olarak yapılan savunma harcamalarının diğer sektörler de yaratacağı pozitif dışsallıklar ile birlikte ekonomiye etkisinin olumlu olacağı değerlendirilmektedir. Beşeri sermayeye yönelik hedefler her iki plan döneminde de yer almakta ve bu doğrultuda açık, belirli ve ölçülebilir nitelikte göstergeler belirlenerek yıllar itibariyle izlemeye alınmıştır. Ancak AR-GE konusunda aynı değerlendirmeyi yapmak mümkün değildir. AR-GE konusunda sözleşme tutarları esasında göstergeler belirlenmiş, teknoloji kazanımı yol haritası altında belirlenen projelere yönelik gerçekleştirme oranlarının izlendiği gösterge ise veri üretimde yaşanan sıkıntı nedeniyle takip edilememektedir. Bu kapsamda AR-GE projelerine yönelik olarak benzer bir uygulamaya ihtiyaç olduğu düşünülmekte, her plan döneminde belirli ve ölçülebilir hedeflerin konularak proje yönetim sürecinde gerçekleştirme oranlarının takip edilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu alana ayrılacak kaynak için bir alt limit belirlenerek projelerin ayrılan kaynak doğrultusunda gerçekleştirme oranlarının devamlı bir şekilde takibini sağlayacak bir izleme mekanizmasının geliştirilmesi, bu kapsamda daha spesifik ve somut göstergelere dayalı bir performans izleme sistemi oluşturulmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

SONUÇ

Bu çalışmada ilk önce 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile birlikte Türkiye'nin yönetim ve denetim alanında yaşanan değişimi, yeni mali yönetim sisteminin temel unsurları kapsamında inceleyerek, ilgili kanun üzerine genel bir değerlendirme yapmaya çalıştım. Daha sonra Savunma Sanayii Müsteşarlığı'nın ana faaliyet konusu olan proje yönetimi ile bu projeler için gerekli olan kaynağın finansmanının sağlanması kapsamında oluşturulan Savunma Sanayi Destekleme Fonu'nun, performans dayalı stratejik yönetim ve denetim sistemine uygulanabilirliğini analiz etmeye çalışarak araştırma raporumu tamamladım.

Savunma Sanayii Müsteşarlığı stratejik yönetim anlayışına geçiş sürecinde Türkiye genelinde belirlenen ilk on yedi kurum içerisinde olmanın yanında performans denetiminin yapılabilmesi için gerekli olan stratejik plan ve performans programı ile faaliyet raporunun hazırlanmasında pilot rol oynamaktadır. Kendisine yüklenen bu önemli sorumluluk doğrultusunda faaliyetlerine devam eden Savunma Sanayii Müsteşarlığının kat ettiği yol itibariyle önemli bir noktaya ulaştığı söylenebilir. Ancak stratejik yönetim anlayışının tüm unsurları itibariyle hayata geçirilmesi için yapılması gereken işlerin olduğu değerlendirilmektedir. Bu çerçevede eksiklikleri üç başlık altında özetleyebiliriz. Dikkati çeken ilk nokta, stratejik yönetim anlayışının ihtiyaç duyduğu dokümanların esasını teşkil edecek olan performans bilgisinin elde edilmesi için gerekli olan veri kayıt sistemlerinin yeterli olmadığı hususudur. Otomasyona dayalı ve Müsteşarlığın tamamını kapsayacak bir veri kayıt sisteminin olmaması önemli bir eksiklik olup yeni sistemin etkin bir şekilde çalışabilmesi açısından önem arz etmektedir. İkinci eksiklik, performans programı hazırlanırken gerek yürürlükteki mevzuat açısından Savunma Sanayii Destekleme Fonu kapsamındaki kaynakların gizli olması gerekse de Özel Bütçe kaynaklarının hedef ve faaliyetler bazında dağıtılırken önemli bir kısmının değerlendirme dışı bırakılması sonucu maliyet analizi yapılamadığı hususudur. Bu iki eksikliğin yarattığı durum ise performans bilgisinin sağlıklı bir şekilde üretilmesini dolayısıyla da her anlamda

