VERİMLİLİK, ETKİNLİK VE TUTUMLULUK İLKELERİ BAĞLAMINDA SAYIŞTAYIN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ ÜZERİNDEKİ PERFORMANS DENETİMİ[1]

Makale Gönderim Tarihi: 05.03.2020 *Yayına Kabul Tarihi: 23.10.2020*

Kafkas Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi
KAÜİİBFD
Cilt, 11, Sayı, Ek Sayı 1,
2020
ISSN: 1309 – 4289
E – ISSN: 2149-9136

Asmin Kavas BİLGİÇ

Dr. Öğr. Üyesi
Eskişehir Osmangazi
Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi
Siyaset Bilimi ve Kamu
Yönetimi Bölümü
asmin.kavasbilgic@ogu.edu.tr
Orcid id: 0000-0001-8319-7950

ÖZ | Performans esaslı bütçelemeye dayanan yeni mali yönetim anlayışında Sayıştayın başta belediyeler olmak üzere tüm kamu idarelerinin mali alandaki denetimlerinde görev alanı, 2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında genişletilmiştir. Bu Kanun'un yürürlüğe girmesinin ardından Sayıştay, idareler tarafından hazırlanan politika belgelerinin değerlendirilmesi görevini içeren kurumsal performans denetimine başlamıştır. Kurumsal performans denetimi dikkate alınarak geliştirilen bu çalışmanın temel amacı Sayıştayın performans denetimlerinin, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri bağlamında tartışmak ve büyükşehir belediyeleri için bu denetimlerin önemini göstermektir. Çalışma kapsamında 2014 yılı itibariyle Sayıştay tarafından gerçekleştirilen kurumsal performans denetiminin kavramsal analizi, Türkiye'ye bu uygulamanın nasıl yansıdığı tartışılmıştır. Çalışmada içerik analizi yöntemine başvurularak, Sayıştay tarafından 30 büyükşehir belediyeleri özelinde 2019 yılında hazırlanan performans denetim raporlarındaki denetim bulguları açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın sonuç kısmında ise Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinin performans denetimini tam olarak özümseyemedikleri, tespit edilen bulgular üzerinden tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Performans, Denetim, Büyükşehir Belediyeleri*
JEL kodları: *H72, H76, H83.*
Alanı: *Kamu Yönetimi*
Türü: *Araştırma*
DOI: 10.36543/kauiibfd.2020.Ek1.001

Atıfta bulunmak için: Bilgiç, A. K. (2020). Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri bağlamında sayıştayın büyükşehir belediyeleri üzerindeki performans denetimi. *KAÜİİBFD,* 11(Ek Sayı 1), 1-29.

[1] "Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk İlkeleri Bağlamında Sayıştayın Büyükşehir Belediyeleri Üzerindeki Performans Denetimi" başlıklı bu çalışma, 5-7 Mart 2020 tarihleri arasında gerçekleştirilmiş olan "1. Ulusal Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Kongresi" kapsamında sunulmuştur. Sunulan bu bildiri, Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi'nde yayımlanmak üzere genişletilmiş ve yeniden gözden geçirilmiş halidir.

TURKISH COURT OF ACOUNTS' PERFORMANCE AUDITING ON METROPOLITAN MUNICIPALITIES IN THE CONTEXT OF EFFICIENCY, EFFECTIVENESS AND ECONOMY PRINCIPLES

Article Submission Date: 05.03.2020 *Accepted Date: 23.10.2020*

Kafkas Üniversity
Economics and Administrative Sciences Faculty
KAUJEASF
Vol. 11, Issue Suppl 1, 2020
ISSN: 1309 – 4289
E – ISSN: 2149-9136

Asmin Kavas BİLGİÇ

Asst. Prof
Eskişehir Osmangazi University
Faculty of Economics and Administrative Sciences.
Department of Political Science and Public Administration
asmin.kavasbilgic@ogu.edu.tr
Orcid id: 0000-0001-8319-7950

ABSTRACT | In the new financial management approach based on performance-based budgeting, the mandate of the Turkish Court of Accounts (TCA) in the financial audits of all public administrations has been expanded within the scope of the Law No.5018 (2003). After the enactment of this Law, TCA started its corporate performance audit, including the task of evaluating policy documents prepared by the administrations. The main purpose of this study is discussing the performance audits of TCA in the context of the principles of efficiency, effectiveness and economy and showing the importance of these audits for metropolitan municipalities. In the study, the content analysis method was preferred and the findings and deficiencies regarding the erroneous practices in the performance audit reports (by TCA in 2019) for 30 metropolitan municipalities were tried to be explained. At conclusion, performance auditing of the metropolitan municipality couldn't fully assimilate in Turkey was discussed over the findings detected

Keywords: *Performance, Auditing, Metropolitan Municipalities*

Jel codes: *H72, H76, H83*
Scope: *Public Administration/ Economy*
Type: *Research*

Cite this Paper: Bilgiç, A. K. (2020). Turkish court of acounts' performance auditing on metropolitan municipalities in the context of efficiency, effectiveness and economy principles. *KAUJEASF*, 11(Suppl 1), 1-29.

1. GİRİŞ

"Kaynaklarımızı amaçlarımız doğrultusunda nasıl harcarız?" sorusu bir devlet için ele alındığında basit gibi görünmekle birlikte; arka planda devletin performansını bütçe ile ilişkisi bağlamında tanımlamayı, izlemeyi ve değerlendirmeyi sağlayacak büyük bir zihniyet dönüşümü, kurumsal altyapı ve uygulama iradesi gerektirmektedir. Türkiye 2001 krizi sonrasında AB sürecinin de ivmesiyle, kamu harcamalarının performans esaslı olarak yönetilebilmesi için gerekli yasal çerçeveyi oluşturan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nu 2003 yılında kabul etmiştir. Kanun'da öngörülen kurum ve araçlar, Kanunu takip eden yıllar içerisinde parça parça devreye girmiştir. Son eksik halka olan performans denetimi, Sayıştay Kanunu'nda 2010 yılında yapılan değişiklikle yasal zemine kavuşmuş ve Sayıştay tarafından 2014 yılında kurumsal denetimlere başlanmıştır. Performans esaslı bütçelemeye dayanan yeni mali yönetim anlayışı kapsamında Sayıştay tarafından, saydamlık, şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunun artması amacıyla kurumsal performansın ölçülmesi öngörülmüştür. Bu ölçümler, kamu idareleri tarafından: (1) Beşer yıllık orta ve uzun vadeli amaçlara ulaşmak için hazırlanan stratejik planlar; (2) Stratejik planlar doğrultusunda belirlenen amaç ve hedefleri gerçekleştirmek amacıyla yürütülecek faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyaçlarını, performans hedef ve göstergelerini yansıtan yıllık performans programları ve (3) Bütçe gerçekleşmelerini ve meydana gelen sapmaları içeren yıllık faaliyet raporları üzerinden yapılmaya başlanmıştır. Türkiye'de Sayıştay tarafından yapılan bu performans denetimleri, birtakım kriterlere göre yapılmaktadır. Bu teknik kriterlerin genel çerçevesini ve asıl dayanağını, Uluslararası Sayıştaylar Birliği tarafından kabul edilen "verimlilik, etkinlik ve tutumluluk" yaklaşımları oluşmaktadır. Uluslararası düzlemde kabul edilen bu kriterlerin, ulusal mevzuatta karşılık bulmuş hali ise 5018 sayılı Kanun çerçevesinde çizilmiştir (Küçükaycan ve Ağdeniz, 2019).

Çalışma kapsamında temel olarak, "*Sayıştay tarafından 30 büyükşehir belediyesine yönelik hazırlanan performans denetim raporlar, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yaklaşımları doğrultusunda nasıl ele alınmaktadır*?" sorusuna yanıt aranmıştır. Bu sorunun yanıtı aranırken; çalışma kapsamında Sayıştay tarafından gerçekleştirilen kurumsal performans denetiminin kavramsal analizi, bu denetimin diğer ülkeler tarafından nasıl ve hangi kriterler bağlamında ele alındığı ve Türkiye'ye bu uygulamanın nasıl yansıdığına yönelik temel bulgulara yer verilmeye çalışılmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın temel amacı, Türkiye'deki 30

büyükşehir belediyesinin Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetim raporlarını, performans denetim kriterleri açısından incelenmek ve performans denetim sonuçlarını; verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yaklaşımları doğrultusunda tartışmaktır. Verilen bu bilgiler ışığında çalışmada, 2019 yılında Sayıştay tarafından yayımlanan 30 büyükşehir belediyesinin performans denetim raporları, içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiş ve denetim raporlarının bulguları tartışılmıştır.

