



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
BÜTÇE VE MALİ PLANLAMA BİLİM DALI**

BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİ VE TÜRKİYE'DEKİ DURUMUN DEĞERLENDİRİLMESİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Rıdvan ENGİN

BURSA - 2015



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
BÜTÇE VE MALİ PLANLAMA BİLİM DALI**

BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİ VE TÜRKİYE'DEKİ DURUMUN DEĞERLENDİRİLMESİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Rıdvan ENGİN

**Danışman:
Doç. Dr. Tolga DEMİRBAŞ**

BURSA - 2015

T.C.

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Dalı, **Bütçe ve Mali Planlama** Bilim Dalı'nda **701212014** numaralı **Rıdvan ENGİN**'in hazırladığı “**Belediyelerde Performans Denetimi ve Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi**” konulu **Yüksek Lisans Tezi** ile ilgili tez savunma sınavı,/11/2015 günü-saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin..... (başarılı/başarısız) olduğuna.....(oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Doç. Dr. Tolga DEMİRBAŞ
Uludağ Üniversitesi

Üye
Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA
Uludağ Üniversitesi

Üye
Yrd. Doç. Dr. Özgür BİYAN
Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi

.../.../ 2015

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Rıdvan ENGİN
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Bütçe ve Mali Planlama
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : XII+203
Mezuniyet Tarihi : / / 2015
Tez Danışmanı : Doç. Dr. Tolga DEMİRBAŞ

BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİ VE TÜRKİYE’DEKİ DURUMUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Belediyeler, ülke sınırları içerisinde halkın yerel ve ortak nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan, karar organları seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip anayasal kuruluşlardır. Belediyeler, Anayasa ve diğer kanunlarla kendilerine verilen görevleri yerine getirmek için kamu kaynaklarını kullanırlar. Mükelleflerin ödedikleri vergilerin karşılığı olan bu kaynaklarla hangi hizmetlerin gerçekleştirildiği, yerel halkın ihtiyaçlarının dikkate alınıp alınmadığı ve hizmetlerin verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde sunulup sunulmadığı konusunda hem parlamentonun hem de vatandaşların güvenilir ve doğru bilgilere ihtiyacı vardır. Bu bilgilerin yanıtıcı olup olmadığının veya gerçeği ne kadar yansıttığının tespit edilebilmesi için belediyelerin denetlenmesi gerekmektedir.

Tezde belediyelerde uygulanmakta olan denetim türleri ve bunları denetleme yetkisine sahip birimler incelenmiştir. Tezin asıl konusu olan performans denetimi tüm yönleriyle açıklanmaya çalışılmış ve belediyelerde performans denetimi açısından ülkemizdeki mevcut durum değerlendirilmiştir. Mevzuat başta olmak üzere belediyeler, denetim birimleri, denetim geleneği, vatandaş ve kamuoyu ile ilgili sorunlar tespit edilerek ve belediyelerde etkin bir performans denetimi için yapılması gerekenler ortaya konulmuştur.

Anahtar Sözcükler:

Belediyeler

Belediyelerde
Denetim

Performans
Ölçümü

Performans
Denetimi

ABSTRACT

Name and Surname : Rıdvan ENGİN
University : Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Public Finance
Branch : Budget and Fiscal Planning
Degree Awarded : Master
Page Number : XII+203
Degree Date : / / 2015
Supervisor (s) : Assoc. Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ

PERFORMANCE AUDITING IN MUNICIPALITIES AND EVALUATION OF TURKEY'S CASE

Municipalities, constitutional organizations have administrative and financial autonomy, which constituted to meet local and common necessities of public in national boundaries. Their decision making bodies are created by voters. They use public resources to discharge entrusted tasks in constitution and other legislations. Both parliament and citizens need reliable and correct information about these resources which correspond to paid taxes, whether consider local resident needs and service are performed efficiently, effectively and economically and which services are realized. Municipalities have to be audited in order to determine these information reflect the facts or whether they are misleading.

In this paper, types of audit which are applied in municipalities and audit institutions were examined. Performance auditing which is the main subject of thesis has been tried to explain in all its aspects.

Also current situation was evaluated with regards to performance auditing in municipalities. Issues were defined which related to legislation, municipalities, audit units, audit tradition, citizen and public opinion. Things to do for an effective performance auditing in municipalities are revealed.

Keywords:

Municipalities Audit in Municipalities Performance
Measurement Performance Auditing

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	x
TABLolar	xi
ŞEKİLLER	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BELEDİYELERDE DENETİM: KURAMSAL ÇERÇEVE

I. YEREL YÖNETİM BİRİMİ OLARAK BELEDİYELERİN VARLIK NEDENLERİ	4
II. BELEDİYELERDE DENETİMİN GEREKLİLİĞİ.....	8
III. BELEDİYELERDE DENETİMİN AMAÇLARI	11
IV. TÜRKİYE’DE BELEDİYELERİN DENETİMİ	12
A. YASAMA ADINA YAPILAN DIŞ DENETİM: SAYIŞTAY	14
B. MERKEZİ İDARENİN İDARİ VESAYET DENETİMİ	16
1. Uygulanma Biçimleri.....	17
2. Belediye Mevzuatında Öngörülen Vesayet Denetimi	18
a. Belediye meclisinin onaya tabi işlemleri	19
b. Belediye meclisinin izne bağlı işlemleri	22
c. Belediye meclisinin görevini ihmal etmesi halinde vesayet denetimi	22
d. Belediye başkanı üzerindeki vesayet yetkisi.....	23
e. Belediye encümeni üzerindeki vesayet yetkisi.....	24
f. Hizmetlerde aksama durumunda vesayet denetimi	24
3. İdari Vesayet Yetkisi Kullanmaya Yetkili Diğer Merkezi Yönetim Kuruluşları	25
C. YÖNETSEL DIŞ DENETİM.....	26
1. Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu’nun Denetimi	26
2. Başbakanlık Teftiş Kurulu’nun Denetimi.....	27
3. İçişleri Bakanlığı’nın Denetim Birimleri.....	28
a. Mülkiye Teftiş Kurulu’nun Denetimi	28
b. Mahalli İdareler Kontrolörleri’nin Denetimi	31

4. Belediye Teftiş Kurulu'nun Denetimi	33
D. BELEDİYE MECLİSİ'NİN DENETİMİ	37
1. Belediye Meclisi'nin Bilgi Edinme ve Denetim Yolları	37
2. Denetim Komisyonu'nun Denetimi	38
3. Faaliyet Raporları Üzerinden Denetim	38
E. 5018 SAYILI KANUNDA ÖNGÖRÜLEN DENETİM SİSTEMİ	39
1. İç Kontrol	39
2. İç Denetim	40
3. Dış Denetim	43
F. BELEDİYELERDE YAPILMASI ÖNGÖRÜLEN DENETİM TÜRLERİ	44
1. Düzenlilik Denetimi	44
a. Mali denetim	44
b. Hukuka uygunluk denetimi	46
2. Performans Denetimi	46

İKİNCİ BÖLÜM

PERFORMANS DENETİMİNİN BELEDİYELER AÇISINDAN İNCELENMESİ

I. KAMUDA PERFORMANSA İLİŞKİN BAZI TEMEL KAVRAMLAR	47
A. PERFORMANS	47
B. PERFORMANS ÖLÇÜMÜ	49
1. Performans Ölçümünün Amaçları	51
2. Performans Ölçümünün Faydaları	52
C. PERFORMANS BİLGİSİ	54
D. PERFORMANS DEĞERLENDİRME	55
II. PERFORMANS DENETİMİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ	56
A. PERFORMANS DENETİMİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ	56
B. PERFORMANS DENETİMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	59
C. PERFORMANS DENETİMİNİN AMAÇLARI VE YARARLARI	62
D. PERFORMANS DENETİMİNİN İLKELERİ	64
E. PERFORMANS DENETİMİ İLE DÜZENLİLİK DENETİMİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR	66
III. PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI	68
A. VERİMLİLİK	69
B. ETKİNLİK	71

C. TUTUMLULUK.....	72
D. DİĞER UNSURLAR.....	73
1. Eşitlik.....	73
2. Kalite.....	74
IV. PERFORMANS DENETİMİNİN TÜRLERİ VE YAKLAŞIMI.....	75
A. PERFORMANS DENETİMİNİN TÜRLERİ.....	75
B. PERFORMANS DENETİMİNİN YAKLAŞIMI.....	77
1. Sonuç Odaklı Yaklaşım.....	77
2. Sistem Odaklı Yaklaşım.....	77
V. PERFORMANS DENETİM SÜRECİ.....	78
A. PLANLAMA.....	79
1. Denetim konusunun belirlenmesi.....	80
2. Kaynakların ve zamanlamanın tahmin edilmesi.....	81
3. Ön inceleme aşaması.....	81
B. UYGULAMA.....	82
1. Kanıtların toplanması.....	82
2. Verilerin analiz edilmesi.....	87
3. Denetim bulguları, sonuçlar ve önerilerin belirlenmesi.....	90
C. RAPORLAMA.....	92
D. İZLEME.....	94
VI. BELEDİYELERDE PERFORMANS ÖLÇÜMÜ VE DENETİMİ.....	95
A. BELEDİYELERDE PERFORMANS ÖLÇÜMÜ.....	95
1. Belediyelerde Performans Ölçümünün Önemi.....	95
2. Belediyelerde Performans Ölçümünün Yararları.....	96
B. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN NEDENLERİ.....	98
1. Kamu Kaynağı Kullanımı.....	98
2. Hesapverme Sorumluluğunun Artırılması.....	100
3. Yeni Kamu Yönetim Anlayışı.....	101
C. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN BAŞARI KOŞULLARI... ..	103
1. Çağdaş Yönetim ve Denetim Anlayışının Benimsenmesi.....	103
2. Nitelikli Personel İhtiyacı.....	104
3. Performans Denetiminin Kavranması ve Tanıtılması.....	104
4. Performans Ölçümünün Etkin Bir Şekilde Yapılması.....	105
5. Belediyeler ile Denetim Birimleri Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi.....	105

6. Denetimde Bağımsızlık ve Tarafsızlık İlkesi	105
7. Yasal Yetkinin Açık ve Net Olması	106

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE BELEDİYELERİN PERFORMANS DENETİMİ: MEVCUT DURUMUN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN GELİŞİMİ.....	107
A. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE PERFORMANS DENETİMİNİN GELİŞİMİ ...	107
1. 5018 Sayılı Yasanın Kabul Edilmesine Kadar Olan Gelişmeler	107
2. 5018 Sayılı Yasanın Kabulü ve Sonrasında Yaşanan Gelişmeler	112
a. Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçe sistemine geçilmesi....	115
b. Performans denetimi yapılacağına hüküm altına alınması	115
c. Modern iç denetim müessesesinin benimsenmesi.....	116
d. Sayıştay'ın tek dış denetim organı olarak kabul edilmesi.....	116
e. Muhasebe sisteminde tahakkuk esasına geçilmesi.....	117
B. BELEDİYELER ÖZELİNDE PERFORMANS DENETİMİNİN GELİŞİMİ	118
1. Belediyelerde Performans Ölçümü Projesi (BEPER).....	118
2. Belediye Kanunu ile Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun Kabulü	121
3. Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonuna İlişkin Performans Denetimi Raporu.....	123
II. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN DENETİM ORGANLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ	128
A. SAYIŞTAY DENETİMİ BAĞLAMINDA PERFORMANS DENETİMİ	128
1. Performans Denetiminin Tanımı	128
2. Performans Denetiminin Esasları	130
a. Performans denetiminin kamu idaresi temelinde yapılması	130
b. Performans bilgilerinin denetlenmesinin esas olması.....	130
c. Performans denetimlerinin düzenlilik denetimleri ile birlikte yürütülmesi ..	131
d. Performans denetimlerinin mali-hukuki sorumluluk doğurmaması	132
e. Performans denetimlerinin performans denetim rehberine göre yapılması ..	132
f. Performans denetiminin bir yerlilik denetimi olmaması.....	133
3. Performans Denetiminin Hedefleri.....	134
4. Performans Denetimi Kriterleri	134
5. Performans Denetiminin Aşamaları	136
a. Planlama.....	137

(1) Denetim ekibinin oluşturulması.....	137
(2) Denetlenecek idareyle iletişim kurulması.....	138
(3) Denetlenecek idarenin tanınması.....	138
(4. İdarenin genel performans yönetimi hakkında bilgi edinilmesi	138
(5) Denetim planının hazırlanması	139
b. Uygulama.....	140
(1) Stratejik planın değerlendirilmesi.....	141
(2) Performans programının değerlendirilmesi	141
(3) Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi	142
(4) Faaliyet raporunun değerlendirilmesi	143
c. Raporlama	144
(1) Tespit edilen hususların denetlenen idare ile paylaşılması.....	144
(2) Problemin kaynağına yönelik tedbirlerin belirlenmesi ve öneriler geliştirilmesi	145
(3) Raporun denetim ekibi ve grup başkanı tarafından imzalanarak başkanlığa sunulması	145
d. İzleme.....	146
(1) Denetim raporlarında yer verilen önerilere ilişkin ilgili idarenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin takip edilmesi	146
(2) Tespit edilen ilerlemeler ve ilerleme sağlanamayan ya da yetersiz kalınan alanlara denetim raporunun izleme bölümünde yer verilmesi... ..	146
B. İÇ DENETİM BAĞLAMINDA PERFORMANS DENETİMİ	147
1. Performans Denetiminin Tanımı	147
2. Performans Denetimi Aşamaları.....	148
a. Planlama	148
b. Uygulama.....	152
c. Raporlama	155
d. İzleme.....	156
C. MÜLKİYE TEFTİŞ KURULU BAĞLAMINDA PERFORMANS DENETİMİ ...	157
D. MAHALLİ İDARELER KONTROLÖRLERİ KURULU BAĞLAMINDA PERFORMANS DENETİMİ.....	159
III. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİ AÇISINDAN MEVCUT DURUMUN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	160
A. DENETİM BİRİMLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME	160
1. Sayıştay.....	160
a. Mevzuatın yeterince güçlü olmaması.....	160
b. Denetim raporlarının TBMM’de görüşülmesi sorunu	163
c. Performans denetiminin hukuki sorumluluk doğurmaması sorunu	164
d. Belediye şirketlerinin performans denetiminin yapılamaması.....	164

e. Denetçi sayısının yetersizliği	165
f. Bağımsızlık ve tarafsızlık sorunu	167
g. İç denetimden yeterince destek alınmaması.....	168
2. İç Denetim Birimleri.....	168
3. Mülkiye Teftiş Kurulu	171
4. Mahalli İdareler Kontrolörleri Kurulu	171
B. BELEDİYELER AÇISINDAN DEĞERLENDİRME.....	172
1. Yönetim Anlayışı ve Örgütsel Yapı	172
2. Stratejik Plan Hazırlama Yükümlülüğü Olmayan Belediyelerin Durumu	173
3. Stratejik Planların Gerçekçilikten Uzak Olması.....	174
4. Performans Ölçümünün Etkinlik Durumu	175
5. Hizmet içi Eğitim Yetersizliği ve Nitelikli Personel İhtiyacı.....	176
6. Maliyet Sorunu	177
7. Belediye Yönetiminin Eleştiriye Açık Olmaması	177
C. DENETİM GELENEĞİ VE KÜLTÜRÜ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME.....	178
D. VATANDAŞ VE KAMUOYU İLGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME.....	178
IV. PERFORMANS DENETİMİNİN ETKİNLEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖNERİLER.....	180
SONUÇ	184
KAYNAKÇA	189
ÖZGEÇMİŞ.....	203

KISALTMALAR

Kısaltma	Bibliyografik Bilgi
ANAO	Australian National Audit Office
ASOSAI	Asian Organizations of Supreme Audit Institutions
BEPER	Belediyelerde Performans Ölçümü Projesi
BÜMKO	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
BYDK	Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
DDK	Devlet Denetleme Kurulu
DGS	Denetim Gözetim Sorumlusu
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
GAO	Government Accountability Office
İDB	İç Denetim Birimi
İDKK	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
KHGB	Köylere Hizmet Götürme Birlikleri
KİDS	Kamu İç Denetim Standartları
NAO	National Audit Office
NIAO	Northern Ireland Audit Office
PASAI	Pacific Association of Supreme Audit Institutions
SAYDER	Sayıştay Denetçileri Derneği
TBB	Türkiye Belediyeler Birliği
TEPAV	Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı
TODAİE	Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
VET	Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk
VFM	Value for Money