etkin bir stratejik yönetim anlayışının yerleşmesini zorlaştırmaktadır. Üçüncü husus ise proje yönetimi çerçevesinde görev dağılımı incelendiğinde; ihtisas birimlerinin, proje gruplarına kıyasla alınacak kararlarda yeterli derecede bir rol üstlenmediği ve risk yönetimi konusunda sorumluluk paylaşımında yaşanan belirsizliklerden hareketle, süreç kontrolünün etkin bir şekilde yürütülemediği gözlenmektedir. Bu durumun ise kontrol mekanizmasının ilk adımı olan ve dış denetime yol gösterici bir fonksiyona sahip iç kontrol mekanizmasının işlerliğini olumsuz yönde etkilediği değerlendirilmektedir.

Ayrıntıları metin içindeki bölümlerde açıklandığı üzere, Savunma Sanayi Müsteşarlığı bünyesinde yürütülen proje ve faaliyetlere ilişkin olarak gerçekleştirilecek performans denetimine ilişkin öneriler aşağıda maddeler halinde özetlenmektedir.

- Proje yönetim süresince ihtiyaç sahipleri ile firmalar arasında bağlantıyı sağlamak ve gerekli çalışmalarını organize etmek ile görevli olan Savunma Sanayi Müsteşarlığı'nın, projenin başlangıcı olan ön yapılabilirlik etüdü aşamasına da dahil olması ve bu konuda gerekli mevzuat çalışmalarının yapılması gerekmektedir.
- Revizyon aşamasındaki Proje Kodlama Yönergesi kapsamında oluşturulmaya çalışılan kod yapısının ortak bir dil oluşturması açısından Bütçe ve Muhasebe birimleri ile koordine edilerek her iki birimin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde belirlenmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.
- Performans denetiminin yapılabilmesinin ön koşulu olarak maliyet analizi için gerekli unsurların sağlanmasıdır. Faaliyetlerinin büyük çoğunluğunu proje yönetimi kapsamında yürüttüğü iş ve işlemlerden oluştuğu dikkate alındığında Savunma Sanayi Müsteşarlığının proje bazında maliyet yönetimini sağlayacak bir sistem oluşturması gerekmektedir. Bu kapsamda her proje bazında gelen kaynağın ve harcanan miktarın ayrı ayrı takip

edilmesi esasında muhasebe hesaplarında yapılandırmaya gidilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

- İç kontrol çerçevesinde idarelerin üstüne düşen sorumlulukları yerine getirmelerini sağlayan temel mekanizmalardan biri olan süreç analizinin etkin bir şekilde yapılabilmesi, birbirleri ile iç içe geçmiş süreçlerin devamlı bir şekilde kontrolünün sağlanması ile mümkündür. Bu çerçevede Savunma Sanayi Müsteşarlığı'nın, birimlere düşen görev dağılımlarını yaparken proje yönetimi çerçevesinde verilecek kararlarda ve alınacak risklerde ihtisas birimlerinin de daha fazla sorumluluk almalarına yönelik bir anlayış içinde olması gerektiği düşünülmektedir.
- Performans bilgisinin içeriğinin kalitesinin bir ölçütü, performans göstergelerinin ölçülebilir bir nitelikte olmasıdır. Bu zamana kadar hazırlanmış olan mevcut programlar incelendiğinde ölçülebilir nitelikte göstergeler belirlenmeye çalışılmış olduğu söylenebilir. Ancak tanımlanan bu göstergelerin büyük bir kısmında veri üretimde önemli sıkıntıların yaşandığı açıkça görülmektedir. Bu sorunun çözümü için başlatılan Program Yönetim Bilgi Sistemi Projesinin hayata geçirilmesine kadar idarenin veri kayıt sistemleri üzerinde iyileştirmeler yapılarak bu geçiş döneminin daha sorunsuz atlatılması sağlanabilir.
- Mevzuatın getirdiği bir güvenlik tedbiri olarak tanımlayabileceğimiz Türk Silahlı Kuvvetlerinin kaynaklarının gizli tutulması uygulamasının işlerliğinin, değişen kamu mali yönetim anlayışı çerçevesinde gözden geçirilmesinde fayda olduğu düşünülmektedir. Devlet yönetim ve denetim anlayışını 5018 sayılı Kanun ile değiştirerek stratejik yönetim prensibini benimsemiştir. Bununla birlikte Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile birlikte Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı stratejik plan hazırlama konusunda zorunlu tutulmamıştır. TSK'nin modernizasyon ihtiyaçlarının karşılanmasında önemli rolü olan ve SSM uygulama açısından pilot kurumların arasında yer alması ise ikili bir durum yaratmaktadır. TSK