Türkiye'de Sayıştay tarafından kurum ve kuruluşların performans denetimlerine yönelik araştırma yapan çalışmaların sayısında son dönemde artış yaşandığı gözlemlenmektedir. Bu araştırmalardan biri, "Devlet Üniversitelerinin Performans Denetim Sonuçlarında Raporlanan Bulguların Analizi" başlıklı çalışma oluşturmaktadır (Küçükçağlayan ve Ağdeniz, 2019). Bu çalışma, Türkiye'deki devlet üniversitelerinin Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetim sonuçlarını araştırmayı hedeflemektedir. Çalışma kapsamında üniversitelerin denetim raporlarında tespit edilen sorun alanlarına değinilmiştir. Yine bu alana yönelik diğer bir araştırma ise "Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye'deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme" başlıklı çalışmadır (Sakal ve Şahin, 2008). Bu çalışma kapsamında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Sayıştayın performans denetiminin rolü ve önemi üzerinde durulmaktadır. "Yerel Yönetimlerin Performans Denetimi" başlıklı diğer bir çalışma, yerel hedeflerin gerçekleştirilmesinde performans denetiminin önemini tartışmaktadır (Güven, 2014). Alana katkı sağlayan diğer örnek bir araştırma ise "Bitmeyen Senfoni: Belediyelerde Performans Denetimi" başlıklı çalışmadır. Bu çalışmada kapsamında da Türkiye'deki yerel yönetim reformları ile performans denetimi hakkında olumlu ve olumsuz yönlerin belirlenmesi amaçlanmıştır (Eroğlu, 2019). "Kamu Mali Yönetiminde Değişim Ve Sayıştay'ın Performans Denetimi Yetkisinin Gelişimi" başlıklı araştırmada Sayıştayın performans denetimi yetkisinin gelişimi ele alınmıştır. Çalışmanın sonuç kısmında Sayıştayın performans denetimi kapsamında verimlilik, etkililik ve tutumluluk (VET) denetimi yapamadığı, sadece performans bilgisi denetimi yapıldığı tartışılmıştır (Kaçer, 2019). Alana önemli katkılar sunan bu araştırmalar ağırlıklı olarak Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimlerinin rolü ve önemi üzerinde durmuşlardır. Yine bu çalışmaların sonuç bulgularındaki en önemli ortak tespit, Türkiye'deki kamu kurum ve kuruluşlarının performans yönetim kültürünü genel olarak benimseyemedikleri yönündedir. Ancak bu çalışmalar içerisinde 30 büyükşehir belediyesinin performans denetimlerini örnek denetim bulguları üzerinden inceleyerek; bu denetimlerin verimlilik, etkinlik ve

tutumluluk yaklaşımları ile ilişkisini ortaya koyan araştırmaların varlığı dikkat çekmemiştir. Örnek bulgular üzerinden Sayıştayın, büyükşehir belediyelerinin performans denetimlerinin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yaklaşımları açısından incelenmesini hedefleyen araştırmaların sayısının sınırlı olması da bu alanda çalışma yapılmak istenmesinin temel nedenlerinden birisini oluşturmaktadır. Çalışma, Sayıştay tarafından sunulan büyükşehir belediyelerinin performans denetimleri ile ilgili kapsamlı bir sınıflandırma yapmaktadır. Bununla birlikte örnek büyükşehir belediye bulguları üzerinden performans denetimlerinin; verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yaklaşımları bağlamında tartışmayı hedefleyen çalışmanın, ileride yapılacak araştırmalara teorik bir altyapı sunması hedeflenmektedir. Bu açılardan da çalışmanın literatüre katkı yapması beklenmektedir.

Çalışmanın kavramsal çerçevesini, performans denetim kavramı oluşturmaktadır. Bu kapsamda çalışma temel olarak 3 kısımdan oluşmaktadır. Çalışmanın izleyen ilk kısmında öncelikle performans yönetimi ve performans denetim kavramları ele alınmıştır. Devam eden kısımlarda dünya Sayıştaylarının, bu alandaki uygulamalarına ve Türkiye'deki performans denetimine yönelik teorik bilgilere değinilmiştir. Çalışmanın son kısmında ise 30 büyükşehir belediyesinde Sayıştay tarafından gerçekleştirilen kurumsal performans denetimlerinin, genel bulgular ve denetim kriterleri bağlamında nasıl ele alındığına yer verilmiştir. Bulguların tespitlerinin ardından aynı kısmın sonunda, sonuç ve genel değerlendirme yapılarak, çalışma tamamlanmıştır.

2. ÇALIŞMANIN TEORİK ARKA PLAN

Çalışmanın teorik arka planı başlıklı bu bölümünde literatürde tartışılan performans yönetimi ve performans denetimi kavramları ele alınmıştır. Yine bu başlık altında dünya Sayıştaylarının, performans denetimi alanındaki uygulamalarına ve Türkiye'deki performans denetimine yönelik teorik bilgilere yer verilmiştir.

2.1. Performans Yönetimi ve Performans Denetimi Kavramları

Performans yönetimi, yönetimin diğer işlevleri ile genel performansını sürekli geliştirmeyi ve ortak amaçlarda birleştirmeyi hedefleyen ve bu amaçlara ulaşmak için de gerekli planlama, ölçme, yönlendirme ve kontrol işlevlerini yürütmeyi öngören, bir yönetim biçimidir. (Kubalı, 1999, s. 36). Kamu yönetiminde performans yönetimi, yerel yönetim birimlerinin güçlendirilmesi, yönetişim, kamu işletmeciliği ve küreselleşme gibi olguların kamu yönetimine yansıması olarak ifade edilmektedir (Bilgin, 2008, s. 60). Bu kapsamda kamu yönetimindeki performans algısı, "katılımcı yöntemlerle belirlenmiş ve planlanmış uygun iş ve

eylemleri; doğru kararlarla, uygun zaman ve mekânda örgütlemek ve istenilen kalite ve miktarda yapmak" şeklinde kabul görmektedir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2018). Performans yönetim süreci; örgütlenme, planlama, koordinasyon, mali yönetim ve denetim aşamaları gibi yönetimin tüm işlev alanlarında hâkim olabilmektedir. Bir kurum veya kuruluştaki performans yönetim süreci temel olarak: "*Neredeyiz ?", "Nerede olabilirdik ?"* ve *Nerede olmalıyız ?"* sorularının cevaplarını aramaktadır (Köseoğlu, 2008, s. 23). Bu bağlamda kamu yönetimindeki performans yönetimi; planlama, uygulama, denetim ve geliştirme aşamalarından oluşmaktadır. Bu çalışmanın da odak noktasını oluşturan performans denetimi, kamu performans yönetim sürecinin üçüncü aşamasını oluşturmaktadır. Bu çerçevede performans denetimi, planlaması yapılan ve uygulanan performans değer ve ölçütlerine göre belirlenen faaliyetlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, temel amaç ve hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığı veya ne düzeyde ulaşıldığına ilişkin geribildirime dayalı bir değerlendirme yöntemidir (Bilgin, 2007, s. 67-68). 21. yüzyılla beraber birçok ülkede denetim modeli olarak kabul edilen performans denetimi, kamu harcamalarının verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu tartışmaları içerisinde geleneksel denetimin, hesap verme sorumluluğu ve yeni mali yönetim anlayışında yetersiz kaldığı dönemde ortaya çıkmıştır.

1980'li yıllarla beraber politika modellerinin küreselleşmesi ve kamu yönetimi anlayışında yaşanan dönüşümle birlikte, denetim beklentileri de değişime uğramıştır. Bu değişim sonucunda performans denetiminin kavramsal çerçevesi, neredeyse tüm dünyada benzer şekilde kurgulanmıştır. 1980'li yıllardan önce kamu harcamalarında düzenlilik denetimi kabul görürken; yaşanan yeni dönüşümle beraber kamu hizmet sunumlarında kaynakların amaca yönelik hizmet edip etmediği, bu kaynakların israf edilip edilmediği, kaynakların kullanımında fayda-maliyet ilişkisinin gözetilip gözetilmediği konuları gündeme gelmiş ve bu durum, denetim yapısında değişikliğe gidilmesini gerekli kılmıştır. Özellikle 1990 yıllarda Dünya Bankası ve diğer uluslararası kurumlarca stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sistemini temel alan modern performans denetimi yaklaşımı geliştirilmiştir. Kamuda, mali araçların disipline edilmesi, stratejik önceliklere göre kaynak dağılım modelleri ve bu kaynak dağılımının etkili ve verimli olmasını hedefleyen bütçe izdüşümü ile klasik bütçenin siyasal ve sosyal yönünü, modern bütçe teknikleri ile birleştiren stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sistemi kapsamında modern performans denetimi esas alınmıştır. (Yılmaz H. H., 2014, s. 356-358). 1990'lı yıllardaki bütçeleme sistemindeki bu dönüşüm, "Kurumsal Performans Denetimi", "Paranın Değeri Denetimi", "3E Denetimi" ve "Etkinlik Denetimi"

gibi adlarla anılan ve aynı anlama gelen, modern bir denetim türünün doğuşuna ilham kaynağı olmuştur. Bu bağlamda genel kabul gören kurumsal performans denetimi anlayışı, kamu kurum ve kuruluşlarının amaçları doğrultusunda belirledikleri faaliyetlerin veya yöntemlerin performanslarının değerlendirilmesini kapsamaktadır (Khan, 1995, s. 19). Bu denetim yalnızca amaç ve hedeflere ulaşmadaki başarıyı değil, bunun yanında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yaklaşımlarına yönelik yapılan incelemeleri ve değerlendirmeleri de içermektedir (INTOSAI, 2004, s. 11). Yapılan denetimlerin temel ilgi alanları ve yaklaşımları, Türkiye Sayıştayının da üyesi olduğu Uluslararası Sayıştaylar Birliği (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) tarafından geliştirilmiştir. Uluslararası Sayıştaylar Birliği tarafından performans denetimi özelinde; verimlilik, etkinlik ve tutumluluk olmak üzere 3 temel yaklaşım belirlenmiştir. Verimlilik, kurumun temel amaçları göz önünde bulundurularak, kaynakların en uygun (optimum) kullanımı anlamına gelir (TC Sayıştay, 2018). Bu kapsamda verimlilik, denetlenen kurum ve kuruluşların veri sistemleri, performans ölçüm ve izleme etkinliklerinde düzeltici önlemler alabilmek için kurum içerisindeki insan kaynakları, maliye ve diğer kaynakların kullanımının denetimini içermektedir (INTOSAI, 2004, s. 11). Etkinlik, kurumun temel amaçlarına ne ölçüde ulaşıldığını anlatır. Başka bir ifadeyle amaca erişimin anlamlandırılması, etkinlik betimlemesiyle mümkün olur (TC Sayıştay, 2018). Bu kapsamda etkinlik, denetimden geçen kurum ve kuruluşların belirledikleri amaçlar ve hedeflere ulaşmaları için mevcut performanslarının etkinliği ile hedeflenen ve gerçekleşen performansın etkilerinin karşılaştırılmasının denetimi anlamına gelmektedir (INTOSAI, 2004, s. 11). Ekonomiklik anlamına da gelen tutumluluk, temel kalite düzeyinin düşmesine müsaade etmeksizin, faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde kullanılan kaynakların maliyetinin asgari düzeyde tutulmasını ifade eder (TC Sayıştay, 2018). Bu kapsamda tutumluluk, iyi ve şeffaf yönetim uygulamaları ve politikaları çerçevesinde, faaliyetler için kullanılan kaynakların israf edilip edilmediği ve yönetimin bütçe politikası ile tutarlı olup olmadığına ilişkin, denetimi kapsamaktadır (INTOSAI, 2004, s. 11). Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yaklaşımları bağlamında yapılan tüm bu değerlendirmeler dikkate alındığında, kurumsal performans denetimleri, kamu kurumlarının "*doğru şeyi, en az maliyetle ve doğru bir şekilde*" yapıp yapmadıklarının ve bu yaklaşımlar göz önünde bulundurularak gereken tedbir ve önlemlerin, ilgili birimlere iletmesini amaçlamaktadır (Demirbaş, 2001, s. 70).