TABLÖLAR

Tablo 1: Belediyelerde Uygulanan Denetim Türleri	13
Tablo 2: Sayıştay Tarafından Gerçekleştirilen Denetimler (2007-2013)	15
Tablo 3: Belediye Mevzuatında Öngörülen Vesayet Denetimi ve İlgili Kanun Maddeleri	19
Tablo 4: Mülkiye Müfettişlerince Gerçekleştirilen Denetimler (2006-2012)	30
Tablo 5: Mahalli İdareler Kontrolörlerince Denetlenen Mahalli İdare Türleri (2006-2012)	32
Tablo 6: Kanıt Türleri ve Kanıt Toplama Yöntemleri.....	83
Tablo 7: Belediye Gelirleri ve Belediye Gelirlerinin Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri ile GSYH'ya Oranı (2006-2014).....	99
Tablo 8: Sayıştay Tarafından Yayımlanan Performans Denetim Raporları.....	112
Tablo 9: Performans Denetim Kriterleri.....	135
Tablo 10: Performans Denetiminin Aşamaları.....	136
Tablo 11: Performans Denetimi Süreçleri ve Zaman Planı.....	137
Tablo 12: Stratejik Plan Değerlendirme Kriterleri	141
Tablo 13: Performans Programı Değerlendirme Kriterleri.....	142
Tablo 14: Faaliyet Raporu Değerlendirme Kriterleri	144
Tablo 15: Sayıştay'da Görevli Denetçi Sayıları	166
Tablo 16: 2008-2013 Yılları İtibariyle İç Denetçi Kadrosu Tahsis Edilen Yerel Yönetim Sayısı ve İç Denetçi Sayısı ile Gerçekleşen Atanma Sayıları	169
Tablo 17: Mahalli İdarelerin Türlerine Göre İç Denetçi Sayıları (2009-2013).....	169
Tablo 18: Türlerine ve Nüfus Aralıklarına Göre Belediyelerin Dağılımı	173

ŞEKİLLER

Şekil 1: Girdi, Çıktı ve Sonuç Kavramları Arasındaki İlişki.....	68
Şekil 2: Performans Denetim Süreci	79
Şekil 3: Denetim Bulgu, Sonuç ve Önerileri	90



GİRİŞ

Devlet, siyasal sınırlar içerisinde yaşayan insanların adalet, güvenlik, savunma, eğitim ve sağlık gibi birçok toplumsal ihtiyacını karşılamak amacıyla oluşturulmuş bir kurumdur. Toplumsal ihtiyaçların karşılanmasına ilişkin asıl sorumluluk devlete aittir ve devletler, yüklenmiş oldukları görev ve sorumlulukları merkezi idare adı verilen örgüt aracılığıyla gerçekleştirirler. Ancak bu durum, kamusal hizmetlerin tek bir merkezden yürütüleceği anlamına gelmez. Merkezi idarenin, ülkenin her bir köşesinde yaşayan yerel toplulukların hangi hizmetlere gereksinim duyduğunu tek başına belirlemesi güçtür. Bu yüzden de devlet tarafından bazı yetkiler tanınan ve kanunlarla kurulan tüzel kişiliğe sahip yönetim birimleri oluşturulmuştur. Yerel yönetimler adı verilen bu birimlerin tanımı veya yapılanması ülkeden ülkeye farklılık gösterse de bu birimlerin asıl varoluş nedeni –yerel ortak ihtiyaçları karşılamak- hiçbir yerde değişmemektedir.

Belediyeler, yerel yönetim birimleri arasında gerçekleştirdikleri hizmetler gereği daha fazla ön plan çıkan ve yerel halkla iç içe olan idari birimlerdir. Belediyeler günlük yaşamımızı doğrudan etkileyen birçok yerel kamu hizmetini sunmakla yükümlüdür. Belediyelerin hizmet sunumuna ilişkin görev ve sorumlulukları; yerelleşme, kentleşme, nüfus artışı, toplumsal ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak hem artmakta hem de çeşitlenmektedir. Görev ve sorumluluklardaki artışın yanı sıra vatandaşların hizmet tercihlerinin değişmesi ve daha kaliteli hizmet beklentisi içinde olmaları belediyelerin, kaynaklarını daha ekonomik, daha verimli ve daha etkin bir şekilde kullanması gerekliliğini doğurmuştur.

Kaynak kullanımının önem kazanmasını sadece yerel faktörlere bağlamak doğru değildir. Bununla birlikte son yıllarda ardı ardına yaşanan ekonomik krizler, bütçe açıklarının ve kamu harcamalarının sürekli olarak artması ve buna bağlı olarak vergilerin artış göstermesi, mükellef boyutunda ciddi tepkilere neden olmuştur. Bu tepkinin temel nedeni, vergi olarak alınan her kuruşun mükellefin harcanabilir gelirinde azalma meydana getirmesidir. İhtiyaçların sınırsız olmasına karşın kamu gelirlerinin bir sınırının olması, kamu kaynaklarının etkin kullanımını gerektiren temel faktörlerden biri olarak kabul edilmektedir.

Kaynak kullanımını ön plana çıkararak gelişmeler aynı zamanda yönetim ve denetim teknikleri üzerinde de etkili olmuştur. Geleneksel denetimin kaynakların etkin kullanımını değerlendirmekte yetersiz kalmasının da etkisiyle kamu kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk gibi ilkeler çerçevesinde kullanılmasını öngören denetim türleri dünya genelinde hızla yayılmıştır. Ülkemizin bu alandaki gelişmelere ayak uydurmakta kısmen geç kaldığını ve bu konudaki çalışmaların ağır ilerlediğini söylemek mümkündür. Cumhuriyet'in kuruluşundan günümüze kadar olan zaman diliminde kamu mali yönetiminin işleyişi ve etkin kaynak kullanımı ile ilgili sorunları ele alan birçok rapor düzenlenmiştir. Bu raporlarda, kamu kurumlarının gereksiz harcamalar yaptıkları, kaynaklarını israf ettikleri ve verimsiz çalıştıkları her defasında yinelenmiştir.

Ülkemizde kaynakların nasıl, ne şekilde ve hangi amaçlar doğrultusunda kullanıldığını sorgulayan performans denetimi ile ilgili asıl çalışmalar 1990'lı yıllardan itibaren gerçekleştirilmeye başlamıştır. 1996 yılında Sayıştay'a performans denetim yetkisi verilmesi, ardından 2000'li yıllarda peş peşe yasalaşan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Büyükşehir Belediyesi Kanunu ve Belediye Kanunu yönetim ve denetim anlayışımızda performansın esas alınmaya başlandığına ilişkin izler taşımaktadır.

Literatürde performans denetimine ilişkin birçok çalışma mevcut olmakla birlikte bunların arasında özel olarak belediyeleri ele alan ve ülkemizdeki belediyelerin durumunu değerlendirerek mevcut sorunları ortaya çıkaran çalışma sayısı oldukça azdır. Dolayısıyla bu çalışmanın belediyelerde performans denetimine yönelik uygulamaların yaygınlaştırılmasında katkısı olabileceği düşünülmektedir.

Tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümün ilk kısmında belediyelerin varlık nedenleri, belediyelerde denetimin gerekliliği ve amaçları ele alınmıştır. Ardından ülkemizdeki belediye geleneği ve denetim anlayışı ile belediyelerde uygulanmakta olan denetim türleri ve bunları uygulamaya yetkili birimler incelenmiştir.

İkinci bölümde ise ilk olarak performans ölçümü, performans değerlendirmesi ve performans bilgisi gibi temel kavramlara açıklık getirilmiş devamında performans denetimi ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Ardından da belediyelerde performans ölçümü ve denetimine değinilerek, belediyelerde performans denetiminin nedenleri ve başarı koşulları ortaya konulmuştur.

Tezin üçüncü bölümünde ise belediyelerde performans denetimine ilişkin gelişmeler ve bu doğrultuda yürütülen çalışmalar, belediyelerde performans denetiminin hukuksal alt yapısı, performans denetim süreci ve denetçilerin yetkileri ele alınmıştır. Son olarak da belediyelerde performans denetimi açısından ülkemizdeki mevcut durumun değerlendirilmesi yapılarak bunlara ilişkin sonuç ve önerilere yer verilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

BELEDİYELERDE DENETİM: KURAMSAL ÇERÇEVE

I. YEREL YÖNETİM BİRİMİ OLARAK BELEDİYELERİN VARLIK NEDENLERİ

Günümüzde dünyanın farklı ülkelerinde farklı isim ve yapılanma ile karşımıza çıkan yerel yönetimlerin ana felsefesi ve amacı yönünden birbirlerinden farklı olduğunu söylemek mümkün değildir. En genel hali ile yerel yönetimlerin özelde de belediyelerin kuruluş amacı ve varlık nedeni, belli bir alan içinde yaşayan insanları yakından ilgilendiren ortak nitelikteki medeni, sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçları gidermektir¹. Bununla birlikte literatürde belediyelerin varlık nedenlerini açıklamaya yönelik yaklaşımlar geleneksel, siyasi, ekonomik ve hukuki olmak üzere dört başlık altında toplanmaktadır:

Yerel yönetimler, devlet adı verilen örgüt ile ortaya çıkan ve devletin gelişmesine bağlı olarak zaman içerisinde yasal bir statü kazanan geleneksel bir idari birimdir. Tarihsel süreçte pek çok ülkenin, yönetim sisteminin bir parçası olarak yerel yönetimlerden faydalandıkları görülmektedir². Bu açıdan geleneksel yaklaşımda, komşuca yaşamaktan kaynaklanan toplumsal ihtiyaçların tarihin çok eski dönemlerinden beri var olduğundan ve bu ihtiyaçların toplumdaki gelişmelere bağlı olarak sürekli bir şekilde içeriğinin değiştiğinden ve yenilerinin eklendiğinden yola çıkarak yerel sorunların çözümü için yerel yönetim adı verilen düzenli ve güçlü bir teşkilatlanmanın gerekliliği açıklanmaya çalışılmaktadır³.

Yerel yönetimler, var olan bir ulusal alt bölgeyi belirli ölçüde kontrol eden ve bu bölgede yaşayan insanları temsil eden kimseler tarafından yönetilen siyasi oluşumlardır⁴. Yerel yönetimler, kendi kendini yönetme erdeminin bir ifadesi sayıldığından demokrasi ve demokratikleşmenin vazgeçilmez bir unsuru olarak görülürler ve çağdaş demokrasilerde

¹ Süleyman Arslan, **Türkiye’de ve İngiltere’de Merkezi İdarenin Mahalli İdareler Üzerindeki Denetimi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara, 1978, s. 4.

² Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 14. b., Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s. 423.

³ S. Yenal Öncel, **Mahalli İdareler Maliyesi**, 3. b., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 19.

⁴ Ahmet Ulusoy – Tekin Akdemir, **Mahalli İdareler**, 4. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 21.

demokratik çoğulculuğun en büyük güvenceleri olarak kabul edilirler⁵. Bu doğrultuda da siyasi yaklaşım ile yerel düzeydeki katılımcılığın ve yerel demokrasi anlayışının yaygınlaşmasının gerekliliği ve bu gerekliliğin de belediyeler tarafından sağlanabileceği düşüncesinden yola çıkarak söz konusu idari birimlerin var olma gerekçeleri açıklanmaya çalışılmıştır. Belediyelerin varlık nedenlerinin siyasi açıdan incelendiği bu yaklaşımın ön plâna çıkardığı iki kavram bulunmaktadır: Yerel demokrasi ve katılımcılık.

Yerel demokrasi, belirli bir yaşam alanında kararların o alanda yaşayanlarla birlikte alınması ve halka yakın bir örgütlenme ve hizmet süreçleriyle halkın beklenti ve isteklerine etkileşimli bir mekanizmayla cevap verilmesi olarak tanımlanmaktadır. Yerel demokrasi, yerel toplulukların kendilerini en çok ve yakından ilgilendiren konularda kendi kendilerini özgürce ve demokratik yol ve yöntemlerle yönetmelerini öngörmektedir⁶. Bu bakımdan yerel düzeyde yönetilenler ile yönetenler arasında mekânsal uzaklığın en aza inmiş olmasından dolayı belediyelerde ve belediyeler gibi yerel nitelikteki örgütlerde demokrasinin etkin bir hale gelmesini sağlayan seçim, denetim ve sorumluluk gibi ilkelerin en optimal şekilde uygulanabileceği hemen herkesçe kabul görmektedir⁷.

Siyasi yaklaşımda öne sürülen bir diğer kavram ise katılımcılıktır. Katılımcılık, siyasal güç karşısında bireyin kendisine güçsüz ve çaresiz olmadığı bilincini veren ve bireyin bu bilinçle kendisinde siyasal ve toplumsal sistemi biçimlendirme gücünü bulduğu bir araçtır. Katılımcılığın amacı, bireyin siyaseti ve yönetimi etkilemesine olanak sağlamak ve bireyi, toplumu ilgilendiren kararların alınmasında aktif bir hale getirmektir⁸. Katılımın, katılımcılar açısından getirisi, kendini gerçekleştirme olanaklarını artırması iken, siyasal sistem için ise meşruluk ve gerçekçilik kazandırmasıdır⁹.

Karar alma mekanizmalarını etkilemeye ve etkin bir şekilde katılıma yönelik eylem ve düşüncelerin ilk uygulamaları yerel düzeyde gerçekleştirilmektedir. Yerel düzeyde katılım imkânı bulamayan ve yerel siyasi kararları etkileme imkânından yoksun olan

⁵ Can Hamamcı, “Yerel Yönetimler ve Demokratikleşme Üzerine”, **Prof. Dr. Kurthan Fişek İçin Yönetim Üzerine**, haz. İpek Özkal Sayan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No: 600, Ankara, 2010, s. 313.

⁶ TÜSİAD, **Yerel Yönetimler, Sorunlar, Çözümler**, haz. Selçuk Yalçındağ, Yayın No: TÜSİAD – T/95 – 9/184, İstanbul, 1995, s. 21.

⁷ M. Akif Çukurçayır, “Yerel Demokrasi ve Yerel Siyaset”, **Yerel Siyaset**, 1. b., Okutan Yayıncılık, İstanbul, 2008, s. 22-26.

⁸ Çukurçayır, “Yerel Demokrasi ve Yerel Siyaset”, a.g.m., s. 17-18.

⁹ M. Akif Çukurçayır, **Siyasal Katılma ve Yerel Demokrasi**, 2. b., Çizgi Kitabevi, Konya, 2002, s. 107.

vatandaşlar için ulusal karar mekanizmalarını etkilemelerini ve bu süreçlere katılmalarını beklemek fazlasıyla iyimser bir düşünce olacaktır. Dolayısıyla bireylerin ulusal düzeydeki süreçlere katılabilmesi için öncelikle yaşadıkları çevredeki siyasi karar mekanizmalarını etkileme çabalarından önemli sonuçlar elde ettiğini görmesi ve söz konusu yöntemi benimseyip güvenmesi gerekmektedir¹⁰.

Kamusal hizmetlerin bir kısmının belediyelerce sunulmasının asıl nedeni kaynakların optimum etkinlikte kullanılmasını sağlayarak mevcut kaynaklardan maksimum fayda elde etmektir. Belirli bir bölgede yaşayanlar, yerel düzeydeki mal ve hizmetlere ilişkin taleplerini kendilerine en yakın olan yerinden yönetim birimine iletebilmekte ve bunlarla ilgili sonuçları daha bilinçli bir şekilde takip edebilmektedir. Aynı tercihlerin aynı etkinlikte merkezi idareye iletilebilmesi ise hem daha güç hem daha az etkin bir davranış olacaktır¹¹. Bu durumda belediyelerin, kendi hizmet alanlarındaki ihtiyaçların türünü ve miktarını merkezi idareye nispeten daha gerçekçi bir biçimde belirleyebilmesinden dolayı kamusal hizmet sunumunda kaynak israfına neden olma ihtimali merkezi idareye göre daha düşüktür¹².

Ekonomik yaklaşımda kamusal mal ve hizmetlerin sunumunun ekonomik açıdan hangi idareye bırakılması gerektiğini iki temel faktör belirlemektedir. Bunlar hizmetin faydasının yayıldığı alanın büyüklüğü ve hizmeti talep edenlerin tercihleridir. Hizmetin faydasının yayıldığı alanın büyüklüğü ekonomik anlamda belediyelerin varlığını önemli hale getirmektedir. Çünkü birçok kamu hizmetinin faydası yerel düzeyde yayılmaktadır. Ekonomik anlamda etkinlik hizmet faydasının yayılma alanı ile hizmeti sunan idarenin yetki ve sorumluluk alanının birbirine eşitlendiği durumda söz konusu olur. Bu ideal durumda yerel halkın tamamı hizmetten faydalanma imkânına kavuşmakta, aynı zamanda hizmetin finansmanına da ödeme gücüne dayalı vergiler ya da yararlanma vergileriyle katılmaktadır. Dolayısıyla yerel hizmet sunumunun halka en yakın yönetim birimi olan belediyeler tarafından sadece o yöre halkının faydası için üretilmesi ile etkinlik ve verimlilik sağlanmış olacaktır. Kısacası bu faktöre göre, hizmetin faydası belirli bir bölge sınırları içinde kalıyorsa hizmetin yerel yönetimlerce (dolayısıyla belediyelerce) üretilmesi iktisadi açıdan gereklidir. Hizmet faydasının bölge sınırlarının dışına taşması ve dışsallık oluşması, hizmet

¹⁰ Davut Dursun, “Demokratik Siyasal Kültürün Gelişmesinde Yerel Yönetimler”, **Yerel Siyaset**, 1. b., Okutan Yayıncılık, İstanbul, 2008, s. 82-86.