bütçesinin stratejik yönetim açısından değerlendirilmesi söz konusu değilken, projeler kapsamında aktardığı kaynaklar ile SSDF'nin finansmanı konusunda büyük bir paya sahip olan kuvvet kaynaklarının performansının değerlendirilmeye çalışılması sistemin kendi içinde yarattığı bir tutarsızlık şeklinde ifade edilebilir. Bu noktada kanun koyucunun ülke menfaatleri doğrultusunda savunma ve güvenlik harcamalarına yönelik politikaları ile ekonomik büyüme ve kalkınma hedefleri çerçevesinde bu durumu çözmeye yönelik kararlar alıp gerekli adımları atmasına ihtiyaç olduğu değerlendirilmektedir.

- Performans yönetim anlayışı gereği Performans Esaslı Bütçe sisteminin kullanılması ile mali saydamlık ve hesap verilebilirlik kurumlarının işletilmesi, kurumların kendilerine tahsis edilen kaynakların doğrudan ya da dolaylı bir şekilde sonuçlar ile ilişkilendirilmesi gerektirmektedir. Özel bütçe kaynağı kapsamında hazırlanmakta olan performans programlarında genel yönetim gideri adı olarak tasnif edilen harcamalar için ayrılan kaynağın değerlendirme dışı kaldığı gözlenmiştir. Bu kaynağın kişi başına düşen maliyetleri hesaplanarak faaliyetlere ilişkin maliyet tablolarına yansıtılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.
- Bir önceki planlama döneminin stratejik yönetim sürecinin içselleştirilmesi, çalışanların yeni yönetim anlayışını benimsemesi ve kurumsal standartların oluşmaya başlaması açısından önemli bir tecrübe olduğu açıktır. 2012-2016 Stratejik Plan döneminde ise sektörel bazda makro hedefler yer almakta ve program yönetiminin geliştirilmesine yönelik niteliksel hedefler belirlenmeye çalışılmıştır. Ancak bir önceki dönemin gerçekleştirmeleri incelendiğinde veri üretiminde yaşanan sıkıntı nedeniyle proje yönetimi konusunda gelinen son durum hakkında bir değerlendirme yapmanın güç olduğu düşünülmektedir. Faaliyetlerinin büyük bir yüzdesini oluşturan proje yönetimi konusunda, projenin temel yönetim alanları ve GPS sistemi kapsamında proje grupları tarafından belirlenen değişkenler dikkate alınarak, hedef ve göstergelerin de oluşturulmasına ihtiyaç olduğu değerlendirilmektedir. Ayrıca gelecek

planlama dönemleri içinde bu uygulamanın devam ettirilerek özellikle proje yönetim sürecinin sürekli olarak takip edilmesi gerekmektedir.