2.2. Dünya Sayıştaylarının Uygulamaları

Performans denetimi, yasama tarafından alınan kararlara ya da saptanan amaçlara dayanır ve tüm kamu sektörüne uygulanabilir (INTOSAI, 2009, s. 1). Tüm

dünyada genel kabul gören performans denetimi, uygulama açısından ülkelere göre birtakım farklılıklar içermektedir. Örneğin ABD'de performans denetimi, ekonomi ve verimlilik ile program denetimlerini içeren temel bir denetim şeklinde düzenlenmiştir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2018). İngiltere'de ise performans denetimi, 2000'li yıllardan itibaren kamu hizmetlerinin sunumunda esas alınmaya başlanan "En İyi Değer (Best Value)" programının kabul edilmesi ile somut politika ve uygulama araçlarına dönüştürülmüştür (Çetin, 2008, s.45-48). Bilgi teknolojileri aracılığı ile vatandaşın, hizmete daha hızlı ve düşük maliyetle ulaşmasını hedefleyen "En İyi Değer (Best Value)" yaklaşımı ile birlikte İngiltere'de, 2000'li yıllardan itibaren "Paranın Değeri Denetimi" olarak da bilinen performans denetimi, yönetim ve gelir kaynaklarının, verimlilik, etkinlik ve tutumluluklarının değerlendirilmesi kapsamında yapılmaktadır. İngiltere Sayıştayı tarafından bu denetim, kurum ve kuruluşların amaçlarına ulaşmak için kaynaklarını en uygun seviyede kullanıp kullanmadığı şeklinde ele alınmaktadır (National Audit Office, 2011, s. 8-15). İngiltere'de "En İyi Değer" uygulaması, en çok yerel yönetimler üzerinde etkisini göstermektedir. Bu uygulamanın yerel yönetimler alanındaki temel amacı, maliyet ve hizmet standartları gibi alanlarda yerel otorite performansının iyileştirilmesini, ifade etmektedir. İngiltere'de Sayıştay, kamu kurum ve kuruluşları dışında, başta Parlamento olmak üzere birçok alanda faaliyet gösteren yapılanmalara da kendi talepleri doğrultusunda performans esaslı bütçelemeye ilişkin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin nasıl ele alınması gerektiği konusunda tavsiyeler vermekte ve bu alana ilişkin yol gösterici bir rol oynamaktadır (National Audit Office, 2011, s. 8-15). İngiltere'de Paranın Değeri Denetiminde Sayıştay dışında, kurum ve kuruluşların kaynaklarının etkin yönetimini sağlamak üzere 2010 yılında Parlamentoya bağlı ve Kraliyet Hazinesi ile birlikte faaliyet gösteren, "Verimlilik ve Reform Grubu" kurulmuştur. Bu Grup, Sayıştayın çalışmalarına da destek sağlamaktadır. Grubun temel amaçları aşağıdaki gibidir:

- Sayıştay tarafından yıllık olarak yapılan denetimler sonucunda tespit edilen bulgulara denetim bulgusu denmektedir. Sayıştay tarafından yapılan kurumsal performans denetimleri sonucunda tespit edilen bu denetim bulgularını değerlendirmek,
- Kurum ve kuruluşların yıllık harcamalarını gözden geçirmek,
- Bir sonraki mali yıl için kurumların tahmini bütçe harcamalarının belirlenmesinde onlara rehberlik etmek,
- Kurumların kaynaklarını etkin ve verimli kullanılabilmeleri amacıyla amaç ve faaliyetlerin, bütçe gider-gelir kalemlerinin kamu kaynakları ile uyumlu bir şekilde hazırlanmasında yol gösterici bir rol oynamaktır.

Grubun kararları sadece tavsiye ve yol gösterici niteliktedir (National Audit

Office, 2010). Sayıştayın kurumsal performans denetimleri ve Verimlilik ve Reform Grubunun kurumlarla birlikte yürüttüğü etkin çalışmaları sonucunda 2014-2015 mali yılında, kurumlar tarafından yapılacak işler ve kaynak dengesi, daha etkin ve verimli kullanılmaya başlanmıştır. Bu dönemde önceki yıllara göre, ihtiyaçlar doğrultusunda kurumlar tarafından önceliklendirmelerin daha iyi belirlenmesi, amaç ve hedeflerin daha iyi saptanması ve buna bağlı olarak kaynakların etkin ve verimi kullanımı ile devlet bütçesinden toplam "20 milyar dolarlık" kaynak fazlası yaratılmıştır (National Audit Office, 2014).

Yeni Zelanda'da kurumsal performans denetimi, Sayıştay tarafından kurum ve kuruluşlarına yapılmaktadır. Bu kuruluşlar; bakanlıklar, kraliyet kuruluşları, kamu iktisadi teşekkülleri, yerel yönetimler, yasal kurullar ve diğer kamusal organlardan oluşmaktadır. Yapılan düzenli denetimler sonucu oluşturulan denetim raporları da sürekli bir çalışma belgesine dönüşerek, Parlamentoya sunulmaktadır. Parlamentoya sunulan bu raporlar, tıpkı İngiltere'de olduğu gibi kurumlar için yol gösterici bir rehber niteliği taşımaktadır. Kurumlar tarafından hazırlanan yıllık faaliyet raporları üzerinden Sayıştay tarafından yapılan performans denetim çalışmalarında geliştirilen öneriler, hem kurumların eksik noktalarını ortaya çıkarmakta hem de daha iyi sonuçlara ulaşabilmek için tavsiye niteliği taşımaktadır. Sayıştay tarafından hazırlanan performans denetim raporlarında şu görüşlere yer verilmektedir:

- Kurumların sorumluluklarını etkili ve verimli bir şekilde yerine getirip getirmedikleri,
- Kamu kurumlarında mesleki özelliklerinin gerektirdiği (standart) davranışlara uyulup uyulmadığı, amaca uygun faaliyetlerin ne ölçüde etkin ve verimli yürütüldüğü,
- Yasal yükümlülüklere uyulup uyulmadığı,
- Beklenen hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediği ve
- Kaynakların etkin kullanıp kullanılmadığına ilişkin görüşlere yer verilmektedir.

Kurumların 2018-2019 yılı faaliyet raporlarına ilişkin, Sayıştay tarafından yapılan performans denetimime yönelik genel değerlendirme bölümleri incelediğinde; birçok kurumun, kaynakları etkin ve verimli kullandığı ancak, hedeflere ve faaliyetlere ilişkin izleme sistemlerinin yaygınlaştırılması gerekliliği vurgusunun yapıldığı dikkat çekmektedir (Controller and Auditor-General, 2019).

Kanada Sayıştayı, kurumların faaliyetlerinin ve programlarının verimlilik,

etkinlik ve tutumluluk yaklaşımlarına uygun yürütülüp yürütülmediğini, bu programlara yönelik kaynakların etkin kullanıp kullanılmadığını tespit etmek ve bu yönde parlamentoyu bilgilendirmek için kurumsal performans denetimini yapmakla yükümlüdür (Office of the Auditor General of Canada, 2014, s. 14-17). Kanada'da Sayıştay, performans denetimi kapsamında etkinlik denetimine ağırlık vererek, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan performans ölçümlerinin ve raporlarının yeterliliğini, kaynak kullanımını, planlama ve ihale süreçlerini değerlendirmektedir. Kanada Sayıştayı performans denetim süreçlerinde kurumların performans ve programlarını, tutumluluk ve çevresel etki değerlendirme analizlerine göre de gerçekleştirmektedir. Sayıştayın kurumsal performans denetimlerinde konu seçimi konusunda da önemli bir takdir yetkisi bulunmaktadır. Bu kapsamda Kanada'da Sayıştay, özellikle kamu kurum ve kuruluşlarının mal varlığını ve güvenliğini tehdit edebilecek yüksek riskli alanlara odaklanmaktadır (Office of the Auditor General of Canada, 2020).