¹¹ Halil Nadaroğlu, **Mahalli İdareler**, 7. b., Beta Yayıncılık, İstanbul, 2001, s. 32.

¹² Nadaroğlu, a.g.e., s. 31-32.

maliyetlerine katılmayanların hizmetten yararlanması anlamına geldiği için kaynak dağılımında etkinliği bozacaktır. Bu gibi durumlarda hizmetin sunumunun daha büyük bir organizasyon tarafından örneğin bir yerel yönetim birliği ya da merkezi idare tarafından üstlenilmesi kaynak kullanımı açısından daha ekonomik bir karar olacaktır¹³.

Ekonomik faktörlerden ikincisini hizmeti talep edenlerin tercihleri oluşturmaktadır. Ekonomik anlamda etkinlik, kamusal hizmetlerin bireylerin tercihleriyle uyumlu şekilde üretilmesini de gerektirir. Bu nedenle hizmet sunulacak alandaki tüm bireylerin talebini yansıtan hizmet demetinin sunulması halinde etkinlik sağlanabilir. Bu anlamda ideal durum, kamu hizmetlerinin oybirliği ile alınan kararlara göre sunulmasıdır. Ancak ülkenin tamamını ilgilendiren hizmetlerde toplumun tüm üyelerinin tercihlerini dikkate almak ve oy birliğiyle karar vermek imkânsızdır. Bu nedenle tüm toplumu ilgilendiren mal ve hizmetlerin sunumunun oy çokluğu kuralı ile merkezi idare tarafından sunulması bir zorunluluktur. Vatandaşlar merkezi idareye hizmet taleplerini çoğunlukla kesintili bir şekilde (seçimden seçime) iletebilirler. Buna karşın faydası belirli bir bölgeye yayılan hizmetlerde yerel yönetimler, vatandaşların tercihlerini algılama anlamında merkezi idareye göre çok daha üstündürler. Gerek alanın merkezi idareye göre dar olması nedeniyle zevk ve tercihlerin daha çok benzeşmesi gerekse vatandaşların kararlara katılma olanaklarının merkezi idareye oranla çok daha fazla olması yerel yönetimleri merkezi idareye göre daha üstün hale getirmektedir. Ayrıca yerel düzeydeki hizmetler için merkezi idarenin ülkenin farklı bölgelerindeki farklı hizmet tercihlerini algılaması, önem sırasına koyması bürokratik maliyetler nedeniyle etkin olmayan bir çözümdür. Bu sebepler yerel düzeyde bir örgütlenmenin kısacası belediyelerin gerekliliğini açıkça ortaya koymaktadır¹⁴.

Belediyeler, devletin yerel hizmet sunumunu sağlamak amacıyla yerel ölçekteki örgütlenme ihtiyacının bir ürünüdür. Temelde toplum tarafından oluşturulan belediyeler, toplumsal hizmet amacıyla toplumun kıt olan kaynaklarını kullanmaktadırlar. Kaynakların kıt olmasına rağmen toplumun hizmet talepleri sürekli ve değişken olabilmektedir. Belediyelerin topluma karşı vazifelerinden biri de bu kaynakları en iyi şekilde

¹³ Özhan Çetinkaya, **Mahalli İdareler Maliyesi**, 2. b., Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s. 10. Öncel, a.g.e., s. 19.

¹⁴ Çetinkaya, a.g.e., s. 11; Öncel, a.g.e., s. 15-19.

değerlendirerek hizmetlerde verimlilik artışı sağlamaktır. Bu vazife, belediyelerin varlık gerekçesinin bir sonucu olarak kabul edilmektedir¹⁵.

Hukuki açıdan bakıldığında belediyeler, belirli bir coğrafik alanda yerel kamu hizmeti sunma yetkisi ile donatılan birer mahalli yerinden yönetim birimleridir¹⁶. Bu kuruluşlar, yerinden yönetim ilkesinin öngördüğü karar ve yürütme organları seçimle işbaşına gelen, idari özerkliğinin simgesi olarak tüzel kişiliğe ve mali özerkliklerinin simgesi olarak da kendi bütçelerini hazırlama hakkına sahip olan kuruluşlardır¹⁷.

Belediyeler aynı zamanda aşırı merkezileşmenin yaratacağı olumsuzluklara karşı bir fren ve denge unsuru olarak nitelendirilmektedir¹⁸. Kararların tek bir yerden (merkezden) alınması, yerel halkın ihtiyaçlarının belirlenmesinde ve yerel halka hizmet götürülmesinde birtakım sakıncaların doğmasına neden olmaktadır¹⁹. Kamu gücünün ve yetkilerinin tamamının merkezde toplanmasının yaratacağı düzensizlik, yolsuzluk ve rüşvet gibi hukuk dışı fiillerin azaltılması için bu güç ve yetkilerin belediyeler vb. kamu tüzel kişilikleri ile paylaşılması kısacası yerinden yönetim ilkesinin uygulanması çözüm yolu olarak görülmüştür.

II. BELEDİYELERDE DENETİMİN GEREKLİLİĞİ

Devlet esas itibariyle bütün kamu hizmetlerinden sorumludur ancak devletin bütün kamu hizmetlerinden sorumlu olması, bu hizmetlerin tamamını kendisinin yapması gerekli olduğu anlamına gelmemektedir. Devlet kamu hizmetlerini, bu hizmetleri en ekonomik, en verimli ve toplum yararına en başarılı olacak şekilde yerine getirecek olan idareye bırakmaktadır. Dolayısıyla kamu hizmetleri, kamu yararı gözetilerek devlet teşkilatıyla yerel yönetim birimleri arasında paylaştırılmaktadır. Hizmetlerin yerine getirilmesinden esas sorumlu devlet olduğuna göre devletin, hizmetlerin iyi bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini denetlemesi kadar doğal bir şey olamaz. Bu nedenle devlet, mahalli idareler

¹⁵ Hulusi Şentürk, **Belediyelerde Performans Yönetimi**, 2. b., İlke Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 16.

¹⁶ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 10. b., İmaj Yayınevi, 2011, s. 70-72.

¹⁷ Nadaroğlu, a.g.e., s. 20.

¹⁸ Bilal Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, Üniversite Kitabevi, İzmir, 1994, s. 132.

¹⁹ Ruşen Keleş - Fehmi Yavuz, **Yerel Yönetimler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1983, s. 32.

üzerinde denetim kurarak, hizmetlerin iyi bir şekilde yerine getirilmesi için çeşitli yollarla bu idarelerin faaliyetlerini kontrol altında tutmak istemektedir²⁰.

Etimolojik olarak Latince bir terim olan denetim, “dinlemek” fiilinden türetilmiştir. Dinlemek fiili, denetim kavramının önemli bir parçası olsa da denetim tamamıyla bundan ibaret değildir. Bunun yanı sıra araştırma, analiz etme ve değerlendirme gibi unsurları da içerisinde barındırmaktadır. Ayrıca denetçiler, mesleki uygulamalarında inceleme ve gözden geçirme (review) gibi kavramlardan da yararlanırlar²¹.

Yönetimin plânlanan amaçları ile işleyişi arasındaki uyumun sürekliliğini sağlayan denetim²², ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları; önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreç olarak da tanımlanmaktadır²³. Yönetim olgusunun önemli işlevlerinden biri olan denetim, hem merkezi yönetimde hem de yerel yönetimlerde önceden belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için üstlenilen görevlerin eksiksiz ve zamanında gerçekleşip gerçekleşmediğinin kontrol edilmesi açısından önem taşımaktadır²⁴. Çünkü denetim, sadece hesapların doğruluğuna ilişkin rapor düzenlemek veya gelir ve giderlerin yasalara, kurallara ve muhasebe ilkelerine uygunluğunun incelenmesi olmayıp aynı zamanda yönetimi geliştirme aracı olarak kullanılmaktadır²⁵.

Belediyeler diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de giderek daha fazla yetki ve kaynak kullanan kurumlar haline gelmektedir. Hatta bazı belediyeler, bakanlıklardan daha fazla kaynak kullanmakta, yerel düzeyde gelecek nesiller üzerinde etkili olabilecek önemli

²⁰ Arslan, a.g.e., s. 30.

²¹ Dimitris N. Chorafas, **Implementing and Auditing the Internal Control System**, First Edition, Palgrave Macmillan, London, 2001, p. 3.

²² Kamil Karatepe, “Uluslararası Gelişmeler ve Türkiye’de Denetimin Yeniden Yapılandırılması”, **Denetim Dergisi**, S. 116, Yıl 24, Ekim-Aralık 2011, s. 10.

²³ Kenan Tepe, “Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrollerin Denetimi”, **Cumhuriyetin 75. Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**, Ankara, 1998, s. 54.

²⁴ Hacer Tuğba Eroğlu, “Yerel Yönetimlerde Denetim ve Halk Denetçiliği (Ombudsmanlık)”, **Yerel Yönetimler Kongresi**, Çanakkale, Aralık 2004, s. 553.

²⁵ Veysel Eren, “Kamu Yönetiminde Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, **Öneri Dergisi**, C. VII, S. 25, Ocak 2006, s. 255.

yatırımları ve projeleri gerçekleştirmektedirler. Bu geniş yetkilerini kullanırken belediyeler belirli bir özerklikten faydalanmakta ve merkezi yönetimin hiyerarşik halkalarının dışında kendi karar organlarının kararları doğrultusunda kısmen de olsa bir hareket serbestisi elde etmektedir. Özerklik gücünün yanı sıra karar organlarının ve başkanlarının seçimle işbaşına gelmiş olmaları, belediyeleri merkezi yönetime karşı güçlü hale getirmektedir. Bu durum belediyelerin denetiminin gerekliliği konusunu gündeme getirmektedir²⁶.

Toplumun büyüüp gelişmesi, iktisadi yaşamın karmaşık hale gelmesi güvenilir bilgi edinme ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Karar alma veya değerlendirme durumunda olan kişi veya merci, kendisine sunulan bilgilerin doğruluğunu ve gerçeğe aykırılığını inceleme imkânına her zaman sahip olmayabilir. Açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının incelenmesinde başvurulması gereken yöntem, bunların bağımsız ve tarafsız kişi veya kurumlarca denetlenerek doğrulanmasıdır²⁷. Bu açıdan değerlendirildiğinde bireyler, ödedikleri vergilerin karşılığında kamu idarelerinin özellikle de belediyelerin harcama yaparken halkın ihtiyaçlarını ne kadar göz önünde bulundurduğu, bu kaynaklarla hangi hizmetleri gerçekleştirdiği ve hizmetleri gerçekleştirirken ne kadar tutumlu davrandığı hakkında güvenilir bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenle belediyelerin faaliyetlerine ilişkin ortaya koydukları bilgilerin yanıltıcı olup olmadığının veya gerçeği ne kadar yansıttığının belirlenebilmesi için denetlenmeleri gerekmektedir.

Kamu hizmetlerinin yürütülmesindeki temel ilkelerden biri de uyum ve birliğin sağlanmasıdır. Buradaki uyum ve birlik, hizmet alanı itibariyle ülkenin tümünü kapsamaktadır. Yerel yönetimler ve dolayısıyla belediyeler, bu uyumu ve birliği bozabilecek niteliktedir. Unutulmamalıdır ki hizmetlerin merkez ile yerel arasında bölüşülmüş olması, hizmetlerin ülkenin tümünde uyum ve birlik içinde yürütülmesinin sorumluluğunu taşıyan devletin bu alandaki ana sorumlu olma niteliğini ortadan kaldırmamaktadır. Devletin birliği ve onun temsil ettiği genel yarar esas alındığına göre adem-i merkezîyetçiliğin uygulanmasından kaynaklanan sakıncaların giderilmesi bir zorunluluk haline gelmektedir. Bu durumda devletin, bu tür hizmet birimlerinin hem genel hem de yerel yararları uymayan karar ve eylemlerine engel olması gerekmektedir²⁸.

²⁶ Aziz Kutlar – Fatih Yüksel – Fehim Bakırcı, **Türkiye’de Belediyelerin Ekonomik Etkinliği ve Etkinliğe Etki Eden Faktörler Üzerine Bir Araştırma**, TBB Yayını, Ankara, 2011, s. 192.

²⁷ Tepe, a.g.m., s. 53.

²⁸ Nadaroğlu, a.g.e., s. 25-26.

Bütün bunların yanı sıra yasal düzenlemelerin ayrıntılı olması görevlilerin sorumluluktan kaçmalarına, işlerin gecikmesine ve kırtasiyeciliğe; tam aksine yasal düzenlemelerin çok genel nitelikte olması ise geniş takdir yetkisi tanıyarak yasal yetkilerin aşılmasına ve keyfi davranışlara neden olabilmektedir. Belirtilen bu olumsuzlukların doğmaması veya bunları ortadan kaldırma isteği denetimi zorunlu hale getirmektedir²⁹.

Yerel yönetimlerin dolayısıyla da belediyelerin belirli bir ölçüde merkezi idarenin denetimi altında bulunması zorunluluğu günümüzde çeşitli nedenlerden dolayı hukuki, siyasi, ekonomik ve sosyal bir gerçek olarak kabul edilmektedir. Denetim vasıtasıyla yerel hizmetlerin daha iyi şekilde yerine getirilmesi sağlanabileceği gibi söz konusu birimlerin milli kalkınmaya katkıda bulunmaları da sağlanabilir. Ancak bunun sağlanabilmesi için denetimin teşvik edici veya yol gösterici olması gerekmektedir. Aksi halde denetim, yerel birimlerin yok olmasını veya koyu bir merkezizetçiliğe gidişi de sağlayabilir³⁰.

III. BELEDİYELERDE DENETİMİN AMAÇLARI

Genel olarak denetimin temel amacı, örgütün amaçlarını gerçekleştirme derecelerini saptayarak örgütün etkinlik düzeyini yükseltmek ve örgüt amaçlarının en üst düzeyde gerçekleşmesini sağlamaktır. Kısacası denetimle birlikte gerçekleşen ile olması gereken arasında bağ kurularak³¹ amaçlara ulaşılma seviyesinin artırılması hedeflenmektedir. Örgüt içindeki işleyişin sürekli olarak takip edilerek eksik yönlerin belirlenmesi, örgüt amaçlarından sapmaların önlenmesi ve örgütün daha sağlıklı bir işleyişe kavuşturulması ancak denetim yolu ile gerçekleştirilebilir³².

Belediyeler, devlet yapısı içinde ve yönetimin bütünlüğü ilkesi çerçevesinde belli bir özerklikten yararlanan kuruluşlardır. Bu kuruluşların görevlerini gerektiği biçimde yapabilmesi için bazı denetim mekanizmaları tarafından denetlenmesi gerekir. Söz konusu kuruluşların denetim dışında kalması, bunların çoğu zaman sorumsuz ve ekonomik açıdan savurganlıklara neden olabilecek davranışlara yönelmesine neden olabilmektedir³³. Bu

²⁹ Kadir Çelik, **Belediye Yönetimi**, ed. Ayşegül Sabuktay, TODAİE Yerel Yönetimler Araştırma ve Eğitim Merkezi Yayını No: 19, Ankara, 2007, s. 169.

³⁰ Arslan, a.g.e., s. 3.

³¹ H. Ömer Köse, "Denetim ve Demokrasi", **Sayıştay Dergisi**, S. 33, Nisan-Haziran 1999, s. 63.

³² Ahmet Özer, "Yerel Yönetimlerin Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme", **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. II, S. 4, 1993, s. 29-30.

³³ Ruşen Keleş, "Yerel Yönetimlerde Denetim", **Sayıştay Dergisi**, S. 25, Nisan-Haziran 1997, s. 10.

bakış açısıyla değerlendirildiğinde belediyelerde denetimin amacı, bu kuruluşların sorumlulukları çerçevesinde hareket etmesini ve kaynak kullanımında tutumlu davranmasını sağlamaktır.