- Modern büyüme teorilerinin ülkeler arasındaki gelişmişlik düzeylerini nedenlerini sıralarken AR-GE'ye yönelik harcamaları açıklamalarının merkezine koymaları, bu kapsamda yürütülen projelerin ayrı olarak takip edilmesi gerekliliğini doğurmaktadır. Her iki plan dönemi incelendiğinde AR-GE projelerine yönelik farklı bir hedef konusunun oluşturulduğu ve diğer projelerden ayrı bir yere konularak gerekli dikkat ve özen gösterildiği görülmektedir. Ancak sözleşme tutarları bazında belirlenen göstergelerin AR-GE projelerindeki gelinen aşamayı göstermede tek başına yeterli olmadığı değerlendirilmektedir. Türk Silahlı Kuvvetlerine olan katkısının yanında ekonomik büyüme için itici bir güç olarak nitelendirilebilecek AR-GE'ye yönelik projelerin tamamı için ayrı bir hedef altında projelerin gerçekleşme süreçlerine ilişkin olarak göstergeler belirlenmeli ve bu projelerin her planlama dönemi için izlenmeye alınmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.
- İç kontrol sisteminin önemli bir bileşeni olan risk değerlendirme, proje yönetimi açısından da temel bir unsur niteliğindedir. Yürütülmekte olan projeler çerçevesinde risk yönetimine ilişkin olarak mali yönetim sistemin gerektirdiği kapsamda bir çalışmanın yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca risk yönetimine ilişkin olarak yapılacak çalışmaların rapor halinde yazılı bir hale getirilerek projenin başlangıç aşamasında karar mercilerine sunulmak suretiyle proje yönetiminde sürecin daha etkin bir şekilde işlenmesini sağlayacağı değerlendirilmektedir.

5018 sayılı Kanun, bir yandan kurumlara kendilerine tahsis edilen kaynakların kullanımını konusunda inisiyatif tanırken diğer yandan da gerçekleştirdikleri faaliyetler ve hayata geçirdikleri projeler hakkında performans değerlendirmesi yapma sorumluluğu vererek kendi kendilerini denetleme görevi vermiştir. 6085 sayılı Kanun ile Sayıştay'ın denetim yetkisi genişletilerek performans denetimi yapma yetkisi verilmiş, böylece sistemin denetim ayağının sadece uygulayıcı konumundaki

kurumların perspektifinde şekillenmesinin önüne geçilmeye çalışılmıştır. Böylelikle yeni mali yönetim sisteminde denetleyici kurumun değerlendirilmesi ile uygulayıcı konumundaki kurumların kendi içinde yaptığı değerlendirmeler de dikkate alınmaya başlanmış ve denetim anlayışı tesis edilmiştir.

Yeni yönetim ve denetim anlayışındaki bu değişikliklere uyum sağlamak kuşkusuz zaman alan ve çalışmayı gerektiren bir süreçtir. Bu süreçte kurumlar bir yandan çalışma sistemlerinde ve organizasyon yapılarında gerekli düzenlemeleri yaparken diğer yandan çalışanlarına yeni mali yönetim anlayışı konusunda gerekli bilgilendirmeler yaparak bilinçlendirmelidir. Unutulmamalıdır ki kurumların sadece kendilerini sisteme adapte etmesi yeterli değildir. Sisteme makro açıdan bakıldığında kendi içinde uyum sürecini tamamlayan kurumların beraber çalıştığı paydaşlarını da bu yönde tetikleyerek yeni sisteme bir an önce adapte olması hususunda zorlayıcı bir rol üstlenmesi gerekmektedir. Çünkü stratejik yönetim ile hedeflenen noktaya ulaşılabilmesi, ancak tüm kurumların bu sisteme uyum sağlayarak kamu sektörünün yönetim anlayışının tamamen değişmesi ile mümkün olacaktır.