2.3. Türkiye'de Kurumsal Performans Denetimi ve Denetim Kriterleri

1982 Anayasası'nın 160. maddesinde, Türk idare yapısının dış denetim görevinin Sayıştay tarafından üstlenileceği belirtilmiştir. Belirtilen bu dış denetim görevi 1995-1996 yıllarına kadar geleneksel denetim anlayışının temel ilkelerini oluşturan; doğruluk, yasallık ve hukukilik ilkeleri çerçevesinde yapılmıştır. 1996 yılında çıkarılan 4149 sayılı Torba Kanun ile Sayıştay, kurum ve kuruluşların kaynaklarını ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını inceleme ve kurumların bu alana yönelik belgelerini denetleme görevi ile yetkilendirilmiştir (Kubalı, 1999). Bu Kanun kapsamında açıkça performans denetimi kavramından bahsedilmese de; ilgili düzenleme ile birlikte Sayıştayın performans denetimini yapma yolu açılmıştır. Ayrıca düzenleme ile beraber yasal açıdan ilk kez, performans denetiminin bir denetim türü olarak Sayıştayın görev alanına girdiği dikkat çekmektedir (Karaahmeti 2010, s. 105-107). Performans denetiminin bir denetim türü olarak Sayıştayın görev alanına girmesine rehberlik eden temel düzenleme ise 2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dur. Kanun, performans esaslı bütçeleme kapsamında kaynakların ne şekilde elde edileceği ve bu kaynakların yine ne şekilde etkin, verimli ve ekonomik kullanılacağına ilişkin bilgi veren performans denetiminin de temelini oluşturur.

Yapılan tüm bu düzenlemelerle, Türkiye'de Sayıştayın görev alanı olarak tanımlanan kurumsal performans denetimi, 2010 yılında çıkarılan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile son şeklini almıştır. Bu Kanun performans denetimini, 5018 sayılı Kanun'un ilkeleri çerçevesinde tanımlamıştır. Sayıştay Kanunu'nun 36.

maddesinde performans denetimi, "hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir" şeklinde tanımlanmıştır. Bu denetim asıl dayanağını, Kanunu'nun ilgili 35. maddesindeki; "kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi" ibaresinden almaktadır. Bu noktada tartışılması gereken husus performans denetiminin gerek literatürde, gerek uluslararası standartlarda gerekse de 5018 sayılı Kanun'un ilgili maddesinde etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik kavramlarına atıf yapılarak tanımlanmasıdır. Benzer tartışmalara literatürde de yer verilmiştir. Yapılan araştırmalara göre plan ve bütçe komisyonundaki görüşmelerinin ardından Kanun teklifi, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Genel Kurulunda birtakım değişikliklere uğramıştır. Yasalaşma sürecinde yaşanan bu değişiklikler, Türkiye'de Sayıştayın performans denetimini tartışmalı bir hale getirmiştir (Balyemez, 2018, 284). Buna göre Kanun teklifinin komisyonda kabul edilen halinde performans denetimi, "hesapverme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi, değerlendirilmesi, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi suretiyle gerçekleştirilir" şeklinde kabul edilmiştir. Ancak, TBMM Genel Kurul görüşmelerinde performans denetimi, "hesapverme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir" haline dönüştürülmüş ve yasalaşmıştır (İpek, 2018: 664). Yapılan değişikliklerle beraber 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun yürürlüğe girmesinin ardından 2011 yılında, Sayıştay Başkanlığı tarafından Sayıştay Denetim Yönetmeliği çıkarılmış ve Yönetmelik ile Sayıştay bürokrasisinin, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun denetimi ile ilgili idaresi ortaya konulmuştur (Balyemez, 2018, s.285). Bu Yönetmeliğin dördüncü maddesinde düzenlilik denetimi ve performans denetiminin yanı sıra üçüncü bir denetim türü olarak "etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi"ne yer verilmiştir. Bu maddeye göre etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi; "Kamu idarelerinin faaliyetlerini yerine getirirken kaynaklarını etkililik, ekonomiklik ve verimlilik esasları çerçevesinde yönetip yönetmediklerine ilişkin sistematik denetimi ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır. Sayıştayın bu gayretine rağmen, 2012 yılında, 6353 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun' un 45. maddesi ile 6085 sayılı Kanun'un 35. maddesine, performans denetimi ile ilgili olarak, aşağıdaki fıkra eklenmiştir: "(b) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin denetiminde; yetkili merci ve organlar

tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin mevzuata ve idarece belirlenen hedef ve göstergelere uygun olmasına rağmen yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez". Bu düzenlemenin ardından Anayasa Mahkemesi Kararı ile metinden "etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle" ibaresi çıkarılmış, bu ibarenin dışında kalan bölümler, Anayasaya aykırılık oluşturmadığı gerekçesi ile iptal edilmemiştir (İpek, 2018, s.665). Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin 25(b) maddesinde etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi ile ilgili bir rehber çıkarılması yönündeki düzenlemeye rağmen herhangi bir rehber çıkarılmamış ve performans bilgisinin denetimi görevini bütün denetçilere verilmiştir (İpek, 2018, s.665). İlgili Yönetmelik kapsamında performans denetiminin ayrıntılarını içeren Performans Bilgisi Denetim Rehberi'nin hazırlanması hükmü getirilmiştir. Yönetmeliğin ilgili hükmü çerçevesinde Sayıştay tarafından 2013 yılında birincisi, 2014 yılında da ikincisi hazırlanan Performans Bilgisi Denetim Rehberi yayımlanmıştır. Rehberde etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ayrı bir denetim türü olarak değil; performans denetimi içerisinde bir yaklaşım biçimi olarak ele alınmıştır. Yapılan değişiklikler ve düzenlemelerle de performans denetiminin kavramsal analizi, uluslararası literatürden bu yönüyle ayrışmıştır.

Performans Bilgisi Denetim Rehberi'ne göre performans denetiminin uygulama aşaması 4 temel süreçten oluşmaktadır. Bu süreçler; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarında belirlenen, amaç ve hedeflere yönelik bütçe uygulaması sonucunda ortaya çıkan faaliyet sonuçlarının, performans göstergeleri çerçevesinde ölçülmesini içermektedir (T.C. Sayıştay, 2014). Bu kapsamda performans denetiminin temelini, yukarıda da vurgulandığı gibi kurumlar tarafından hazırlanan 3 temel belge ve veri kayıt sistemi dokümanları oluşturmaktadır. Bu belgeler; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarıdır.

Sayıştay tarafından yapılan performans denetiminin birinci belgesi, stratejik plandır. Stratejik plan kavramı, 5018 sayılı Kanunu'nun "Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme" başlıklı 9. maddesi kapsamında düzenlenmiştir. Bu maddeye göre kamu idareleri, üst ölçekli planlara ve Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikalara, programlara dayanarak benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde:

- Geleceğe ilişkin temel misyon ve vizyonlarını oluşturmak,
- stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler belirlemek,

- performanslarını önceden tespit edilmiş olan göstergeler kapsamında ölçmek ve
- bu sürecin genel izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.

Performans denetiminin ikinci belgesini oluşturan performans programı kavramı ise yine ilgili Kanun'un aynı maddesinde yer bulmuştur. Bu maddeye göre performans programı, kamu idareleri tarafından, program dönemine ilişkin yürütülen faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içerecek şekilde hazırlanan yıllık programlar, şeklinde ele alınmıştır. Sayıştay tarafından yapılan performans denetiminin temelini oluşturan üçüncü ve son belge ise faaliyet raporudur. Kavram, yine ilgili Kanun'un 41. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre kamu idarelerinde üst yöneticiler ve harcama yetkilileri tarafından hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Bu raporlar kamu idarelerinin:

- Yılsonu faaliyet sonuçlarını gösteren;
- Mali bilgiler başlığı altında kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleşmelere yer veren;
- Bütçe içinde meydana gelen sapmalara ve bu sapmaların nedenlerini içeren;
- Kamu idarelerinin varlık ve yükümlülüklerini vurgulayan;
- Temel mali tablolarına yer veren;
- Stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyet ve projelerini içeren,
- Performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme durumuna ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer veren, yıllık hazırlanan raporlardır.

Bu belgelere ek olarak, kurumlar tarafından hazırlanmak zorunda olan veri kayıt sistemi de Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetiminin temel dokümanlarından birisini oluşturmaktadır. Veri kayıt sistemi, Performans Denetimi Rehberi'nde şöyle tanımlanmaktadır: Veri kayıt sistemi, "bir performans hedefi veya göstergeye yönelik tüm performans bilgisinin toplandığı, analiz edildiği ve üretildiği sürecin tamamıdır". Yine bu rehberde, "herhangi bir performans hedefi veya göstergeye ilişkin gerçekleşmenin ölçülmesi ve raporlanabilmesi için" kurumlar tarafından hazırlanan veri kayıt sisteminde, ölçümün nasıl yapılacağının tanımlanmış olması gerektiği vurgulanarak, veri kayıt sisteminin temel amacı belirlenmiştir. Rehberde ayrıca "veri kayıt sisteminin, performansın ölçümüne yönelik belirlenmiş bir yazışma süreci olabileceği gibi; ilgili göstergeye yönelik gerçekleşme sonuçlarını gösteren detaylı bir bilişim programı da olabileceği" bilgisini içeren, veri kayıt sistem

türlerinden de bahsedilmiştir. (TC Sayıştay, 2014). Kurumlarca hazırlanan tüm bu dokümanların performans denetimlerinin yapılmasının ardından Sayıştay tarafından kamuoyu ile paylaşılan performans denetim raporları hazırlanmaktadır. Bu raporlar sonucunda elde edilen denetim bulguları bir sonraki sene Sayıştay tarafından tekrar ele alınmakta, izlenmekte ve idarenin ilerlemesi kaydedilmektedir. Sayıştayın yazmış olduğu performans denetim raporları, kamu idarelerinin özellikle de belediyelerin kurumsal performanslarının objektif bir bakış açısıyla değerlendirilmesi anlamında, önem taşımaktadır (T.C. Sayıştay, 2014).