Ruşen Keleş, birçok ülkede yerel yönetimlerde özellikle de belediyelerde rastlanan kayırma ve yolsuzluk olayları gibi amaç sapmalarının bu yönetimler üzerindeki denetim eksikliğinden kaynaklandığını ve bu nedenle de bunlar üzerindeki denetimin artırılması gerektiğini savunmuştur. Keleş, devletin söz konusu idareler üzerindeki denetim ve gözetiminin nesnel amaçlarını dört başlık altında ele almıştır. Bu amaçlar şunlardır;

- Birincisi, devletin genel menfaatlerini, ulusal birlik ve bütünlüğünü korumak ve dolayısıyla bu birimlerin ulusal makro ekonomik politikalara uymalarını sağlamaktır.
- İkincisi, kamu hizmetlerinin görülmesinde birimler ve kademeler arasında uyum ve eşgüdüm sağlamaktır.
- Üçüncüsü ise yerel yönetimlerin seçimle ve atamayla gelinen kadrolarında görev yapan kimselerin yetkilerini aşmalarına ve görevlerini kötüye kullanmalarına karşı halkın korunmasıdır.
- Devletin yerel yönetimler üzerindeki denetim ve gözetiminin bir de açık ya da yasal olmayan ancak fiili nitelik taşıyan örtülü bir amacı daha vardır. Bu da, alt basamaklarda bulunan birimleri yani yerel yönetimleri, merkezin ve merkezi gücü elinde bulunduranların denetimi altında tutarak kendine bağımlı hale getirmektir³⁴.

IV. TÜRKİYE'DE BELEDİYELERİN DENETİMİ

Belediyeler, gerek yerel ihtiyaçların belirlenmesinde ve gerekse de buna bağlı olarak gerçekleştirilecek yerel kamu hizmetlerinin sunumunda aktif bir rol üstlenmektedir. Bu durum belediyelerin, sorumluluk ve görev alanları itibariyle özel bir konuma sahip olmasına ve aynı zamanda sıkı bir denetime tabi olmasına neden olmaktadır. Ülkemizde belediyeler, hem kurum içi denetim birimleri hem de kurum dışındaki birtakım merkezi yönetim birimleri tarafından denetlenmektedir (Bkz. Tablo 1)³⁵.

³⁴ Keleş, “Yerel Yönetimlerde Denetim”, a.g.m., s. 11.

³⁵ Doğan, a.g.m., s. 29.

Tablo 1: Belediyelerde Uygulanan Denetim Türleri

DENETİM TÜRLERİ	DENETÇİLER/ DENETLEYENLER	BAĞLI OLUNAN MAKAM	ALANI	YETKİ VE SORUMLULUK DAYANAĞI	İÇERİĞİ	BELEDİYEDEKİ UYGULAMA DURUMU	RAPOR SUNULAN MAKAM
Yasama Adına Denetim (Dış Denetim)	Sayıştay Denetçileri	Sayıştay Başkanlığı	Belediye, bağlı kuruluşlar ve işletmeler	5393/54, 55 5018/69	İş ve işlemler için hukuki uygunluk, mali ve performans denetimi	Tüm belediyelerde uygulaması yok	Kamuoyu, Belediye Meclisi
Dış Yönetmel Denetim	Devlet Denetleme Kurulu	Cumhurbaşkanlığı	Belediye, bağlı kuruluşlar ve işletmeler	Anayasa, m. 108. 2443 S.K.	Araştırma, inceleme, denetim	Cumhurbaşkanı'nın görevlendirmesi durumunda.	Cumhurbaşkanlığı
	Başbakanlık Teftiş Kurulu	Başbakanlık	Belediye, bağlı kuruluşlar ve işletmeler	Anayasa, m. 112 3056 S.K.	Araştırma, inceleme, soruşturma, teftiş, denetim	Başbakan'ın görevlendirmesi durumunda.	Başbakanlık
	Mülkiye Müfettişleri	İçişleri Bakanlığı	Belediye, bağlı kuruluşlar ve işletmeler	5393/54, 55	Mali işlemlerin dışında kalan diğer idari işlemlerin hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü	Büyükşehir, il ve büyük ilçe belediyeleri	Kamuoyu, Belediye Meclisi
	Mahalli İdareler Kontrolörleri					Diğer belediyeler	
İç Denetim	İç Denetçi	Belediye Başkanı	Belediye, bağlı kuruluşlar ve işletmeler	5393/54, 55, 58 5018/63, 68	İş ve işlemlerin için hukuki, uygunluk, mali ve performans denetimi	Tüm belediyelerde uygulaması yok	Kamuoyu, Belediye Meclisi
Başkanın Denetimi	Belediye Teftiş Kurulu	Belediye Başkanı	Belediye, bağlı kuruluşlar ve işletmeler	5393/38-k, 5216/18-i 5216/28 Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik/12	Teftiş, inceleme, araştırma ve soruşturma	Büyükşehirler ile belediye bağlı kuruluşlarının tamamında, nüfusu 100.000'in üzerindeki il belediyelerinde ve nüfusu 150.000'in üzerindeki büyükşehir ilçe belediyelerinde	Başkanlık Makamı
Belediye Meclisinin Denetimi	Denetim Komisyonu	Seçilmiş Üyeler	Belediye ve bağlı kuruluşlar	5393/25	Gelir-gider incelemesi ile bunlara ilişkin hesap, kayıt ve işlemler	İl, ilçe ile nüfusu 10.000'den büyük belediyelerde var	Meclis Başkanlığı
	Meclis Üyeleri	Seçilmiş Üyeler	Belediye ile ilgili konular	5393/2	Soru, genel görüşme ve gensoru	Tüm belediyelerde var	Meclis Başkanlığı, Kamuoyu, İçişler Bakanlığı
			Belediye, bağlı kuruluşlar ve işletmeler	5393/56, 58 5018/41	Faaliyet raporu		
Vesayet Denetimi	Merkezi Yönetim Birimleri	Merkezi Yönetim	Belediyeler	Anayasa 127. madde	Belediyelerin işlem ve eylemleri	Tüm belediyelerde var	-

Kaynak: Mustafa Çöpoğlu, "Belediyelerin Denetimi", **İller ve Belediyeler Dergisi**, TBB Yayını, S. 769, 2012, s. 10.' dan düzenlenerek alınmıştır.

A. YASAMA ADINA YAPILAN DIŞ DENETİM: SAYIŞTAY

Sayıştay denetimi, yasama, yürütme ve yargı Şeklindeki erkler sınıflandırmasına dâhil edilemeyen, kendine özgü bir devlet faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Genellikle parlamento adına görev yapan ve parlamento dâhil herhangi bir üst kuruma bağılı olmayan, denetim faaliyetini tamamen bağımsız bir Şekilde yürüten Sayıştaylar, raporlarıyla siyasal denetimi ve yasama işlevini güçlendirici rol oynamaktadır. Anayasal ve yasal teminatlarla korunan bu bağımsızlık statüsü, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, sonuçlarının raporlanması, duyurulması ve yürürlüğe konmasının izlenmesi aşamalarında hiçbir baskı altında kalmamasına olanak sağlamaktadır³⁶.

Türkiye’de kamu yönetiminin denetiminde en üst düzeyde yetkili olan organ, yasama organıdır. Parlamenter demokrasinin temelini oluşturan yasama denetimi, aynı zamanda Anayasamızda da yer alan güçler ayrılığı ilkesinin bir gereğıdir. Anayasamızın 160. maddesi ile merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları ile yerel yönetimlerin bütün gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetleme görevi Sayıştay’a verilmiştir. Yasama denetimini güçlendirmek üzere Sayıştay’a, yasada belirtilen konularda TBMM’ye rapor sunmak, mali içerikli yönetmeliklerle ilgili uygun görüş vermek gibi önemli birtakım görevler daha verilmiştir³⁷.

6085 sayılı Kanunu’nda Sayıştay’a kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğı çerçevesinde denetleme ve sonuçları hakkında TBMM’ye doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunma görevi verilmiştir. Aynı zamanda Sayıştay, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetlemekle sorumlu tutulmuőtur³⁸.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 4. maddesine göre Sayıştay;

a) Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının, mahalli idareleri, sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak % 50’den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),

³⁶ H. Ömer Köse, **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, 2. b., Sayıştay Yayını, 2007, s. 30.

³⁷ Köse, a.g.e., s. 215.

³⁸ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde 5.

b) Kamu payı % 50'den az olmamak kaydıyla (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,

c) Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,

ç) Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini,

denetlemeye yetkili kılınmıştır.

Kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere mahalli idareler, belediyeler, il özel idareleri ile belediye ve il özel idarelere bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları her türlü idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirket, Sayıştay denetimi kapsamındadır.

Tablo 2: Sayıştay Tarafından Gerçekleştirilen Denetimler (2007-2013)

	2007		2008		2009		2010		2011		2012		2013	
	T	D	T	D	T	D	T	D	T	D	T	D	T	D
Büyükşehir belediyesi	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16
Büyükşehir belediyesi bağlı idaresi	24	17	24	22	19	18	19	18	19	8	19	2	19	14
Büyükşehir ilçe belediyesi	77	66	120	111	143	116	143	97	143	16	143	2	143	41
İl belediyesi	66	59	65	64	65	62	65	60	65	57	65	13	65	61
İlçe belediyesi	794	143	762	277	749	388	749	285	752	4	v.y.	v.y.	749	0
İl özel idaresi	81	80	81	81	81	81	81	80	81	70	81	22	81	64
Toplam	1058	381	1068	571	1073	681	1073	556	1076	171	-	55	1073	196

* T: Toplamı, D: Denetlenen Sayısı, v.y. :Veri Yok

Kaynak: Sayıştay Faaliyet Raporları (2007-2013)

Tablo 2, 2007-2013 yılları arasında bazı yerel yönetim birimlerinin toplam sayısını ve bunların ne kadarının Sayıştay tarafından denetlenebildiğini yansıtmaktadır. Belirtilen yıllarda Sayıştay, büyükşehir belediyelerinin tamamını, büyükşehirlere bağlı idarelerin, il belediyelerinin ve il özel idarelerinin de önemli bir kısmını denetlemiştir. Toplam ilçe belediyeleri ile denetlenen ilçe belediyelerinin rakamları kıyaslandığında bunların denetiminin yetersiz kaldığı görülmektedir.

B. MERKEZİ İDARENİN İDARİ VESAYET DENETİMİ

1982 Anayasası'nın 127. maddesine göre merkezi idare, mahalli idareler üzerinde, mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplumun yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idari vesayet yetkisine sahiptir.

Anayasamızda idari vesayetın tanımı yapılmamış, 127. maddesinde hangi idare tarafından hangi amaçla kullanılabilceğı belirtilmiştir. İdari vesayet denetimi, merkezi idarenin yerinden yönetim birimlerinin kararları, eylem ve işlemleri, organları ve personeli üzerinde uyguladığı denetimdir³⁹. Bir diğer tanıma göre idari vesayet, devlet yetkililerinin, yerel yönetim ve kamu hizmeti tüzel kişilerinin organları ve işlemleri üzerinde, yasalara saygıyı sağlamak, kamu yararına olmayan ve yetkinin kötüye kullanılmasında ortaya çıkabilecek eylemleri engellemek, yerel ve şahsi çıkarlara karşı ulusal yararı korumak için yaptıkları denetim türüdür. Tanımdan da anlaşılacağı gibi idari vesayet denetiminin temelinde yerel yönetimlerin yetki aşımı ve gaspına karşı, toplumun genel çıkarlarını koruma ve üstün tutma amacı vardır⁴⁰.

Vesayet denetiminin temel amacı, yönetimin bir bütün olarak uyumlu ve yasalara uygun bir şekilde işlemlerini ve değişik düzeylerdeki yönetsel birimler arasında uyumu sağlamaktır⁴¹. Vesayet denetiminin iki temel nedeni vardır. Birincisi, merkez ile yerinden

³⁹ İbrahim Halıcı - Erdoğan Ergün, "Belediyelerin İdari ve Mali Denetimi", **Denetim Dergisi**, S. 118, Yıl 25, Nisan-Haziran 2012, s. 25.

⁴⁰ Murat Akçakaya, "Belediyeler Üzerindeki Vesayet Çıkmazı", **Sayıştay Dergisi**, S. 38, Temmuz-Eylül 2000, s. 191.

⁴¹ Köse, a.g.e., s. 29.

yönetim kuruluşlarının aralarında bir ilişki kurarak çelişkileri önlemek; ikincisi ise devletin birliği ve kamu hizmetlerinin görülmesinde devamlılık sağlamaktır⁴².

Yerel yönetimler dolayısıyla belediyeler, özerk bir yapıya, merkezden ayrık bir örgütlenme biçimine ve tüzel kişiliğe sahip yönetim birimleri olmasına rağmen ülke bütünlüğünün bozulmasına engel olmak amacıyla merkezin vesayet denetimi altındadırlar. Kısacası idari vesayetin ülke çıkarlarına ters düşen, üniter yapıyı tehdit eden ve hizmet sunumunda sürekliliği aksatacak nitelikte olan yerel yönetim kararları üzerinde uygulanması esastır⁴³.

Ülkemizde belediyeler üzerinde idari vesayet denetimi uygulamakla görevli kurum esasen İçişleri Bakanlığı'dır. Bunun yanı sıra mülki idare amirlerinden ilde valinin, ilçede kaymakamın belediyeler üzerinde birtakım denetim yetkileri bulunmaktadır⁴⁴.

1. Uygulanma Biçimleri

Vesayet denetimi, merkezi idare tarafından belediyenin eylem ve işlemleri, organları ve personeli üzerinde uygulanmaktadır. Vesayet denetimi uygulanışı şu şekilde olmaktadır⁴⁵:

- **İşlemler üzerindeki denetim:** İdari vesayetin asıl uygulandığı alan işlemler olmakla beraber söz konusu denetim işlemler üzerinde tasdik, önceden izin, ikâme, iptal, yürütmenin durdurulması şeklinde ortaya çıkmaktadır. *Tasdik*, belediyeler tarafından alınan kararların, idari vesayeti uygulamaya yetkili makamlarca kanunlara ve genel esaslara uygunluğunun belirtilmesidir. *Önceden izin*, belediyelerce alınan birtakım kararların uygulamaya konulmadan önce belli vesayet makamlarından izin alınmasını gerektiren hukuki bir şarttır. *İkâme (yerine geçme) yetkisi*, vesayet makamlarının belediyelerin organlarının yerine geçerek karar alabilmeleri ya da kararlar üzerinde değişiklik yapabilmeleridir. *İptal*, merkezi idarenin belediye organlarıncı alınan kararların hukuka ve ulusal

⁴² Nuri Tortop, **Mahalli İdareler**, 6. b., Yargı Yayınları, 1999, s. 14.

⁴³ Rafet Çevikbaş, "Türkiye'de Yerel Yönetimlerde Yerel Özerklik ve İdari Vesayet", **Yerel Siyaset**, S. 32, 2008, s. 77.

⁴⁴ Cumhuriyet, "Anayasal İlkeler Işığında Teftiş ve Denetim", **Denetim Dergisi**, S. 115, Yıl 24, Temmuz-Eylül 2011, s. 7.

⁴⁵ Halıcı - Ergün, a.g.m., s. 25-26.

çıkarlara aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edebilmesidir. *Yürütmenin durdurulması*, belediye idarelerinin aldıkları kararların uygulanmasının daha sonraya bırakılmasını ifade etmektedir.

- ***Eylemler üzerindeki denetim***: Bu denetim türü, belediyelerin almış oldukları kararların uygulanması sırasında gerçekleşen denetimdir. Bu noktada uygulanan denetimin aslında kararı uygulayan kurum ya da kişinin uygulamalarının hukuka uygunluğunun incelenmesini ifade etmektedir.
- ***Organları üzerindeki denetim***: Vesayet makamlarınca belediyelerin yürütme ve karar organları üzerinde gerçekleştirilen denetimdir. Denetim genellikle belediye organları üzerinde faaliyete geçme, feshedilme vb. şekillerde ortaya çıkmaktadır.
- ***Personel üzerindeki denetim***: Buradaki denetim, belediyelerin seçilmiş organları üzerinde değil, maaşları belediye bütçesinden karşılanan belediye memurları üzerinde gerçekleştirilmektedir. Personel üzerindeki denetim; kadroların alınması, tayinlerin yapılması ve tasdiki, terfi, izin, işten el çektirme, disiplin ve kovuşturma gibi birtakım özlük işleri ile ilgili konularda yapılabilmektedir.

2. Belediye Mevzuatında Öngörülen Vesayet Denetimi

5393 sayılı Belediye Kanunu'nda ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda idari vesayet denetiminin belediye başkanı ile belediye encümeni ile belediye meclisinin işlem ve kararları üzerinde uygulanması öngörülmüştür (Bkz. Tablo 3). 5216 sayılı Kanun ile düzenlenmeyen konularda 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun esas alınacağı ve buradaki hükümlerin geçerli olacağı belirtilmiştir⁴⁶.

⁴⁶ 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Madde 28.