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra SSM'nin kendi içinde yürüttüğü çalışmalar neticesinde yeni mali yönetim anlayışına uyum sağlamaya yönelik gerekli düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Ancak performans esaslı yönetim ve denetim açısından uygulamada eksiklikler söz konusudur. PYBS projesi tamamlanana kadar veri kayıt sistemindeki yetersizlikler ile mevzuat konusunda ihtiyaç duyulan değişikliklerin yapılması öncelikli konular arasında yer almaktadır. Ayrıca proje kapsamında doğabilecek riskleri minimuma indirmek için risk yönetimi konusunda çalışmalar başlatılmalı ve bu kapsamda düzenlenen eğitimlere üst düzeyde katılım sağlanarak bütün personel tarafından benimsenmesi sağlanmalıdır. Son olarak proje yönetimi kapsamında süreç kontrolünü etkinleştirmeye yönelik proje daireleri ile ihtisas birimleri arasında görev ve sorumluluk paylaşımına ilişkin Proje Yönetim Yönergesinde yapılacak düzenlemelerin SSM için yararlı olabileceği değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A.(2003), Kamu Maliyesi, Gazi Kitapevi, Ankara
- AKGÜL, A.(1986), Savunma Sanayi İşletmelerinin Yapısı ve Türk Savunma Sanayi, Yayıncı Başbakanlık, Ankara.
- AKDENİZ, İ (2010), Kamu Mali Yönetimi Reformunda Strateji Geliştirme Birimleri, Maliye Dergisi (159.sayı), ANKARA
- AKAL, Z, (1998), İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi- Çok Yönlü Performans Göstergeleri, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, No: 473, ANKARA
- AKAL, Z, (1992), İşletmelerde Performans Göstergeleri, MPM Yayını, No: 473, ANKARA,
- Amaratunga, D. and Baldry, D. (2002), Moving from Performance Measurement to Performance Management Facilities, Volume 20, Number 5/6, 2002.
- ARSLAN, A, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler, İnternet: <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6825,arслан-ahmet-5018-sayili-kmykk-ile-kamu-harcama-sistemi-.pdf?0> (Erişim tarihi :13.10.2013)
- ACAR, Doç.Dr. İ.Atilla, İç Denetim - Stratejik Plan - Performans Yönetimi Çerçevesinde Kavramsal Değerlendirmeler.
- ALTAY, U.(2011), Türkiye’de Askeri Harcamaların Denetiminde Yeni Sayıştay Kanunu’nun Getirdiği Açılımlar, Sayıştay Dış Denetim Dergisi, Ocak-Şubat-Mart 2011, ANKARA.
- Analitik Bütçe Sınıflandırılması, Eğitim El Kitabı, Maliye Bakanlığı, 3.Baskı, Mayıs 2004, ANKARA
- BALYEMEZ, A.Sinan (2003), Performansa Dayalı Bütçe Sisteminin Tugay Seviyesindeki Birlik Bütçelerinde Uygulanabilirliği, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, MANİSA.
- BARUTÇUGİL, İ.(2002), Performans Yönetimi, Kariyer Yayıncılık, İSTANBUL
- BUMKO (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü), 2005, “2004 Yılı Faaliyet Raporu”, Ankara, <http://www.bumko.gov.tr/duyurular/faaliyet.pdf> , (24/05/2005), s.2.
- CAN, H.(1992), “Organizasyon ve Yönetim”, Baskı: 2, Adım Yayıncılık, Ankara.
- CELEP, H, (2010), Kamu Kesiminde Performans Yönetimi ve Ölçümü, Uzmanlık Tezi, Maliye Bakanlığı, ANKARA
- Cebeci, A. U. ve Tosun, H. (2006), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı), Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği (MUK-DER) Yayını.
- CANDAN, E, (2006), Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar, Mali Yönetim ve Denetim Dergisinin (38 inci sayı), ANKARA
- CANMAN, D, (1995) Çağdaş Personel Yönetimi, TODAİE Yayınları, 1995, ANKARA.
- CANDAN, E (2007), Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Maliye Bakanlığı-Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2007/374, ANKARA.

COŞKUN, G.(1989); Türk Bütçe Sistemi, Turhan Yayınları, ANKARA.