Türkiye'de Sayıştay tarafından yapılan performans denetimleri, yukarıda vurgulanan ilgili dokümanlar (stratejik plan, performans programı, faaliyet raporları ve veri kayıt sistemi) üzerinden birtakım kriterlere göre yapılmaktadır. Bu teknik kriterlerin genel çerçevesini ve asıl dayanağını, Uluslararası Sayıştaylar Birliği tarafından kabul edilen "verimlilik, etkinlik ve tutumluluk" yaklaşımları oluşmaktadır. Uluslararası düzlemde kabul edilen bu kriterlerin, ulusal mevzuatta karşılık bulmuş hali ise 5018 sayılı Kanunu'nun 35. maddesindeki; "etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygunluk" ifadeleridir. Sayıştay tarafından hazırlanan ve kamu idarelerine yol gösterici bir rehber niteliği taşıyan performans denetimi rehberinde, ilgili kriterlere ve denetim kapsamına yönelik teknik bilgilere yer verilmiştir. Bu rehberde yer alan kriterler ve teknik bilgiler, Sayıştay denetçileri tarafından temel kabul edilmekte ve tüm kamu idarelerinde performans denetimlerinin özünü oluşturmaktadır (Küçükaycan ve Ağdeniz, 2019).

Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yaklaşımları kapsamında 4 ilgili doküman üzerinden gerçekleştirilen Sayıştayın performans denetimi, 10 temel kriter üzerinden gerçekleşmektedir. Bu kriterler ve genel tanımları Performans Denetim Rehberi'nde aşağıdaki gibi ele alınmaktadır:

- **Mevcudiyet kriteri:** Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının var olup olmadığına ilişkin denetim kriteridir. Sayıştay, idarelerin bu plan ve programları hazırlayıp, hazırlamadığına bakar (T.C. Sayıştay, 2014). Bu kriter, kurumun temel amaçlarına ne ölçüde ulaşıldığını ölçen, etkinlik yaklaşımı ile daha çok ilişkilendirilebilir.
- **Zamanlılık kriteri:** Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının yasal süre içerisinde yayımlanıp yayımlanmadığına ilişkin denetim kriteridir. Sayıştay, idareler tarafından hazırlanan plan, program ve raporları, mevzuatta belirtilen zaman çerçevesine uyumu açısından denetler

(T.C. Sayıştay, 2014). Bu kriter etkinlik yaklaşımı ile daha çok ilişkilendirilebilir.

- **Sunum kriter:** Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının ilgili mevzuatta belirlenen usullere uyumlu olup olmadığına ilişkin, denetim kriteridir. Sunum kriteri temel olarak plan, program ve raporların mevzuata uygunluk denetimini kapsamaktadır. Başka bir ifadeyle bu denetim, performans bilgisinin düzenleyici esaslara uygun şekilde raporlanıp, raporlanmadığının belirlenmesine ilişkin bir denetim kriteridir (T.C. Sayıştay, 2014). Bu kriter etkinlik yaklaşımı ile daha çok ilişkilendirilebilir.
- **İlgililik kriteri:** Bu denetim kriteri kapsamında plan, program ve raporlarda belirtilen göstergelerin, belirlenen hedefle ilgili olmasına bakılır. Göstergeler, hedeflerle ilgili olmadığı takdirde, Sayıştay tarafından olumsuz değerlendirme yapılmaktadır (T.C. Sayıştay, 2014). Bu kriter etkinlik yaklaşımı ile daha çok ilişkilendirilebilir.
- **Ölçülebilirlik kriteri:** Stratejik plan ve performans programına yönelik denetim aşamasında Sayıştay kamu idareleri için, idarelerin ölçülebilir hedefler belirlemesini öngörmektedir. Yani performans hedefleri, performans göstergeleri ile ölçülebilir olmalıdır. Bu kapsamda ölçülebilirlik kriteri, hedeflerin veya göstergelerin ölçülebilir olup olmadığının belirlenmesine ilişkin bir denetim kriteridir (T.C. Sayıştay, 2014). Bu kriter, kaynakların en uygun (optimum) kullanımı anlamına gelen verimlilik yaklaşımı ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde kullanılan kaynakların maliyetinin asgari düzeyde tutulmasını ifade eden tutumluluk yaklaşımı ile daha çok ilişkilendirilebilir.
- **İyi tanımlanma kriteri:** Kamu idareleri stratejik planlarında, ulaşmak istedikleri temel sonuçları, amaçlarına göre açık bir şekilde ifade etmeleri gerekmektedir. Yani ulaşılmak istenen sonuçların, planlarda belirtilen amaçlar kısmında iyi tanımlanması gerekmektedir. "İyi tanımlanma" kriteri, net ve anlaşılabilir hedef ve göstergeler hazırlama gerekliliği ile ilgilidir. Yani idareler, neyi başarmak istediklerini açıkça plan ve programlarında tanımlamalıdır (T.C. Sayıştay, 2014). Bu kriter etkinlik yaklaşımı ile daha çok ilişkilendirilebilir.
- **Tutarlılık kriteri:** Tutarlılık kriteri değerlendirmesi, faaliyet raporlarında sunulan hedef ve göstergeler arasındaki tutarlılığın gözden geçirilmesi yoluyla gerçekleştirilir. Bu denetim kriterine göre performans programında gerçekleştirilmesi planlanan hedeflerin ve gerçekleşme sonuçlarının faaliyet raporunda gösterilmesi ve sonuçların kendi içerisinde tutarlılık içermesi gerekmektedir (T.C. Sayıştay, 2014). Bu kriter verimlilik ve tutumluluk yaklaşımları ile daha çok ilişkilendirilebilir.

- **Doğrulanabilirlik kriteri:** "Doğrulanabilirlik, faaliyet raporunda yer alan performans bilgisinin veri kayıt sistemlerinden elde edilen son verilerle uyumlu olmasını ifade eder. Bu kriteri değerlendirmek için denetim ekibi, veri kayıt sistemlerinden elde edilen son verilerin faaliyet raporuna doğru biçimde aktarılıp aktarılmadığını kontrol eder" (T.C. Sayıştay, 2014). Bu kriter verimlilik ve tutumluluk yaklaşımları ile daha çok ilişkilendirilebilir.
- **Geçerlilik/ikna edicilik kriteri:** Bu kriter, idareler tarafından planlanan ve gerçekleşen faaliyetlere ilişkin bütçedeki sapmanın nedenlerinin inandırıcı ve geçerli olup olmadığını değerlendirmek için kullanılmaktadır. Bütçe ve performans hedeflerinin gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmalara ilişkin gerekçeler, geçerlilik/ikna edicilik kriterine göre değerlendirilmeye alınır (T.C. Sayıştay, 2014). Bu kriter verimlilik ve tutumluluk yaklaşımları ile daha çok ilişkilendirilebilir.
- **Güvenilirlik kriteri:** Bu kriter, veri kayıt sistemlerinin gerçekleşmeleri tam ve doğru şekilde ölçerek faaliyet raporunda güvenilir veri sunup sunulmadığının kontrolüne ilişkin bir denetim kriteridir (T.C. Sayıştay, 2014; Küçükaycan ve Ağdeniz, 2019). Bu kriter verimlilik ve tutumluluk yaklaşımları ile daha çok ilişkilendirilebilir.

Sayıştay denetçileri, kamu idareleri tarafından hazırlanan stratejik planlar, performans programları ve faaliyet raporlarında belirtilen kriterlere göre denetimler gerçekleştirmektedirler. Bu kriterler kendi içerisinde 3 farklı değerlendirmeye ayrılmıştır.

- Raporlama Gerekliliklerine Uygunluk Değerlendirmesi
- Performans Bilgisinin İçeriğine Yönelik Değerlendirme
- Veri Kayıt Sisteminin Güvenilirliğine Yönelik Değerlendirme

Aşağıdaki tabloda bu değerlendirmelerin, hangi raporlama dönemi, hangi denetim kriterleri ve hangi yaklaşımlar bağlamında ele alındığına yer verilmiştir (T.C. Sayıştay, 2014).

Tablo 1: Performans denetim kriterleri ve denetimin ayrıntıları

Denetimin kapsamı	Denetim kriteri	Yaklaşımlar
Raporlama gerekliliklerine uygunluk değerlendirmesi		
Stratejik Plan, Performans Programı, Faaliyet Raporu	Mevcudiyet	Etkinlik
	Zamanlılık	Etkinlik
	Sunum	Etkinlik
Performans bilgisinin içeriğine yönelik değerlendirme		

Denetimin kapsamı	Denetim kriteri	Yaklaşımlar
Stratejik Plan, Performans Programı	İlgililik	Etkinlik
	Ölçülebilirlik	Etkinlik, verimlilik ve tutumluluk
	İyi tanımlanma	Etkinlik
Faaliyet Raporu	Tutarlılık	Verimlilik ve tutumluluk
	Doğrulanabilirlik	Verimlilik ve tutumluluk
	Geçerlilik/İkna edicilik	Verimlilik ve tutumluluk
Veri kayıt sisteminin güvenilirliğine yönelik değerlendirme		
Veri Kayıt Sistemi	Güvenilirlik	Verimlilik ve tutumluluk

- **Kaynak:** T.C. Sayıştay Başkanlığı (2014), *Performans Denetimi Rehberi*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara.

3. AMAÇ

Çalışma kapsamında temel olarak, "*Sayıştay tarafından 30 büyükşehir belediyesine yönelik hazırlanan performans denetim raporları, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yaklaşımları doğrultusunda nasıl ele alınmaktadır*?" sorusuna yanıt aranmıştır. Çalışma kapsamında Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimlerinin Türkiye'de nasıl gerçekleştiği, örnek bulgular üzerinden tartışılmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın temel amacı, Türkiye'deki 30 büyükşehir belediyesinin Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetim raporlarını performans denetim kriterleri açısından incelenmek ve performans denetim sonuçlarını; verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yaklaşımları doğrultusunda tartışmaktır.