Tablo 3: Belediye Mevzuatında Öngörülen Vesayet Denetimi ve İlgili Kanun Maddeleri

Vesayet Denetimi	5393 Sayılı Belediye Kanunu
Belediye meclisinin onaya tabi işlemleri	6., 7., 8., 9., 10., 11., 12., 15., 68. ve 81. maddeleri
Belediye meclisinin izne bağlı işlemleri	71. ve 74. maddeleri
Belediye meclisinin görevini ihmal etmesi halinde vesayet denetimi	30. madde
Belediye başkanı üzerindeki vesayet yetkisi	44. ve 46. maddeleri
Belediye encümeni üzerindeki vesayet yetkisi	47. madde
Hizmetlerde aksama durumunda vesayet yetkisi	57. madde

*Belediye başkanı, belediye encümeni ve belediye meclisi üzerindeki vesayet yetkisinin dayanağını Anayasa'nın 127. maddesi oluşturmaktadır.

a. Belediye meclisinin onaya tabi işlemleri

5393 sayılı Kanununun sınır uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin 7. maddesinde “*bir il dahilindeki beldeler veya köyler arasında sınır uyuşmazlığı çıkması halinde ilgili belediye meclisi ve köy ihtiyar meclisi ile kaymakamın görüşleri 30 gün süre verilerek istenir. Vali, bu görüşleri değerlendirerek sınır uyuşmazlığını karara bağlar. Büyükşehir belediyesi sınırları içinde kalan ilçe ve ilk kademe belediyelerinin sınır değişikliklerinde büyükşehir belediye meclisinin de görüşü alınır.*” denmektedir. Belediye sınırlarının uyuşmazlıklarının çözümünde kaymakamın görüşlerinin dikkate alındığı ve nihai kararın vali tarafından verildiği kanunda açıkça belirtilmiştir.

5393 sayılı kanununun 8. maddesine göre;

Belde, köy veya bunların bazı kısımlarının bir başka beldeye katılabilmesi için bu yerlerin meskun sahalılarının katılacak beldenin meskun sahasına uzaklığı 5.000 metreden fazla olamaz. Bir belde veya köyün veya bunların bazı kısımlarının meskun sahasının, komşu bir beldenin meskun sahası ile birleşmesi veya bu sahalılar arasındaki mesafesinin 5.000 metrenin altına düşmesi ve buralarda oturan seçmenlerin yarısından bir fazlasının komşu beldeye katılmak için başvurması halinde, katılacak belde sakinlerinin oylarına başvurulmaksızın, katılmak isteyen köy veya belde veya bunların kısımlarında başvuruya ilişkin oylama yapılır.

Oylama sonucunun olumlu olması halinde başvuruya ait evrak, valilik tarafından katılınacak belediyeye gönderilir. Belediye meclisi evrakın gelişinden itibaren otuz gün içinde başvuru hakkındaki kararını verir. Belediye meclisinin uygun görmesi halinde katılım gerçekleşir. Büyükşehirlerde birleşme ve katılma işlemleri, katılınacak ilçe veya ilk kademe belediye meclisinin görüşü üzerine, büyükşehir belediye meclisinde karara bağlanır. Katılma sonrası oluşacak yeni sınır hakkında 6. maddeye göre işlem yapılır ve sonuç İçişleri Bakanlığı'na bildirilir.

denmektedir. Sözü edilen 6. maddede ise belediye sınırlarının, belediye meclisinin kararı ve kaymakamın görüşü üzerine valinin onayı ile kesinleşeceği ifade edilmektedir. Kanunun bu hükmü ile belediyeler arasındaki birleşme ve katılma durumlarında valiye sorumluluk verilmiş ve vesayet denetimi yapacağı hüküm altına alınmıştır.

5393 sayılı Kanunu'nun 9. maddesinde ise “*belediye sınırları içinde mahalle kurulması, kaldırılması, birleştirilmesi, bölünmesi, adlarıyla sınırlarının tespiti ve değiştirilmesi, belediye meclisinin kararı ve kaymakamın görüşü üzerine valinin onayı ile olur*” denmektedir. Kanunun bu maddesinde belediye sınırları içinde bulunan mahallelerde yapılacak birtakım değişikliklerin öncelikle belediye meclis kararını devamında ise kaymakamın görüşü ve valinin onayını gerektirdiği anlaşılmaktadır.

5393 sayılı Kanunun 10. maddesinde bir belde adının, belediye meclisi üye tam sayısının en az dörtte üç çoğunluğunun kararı ve valinin görüşü üzerine İçişleri Bakanlığı'nın onayı ile değiştirilebileceği, bu kararın Resmi Gazete'de yayımlanacağı ve belde adının değişmesi ile belediyenin adının da değişmiş sayılacağı belirtilmiştir. Bu hükümden anlaşılacağı üzere belde adının değiştirilmesi, alınan meclis kararını takiben valinin görüşü ve İçişleri Bakanlığı'nın onayına (vesayet denetimine) bağlanmıştır.

5393 sayılı Kanunun 11. maddesine, belediye tüzel kişiliğinin kaldırılması konusunda uygulanan vesayet denetimini düzenlemektedir. İlgili madde şu şekildedir:

Meskûn sahası, bağlı olduğu il veya ilçe belediyesi ile nüfusu 50.000 ve üzerinde olan bir belediyenin sınırına, 5.000 metreden daha yakın duruma gelen belediye ve köylerin tüzel kişiliği; genel imar düzeni veya temel alt yapı hizmetlerinin gerekli kılması durumunda, Danıştay'ın görüşü alınarak, İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine müşterek kararname ile kaldırılarak bu belediyeye katılır. Tüzel kişiliği kaldırılan belediyenin mahalleleri, katıldıkları belediyenin mahalleleri hâline gelir. Tüzel kişiliği kaldırılan belediye ile köylerin taşınır ve taşınmaz mal, hak, alacak ve borçları katıldıkları belediyeye intikal eder. Nüfusu 2.000'in altına düşen belediyeler, Danıştay'ın görüşü alınarak, İçişleri Bakanlığının önerisi üzerine müşterek kararname ile köye dönüştürülür.

İlgili hükümden anlaşılacağı gibi belediye tüzel kişiliğinin kaldırılmasında İçişleri Bakanlığı'nın önerisi gerekmekte, ayrıca İçişleri Bakanı, Başbakan ve Cumhurbaşkanı'nın imzalarıyla çıkarılabilen müşterek kararnameye ihtiyaç duyulmaktadır⁴⁷.

Kanunun 12. maddesinde tüzel kişiliği sona erecek belediye ve köylerin taşınmazlarının satılması ile vadesi tüzel kişiliğin sona ereceği tarihi aşan borçlanma yapılmasının İçişleri Bakanlığı'nın onayına tabi olduğu ifade edilmiştir. Aynı maddede belediye ihbar ve kıdem tazminatlarının ödenmesi konusunda, 68. maddenin (d) bendinde öngörülen sınırlamaya bağlı olmaksızın İçişleri Bakanlığının onayı ile borçlanma yapabileceği ve bu amaçla yapılan borçlanmaların ihbar ve kıdem tazminatı dışında hiçbir gider için kullanılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Kanunun “*belediyenin yetkileri ve imtiyazları*” kısmında belediyelerin, (e), (f) ve (g) bentlerinde belirtilen hizmetleri Danıştay'ın görüşü ve İçişleri Bakanlığı'nın kararıyla süresi 49 yılı geçmemek üzere imtiyaz yoluyla devredebileceği, toplu taşıma hizmetlerini imtiyaz veya tekel oluşturmayacak şekilde ruhsat vermek suretiyle yerine getirebileceği gibi toplu taşıma hatlarını kiraya verme veya 67. maddedeki esaslara göre hizmet satın alma yoluyla yerine getirebileceği belirtilmiştir. Söz konusu hizmetlerin imtiyaz sözleşmesiyle yaptırılması için belediye meclis kararı, Danıştay'ın görüşü ve İçişleri Bakanlığı'nın onayı gerekmektedir.

5393 sayılı Kanununun 15. maddesine göre *il sınırları içinde büyükşehir belediyeleri, belediye ve mücavir alan sınırları içinde il belediyeleri ile nüfusu 10.000'i geçen belediyeler, meclis kararıyla; turizm, sağlık, sanayi ve ticaret yatırımlarının ve eğitim kurumlarının su, termal su, kanalizasyon, doğal gaz, yol ve aydınlatma gibi alt yapı çalışmalarını faiz almaksızın on yıla kadar geri ödemeli veya ücretsiz olarak yapabilir veya yaptırabilir, bunun karşılığında yapılan tesislere ortak olabilir; sağlık, eğitim, sosyal hizmet ve turizmi geliştirecek projelere İçişleri Bakanlığının onayı ile ücretsiz veya düşük bir bedelle amacı dışında kullanılmamak kaydıyla arsa tahsis edebileceği belirtilmiştir.*

Kanunun 68. maddesine göre *belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketler, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarının yılı içinde toplam yüzde onunu geçmeyen iç borçlanmayı*

⁴⁷ R. Cengiz Derdiman, **İdare Hukuku**, 3. b., Alfa Aktüel, Bursa, 2010, s. 33.

belediye meclisinin kararı; yüzde onunu geçen iç borçlanma için ise meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve İçişleri Bakanlığının onayı ile yapabilir. Belediye ve bağlı kuruluşlarının borçlanmasını düzenleyen Kanunun bu maddesinde belli bir oranın üzerinde yapılması düşünülen iç borçlanma için bakanlığın onayının gerektiği vurgulanmıştır.

Kanunun 81. maddesine göre cadde, sokak, meydan, park, tesis ve benzerlerine ad verilmesi ve beldeyi tanıtıcı amblem, flama ve benzerlerinin tespitine ilişkin kararlarda; belediye meclisinin üye tam sayısının salt çoğunluğu, bunların değiştirilmesine ilişkin kararlarda ise meclis üye tam sayısının üçte iki çoğunluğunun kararı aranmaktadır. İlgili maddede bu kararın mülkî idare amirinin onayı ile yürürlüğe gireceği belirtilmektedir.

b. Belediye meclisinin izne bağlı işlemleri

5393 sayılı Kanunun 71. maddesine göre *belediyeler, özel gelir ve gider bulunan hizmetlerini İçişleri Bakanlığı'nın izniyle bütçe içinde işletme kurarak yapabilirler.* Kanunda belediyelerin belirli hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla işletme kurabilmesi için Bakanlığın izninin gerekli olduğu belirtilmiştir.

Kanunun 74. maddesine göre *belediye, belediye meclisinin kararına bağlı olarak görev alanıyla ilgili konularda faaliyet gösteren uluslararası teşekkül ve organizasyonlara, kurucu üye veya üye olabilir. Belediye bu teşekkül, organizasyon ve yabancı mahallî idarelerle ortak faaliyet ve hizmet projeleri gerçekleştirebilir veya kardeş kent ilişkisi kurabilir. Birinci ve ikinci fıkra gereğince yapılacak faaliyetlerin, dış politikaya ve uluslararası anlaşmalara uygun olarak yürütülmesi ve önceden İçişleri Bakanlığının izninin alınması zorunludur.*

Yukarıda sayılan durumlarda belediyeler, merkezi idarenin ön iznini almadan işlem tesis edemezler.

c. Belediye meclisinin görevini ihmal etmesi halinde vesayet denetimi

5393 sayılı Kanunu'nun 30/a maddesinde belediye meclisinin kendisine verilen görevleri süresi içinde yapmayı ihmal etmesi ve bu durumun belediyeye ait işleri sekteye ve gecikmeye uğratması halinde İçişleri Bakanlığının bildirim üzerine Danıştay kararı ile

söz konusu belediye meclisinin feshedileceği belirtilmektedir. Örneğin; Belediye Kanunu'nun 18/b maddesinde belediye meclisleri, bütçe ve kesin hesabı kabul etmekle yükümlü tutulmaktadır. Belediye meclisinin kendisine verilen bu görevi yerine getirmemesi yani bütçeyi ya da kesin hesabı kabul etmemesi durumunda, belediye meclisinin feshedilmesi gerekecektir.

d. Belediye başkanı üzerindeki vesayet yetkisi

Anayasamızın 127. maddesine göre *mahalli idarelerin seçilmiş organlarının, organlık sıfatını kazanmalarına ilişkin itirazların çözümü ve kaybetmeleri, konusundaki denetim yargı yolu ile olur. Ancak, görevleri ile ilgili bir suç sebebi ile hakkında soruşturma veya kovuşturma açılan mahalli idare organları veya bu organların üyelerini, İçişleri Bakanı, geçici bir tedbir olarak, kesin hükme kadar uzaklaştırabilir.*

5393 sayılı kanununun 44. maddesinde belediye başkanlığının sona ermesine ilişkin hususlar düzenlenmiştir. Kanununun 44. maddesine göre belediye başkanının;

- *Mazeretsiz ve kesintisiz olarak 20 günden fazla görevini terk etmesi ve bu durumun mahallin mülki idare amiri tarafından belirlenmesi,*
- *Seçilme yeterliliğini kaybetmesi,*
- *Görevini sürdürmesine engel bir hastalık veya engellilik durumunun yetkili sağlık kuruluşu raporuyla belgelenmesi,*
- *Meclisin feshine neden olan eylem ve işlemlere katılması,*

hallerinden birinin meydana gelmesi durumunda İçişleri Bakanlığı'nın başvurusu üzerine Danıştay kararıyla başkanlık sıfatı sona erer. Görüldüğü gibi belediye başkanlarının başkanlık sıfatını kaybetmeleri, kanunda sıralanan durumların herhangi birinin gerçekleşmesi üzerine Bakanlığın başvurusu ve Danıştay'ın kararı ile gerçekleşmektedir.

Kanununun 46. maddesinde ise *“belediye başkanlığının herhangi bir nedenle boşalması ve yeni belediye başkanı veya başkan vekili seçiminin yapılamaması durumunda, seçim yapılincaya kadar belediye başkanlığına büyükşehir ve il belediyelerinde İçişleri Bakanı, diğer belediyelerde vali tarafından görevlendirme yapılır.*

Görevlendirilecek kişinin belediye başkanı seçilme yeterliğine sahip olması şarttır” denerek belirtilen durumların meydana gelmesi halinde merkezi idare veya merkezi idarenin yetkili kıldığı kişi veya kurumlarca belediye başkanının yerine görevlendirme yapılacağı ifade edilmektedir.

e. Belediye encümeni üzerindeki vesayet yetkisi

Anayasa'nın 127. maddesinde belirtilen vesayet denetimi belediye başkanlarının yanı sıra belediye encümenlerini de kapsamaktadır. Söz konusu maddede “*mahalli idare organları veya bu organların üyeleri*” şeklinde bir ifade kullanılmış olmasından dolayı bu maddeye dayanılarak yapılacak idari vesayet denetimlerinin belediye encümenlerini de kapsadığı görülmektedir⁴⁸. Nitekim 5393 sayılı Kanunu'nun 47. maddesinde görevleriyle ilgili bir suç nedeniyle haklarında soruşturma veya kovuşturma açılan belediye organlarının veya bu organların üyelerinin, kesin hükme kadar İçişleri Bakanı tarafından görevden uzaklaştırılabileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla belediye encümeni, belediye organları arasından sayıldığından söz konusu vesayet yetkisinin kapsamında belediye encümeni de yer almaktadır.

f. Hizmetlerde aksama durumunda vesayet denetimi

5393 sayılı Kanunu'nun 57. maddesinde belediye hizmetlerinin ciddi bir şekilde aksatıldığı ve bu durumun halkın sağlık, huzur ve esenliğini hayati derecede olumsuz etkilediğinin İçişleri Bakanlığı'nın talebi üzerine yetkili sulh hukuk hâkimi tarafından belirlenmesi durumunda İçişleri Bakanı'nın, hizmetlerde meydana gelecek aksamanın giderilmesini belediye başkanından talep edeceği belirtilmiştir. Buna rağmen hizmetlerdeki aksama giderilmezse, söz konusu hizmetlerin yerine getirilmesini o ilin valisinden ister ve bu durumda vali, aksaklığı belediyenin araç, gereç, personel ve diğer kaynaklarıyla(gerekli görmesi halinde diğer kamu kurum ve kuruluşlarının giderir. Vali, hizmet aksaklığını gidermek için gerekli gördüğü hallerde diğer kamu kurum ve kuruluşlarının imkânlarını da kullanabilme yetkisine sahiptir. Bu durumda ortaya çıkacak maliyet vali tarafından İller Bankasınca o belediyenin müteakip ay genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamı

⁴⁸ Alptekin Aktalay, **Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Merkezden Yönetim ve Yerinden Yönetim Arasındaki Denetim İlişkisi**, 1. b., Legal Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 183.

üzerinden belediyeye ayrılan paydan valilik emrinde gönderilir. Görüldüğü gibi kanun hükmü gereğince vali, yerel halkın yaşamını önemli derecede olumsuz olarak etkileyebilecek hizmetlerin aksaması halinde belediyeye ve hatta diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait kaynakları kullanmaya yetkili kılınarak hizmetlerin devamlılığını sağlamakla yükümlü tutulmuştur.