DURAK, K, (2005), 1050 ve 5018 sayılı Kanunların Kapsamı ve Harcama Öncesi Kontrol Süreci, İnternet: http://www.alomaliye.com/kenan_durak_1050.html (Erişim tarihi: 15.10.2013)

DİNÇER, Prof.Dr.Ö. , YILMAZ, Dr.C , (2013), Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma:1 “Değişimin Yönetimi İçinde Yönetimin Değişim”, T.C. BAŞBAKANLIK, ANKARA

DAYAR, Yrd.Doç.Dr. H. , ESENKAR, Y. (2008), Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi ile Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminin Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi, 2008, C.13, S.2 s.263-294.

DPT, (2000); Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Mart 2000, www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3323/raporson.doc

ERÜZ, E, Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme, Maliye Bakanlığı-BUMKO, ANKARA internet: <http://peb.bumko.gov.tr/Eklenti/5019,eeruzmakale1pdf.pdf?0> (Erişim tarihi : 03.11.2013)

EFE, Ş (2012) Kamuda Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Yönetimi: Türkiye Uygulaması ve Sorunlar, Sayıştay Dergisi (87.sayı), ANKARA

ERÜZ, E, (2005), Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, s.61-74.

ERDOĞAN, M.(2005), Denetim, Maliye ve Hukuk Yayınları Şubat 2005.

EDİZDOĞAN, N.(1998); Kamu Bütçesi, Ekin Yayınları, BURSA

Faaliyet Raporu 2012, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, ANKARA

GAO (M.S. General Accounting Office), Standards for Audit of Governmental Organization, Programs, Activities and Functions, 4.Ed, Washington, US Government Printing Office, 1988

IŞIK, H. (2013), “Program Bazlı Performans Bütçe” (Model Önerisi), Strateji Geliştirme Birim Yöneticileri Toplantısı, Mayıs-2013, BOLU <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/7438,9-program-bazli-performans-butce---huseyin-isik.pdf?0> (Erişim tarihi : 16.11.2013)

IIA (The Institute of Internal Auditors), International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, <www.theiia.org> , (05.06.2007)

INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi, Çeviri: M. Hakan Özbaran, Sacit Yörüker, SAYDER kitaplığı-2, Ocak 2009, ANKARA

KARAARSLAN, E., Tahakkuk Esaslı Muhasebe Ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık,

<http://www.erkankaraarslan.org/tahakkuk-esasli-muhasebe-ve-devlet-hesaplarinda-seffalik/#.UoYzSKxGN3A> (Erişim tarihi : 15.11.2013)

KARABAŞ, E.(2005), Bütçe Kapsamı ve Bütçe Kapsamı Dışında Kalan Kamusal Harcama Alanları, Devlet Bütçe Uzmanları Araştırma Raporu, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara 2005, s.103-104.

KARACAN, E, (2010), Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması, Uzmanlık Tezi, Devlet Planlama Teşkilatı, ANKARA

KARAKUŞ, G (2010), 5018 sayılı Kanun Yönetişim İlke ve Esasları Çerçevesinde Kamu Hizmetlerinin Sunumu, Uzmanlık Tezi, Maliye Bakanlığı, ANKARA

KUBALI, D, (1999), “Performans Denetimi”, Amme İdaresi Dergisi, TODAİE Yayınları (32/1), ANKARA

KOÇEL, T, (1984), “İşletme Yöneticiliği”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını, İSTANBUL.

KESİK, A.(2010), Türkiye’de Yeni Bütçeleme Sistemi, Dış Denetim Dergisi, Temmuz-Eylül 2010, SAYDER, Ankara.

KIZILKAYA, E. (2011), “Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu”, Bildiri, İzmir.

KESİK, A (2000); Kamu Kesimi Finansmanında Vergi Dışı Normal Gelirler ile Özel Gelirler ve Fonlar, XIV. Maliye Sempozyumu, Anadolu Üniversitesi Basımevi, ESKİŞEHİR.

KAYGUSUZ, A.(2012); Savunma Sanayii Projelerinin Finansmanı Ve Savunma Sanayii Destekleme Fonu’nun Yeniden Yapılandırılması Önerisi, Uzmanlık Tezi, ANKARA.