4. YÖNTEM

Çalışma kapsamında nitel yöntemlerden olan içerik analizi[2] yöntemi kullanılmıştır. Çalışmanın evrenini, Sayıştay tarafından yayımlanan büyükşehir belediyeleri performans denetimi raporları oluşturmaktadır. Çalışma kapsamında

[2] İçerik analizi yöntemi, sosyal bilimlerde alanında kullanılan bir araştırma yöntemidir. Bu yöntem, eldeki verileri, bulguları kavramsallaştırılır. Yöntem elde edilen verileri derleyerek sınıflandıran ve karşılaştıran bir yöntemdir.

büyükşehir belediyelerinin seçilme nedeni, Türkiye'de nüfus açısından önemli bir temsil gücüne sahip olması olarak gösterilebilir (Türkiye nüfusunun neredeyse yüzde 78'i büyükşehir belediyelerinde yaşamaktadır). Bu kapsamda performans denetimi yapılan büyükşehir belediyelerinin tamamına, Tablo 2'de yer verilmiştir. Çalışmada Sayıştayın büyükşehir belediyeleri için 2019 yılında yayınlamış olduğu denetim raporları incelenmiş ve bu raporlarda performans denetimine ilişkin ortaya konulan denetim bulguları analiz edilmiştir. Sayıştayın büyükşehir belediyeleri için 2019 yılında yayımlamış olduğu denetim raporları, aşağıda belirtilen büyükşehir belediyelerinin ilgili dokümanları üzerinden hazırlanmıştır:

- 2015-2019 dönemine ait Stratejik Plan,
- 2018 yılı Performans Programı,
- 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu ve
- Faaliyet sonuçları ölçümü yapan veri kayıt sistemleri oluşturmaktadır.

Tablo 2 Çalışma kapsamında araştırılan büyükşehir belediyeleri

Büyükşehir belediyeleri listesi		
Adana	Gaziantep	Mardin
Ankara	Hatay	Mersin
Antalya	İstanbul	Muğla
Aydın	İzmir	Ordu
Balıkesir	Kahramanmaraş	Sakarya
Bursa	Kayseri	Samsun
Denizli	Kocaeli	Şanlıurfa
Diyarbakır	Konya	Tekirdağ
Erzurum	Malatya	Trabzon
Eskişehir	Manisa	Van

4.1. Araştırmanın etik izinleri

Yapılan araştırma için ve etik kurul kararı gerektiren insan katılımcılardan veri elde etmeyi gerektiren araştırmalar (anket çalışmaları, laboratuvar deneyleri, alan deneyleri, mülakat, inceleme vb) olmadığı için etik kurul onayı alınmamıştır.

5. BULGULAR

Çalışmanın bulgular başlıklı bu kısmında, Sayıştay tarafından 30 büyükşehir belediyesinde gerçekleştirilen performans denetimlerinin sonuçlarını yansıtan performans denetim raporlarındaki denetim bulgularına yer verilmiştir. Ele alınan

bulgular çerçevesinde Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinin performans esaslı bütçeleme hususundaki mevcut durum değerlendirilmesi, *"verimlilik, etkinlik ve tutarlılık"* yaklaşımları ölçüsünde geliştirilen kriterler çerçevesinde yapılmaya çalışılmıştır. Ayrıca çalışma kapsamında tespit edilen denetim kriterleri, performans raporlarındaki örnek Sayıştay denetim bulguları (büyükşehir belediye örnekleri) üzerinden değerlendirilmiştir.

5.1. . Denetim Raporlarındaki Genel Bulgular

Sayıştay tarafından, büyükşehir belediyelerinin ilgili belgeleri üzerinden hazırlanan performans denetim raporları tek tek incelendiğinde; 30 büyükşehir belediyesinde Sayıştay tarafından kaydedilen denetim bulgularının var olduğu tespit edilmiştir. Büyükşehir belediyelerinin performans denetimlerindeki mevcut durumlarını göstermek adına, tespit edilen denetim bulgular ve genel değerlendirmeler, Tablo 3 ve Tablo 4 kapsamında aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:

Tablo 3 Performans Denetim Raporlarında Büyükşehir Belediyeleri

No	Performans Denetim Raporlarında Büyükşehir Belediyeleri
1	Çalışma kapsamında öncelikle 2019 yılının son aylarında, **tüm büyükşehir belediyelerinde Sayıştay tarafından performans denetimlerinin tamamlandığı** tespit edilmiştir.
2	Büyükşehir belediyelerinin ilgili dokümanları üzerinden yapılan performans denetim raporlarına göre 30 büyükşehir belediyesinin tamamının, 5 yıllık yol haritası niteliğinde olan stratejik planlarını hazırladıkları dikkat çekmiştir. Yani **Türkiye'deki 30 büyükşehir belediyesinin tamamında ilgili yasal sürede 5 yıllık stratejik planlar hazırlanmış ve kamuoyu ile paylaşılmıştır.**
3	İlgili dokümanlar üzerinden yapılan performans denetim raporlarına göre 30 büyükşehir belediyesinin tamamının, 2018 yılı performans programlarını hazırladıkları gözlemlenmiştir. Yani **Türkiye'deki 30 büyükşehir belediyesinin tamamında ilgili yasal sürede 2018 yılına ait performans programları hazırlanmış ve kamuoyu ile paylaşılmıştır.**
4	Yapılan performans denetim raporlarına göre **30 büyükşehir belediyesinin 29'unun, 2018 yılı faaliyet raporlarını ilgili yasal sürede hazırladıkları dikkat çekmiştir**. 30 büyükşehir belediyesi içinden yalnızca Mardin Büyükşehir Belediyesi'nin 2018 yılına ait faaliyet raporunu hazırlamadığı ve kamuoyu ile paylaşmadığı dikkat çekmiştir.
5	**30 büyükşehir belediyesinin 22'sinde performans bilgisine ilişkin veri kayıt sistemlerinin mevcut olduğu gözlemlenmiştir.** Geri kalan 8 büyükşehir belediyesinden; Adana, Balıkesir, Erzurum, Gaziantep,

	Kocaeli, Malatya, Manisa ve Van'da, performans bilgisine ilişkin herhangi bir veri kayıt sisteminin mevcut olmadığı tespit edilmiştir.
6	2019 yılında yayımlanan 30 büyükşehir belediyesinin 2018 yılına ait performans denetim raporlarında, **Sayıştay tarafından toplam 177 adet denetim bulgusu tespit edilmiştir.**

Tablo 4: Büyükşehir Belediyelerinin Denetim Bulgularına İlişkin Mevcut Durumları

No	Büyükşehir Belediyelerinin Denetim Bulgularına İlişkin Mevcut Durumları	Genel Durum
1	Sayıştay tarafından yapılan performans denetimi sonuçlarına göre toplam 177 adet bulgunun; 71'i stratejik plana; 57'si performans programına, 41'i doğrudan faaliyet raporuna, geri kalan 8'i ise faaliyet raporuna ilişkin veri kayıt sistemine ait olduğu gözlemlenmiştir.	Sayıştay tarafından tespit edilen bulguların yaklaşık olarak yüzde 40'ı stratejik plana aittir.
2	Sayıştay tarafından yapılan performans denetimi sonuçlarına göre en az denetim bulgusu tespit edilen ya da performans denetiminde diğer büyükşehir belediyelerine göre en iyi performans esaslı bütçe uygulaması esasını daha doğru uygulayan ve hayata geçiren (en iyi 5 il) büyükşehir belediyeleri sırasıyla;	İzmir (0 adet bulgu), Eskişehir (1 adet bulgu), Kayseri (1 adet bulgu), Şanlıurfa (1 adet bulgu) ve Adana'dır (2 adet bulgu)
3	Sayıştay tarafından yapılan performans denetimi sonuçlarına göre en çok denetim bulgusu tespit edilen ya da performans denetiminde diğer büyükşehir belediyelerine göre performans esaslı bütçe uygulaması esasını doğru uygulayamayan (en olumsuz değere sahip iller) büyükşehir belediyeleri sırasıyla;	Antalya (14 adet bulgu), Trabzon (13 adet bulgu), Ankara (10 adet bulgu), ve Mersin, Konya, Hatay ve Diyarbakır'dır (9 adet bulgu).

5.2. Denetim Kriterleri Bağlamında Raporlardaki Denetim Bulguları

Büyükşehir belediyelerinin performans denetimlerinde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yaklaşımları dikkate alınarak ilgili dokümanlarda tespit edilen denetim kriterlerine, bu kriterlere ilişkin bulgulara yönelik genel değerlendirmeler, aşağıda özetlenmiştir:

- Sayıştay tarafından tespit edilen bulgularda birden fazla denetim kriterine yer verildiği görülmektedir. Örneğin Sayıştay tarafından tespit edilen "Birden Fazla Faaliyete İlişkin Göstergelerin Benzer veya Aynı Olması" başlıklı denetim bulgusu; ölçülebilirlik, ilgililik ve iyi tanımlama kriterleri kapsamında 3 alt bulgu üzerinden değerlendirilmiştir. Çalışma kapsamında Sayıştay tarafından tespit edilen 177 adet toplam bulgunun içerikleri ve denetim kriterlerlerine yönelik alt bulguları tek tek incelenmiştir. Bu bağlamda yapılan incelemeye göre büyükşehir belediyeleri performans denetim raporlarındaki tüm bulgular içerisinde, üzerinde en fazla durulan ve alt bulgulara sahip denetim kriterinin, "sunum" kriteri olduğu tespit edilmiştir (Sunum kriteri, toplam alt bulguların yüzde 25'ini oluşturmaktadır). Sunum kriterinden sonra, Sayıştay denetçilerinin belirlediği ikinci en yüksek denetim kriterinin "ölçülebilirlik" kriteri (yüzde 23) olduğu tespiti yapılmıştır. Ölçülebilirlik kriterini, sırasıyla; ilgililik (yüzde 19), geçerlilik (yüzde 16), güvenilirlik (yüzde 12), iyi tanımlama (yüzde 4) ve mevcudiyet (yüzde 1) kriterleri takip etmektedir. Denetim raporlarında tutarlılık, zamanlama ve doğrulanabilirlik kriterleri, üzerinde hiç durulmayan ve raporlarda bulgu olarak tespit edilmeyen denetim kriterleridir.