3. İdari Vesayet Yetkisi Kullanmaya Yetkili Diğer Merkezi Yönetim

Kuruluşları

Belediyeler üzerindeki idari vesayet yetkisini, 5393 sayılı Kanunda öngörülen İçişleri Bakanlığı, kaymakam ve valilerin yanı sıra kullanmaya yetkili olan merkezi yönetim kuruluşlarından bazıları şunlardır⁴⁹:

- **Kamu İhale Kurumu:** Belediyelerden belge, bilgi, görüş isteme ve ihale işlemlerini inceleme yetkisi verilmiştir.
- **Kamu Görevlileri Etik Kurulu:** Belediye görevlileri hakkında yapılan başvuruları, etik davranış ilkelerinin ihlâl edilip edilmediği çerçevesinde inceleme ve araştırma yetkisi verilmiştir.
- **Başbakanlık Özelleştirme İdaresi Başkanlığı:** Belediye sınırları ve mücavir alan içindeki özelleştirme programına alınan kuruluşlara ait arsa ve arazilerin imar planlarını ve buna uygun durumlarını hazırlamaya ve onaylayarak yürürlüğe koyma yetkisine sahiptir.
- **Maliye Bakanlığı:** Belediyeler ve belediyelere bağlı kuruluşlardan her türlü mali işlemleri ile ilgili bilgi, belge isteme ve hesap durumları ile borçlanma ve ödeme imkânları üzerine inceleme yaptırmaya yetkili kılınmıştır.
- **Çevre ve Şehircilik Bakanlığı:** İmar Kanunu'nun yetki verdiği alanlarda belediyelerin imarla ilgili işlerinde onay makamıdır.
- **Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı:** İş Kanunu gereğince belediyeler üzerinde teftiş ve denetleme yetkisine sahiptir.

⁴⁹ Süreyya Sakıncı, **Yerel Yönetimler Maliyesi**, 3. b., Orion Kitabevi, Ankara, 2012, s. 266.

C. YÖNETSEL DIŞ DENETİM

1. Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu'nun Denetimi

Anayasal bir kuruluş olan Devlet Denetleme Kurulu (DDK), Cumhurbaşkanlığı makamına bağılı olarak bütün kamu kurum ve kuruluşları üzerinde denetim yapma yetkisine sahiptir. Anayasanın 108. maddesinde *“İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığı'na bağılı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanının isteğı üzerine, tüm kamu kurum ve kuruluşlarında ve sermayenin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle vakıflarda, her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar.”* denmektedir.

2443 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanunu'nun 2. maddesine göre kurul, Cumhurbaşkanı'nın isteğı üzerine;

- a) Tüm kamu kuruluş ve kurumlarında,
- b) Tüm kamu kuruluş ve kurumları tarafından en az sermayelerinin yarısından çoğuna katılmak suretiyle oluşturulan her türlü kuruluşlarda,
- c) Kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında,
- d) Her düzeydeki işçi ve işveren meslek teşekküllerinde,
- e) Kamuya yararlı derneklerde ve
- f) Vakıflarda, her türlü inceleme, araştırma ve denetleme yetkisine sahiptir.

2443 sayılı Kanunun 2. maddesinde de görüldüğü gibi DDK'nın denetim yetkisi, tüm kamu kurum ve kuruluşlarını kapsamaktadır. Bunun doğal bir sonucu olarak Kurulun yerel yönetimleri dolayısıyla da belediyeleri denetlemeye yetkisi de bulunmaktadır. Ancak Kurul, sürekli olarak değil Cumhurbaşkanı'nın talebi üzerine denetim yetkisini kullanmaktadır.

2. Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun Denetimi

Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı, Anayasanın 112. maddesinin başbakana yüklediği diğer bakanların iş ve işlemlerinin denetim ve gözetimi ile sorumlu olma fonksiyonunu fiilen yerine getirmek amacıyla 1984 yılında Resmi Gazete'de yayımlanan 203 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur. Daha sonra çıkarılan 3056 sayılı Başkanlık Teşkilâtı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun ile eskisinden farklı olarak Başbakanlık Teftiş Kurulu'na bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde soruşturma yapmak görev ve yetkisi verilmiştir. Teftiş Kurulu Başkanlığı, Başbakanın veya yetkili kılınması üzerine müsteşarın emri ve onayı ile Başbakan adına şu görevleri ifa etmektedir⁵⁰:

- *Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tespit etmek ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek,*
- *Sayılan bu kuruluşlarla, bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş yapmak veya yaptırmak,*
- *Vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak gerektiğinde her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,*
- *Başbakanlık bağlı ve ilgili kuruluşlarında her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş; merkez teşkilatında ise inceleme, araştırma ve soruşturma yapmak,*
- *Gerektiğinde, imtiyazlı şirketlerle, özel kuruluşları mali yönden denetlemek ve teftiş etmek,*
- *Başbakanlık makamınca verilen teftiş hizmetleriyle ilgili diğer işleri yapmak.*

⁵⁰ Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği, Madde 5.

Yönetmelikte sıralanan görev ve sorumluluklara bakıldığında Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun denetim alanının içerisinde bütün kamu kurum ve kuruluşlarının dolayısıyla da yerel yönetimlerin ve belediyelerin de yer aldığını söylemek mümkündür. Aynı zamanda İçişleri Bakanlığınca yapılan denetimin dışında kalan yerel yönetim şirketlerinin, Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun denetim alanı içerisinde yer alması önemli bir husus olarak değerlendirilmektedir⁵¹.

Uygulamada Başbakanlık Teftiş Kurulu tarafından yerel yönetimlerle ilgili olarak gerçekleştirilen denetimler, ağırlıklı olarak belediyeler üzerinde toplanmış olmakla birlikte bunun yanı sıra il özel idarelerini de kapsamaktadır. Denetimlerin konusu genellikle yazılı ve görsel basında yer alan ve kamuoyunda rahatsızlık yaratan önemli ihbar ve şikâyetlerden oluşmaktadır⁵².

3. İçişleri Bakanlığı'nın Denetim Birimleri

İçişleri Bakanlığı, belediyeler üzerindeki denetim yetkisini mülkiye müfettişleri ve mahalli idareler kontrolörleri aracılığıyla kullanmaktadır. Mülkiye müfettişleri, Bakan adına hem genel idare üzerindeki hiyerarşik denetim, hem de mahalli idareler üzerinde vesayet denetimi yetkisini kullanırken, kontrolörler, Mahalli İdareler Genel Müdürü'nün Bakanlık makamından aldığı onay üzerine mahalli idareler üzerinde aynı mülkiye müfettişleri gibi teftiş, inceleme, araştırma ve soruşturma yapmaya yetkili bulunmaktadır⁵³.

a. Mülkiye Teftiş Kurulu'nun Denetimi

Mülkiye Teftiş Kurulu Başkanlığı'nın görev ve yetkileri, müfettişlerin seçilme ve atanmaları, görev, yetki ve sorumlulukları, çalışma usul ve esaslarıyla teftiş, denetim, araştırma, inceleme ve soruşturma işlerine ilişkin esaslar, İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Tüzüğü'nde düzenlenmiştir. Tüzüğün 5. maddesine göre Mülkiye Teftiş Kurulu'nun görevleri⁵⁴;

⁵¹ Aktalay, a.g.e.,s. 242.

⁵² Karanfiloğlu, a.g.e., s. 23-24.

⁵³ Nuri Tortop – Burhan Aykaç – Hüseyin Yayman – M. Akif Özer, **Mahalli İdareler**, 2. b., Nobel Yayıncılık, Ankara, 2008, s.585.

⁵⁴ İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Tüzüğü, Madde 5.

- Bakanlık merkez birimlerinin, bağı kuruluşlarının, Bakanlığın denetim ve gözetimi altında bulunan kuruluşların, il ve ilçe kuruluşlarının, mahalli idarelerle bunlara bağı ve bunların kurdukları veya özel kanunlarla kurulan birlik, işletme, müessese ve teşebbüslerin çalışmalarını, işlemlerini ve hesaplarını teftiş etmek ve denetlemek,
- Belirtilen birim ve kuruluşların personeli ve mahalli idarelerin seçilmiş veya atanmış organları ve bunların üyeleriyle diğerk kamu görevlileri hakkında inceleme, araştırma ve soruşturma yapmak,
- Çeşitli konuları incelemek ve araştırmak,
- Bakanlığın merkez, il ve ilçe kuruluşlarıyla mahalli idareler kuruluşlarında özel teftişler yapmak,
- Teftiş rapor ve layihalarıyla soruşturma rapor ve fezlekelerini inceleyip değerlendirmek,
- Müfettişlerin yıllık çalışma programlarını hazırlamak, bakanlık ve bağı kuruluşların denetim programları arasında uyum sağlamak,
- Yönetmelikleri uyarınca kaymakam adaylarıyla mahalli idareler kontrolörleri adaylarının müfettişler yanında deneme ve yetiştirilmelerini sağlamak,
- Kanunlarla ve tüzükle verilen diğerk görevleri yapmaktır.

Tüzükte, Kurul tarafından yürütülecek teftişler genel, olağanüstü ve özel olmak üzere üçe ayrılmıştır. Mülkiye müfettişleri, olağan teftişlerini periyodik olarak 3 yılda bir yapmaktadır. Müfettiş gruplarının bulunduğu üç büyük il dışında kalan (İstanbul, Ankara ve İzmir) iller periyodik olarak 3 yılda bir denetlenirken, üç büyük ilin büyükşehir ve büyükşehir ilçe belediyeleri her yıl denetime tabi tutulmaktadır.⁵⁵

Özel teftişler ise Bakanın emriyle veya Bakanlık merkez birimlerinin, bağı kuruluşlarının, valilerin talebi veya yıllık genel teftiş sonuçlarının denetlenmesi amacıyla Başkanın önerisi üzerine Bakanın onayıyla yapılan yıllık genel teftişler dışındaki teftişlerdir.

⁵⁵ Ahmet Apan, “Belediyelerin Denetimi ve Mülkiye Teftiş Kurulu”, **Belediye Dünyası Dergisi**, C. XIII, S. 1, Ocak 2012, s. 32.

Tablo 4: Mülkiye Müfettişlerince Gerçekleştirilen Denetimler (2006-2012)

Türü	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
İl Özel İdaresi	26	26	26	25	26	29	26
Belediye	66	84	60	56	29	94	75
Belediye bağlı kuruluşu	4	4	4	3	-	10	4
KHGB*	394	312	289	336	283	263	791
Diğer	-	-	-	51	1543	1814	346
Toplam	490	426	379	471	1881	2210	1242

Kaynak: 2011-2012 Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporları esas alınarak hazırlanmıştır.

*KHGB: Köylere Hizmet Götürme Birlikleri

Mülkiye müfettişlerince denetlenen toplam yerel yönetim birimleri sayısında 2010 yılından itibaren önemli bir artış olduğu tablo 4'te açıkça görülmektedir. Ancak bu artış, belediyelerin ve belediyelere bağlı kuruluşların denetiminden kaynaklanmamaktadır. Denetlenen belediye ve belediyelere bağlı kuruluş sayısında (2010 yılı hariç) ciddi bir değişikliğin olmadığını söylemek mümkündür.

Mülkiye Teftiş Kurulu, kendisine verilen görevleri sayısı 171 olan mülkiye başmüfettişi ve mülkiye müfettişi aracılığıyla yerine getirmektedir. Ancak, bu müfettişlerin hepsi teftişte görevlendirilmemekte, genel olarak 70-80 civarında müfettiş il ve ilçelerin teftişine çıkmaktadır. Mülkiye müfettişleri İçişleri Bakanı adına ve bakanın emri ve onayı üzerine görevlendirilebilir. Uygulamada teftiş, soruşturma ve inceleme konularında Teftiş Kurulu veya Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü tarafından alınan bakan onayları, görev emri haline getirilerek Başkanlık eliyle müfettişlere verilmektedir⁵⁶.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra mülkiye müfettişleri, mahalli idare birlikleri dışında, yerel yönetimlerin hesap denetimini yapmayı bırakmış olup, sadece genel iş ve yürütümünü denetlemektedir⁵⁷.

⁵⁶ Sinan Güner, **ABD ve Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Denetimi Türkiye İçin Bir Model Önerisi**, 1. b., Marmara Belediyeler Birliği Yayını, İstanbul, 2013, s. 74.

⁵⁷ Ahmet Apan, "ABD ve Türkiye'de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler: Genel Müfettişlik ve Performans Denetimi", **Türk İdare Dergisi**, S. 471-472, 2011, s. 15.

b. Mahalli İdareler Kontrolörleri'nin Denetimi

İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri, ilk defa 1977 yılında İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Başkanlığı bünyesinde göreve başlayıp 1989 yılına kadar bu Kurulda mülkiye müfettişleri ile birlikte yerel yönetimlerin dolayısıyla da belediyelerin denetimi görevini yerine getirmişlerdir. 1989 yılından itibaren, 3152 sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu'nun 38. maddesi uyarınca, Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü bünyesinde istihdam edilen kontrolörler, yerel yönetimlerin teftiş, inceleme ve soruşturmasına ilişkin görevlerini, yine Mülkiye Teftiş Kurulu Başkanlığı ile koordineli olarak yürütmektedirler⁵⁸.

İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri Yönetmeliği'nin 20. maddesinde kontrolörlerin görevleri⁵⁹;

- *Görev alanı⁶⁰ içinde yıllık normal teftişleri ile iş, işlem ve personel hakkında araştırma, inceleme ve soruşturma yapmak,*
- *Mülki idare amirlerinin başkanı bulunduğu mahalli idarelerin tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini teftiş ve denetlemeye tabi tutmak,*
- *Teftişini yaptıkları birimlerin genel yönetim durumları, mevzuatın uygulanması, memur ve halkla münasebetler konularında inceleme araştırma yapmak, düşünce ve tavsiyelerini raporda bildirmek,*
- *Eylem ve işlemlerini teftiş ettikleri memurlar hakkında edindikleri bilgi ve kanaatlerine göre kısa ve açık birer gizli rapor düzenlemek ve ilgili mahalli idarenin yürütme organına vermek,*
- *Teftişe tabi bütün birimlerin çalışma alanlarına giren konuları yurt içinde ve dışında müstakilen veya mülkiye müfettişleri ile birlikte incelemek ve araştırmak,*
- *Kurulmalarına karar verilen yeni belediyelerin hizmete geçiş için zorunlu muhasebe kayıtlarını başlatmak ve diğer hazırlık işlerinde yardımcı olmak,*

⁵⁸ Güner, a.g.e., s. 79-80.

⁵⁹ İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri Yönetmeliği, Madde 20.

⁶⁰ Mahalli idareler ile bunlara bağlı özel kanunla veya Belediye Kanunu'na göre kurulmuş katma bütçeli işletme ve idarelerle, döner sermayeli kuruluşların ve bunların kurdukları veya katıldıkları birlikler kontrolörlerin görev alanı içindedir (İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri Yönetmeliği, Madde 19).

- İl mahalli idareler kontrolörlerini hizmet gereklerine göre en iyi şekilde yetiştirmek,
- İhtiyaca göre Bakanlığın diğer birim ve işlerini teftiş etmek ve denetlemektir.

Kontrolörler, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü bünyesinde grup şeklinde kurulmuşlardır. Kontrolörler, doğrudan Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü'ne bağlı olup, sevk ve idaresinden Bakanlık makamına karşı Genel Müdür sorumludur. Buna karşılık kontrolörler, teftiş, denetleme, inceleme ve soruşturmalarını Bakan adına yapmaktadırlar. Kontrolörler, mülkiye müfettişlerinde olduğu gibi her yıl belirli zaman aralıklarıyla düzenlenen genel teftiş yöntemi ile ülke genelinde görevlendirilirler⁶¹.

Tablo 5: Mahalli İdareler Kontrolörlerince Denetlenen Mahalli İdare Türleri (2006-2012)

Türü	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Büyükşehir ilçe belediyeleri	-	10	-	27	-	-	9
İlçe belediyeleri	238	126	203	174	126	144	220
Belde belediyesi	47	85	93	68	373	353	457
İlk kademe belediyeleri	15	58	15	-	-	-	-
Sulama birliği	-	-	44	83	-	-	-
Büyükşehir bağlı kuruluşu	-	-	1	6	-	-	-
Toplam	300	279	341	358	499	497	686

Kaynak: 2011-2012 Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporları esas alınarak hazırlanmıştır.

Mahalli İdareler Kontrolörlerinin 2006-2012 yılları arasında gerçekleştirmiş oldukları denetim sayıları mahalli idare türleri itibariyle tablo 5'te gösterilmiştir. Mahalli İdareler Kontrolörlerince denetlenen yerel yönetim birimi sayısının 2010 yılından itibaren arttığı ve bu artışın belde belediyelerinde gerçekleştirilen denetimlerden kaynaklandığı net bir şekilde görülmektedir.

⁶¹ A. Yasin Karanfiloğlu, **Yerel Yönetimlerin Denetimi**, Sayıştay Yayını, Ankara, 2000, s. 30.