KÜFLÜ A., BEYOĞLU B.B.(2010); Savunma Sanayii Müsteşarlığının Tedarik Faaliyetleri ve Hukuki Çerçeve, Dış Denetim Dergisi, Ekim-Kasım-Aralık 2010, SAYDER, Ankara.

KİSPK (Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu-2.sürüm) (2006), Devlet Planlama Teşkilatı, ANKARA.

KARAKUŞ, Adnan, (2006), Türk Savunma Sanayiinin Gelişimi, Türkiye’nin Savunma Harcamalarının Boyutları ve Bazı NATO Ülkeleri İle Karşılaştırmalı Ekonometrik Analizi, Yüksek Lisans Tezi, T.C. Kara Harp Okulu, Savunma Bilimleri Enstitüsü, Harekat Araştırması Ana Bilim Dalı, Ankara.

KEMAL, L.(2012), Zayıf Kalan Meclis İradesi:Yeni Sayıştay Yasası’nda Askerî Harcamaların Denetimi Sorunu, TESEV Yayınları, Temmuz 2012.

Maliye Bakanlığı, (2013), İç Kontrol nedir?, İnternet: <http://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20Nedir.pdf> (Erişim tarihi :30.10.2013)

ORAL, E, (2005), Bazı OECD ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, ANKARA.

OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) (2005), Modernising Government, 31st Session of Public Governance Committee, Paris: 8.

OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) (1999), Improving Evaluation Practices: Best Practice Guidelines for Evaluation and Background Paper, Organisation for Economic Co-operation and Development, 26-Jan-1999.

OECD Policy Brief (2004), “Public Sector Modernisation: Governing for Performance”, OECD Observer, October, <http://www.oecd.org/dataoecd/52/44/33873341.pdf> (Erişim tarihi:03.11.2013)

ÖZDEM, T.(2006), Kamu Mali Denetiminde Yeniden Yapılandırma ve Amerika Birleşik Devletleri Uygulaması ile Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, ANKARA.

ÖZER, Dr.H (1997), Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Sayıştay Yayınları; ANKARA

ÖZEN, A (2008), Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Maliye Bakanlığı-Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008/382, ANKARA

ÖZYILDIZ, M.Hakan (2000), Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi Ve Performansa Dayalı Bütçe, Hazine Dergisi, Sayı 13, s.77-87, ANKARA.

ÖZER, M., ÇİFTÇİ N., Ar-Ge Tabanlı İçsel Büyüme Modelleri Ve Ar-Ge Harcamalarının Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi: Oecd Ülkeleri Panel Veri Analizi, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi.

PEHLİVANOĞLU, J (2007), Performans Planlaması, Yüksek Lisans Tezi, Mersin Üniversitesi, MERSİN.

PBDR (Performans Bilgisi Denetim Rehberi) (2013), Sayıştay Başkanlığı, ANKARA

PPHR (Performans Programı Hazırlama Rehberi) (2009), Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, ANKARA

PEBR (Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi- Pilot Kurumlar İçin Taslak) (2004), TC. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, ANKARA.

PP (Performans Programı) (2012), Savunma Sanayii Müsteşarlığı, ANKARA

PIFC Expert Group (2004); Internal Control Systems in Candidate Countries Report to Supreme Audit Institutions of Central and Eastern European Countries Cyprus, Malta, Turkey and European Court of Auditors, November-2004.

Robson J (2005), Implementing A Performance Measurement System Capable of Creating A Culture of High Performance, International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 54, No. 2, 2005.

SAYIŞTAY (2013), Performans Bilgisi Denetim Rehberi, SDR.3 (2013/1), ANKARA

SCHICK, A, (2003), “The Performing State: Reflection on an Idea Whose Time Has Come but Whose Implementation Has Not”, OECD Journal on Budgeting, Volume 3, N.2, OECD, Paris, s.71-104.

SÖYLER, İ (2012), Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştay’ın Rolü, Sayıştay Dergisi (87.sayı), ANKARA

SHARP, A.M., SLIGER, BERNARD F.(1964), Public Finance, The Dorsey Press, Homewood, Illionis.