Tablo 5 Denetim Kriterleri ve Bulgu Sayıları

Denetim Kriterleri ve Denetim Bulgu Sayıları	
1. SUNUM	**Denetim Bulgu Sayısı (Adet)**
Raporlarda performans göstergesine yer verilmemesi	7
Güçlü Yönler –Zayıf Yönler-Fırsat- Tehdit (GZFT) Analizinde sorunlar olması	1
Planların mevzuata uygun olmaması	29
Hedeflere yer verilmemesi	7
Toplam	**44**

2.ÖLÇÜLE BİLİRLİK	**Denetim Bulgu Sayısı (Adet)**
Göstergeler ölçülebilir nitelikte değil	10
Göstergelerin amaç ve hedeflerle ilgisi yok	4
Performans göstergesinin çıktı-sonuç odaklı olmaması	22
Aşırı performans göstergesi belirlenmesi	5
Toplam	**41**
3. İLGİLİLİK	**Denetim Bulgu Sayısı (Adet)**
Plan ve programlarda yer alan bazı hedef ve göstergelerin "ilgililik" kriterini karşılamaması	34
Toplam	**34**
4. GEÇERLİLİK	**Denetim Bulgu Sayısı (Adet)**
Faaliyet Raporunun Mali Bilgiler Bölümünde Denetim Sonuçlarına Yer Verilmemesi	6
Maliyetlendirme tablosuna yer verilmemesi	5
Gider ve gerçekleşmelere yönelik sapmaların iyi açıklanmaması	17
Toplam	**28**
5. GÜVENİLİRLİK	**Denetim Bulgu Sayısı (Adet)**
Veri katı sistemi olmaması	22
Toplam	**22**
6. İYİ TANIMLANMA	**Denetim Bulgu Sayısı (Adet)**
Göstergelerin açık ve net bir tanımının olup olmaması	4
Amaç, hedef ve faaliyetlerin iyi tanımlanmaması	3
Toplam	**7**

7. MEVCUDİYET	Denetim Bulgu Sayısı (Adet)
Faaliyet raporu mevcut değil	1
Toplam	**1**
Toplam Bulgu Sayısı	**177**

Yukarıda tabloya göre (Tablo 5) performans denetiminin, denetim kriterleri ve ayrıntıları incelediğinde, sunum kriteri başlığı altında "planların mevzuata uygun olmama durumu", Sayıştay tarafından üzerinde en çok durulan bulgu olmuştur. Bu kapsamda Sayıştay tarafından 25 belediyenin ilgili plan ve dokümanları, mevzuata uygun bulunmamıştır. Sayıştay tarafından hazırlanan performans denetim raporlarında büyükşehir belediyeleri özelinde sunum kriterine örnek oluşturabilecek bir denetim bulgusu örneği ise şöyledir: Sayıştayın denetim raporunda Antalya Büyükşehir Belediyesi tarafından hazırlanan 2018 Faaliyet Raporunun şekil ve içerik olarak Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'e uygun olarak hazırlanmadığı ve bu durumun sunum kriterine aykırılık yarattığı tespiti yapılmıştır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019: 165-167).

Ölçülebilirlik kriteri kapsamında, "performans göstergesinin çıktı odaklı olmak yerine, soyut göstergelerden oluşması", Sayıştay tarafından 22 belediye üzerinden tespit edilen diğer bir bulgudur. Sayıştay tarafından hazırlanan performans denetim raporlarında büyükşehir belediyeleri özelinde ölçülebilirlik kriterine örnek oluşturabilecek bir denetim bulgusu örneği ise şöyledir: Konya Büyükşehir Belediyesi tarafından hazırlanan 2018 yılı Performans Programına göre bazı faaliyetlere ilişkin performans göstergeleri için miktar-oran ve maliyet bilgilerine yer verilmediği ve bu durumun sunum kriterine aykırılık yarattığı tespiti yapılmıştır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019: 109-110).

İlgililik kriteri kapsamında Sayıştay tarafından 14 belediye üzerinden "plan ve programlarda yer alan bazı hedef ve göstergelerin ilgililik kriterini karşılayamadığı" bulgusu tespiti yapılmıştır. Sayıştay tarafından hazırlanan performans denetim raporlarında büyükşehir belediyeleri özelinde ilgililik kriterine örnek oluşturabilecek bir denetim bulgusu örneği ise şöyledir: Ankara Büyükşehir Belediyesi 2018 yılı Performans Programının incelenmesi sonucu, Sayıştay tarafından bazı performans hedef ve göstergelerinin ilgililik kriterini sağlamadığı tespiti yapılmıştır. Örneğin "Yeşil alanları arttırarak kişi başına

düşen yeşil alan miktarını artırmak" hedefi başlığı altında yazılan gösterge: "Bakımı yapılan havuz ve fıskiye sistemleri sayısı" olarak belirlenmiştir. Belediye tarafından belirlenen gösterge, temel hedef ile ilgili değildir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019: 130-133).
Sayıştay tarafından geçerlilik kriteri kapsamında en çok öne çıkan tespit "gider ve gerçekleşmelere yönelik sapmaların iyi açıklanmadığı" kapsamındaki denetim bulgusudur. Sayıştay tarafından hazırlanan performans denetim raporlarında büyükşehir belediyeleri özelinde geçerlilik kriterine örnek oluşturabilecek bir denetim bulgusu örneği ise şöyledir: Aydın Büyükşehir Belediyesi 2018 yılı Faaliyet Raporunun incelenmesi sonucu, belediyenin faaliyet raporunda kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleşmelerine, temel mali tabloların gelir ve gider gerçekleşmelerine ilişkin sapmaların nedenleri hakkında açıklamada bulunulmadığı ve bu durumun geçerlilik kriterine aykırılık yarattığı tespiti yapılmıştır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019: 106-107).

22 belediyenin veri kayıt sisteminin olmaması, Sayıştayın güvenilirlik kriteri bağlamında üzerinde en fazla vurguladığı durumdur. Sayıştay tarafından hazırlanan performans denetim raporlarında büyükşehir belediyeleri özelinde güvenilirlik kriterine örnek oluşturabilecek bir denetim bulgusu örneği ise şöyledir: Sayıştay tarafından Erzurum Büyükşehir Belediyesi'nde faaliyet sonuçlarının ölçülmesine ilişkin veri kayıt sisteminin olmadığı tespit edilmiştir. Sayıştaya göre kurumun, Faaliyet Raporu'nda yer alan bazı gerçekleşme rakamlarına nasıl ulaşıldığını gösterecek sağlıklı bir veri kayıt sistemine sahip olmaması sebebiyle ilgili raporda sunulan gerçekleşmeye ilişkin verilerin güvenilirliğini test etmek mümkün değildir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019: 61-62).

Sayıştay tarafından, iyi tanımlama kriteri kapsamında en çok öne çıkan tespit "göstergelerin açık ve net bir tanımının olmadığı" bulgusuna yöneliktir. Sayıştay tarafından hazırlanan performans denetim raporlarında büyükşehir belediyeleri özelinde iyi tanımlama kriterine örnek oluşturabilecek bir denetim bulgusu örneği şöyledir: Konya Büyükşehir Belediyesi 2018 yılı Performans Programının incelenmesi sonucu, belediyenin bazı faaliyetlere ilişkin aynı performans göstergesi kullandığı belirlenmiştir. Bu durumun da iyi tanımlama kriterine aykırılık yarattığı tespiti yapılmıştır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019: 107-109).

Son olarak mevcudiyet başlığı altında "faaliyet raporunun mevcut olmaması", 1 belediye üzerinden ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Sayıştay tarafından hazırlanan performans denetim raporlarında büyükşehir belediyeleri özelinde mevcudiyet

kriterine örnek oluşturabilecek bir denetim bulgusu örneği ise şöyledir: Sayıştay tarafından Mardin Büyükşehir Belediyesi'nin 2018 yılı Faaliyet Raporunu hazırlamadığı tespit edilmiştir. Belediyenin Faaliyet Raporunu mevcut olmaması, yasal olarak yerine getirmesi gereken bir zorunluluğu yerine getirmediğini göstermektedir. (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019: 66-67).

6. SONUÇ

Yapılan çalışma sonucunda Sayıştay tarafından 2019 yılında yayımlanan büyükşehir belediyelerinin performans denetimlerinin INTOSAI tarafından geliştirilen etkinlik yaklaşımı ile daha çok örtüştüğünü söylemek mümkündür. Daha öncesinde de vurgulandığı gibi etkinlik yaklaşımında temel amaç, "denetimden geçen kurum ve kuruluşların belirledikleri amaçlar ve hedeflere ulaşmaları için mevcut performanslarının etkinliği, beklenen hedefler ile gerçekleşen hedeflerin karşılaştırılması, neden-sonuç ilişkileri, hedeflerin ölçülebilir göstergelerle tutarlı olup olmadığı, hedeflerin başarılması için seçilen politika araçlarının ayrıntılı analizlere dayandırılıp dayandırılmadığı, faaliyetlerin sürdürülebilirliğinin takibi için izleme ve veri sistemine sahip olunup olunmadığı" şeklindedir. Erkinlik yaklaşımı göz önünde bulundurulduğunda da Sayıştay tarafından en çok tespit edilen denetim bulguları şunlardır:

- Amaç ve hedefler arasındaki uyum ve denge,
- Hedeflerin güvenilir kaynaklarla izlenmesi,
- Gerçekleşmelerde yaşanan sapmaların gerekçesi,
- Belgelerin mevzuata uygun hazırlanması.
-

Sayıştay tarafından belirlenen bu bulgular da kapsamları itibari ile daha çok etkinlik yaklaşımının bir parçasını oluşturmaktadır. Etkinlik yaklaşımı da temel olarak çalışmamız kapsamında "*Sayıştay tarafından 30 büyükşehir belediyesine yönelik hazırlanan performans denetim raporları, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yaklaşımları doğrultusunda nasıl ele alınmaktadır*?" sorusunun yanıtını oluşturmaktadır.