Mahalli İdareler Kontrolörleri, görev alanı içerisinde yer almasına rağmen uygulamada il özel idareleri üzerinde teftiş yapmamakta, daha çok ilçe ve kasaba belediyelerinin denetimleri üzerine yoğunlaşmaktadırlar. Bu durum, aynı bakanlık çatısı altındaki iki denetim biriminin görev bölüşümü olarak değerlendirilmektedir. Bunun nedeni, il belediyelerinin ve il özel idarelerinin denetiminin Mülkiye Müfettişlerince, ilçe ve kasaba belediyelerinin denetiminin ise Mahalli İdareler Kontrolörlerince yapılmasıdır. Ancak ilçe denetimlerinin tamamı kontrolörlerce gerçekleştirilmez. Kendi içerisinde altı sınıfa ayrılan ilçe belediyelerinden ilk iki sınıfa dâhil olanları Mülkiye Müfettişlerince, diğer sınıflar içerisinde kalan ilçe belediyeleri ise kontrolörlerce denetlenmektedir. Ayrıca Mülkiye Müfettişlerinin denetim programlarına dâhil etmedikleri il ve ilçe belediyeleri kontrolörler tarafından denetlenebilmektedir⁶².

4. Belediye Teftiş Kurulu'nun Denetimi

Belediyelerde teftiş kurulu oluşturulması, eski 1580 sayılı Belediye Kanunu ve 3030 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunlarındaki hükümlere dayalı olarak gerçekleştirilmiştir. Teftiş kurulları, belediyeye bağlı genel müdürlüklerin, daire başkanlıklarının, müdürlüklerin, teşekkül, müessese, şirket ve tesislerin her türlü iş ve işlemlerini, buralarda çalışan ast ve üst bütün memurların ve diğer görevlilerin her türlü davranışlarını ilgili mevzuat dâhilinde inceleme, araştırma, teftiş ve soruşturma ile yükümlü ve yetkili kılınmıştır⁶³.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 38 (k) ve 48. maddeleri, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 18 (i) ve 28. maddesi, Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmeliğin 12. maddesi, Belediye Teftiş Kurulları'nın hukuki dayanağını oluşturmaktadır ve bu kurulların çalışma esas ve usullerini düzenleyen yönetmelikler, söz konusu hükümlere dayanılarak çıkarılmaktadır. Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmeliğin 12. maddesinde⁶⁴;

⁶² Karanfiloğlu, a.g.e., s. 31.

⁶³ Feyzullah Ünal, **Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Yerel Yönetim Ombudsmanı**, 1. b., Savaş Yayınevi, Ankara, 2013, s. 52.

⁶⁴ TBB, **Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik**, Ankara, 2014, s. 8.

Bu yönetmeliğin ekinde yer alan norm kadro standartları cetvelinde kendi alt gruplarında müfettiş ve mali hizmet uzmanı öngörülen kapsama dahil kurum ve kuruluşlar bu unvanlarda personel istihdam edebilirler. Bu şekilde istihdam edilecekler, en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültesinden veya bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen yurt içi ve yurt dışındaki öğretim kurumlarından mezun olanlar arasından yapılacak özel yarışma sınavı sonunda mesleğe müfettiş yardımcısı ya da mali hizmet uzman yardımcısı olarak alınırlar. En az üç yıl çalışmak şartıyla açılacak yeterlik sınavına girme hakkını ederler. Yeterlik sınavında başarılı olanlar ilgisine göre müfettiş ya da hizmet uzmanı olarak atanırlar.

Bu yönetmelik kapsamında teftiş kurulu başkanlığı ve/veya müdürlüğü bulunan mahalli idareler, mevzuata uygun olarak hazırladıkları teftiş kurulu yönetmeliklerini İçişleri Bakanlığı'ndan alınacak uygun görüşten sonra yürürlüğe koyarlar. Söz konusu yönetmelik için uygun görüş alınmadan müfettiş ve müfettiş yardımcılığı kadrolarına atama yapılamaz.

denmektedir.

Yönetmeliğin norm kadro cetvellerinde belediyeler (A), (B), (C), (D), (E) ve (F) şeklinde beş gruba ayrılmaktadır. (A) grubunda büyükşehir belediyeleri, (B) grubunda il belediyeleri, (C) grubunda büyükşehir ilçe belediyeleri, (D) grubunda ilçe ve belde belediyeleri, (E) grubunda ise belediye bağlı kuruluşları ve (F) grubunda ise mahalli idare birlikleri yer almaktadır. Söz konusu cetvellerde büyükşehir belediyeleri ile belediye bağlı kuruluşlarının tamamına, il belediyelerinden nüfusu 100.000'in üzerinde olanlara ve büyükşehir ilçe belediyelerinden de nüfusu 150.000'in üzerinde olanlara teftiş kurulu başkanı/müdürü, müfettiş ve müfettiş yardımcısı kadroları tahsis edilmiştir. İlçe ve belde belediyeleri ile mahalli idare birliklerine kadro verilmemiştir.

Teftiş kurulları, belediyeye ait birimlerin mevcut hukuk düzenine uyup uymadıklarını, kullanılan yöntemlerin ve çalışma yerleri ve yerleşme durumlarının verimliliğini, etkinliği ve hizmet kalitesini sağlamaya yeterli olup olmadığını, hizmetin, kuruluşun amacını gerçekleştirecek şekilde sağlanıp sağlanmadığını incelemek, araştırmak ve denetlemek; memur ve hizmetlilerin bilgi ve becerilerini değerlendirmek ve geliştirmek amacı ile oluşturulur⁶⁵.

Büyükşehir belediyelerinde teftiş kurulları, büyükşehir belediye başkanı adına veya yetkili kılınması halinde soruşturma emri dışındaki konularda genel sekreter tarafından verilecek görev emri üzerine, büyükşehir belediyesi görevlilerinin eylem ve işlemlerinin

⁶⁵ M. Emin Doğan, "Belediyelerin Denetimi", **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. V, S. 5, Eylül 1996, s. 29-30.

denetimi ile büyükşehir belediyesine bağlı kuruluşlarda her türlü inceleme, araştırma, soruşturma yapmaktadır⁶⁶. Diğer taraftan, özellikle büyükşehir belediyesi olan şehirlerde (Ankara’da ASKİ, EGO Genel Müdürlüğü vb.) bağımsız genel müdürlükler bünyesinde de teftiş kurulları bulunmaktadır. Bu kurullar da genel müdürün emriyle ve genel müdür adına kurumun her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmektedirler⁶⁷.

Büyükşehir Belediye Müfettişleri Derneği (MÜFETDER) tarafından büyükşehir belediyelerine yardımcı olmak amacıyla hazırlanan taslak niteliğindeki Büyükşehir Belediyeleri Teftiş Kurulu Yönetmeliği’nde Teftiş Kurulları’nın görevleri şu şekilde sıralanmıştır:

- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca İç Denetçilerin görev alanına giren işler hariç, Büyükşehir Belediye teşkilatı ve bağlı kuruluşlarıyla, Büyükşehir Belediye Başkanlığının yönetimi ve denetimi altındaki kişi ve birimlerin faaliyetleri ile her türlü iş ve işlemleri ve etkinlikleriyle ilgili olarak teftiş, denetim, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmek,
- Büyükşehir Belediyesi birimleri ile bağlı kuruluşlarda iş ve işlemlerin hukuka ve önceden saptanmış ölçütlere uygunluğunun denetimini yürütmek,
- Büyükşehir Belediyesi birimleri ve bağlı kuruluşlarda özel teftiş ve denetim yapmak,
- Teftiş rapor ve layihalarını inceleyip değerlendirmek,
- Uygulamayı ve kurumsal politikaları takip ederek, hizmet gerekleri ve saydamlıkla bağdaşmayan mevzuatın; gereksiz bürokratik işlem ve kayıtların; yürürlükten kaldırılması, sadeleştirilmesi ve hizmet gereklerine uygun yenilerinin yürürlüğe konulması amacıyla önerilerde bulunmak,

⁶⁶ Gülsüm Gürler Hazman, **Türkiye’de Yerel Düzeyde Kalkınma Hedefi ve Belediyeler**, 1. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 134.

⁶⁷ Adem Yaman, “Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış, Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme ve Öneriler”, **Mali Hukuk Dergisi**, S. 133, 2008, s. 7.

- Müfettişlerce düzenlenen raporlar ile görüş yazılarını inceleyerek, esas ve usul yönünden saptanacak eksikliklere ilişkin başkanlık düşüncesini, basit veya maddi hatalar dışında, yazılı olarak bildirmek,
- 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 11. maddesi uyarınca Başkan ya da Başkanın yetkilendirmesi halinde Genel Sekreterin onayı üzerine ilçe belediyelerinin imar uygulamalarına ilişkin araştırma ve incelemeler yapmak,
- Tasarruf nlemlerine ve yükümlülüklerine aykırı tutum ve davranışları zamanında tespit edecek sürekli bir takip ve kontrol mekanizması kurmak,
- Müfettişlerin mesleki gelişimini sağlamaya yönelik çalışmalar yürütmek,
- Mevzuat hükümleri uyarınca verilen diğer görevleri yerine getirmek,
- 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 118. maddesi ile 117. maddesi uyarınca yetersiz görülen memurlar tarafından yapılan itirazların Başkan tarafından cevaplandırılmasından önce Başkan'ın onay ve görevlendirmesi üzerine gerekli incelemenin müfettişler tarafından yapılmasını sağlamak,
- 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun hükümlerine veya 5442 sayılı İl İdaresi kanunu hükümlerine göre Vali, 4483 sayılı Kanunun 5. maddesinin 3. fıkrası gereği Başkan tarafından kabul halinde ise diğer soruşturma izni vermeye yetkili mercilerce 4483 sayılı Kanun gereği müfettişlere verilen araştırma ve/veya inceleme görevlerinin yasal süreleri içerisinde tamamlattırılmasını sağlamak ve gereği için adı geçen kanuna göre karar alınmak üzere yetkili merciye gndermek⁶⁸.

⁶⁸ Büyükşehir Belediye Müfettişleri Derneği (MÜFETDER), Büyükşehir Belediyeleri Teftiş Kurulu Yönetmeliği, [http://www.mufetder.org.tr/buyuksehir-belediyeleri-teftis-kurulu-yonetmeliği](http://www.mufetder.org.tr/buyuksehir-belediyeleri-teftis-kurulu-yonetmeliği), (16.05.2015).

D. BELEDİYE MECLİSİ'NİN DENETİMİ

1. Belediye Meclisi'nin Bilgi Edinme ve Denetim Yolları

5393 sayılı Kanunun “*meclisin bilgi edinme ve denetim yolları*” başlıklı 26. maddesine göre;

Belediye meclisi, bilgi edinme ve denetim yetkisini faaliyet raporunu değerlendirme, denetim komisyonu, soru, genel görüşme ve gensoru yoluyla kullanır.

Meclis üyeleri, meclis başkanlığına önerge vererek belediye işleriyle ilgili konularda sözlü veya yazılı soru sorabilir. Soru, belediye başkanı veya görevlendireceği kişi tarafından sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılır.

Meclis üyelerinin en az üçte biri, meclis başkanlığına istekte bulunarak, belediyenin işleriyle ilgili bir konuda genel görüşme açılmasını isteyebilir. Bu istek meclis tarafından kabul edildiği takdirde gündeme alınır.

Meclis üye tam sayısının en az üçte biri oranındaki üyenin imzasıyla belediye başkanı hakkında gensoru önergesi verilebilir. Gensoru önergesi, meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun oyu ile gündeme alınır ve üç tam gün geçmedikçe görüşülemez.

denmektedir.

5393 sayılı Kanunda düzenlenen bilgi edinme ve denetim yollarından bir de soru sorma yöntemidir. Kanuna göre meclis üyeleri, meclis başkanlığına önerge vererek belediye işleriyle ilgili konularda sözlü ya da yazılı soru sorabilirler. Meclis üyeleri tarafından belediye başkanına yöneltilen sorular, belediye başkanı veya onun görevlendireceği kişi tarafından sözlü ya da yazılı olarak cevaplandırılır. Gensoru ise belediyenin yürütme organı belediye başkanının, belediyenin genel karar organı olan belediye meclisi tarafından denetlenmesini amaçlayan bir diğer yöntemdir. Meclis üye tam sayısının üçte biri oranındaki üyeler belediye başkanı hakkında gensoru önergesi verebilir. Gensoru meclis üye tam sayısının salt çoğunluğu ile gündeme alınır. Üç tam gün geçtikten sonra görüşülür. Gensoruya verilen cevaplar, meclis üye tam sayısının dörtte üç çoğunluğuyla yeterli görülmezse, yetersizlik kararıyla görüşmeleri kapsayan dosya meclis birinci başkan vekili, bulunmadığı takdirde meclis ikinci başkan vekili tarafından mülki makama gönderilir. Belediyenin bulunduğu ilin valisi dosyaya kendi görüşünü de ekleyerek Danıştay'a gönderir. Yetersizlik kararı, Danıştay tarafından uygun görüldüğü

takdirde belediye başkanı başkanlıktan düşer. Görüldüğü gibi gensoru ile yapılacak denetim, belediye başkanının meclis tarafından düşürülmesi ile sonuçlanabilmektedir⁶⁹.

2. Denetim Komisyonu'nun Denetimi

Denetim komisyonu, belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için oluşturulan bir heyettir⁷⁰. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 25. maddesine göre

İl ve ilçe belediyeleri ile nüfusu 10.000'in üzerindeki belediyelerde, belediye meclisi, her ocak ayı toplantısında belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az beşten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur. Komisyon, her siyasi parti grubunun ve bağımsız üyelerin meclisteki üye sayısının meclis üye tam sayısına oranlanması suretiyle oluşur.

Komisyon, belediye başkanı tarafından belediye binası içinde belirlenen yer çalışır ve çalışmalarda kamu personelinden ve gerektiğinde diğer uzman kişilerden yararlanabilir. Komisyon belediye birimleri ve bağlı kuruluşlarında her türlü bilgi ve belgeyi isteyebilir. Bu istekler gecikmeksizin yerine getirilir. Komisyon, çalışmasını 45 iş günü içinde tamamlar ve buna ilişkin raporunu mart ayının sonuna kadar meclis başkanlığına sunar. Konusu suç teşkil eden hususlarla ilgili olarak meclis başkanlığı tarafından yetkili mercilere suç duyurusunda bulunulur.

Denetim komisyonunun, her siyasi parti grubunun meclisteki üye sayısının meclis üye tam sayısına oranlanması suretiyle oluşturulması, komisyonun üstlendiği denetim fonksiyonunu siyasi amaçları ön plana çıkaracak şekilde kullanabilmesine imkân tanımaktadır⁷¹.

3. Faaliyet Raporları Üzerinden Denetim

Belediye meclislerinin denetim yollarından bir diğeri de faaliyet raporunu değerlendirmektir. 5393 sayılı Kanununun 26. maddesinde “*belediye başkanınca meclise sunulan bir önceki yıla ait faaliyet raporundaki açıklamalar, meclis üye tam sayısının dörtte üç çoğunluğuyla yeterli görülmezse, yetersizlik kararıyla görüşmeleri kapsayan tutanak, meclis başkan vekili tarafından mahallin mülki idare amirine gönderilir. Vali,*

⁶⁹ Yasin Sezer - Tancu Söyleyici, “**Belediye Meclisinin Bilgi Edinme ve Denetim Yolları**”, <http://www.yerelisyaset.com/pdf/mayis2008/14.pdf>, (17.02.2014), s. 61.

⁷⁰ Sezer – Söyleyici, a.g.m., s. 60.

⁷¹ Sezer – Söyleyici, a.g.m., s. 60.

dosyayı gerekçeli görüşüyle birlikte Danıştay'a gönderir. Yetersizlik kararı, Danıştay'ca uygun görüldüğü takdirde belediye başkanı, başkanlıktan düşer.” denmektedir. Kanunda da belirtildiği gibi belediye meclisi, belediye başkanını faaliyet raporu aracılığıyla denetlemekte ve bu denetim sonucunda meclisin takdirine göre belediye başkanı hakkında yetersizlik kararı verilerek belediye başkanı görevden düşürülebilmektedir. Başkanın görevden düşürülmesi sonucunu doğuracak olması nedeniyle bu denetim yönteminin, yerine göre belediye meclisini belediye başkanı karşısında güçlü konuma getirdiği söylenebilir⁷².

E. 5018 SAYILI KANUNDA ÖNGÖRÜLEN DENETİM SİSTEMİ

24.12.2003 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini düzenlemek, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesini ve kullanılmasını ve hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere çıkarılmıştır. Kanunda iç ve dış denetim olmak üzere iki tür denetimin yapılması öngörülmüştür. Kanun, yeni bir yaklaşımla iç denetimi, iç kontrol sisteminin bir parçası olarak kabul ettiği için öncelikle bu kavramdan bahsetmek yerinde olacaktır.