SONGUR, Hulusi Mehmet, (1995), Mahalli İdarelerde Performans Ölçümü, Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Yayın No: 6, ANKARA.

SÖYLER, İ, ÇOLAK, M, (2012), Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminde Raporlama, Maliye Dergisi Sayı 162, ANKARA.

SAKINÇ, Süreyya (2011), Kamu Yönetimlerinde Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu, Kavramsal Açıklamalar, Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu, Bildiri, Ege Üniversitesi, İzmir, 25-27 Mart.
Sunay Yıldırım, Türkiye’de Fon Sistemi ve Uygulaması, Hazine Dergisi, Sayı 5, Ankara 1997, s.61.

Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Proje Yönetim Yönergesi (SSM-YN-001), Ekim 2010, ANKARA

Stratejik Planı(SP) 2012-2016, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, 2012, ANKARA

ŞİŞMAN, M, (2002), Örgüt Kültürü, Pegema Yayıncılık, ANKARA.

TUNÇ, Y.Bilge (2012), Savunma Sanayii Müsteşarlığında Kamu İç Kontrol Standartları (KİKS) Uygulamaları ve Değerlendirilmesi, Uzmanlık Tezi, ANKARA

The World Bank (1992), Governance and Development, Washington DC.

The World Bank (1994), Governance: The World Bank’s Experience. Washington, DC.

The White House (2012), Government Performance Results Act of 1993, <http://www.whitehouse.gov/omb/mgmt-gpra/gplaw2m#h3>, (Erişim Tarihi: 13.08.2012.)

T.C Hazine Müsteşarlığı (2011), Kamu Mali Sisteminde Reform (Mali Disiplin ve Şeffaflık) Fonların Tasfiyesi Nedir-Niçin Gereklidir?, İnternet erişim:04.07.2011, <http://www.hazine.gov.tr/irj/go/km/docs/documents/Hazine%20Web/Arastirma%20Yayin/Kitaplar/Yap%C4%B1sal%20Reformlar/Kamu%20Mali%20Sisteminde%20Reform%20%28Fonlar%C4%B1n%20Tasfiyesi%29.pdf>

TSK Planlama, Programlama ve Bütçeleme Sistemi (PPBS) Yönergesi (MY:369-1), Genelkurmay Basımevi, Ankara 2007

YILMAZ, S (2007), Performans Esaslı Bütçeleme ve Türkiye’deki Pilot Uygulamaları, Uzmanlık Tezi, Maliye Bakanlığı, ANKARA

YARDIMCIOĞLU, F (2006), Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, SAKARYA

YERLİ, E.(2006), Performans Yönetimi ve Kamu Yönetiminde Performans Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, KONYA

YENİCE, E.(2006), Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe ilişkisi, Sayıştay Dergisi, Sayı:61, ANKARA.

Yılmaz, N.(2011), “Sayıştayın Raporlama Görevi ve Sayıştay Raporları”, Dış Denetim Dergisi, Sayı:3, ANKARA.

WILLIAMS, D. ve YOUNG, T. (1994), “Governance, the World Bank and Liberal Theory”, Political Studies, XLII, p. 84-100.

ZİYLAN, A. (2001), Savunma Nerden Nereye Türkiye’de Savunma Sanayii Tarihçesi, Ulusal Strateji Dergisi, Kasım/Aralık 2001.

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu, İnternet: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:8xh2T4QF8OsJ:strateji.erciyes.edu.tr/Say2000i/say2000i_dosyaları/1050.doc+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr (Erişim tarihi: 14.09.2013) Orijinal metin 9.6.1927 tarih ve 606 sayılı Resmî Gazetede yayınlanmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (Resmi Gazete Tarihi: 24.12.2003-Sayısı:25326) İnternet:
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.5018&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=5018> (Erişim tarihi : 18.10.2013)
6085 sayılı Sayıştay Kanunu (Resmi Gazete Tarihi: 19.12.2010-Sayısı:27790)
İnternet: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6085.pdf> (Erişim tarihi :09.11.2013)