Sayıştay tarafından elde edilen bulgular ve denetim kriterlerinde verimlilik ve tutumluluk yaklaşımlarına yönelik tespit edilen bulguların, diğer bulgulara göre sayıca daha az olduğu söylenebilir. Bu kapsamda tutumluluk ve verimlilik yaklaşımlarının temelini oluşturun, "*optimal maliyet, minimum girdi, maksimum kalite*" vurgularına, raporlarda ve elde edilen bulgularda daha az rastlandığı gözlemlenmiştir. Bu durum Sayıştayın etkinlik yaklaşımını diğer yaklaşımlardan daha ön plana çıkardığını ya da birçok büyükşehir belediyesinin, verimlilik ve tutumluluk yaklaşımlarına yönelik kriterlerini başarılı bir şekilde sağladıkları gerekçesiyle, Sayıştay tarafından bu alana yönelik daha az bulgunun tespitinin

yapıldığı söylenebilir. Yine çalışma kapsamında Sayıştay tarafından büyükşehir belediyelerine yönelik tespiti yapılan bulgular, denetim kriterleri kapsamında değerlendirildiğinde; 2019 yılında en çok sunum kriteri kapsamında bulguların geliştirildiği dikkat çekmektedir. Sunum kriterini ölçülebilirlik, ilgililik, geçerlilik, iyi tanımlama ve mevcudiyet kriterleri kapsamında tespit edilen diğer bulgular izlemektedir.

Diğer ülke örneklerinde de anlaşılacağı üzere Sayıştay tarafından yapılan kurumsal performans denetimleri, kamu idarelerinin kendi amaç ve hedefleri doğrultusunda çok önemli bir yere sahiptir. Bu denetim, aslında idarelerin performans esaslı bütçe uygulamasının kilit anahtarlarını oluşturan "hesap verme, saydamlık, şeffaflık" gibi ilke ve sorumluluklarını; eylem ve işlemlerine yansıtmalarına yardımcı olmaktadır. Yine bu denetim, idarelerce belirlenen bir amacın, hedefin, faaliyet ve göstergenin performans esaslı bütçeleme uygulamasıyla uyumlu bir şekilde oluşturulmasına destek olmaktadır. Performans denetiminin önemi üzerinde duran birçok çalışma gibi bu çalışmada da, Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinin, performans yönetimini tam olarak özümseyemedikleri bulgusuna erişilmiştir. Bu kapsamda, bir önceki kısımda ele alınan örnek bulgular ve denetim kriterlerine yönelik analizler; Türkiye'de yerel yönetim birimlerinden olan ve nüfusun önemli bir kısmına hizmet sunmakla yükümlü olan büyükşehir belediyelerinde bile henüz performans mantığı kabiliyetinin gelişmediğini göstermektedir. Bu tespitin en önemli göstergesi, Sayıştay tarafından hazırlanan denetim raporlarında belirlenen en temel bulgunun, büyükşehir belediyelerinin birçoğunun, performans denetiminin temel öznesi olan ilgili belgelerini (stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu) mevzuata uygun hazırlayamamalarıdır.

Sonuç olarak bu çalışma, Sayıştay tarafından yapılan performans denetimlerinin kamu kurumlarında daha çok görünür hale gelmesinin yanında; kamu kurumlarında performans mantığı kabiliyetinin gelişmesine yönelik faaliyetlerin, kurumların kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanabilmelerine yol gösteren performans denetimlerine ilişkine farkındalık yaratma çalışmalarının arttırılmasına ihtiyaç olduğunu, göstermektedir.

7. ÇIKAR ÇATIŞMASI BEYANI

Yazarlar arasında çıkar çatışması bulunmamaktadır.

8. MADDİ DESTEK

Bu çalışmada herhangi bir fon veya destekten yararlanılmamıştır.

9. ETİK KURUL BEYANI VE FİKRİ MÜLKİYET TELİF HAKLARI

Çalışmada etik kurul ilkelerine uyulmuştur ve fikri mülkiyet ve telif hakları ilkesine uygun olarak gerekli izinler alınmıştır.

10. KAYNAKÇA

Balyemez, A. S. (2018). Sayıştay performans denetimlerinin uygulama ve sonuçları üzerine bir tartışma. *Journal of Business Research Turk, 10*(2), s. 276-311.

Bilgin, K. (2007). Kamuda ölçülebilir denetime hazırlık performans yönetimi. *Sayıştay Dergisi*, 65, 59-80.

Bilgin, K. (2008). Kamu performans yönetimi: vali ve kaymakamlar performans ölçümü. *Amme İdaresi Dergisi*, *41 (2)*, 59-80.

Çetin, S. (2008). İngiltere'de en iyi değer" rejimi ve denetim sistemi. *Sayıştay Dergisi*, *68*, 47-48.

Demirbaş, T. (2001). *Sayıştaylar tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri ve Türk Sayıştayı uygulaması*. Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.

Eroğlu, H. T. (2019). Bitmeyen Senfoni: Belediyelerde Performans Denetimi. *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 3(2), s. 546-556.

Güven, A. (2014). *Yerel Yönetimlerde Performans Denetimi*. İstanbul: Imperresum Yayınevi.

INTOSAI. (2009). *INTOSAI implementation guidelines for performance auditing*. Ankara: Sayder Kitaplığı.

INTOSAI Professional Standards Committee. (2004). Implementation guidelines for performance auditing: standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's auditing standards and practical experience. 5 Ocak 2020 tarihinde https://www.slideshare.net/goldensaragih/implementation-for-performance-auditing adresinden erişildi.

İpek, E. A. (2018). 1996-2017 Döneminde sayıştay performans denetiminin kamu mali yönetim sistemindeki rolünün değerlendirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 25*(10), s. 650-671.

Kaçer, F. (2019). Kamu mali yönetiminde değişim ve sayıştay'ın performans denetimi yetkisinin gelişimi. *Bingöl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1).

Karaahmet, M. (2010). Denetim ve değişim. *Dış Denetim Dergisi, 1*, s.105-107.

Khan, M. A. (1995). Yeni başlayanlar için denetime Giriş. *Sayıştay Dergisi*, *19*, 19.

Köseoğlu, Ö. (2008). Türk belediyeciliğinde performansa dayalı yönetim anlayışına geçiş: arka plan ve sorunlar. *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, *17(1)*, 19-42.

Kubalı, D. (1999). Performans denetimi. *Amme İdaresi Dergisi*, 32(1), 30-62.

Küçükçayan, D., ve Ağdeniz, Ş. (2019). Devlet üniversitelerinin performans denetim sonuçlarında raporlanan bulguların analizi. Selim Ateş Oktar ve Yasemin Taşkın (Ed.), *Maliye Araştırmaları 3* içinde (292-307ss.). İstanbul: On iki levha Yayıncılık.

Office of the Auditor General of Canada. (2004). Performance audit manual, *Minister of Public Works and Government Services,* 14-17.

Küçükaycan, D., ve Ağdeniz, Ş. (2019). Devlet üniversitelerinin performans denetim sonuçlarında raporlanan bulguların analizi. *Maliye Araştırmaları 3* içinde (ss. 297-307). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Office of the Auditor General of Canada. (2020). *An Office of legislative auditors*. 20 Eylül 2020 tarihinde https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_371.html adresinden erişildi.

National Audit Office. (2011). Annual report. 12 Ocak 2020 tarihinde https://www.nao.org.uk/report/national-audit-office-annual-report-2010/ adresinden erişildi.

National Audit Office. (2011). The efficiency and reform group's role in improving public sector value for money.12 Kasım 2019 tarihinde https://www.nao.org.uk/report/the-efficiency-and-reform-group/ adresinden erişildi.

Sakal, M., ve Şahin, E. A. (2008). Kamu kurumlarında performans ölçümü ve sayıştay denetimi ilişkisi: türkiye'deki düzenlemeler bakımından bir değerlendirme. *Sayıştay Dergisi, 68*, s. 3-29.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2019). *Antalya Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu.* 17 Eylül 2020 tarihinde

https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12705 adresinden erişildi.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2019). *Aydın Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu.* 19 Eylül 2020 tarihinde https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12705 adresinden erişildi.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2019). *Erzurum Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu.* 19 Eylül 2020 tarihinde https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12705 adresinden erişildi.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2019). *Konya Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu.* 19 Eylül 2020 tarihinde https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12705 adresinden erişildi.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2019). *Mardin Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu.* 19 Eylül 2020 tarihinde https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12705 adresinden erişildi.

T.C. Sayıştay (1997). *Etkinlik ölçümünün denetimi, raporlanması ve kullanımı.* Ankara: T.C. Sayıştay 135 .Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

T.C. Sayıştay Başkanlığı (2014). *Performans denetimi rehberi*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2018). Performans denetimi deneyim paylaşım çalıştayı. Ankara: Performans Denetimi Sertifikasyon Eğitimi.

T.C. Sayıştay Başkanlığı (2019).Kamu idareleri denetim raporları. 5 Ocak 2020 tarihinde https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=103 adresinden erişildi.

Yılmaz, H. (2014). Kurumsal performans denetimi ve Türkiye'de uygulanabilirliği: yeni kamu mali yönetim sistemi ve Sayıştay'ın değişen rolü. *29. Türkiye Maliye Kongresi Tebliğler* içinde (ss. 351-369). Sakarya: Beşiz Yayınları.