1. İç Kontrol

Kamu mali yönetim sistemimizde etkinlik ve hesap verme ilkelerinin hayata geçirilmesinin temel araçlarından olan iç kontrol sistemi; yapılan iş ve işlemlerin amaçlara, hedeflere ve mevzuata uygun olmasına yönelik olarak gelir, gider ve mallara ilişkin faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesini, varlıkların korunmasını, muhasebe sisteminin tam ve doğru bilgi üretmesini, mali bilgi ve yönetim bilgi sisteminin zamanında ve tam bilgi üretmesini temin eden ve mali veya mali olmayan yöntem, süreç ve mekanizmaları içeren bir sistemdir⁷³.

İç kontrol, bir kurumun misyonunu ve görevlerini gerçekleştirebilmesi için makul güvence sağlamak ve risklerini irdelemek üzere tasarlanan, mevcut yönetim ve çalışanlar

⁷² Sezer - Söyleyici, a.g.m., s. 59-60.

⁷³ Abdullah Altıntaş - Metin Kocabay, “Belediyelerde İç Kontrol Uygulamaları ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Dış Denetim**, S. 4, Nisan-Haziran 2011, s. 39.

tarafından yürütülen bir süreçtir⁷⁴. Bir kamu kurumunda iç kontrol sistemi, kurumdaki en üst kademedeki en alt kademeye kadar tüm kurum çalışanlarının rol ve sorumluluğunu içermektedir. İç kontrolün oluşturulması, işletilmesi, izlenmesi ve geliştirilmesinden kurumun yönetim kademesi sorumludur⁷⁵.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55. maddesinde iç kontrol, *idarenin 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, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü* olarak tanımlanmıştır. Aynı kanununun 56. maddesinde iç kontrolün amacı şu şekilde sıralanmıştır:

- a) *Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,*
- b) *Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet gösterilmesi,*
- c) *Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,*
- d) *Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,*
- e) *Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır.*

2. İç Denetim

İç denetim kavramı Türkiye'de ilk olarak özel sektörde uygulama alanı bulmuş, daha sonra da uluslararası şirketlerin şubelerinde ve temsilciliklerinde gündeme gelmiştir. Türk kamu yönetiminde iç denetim kavramı, 1995 yılında Türkiye İç Denetim

⁷⁴ INTOSAI, **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**, http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf, (13.04.2015), 2004, p. 6.

⁷⁵ Rıza Yılmaz, **Belediyelerde İç Kontrol El Kitabı**, TBB Yayını, Ankara, 2009, s. 27-28.

Enstitüsü'nün kurulmasıyla birlikte gelişme imkânı bulmuştur⁷⁶. Kamu yönetiminde iç denetim olgusunun gelişiminde hizmet kalitesinin önemsenmesiyle beraber vatandaşların hükümet faaliyetlerinde hesap verme sorumluluğunun ve saydamlığın artırılması yönündeki talepleri etkilidir. Aynı zamanda kamu yönetiminde verimliliğin ve etkinliğin artırılması yönündeki çalışmalarda özellikle özel sektörde uygulanan yönetim teknikleri ve yöntemleri örnek alınmıştır. İç denetim de öncelikle özel sektörde kullanılan ve sonrasında kamu sektöründe işlerlik kazanan uygulamalardan birisi olmuştur⁷⁷.

Modern anlamda iç denetim kavramı, kamu yönetim sistemimize yasal açıdan ilk olarak 2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile girmiştir. 2005 yılında kabul edilen 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla birlikte sözü edilen Kanun'da ve iç denetime ilişkin hükümlerde yeni düzenlemelere yer verilmiştir. Kanunun iç denetime ilişkin hükümleri 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe girmiştir⁷⁸.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 63. maddesinde iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmış, bu faaliyetlerin idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali 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 gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Kanunun 64. maddesinde iç denetçilerin görevleri şu şekilde sıralanmıştır;

- a) *Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,*
- b) *Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,*

⁷⁶ Rafet Çevikbaş, "Türkiye'de İç Denetim Kurumu", **Türk İdare Dergisi**, S. 471-472, 2011, s. 48.

⁷⁷ İ. Atilla Acar, "İç Denetim-Stratejik Plan-Performans Yönetimi Çerçevesinde Kavramsal Değerlendirmeler", **Yerel Siyaset**, S. 26, Şubat 2008, s. 78.

⁷⁸ Hayrullah Keleş, "Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar", **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, ed. Erkan Karaarslan, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayın No: 11, Ankara, 2006, s. 255.

- c) *Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,*
- d) *İdarenin harcamalarının mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,*
- e) *Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,*
- f) *Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,*
- g) *Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.*

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'ne göre “iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”⁷⁹

İç denetim, kuruluşa yönelik bir hizmet olarak o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak da tanımlanmaktadır⁸⁰. İç denetim faaliyetinin yerine getirilmesi durumunda kurumlarda ortaya çıkması muhtemel yararlarından bazıları şunlardır⁸¹:

- İç denetimle birlikte kurum faaliyetlerinin yıl boyunca izlenmesi, üst yönetime değerlendirmeler yapılarak önerilerde bulunulması ve yönetimin gerekli önlemleri almasına yardımcı olunması,
- Kurum faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği hakkında doğrudan bilgiler ve veriler elde ederek önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerin gerçekleşmesi konusunda değerlendirmelerde bulunmak,

⁷⁹ The Institute of Internal Auditors, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, (09.07.2015).

⁸⁰ Baran Özeren, **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, 1. b., Sayıştay Yayını, Ankara, 2000, s. 1.

⁸¹ Semih Bilge - Murat Kiracı, “Kamuda İç Denetime Geçiş Sürecinde İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler: Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma”, **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı**, Mart 2011, s. 152.

- Belirlenmiş politikalara, esas ve usullere, ilke ve standartlara uyulup uyulmadığı konusunda güvence sağlamak,
- Analizler, değerlendirmeler ve tavsiyeler yaparak yönetime katkıda bulunma ve dolayısıyla kurum faaliyetlerine değer katmak.

İç denetimden beklenen bu yararların elde edilebilmesi için üst yönetimin, iç denetimin ve denetçinin bağımsızlığına ve tarafsızlığına inandığını göstermesi ve bunu destekleyen davranış ve tutumlar sergilemesi gerekmektedir. İç denetimin tarafsız olması, denetçinin incelediği olay veya süreç hakkında kişisel çıkar ya da başkalarının görüşleri nedeniyle etki altında kalmamasını, bağımsız olması ise iç denetçilerin denetime ilişkin karar ve yargılarının kendilerine özgü olmasını yani başkalarının düşünce ve değer yargılarına bağlı olmamasını ifade etmektedir⁸². İç denetçiler, denetim faaliyetlerini yürütürken denetledikleri kurum içindeki kişi veya makamlarla olan ilişkilerinden etkilenmeden tamamen kendi bilgi, bulgu ve görüşü doğrultusunda çalışmalarını sürdürmelidirler. İç denetimin bağımsız ve tarafsız olması diğer denetim türlerine nazaran daha fazla önemsenmektedir. Çünkü iç denetçi fonksiyonel olarak yani denetim çalışmalarını yürüttüğü süreçte bağımsızdır ancak sonuçta denetlediği kurumun bir parçası ve çalışanıdır⁸³.

3. Dış Denetim

Ülkemizde denetimin fonksiyonel ayrımı daha çok iç denetim ve dış denetim şeklinde yapılmaktadır. Sayıştayların yaptıkları denetimlerin dış denetim ya da yüksek denetim olarak adlandırıldığı görülmektedir⁸⁴.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68. maddesine göre, *Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin, kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk*

⁸² Rügeyda Kızılboğa, **Kurumsal Risk Yönetimi Odaklı İç Denetim ve İstanbul Büyükşehir Belediyesi İçin Bir Model Önerisi**, 1. b., Marmara Belediyeler Birliği Yayını, İstanbul, 2013, s. 40-43.

⁸³ Hasan Türedi, **Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim ile İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar**, http://www.bjmer.net/Makaleler/408510455_22-46%20t%C3%BCredir.Pdf, (10.02. 2014), s. 30.

⁸⁴ Köse, a.g.e., s. 17.

yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanmasıdır. Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

F. BELEDİYELERDE YAPILMASI ÖNGÖRÜLEN DENETİM TÜRLERİ

1. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır⁸⁵.

Düzenlilik denetiminin hedefi, denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tablolarında ve bunları oluşturan hesap ve işlemlerde açıkça veya zımnen ifade edilen beyanların doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğunun denetçi tarafından test edilmesidir⁸⁶. Düzenlilik denetiminin unsurlarından olan mali denetim ile hukuka uygunluk denetimi arasında sıkı bir ilişkisi vardır⁸⁷.

a. Mali denetim

Mali denetim, bir kurumun finansal tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu üzerine bir kanaatte bulunmak için kurumun hesaplarının, finansal sisteminin ve işlemlerinin

⁸⁵ Sayıştay Başkanlığı, **Düzenlilik Denetimi Rehberi**, Ankara, Şubat-2014, s. 3.

⁸⁶ Sayıştay Başkanlığı, **Düzenlilik Denetimi Rehberi**, s. 5.

⁸⁷ Abdullah Altıntaş, "6085 Sayılı Kanun Bağlamında Düzenlilik Denetimi", **Dış Denetim**, S. 3, Ocak-Mart 2011, s. 12.

sistematik bir şekilde incelenmesi ve değerlendirilmesidir⁸⁸. Mali denetim, mali nitelikteki işlem ve olayların ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, hazırlanan raporların gerçekleri yansıtıp yansıtmadığı ve denetlenen kurumun yasal düzenlemelerin yanı sıra birtakım ilke ve kurallara ne ölçüde uyduğunu belirlemeye yönelik yapılan inceleme ve değerlendirmeleri kapsayan bir süreç olarak tanımlanmaktadır⁸⁹.

Mali denetim, denetlenen kurumun mali bilgilerini, geçerli mali raporlama kurallarına ve mevzuattaki hükümlere göre arz edip etmediğini esas alır. Bu denetim türünde denetçi, mali bilgilerin hile, hata ve yanlışlıklar nedeniyle yanıltıcı beyandan arındırılmış olup olmadığına yönelik düşüncelerini açıklamak için uygun ve yeterli denetim kanıtları elde etmek durumundadır⁹⁰.

Mali denetim, bütçe uygulamasına ilişkin olarak kamu idarelerinin karar ve işlemlerinin denetimidir. Mali denetim, faaliyetlerin gerçekleşmesinden sonraki bir zamanda yürütülmektedir. Kısacası, denetim başladığında işler sona ermiş ve elde bu işlere ait kayıt ve belgeler kalmıştır. Bu denetim türünde, mali karar ve uygulamaların izleri, muhasebe düzeni aracılığıyla sistematik bir biçimde toplanarak sınıflandırılır, işlenir ve kaydedilir. Mali denetim, bu izler üzerinden yürütülür⁹¹.

Mali denetimde, denetçi mali tabloların doğruluğunu ve gerçekliğini onaylamaktadır. Denetçiler, muhasebe ve denetim bilgileri ile denetlenen kurumla ilgili bilgileri kullanarak denetimlerini planlarlar ve bu plan doğrultusunda denetimlerini gerçekleştirirler. Denetçiler, denetim sürecinde bu denetim türünün önemli bir parçası olan mali tablolarda açıklanan bilgileri destekleyen kanıtlar elde etmeye çalışmaktadırlar. Mali

⁸⁸ Tolga Demirbaş, **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay'ı Uygulaması**, Sayıştay Yayını, Ankara, 2001, s. 49.

⁸⁹ Ekrem Candan, **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2007, s. 46.

⁹⁰ **ISSAI Implementation Handbook-Financial Audit**, Draft Version 1, http://www.idicommunity.org/3i/index.php/3i-library/doc_download/29-issai-implementation-handbook-financial-audit, (01.07.2015), p. 15.

⁹¹ Doğan Bayar, "Mali Denetim Nedir?", **Yeni Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler**, ed. Coşkun Can Aktan - Ahmet Kesik - Dilek Dileyici, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2012, s. 598.

denetimde denetçi son olarak ise mali tablolara güvenilirlik katan olumlu görüşünü belirtir ya da en azından çekinceleri varsa bunla ilgili gerekli açıklamaları yapar⁹².

b. Hukuka uygunluk denetimi

Hukuka uygunluk denetimi, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimdir⁹³. Uygunluk denetiminde denetçiler, kamu idarelerinin işlemlerinde ilgili mevzuata ve düzenlemelere uygun olarak hareket edip etmediğini incelemektedir. Bu inceleme, kamu idarelerinin yıllık bütçesi ve bununla ilgili diğer yasal düzenlemelerin kontrolünü de kapsamaktadır⁹⁴.

Uygunluk denetiminde belirli bir işin veya konunun ilgili otorite tarafından tanımlanan hukuksal kriterlere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine odaklanılmaktadır. Uygunluk denetimi, denetlenen kurumun faaliyetlerinin, mali işlem ve bilgilerinin, esasa ilişkin yönlerden hükümlere uygun olup olmadığının değerlendirilmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir⁹⁵.

Anlaşıldığı üzere hukuka uygunluk denetiminde belediyelerin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarının öngördüğü şartlara uygun olup olmadığı araştırılmaktadır. Belediyelerin olası hukuk dışına taşan tutumları hukuk sınırlarına çekilmekte ve hukuka aykırı işlem ve eylemleri çeşitli müeyyidelere tabi tutulmaktadır⁹⁶.

2. Performans Denetimi

Performans denetimi, bir kurumun faaliyetlerinin, daha ucuz, daha hızlı ve daha iyi yapılması için söz konusu faaliyetlerinin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır⁹⁷. Çalışmanın esas konusu performans denetimi olduğundan tezin ikinci ve üçüncü bölümünde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilecektir.

⁹² Ahmet Sayer - A.A. Ertuğrul Yurt, "Parlamento ve Yüksek Denetim Kurumları", **Dış Denetim**, S. 3, Ocak-Mart 2011, s. 87.

⁹³ Nihat Edizdoğan - Özhan Çetinkaya, **Kamu Bütçesi**, 3. b., Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s. 374.

⁹⁴ Sayer - Yurt, a.g.m., s. 87.

⁹⁵ ISSAI Implementation Handbook-Financial Audit, p. 15.

⁹⁶ Ünal, a.g.e., s. 46.

⁹⁷ Tolga Demirbaş, "Sayıştaylar Tarafından Yapılan Performans Denetimlerinin Niteliği ve Türkiye'de Uygulanması İçin Gerekli Koşulların Varlığı", **İktisat Dergisi**, S. 397-398, Ocak-Şubat 2000, s. 69.

İKİNCİ BÖLÜM

PERFORMANS DENETİMİNİN BELEDİYELER AÇISINDAN İNCELENMESİ

I. KAMUDA PERFORMANSA İLİŞKİN BAZI TEMEL KAVRAMLAR

Çalışmanın bu bölümünde performans denetimi ve performans denetiminin belediyeler açısından önemi ele alınacaktır. Ancak performans denetiminden bahsetmeden önce performans, performans ölçümü, performans bilgisi ve performans değerlendirme gibi konu ile ilgili bazı temel kavramların açıklanması uygun olacaktır.

A. PERFORMANS

Performans; çalışmanı işini yaparken daha fazla çaba sarf etmeye zorlaması, verilen görev ve sorumlulukları istenen standartlara uygun olarak yerine getirebilme yeteneği gerektirmesi, söz konusu kuruluşu çalışanlara bireysel destek sağlayabilecek ve uyumsuzlukları önleyebilecek bir ortam oluşturmaya zorlaması, çalışanları talebin en yüksek olduğu durumlara karşı hazırlıklı olmaya zorlaması gibi nedenlerden dolayı günümüz kuruluş yönetimleri tarafından benimsenen ve gerekliliklerinin yerine getirilmesi üzerinde önemle durulan bir kavram haline gelmiştir¹.

Ayrıca performans kavramı, özel sektördeki başarılı uygulama örneklerinin ardından kamu sektöründe de uygulanıp uygulanamayacağı sorgulanan konulardan birisi olmuştur. Günümüzde performans dayalı bir kamu yönetimi oluşturabilmek ve kamu yönetiminde performans odaklılığı ön plâna çıkartabilmek için yönetim sistemlerinde birçok yasal düzenleme yapılmaktadır².

Türk Dil Kurumu tarafından “başarım” olarak ifade edilen performans kavramına ilişkin literatürde birçok tanımlama bulunmaktadır. Akal’a göre performans, genel anlamda amaçlı ve planlanmış bir etkinlik sonucunda elde edileni, nicel ya da nitel olarak belirleyen bir kavramdır. Performans kavramını işletmeler açısından değerlendiren Akal’a göre bir iş

¹ M. Akif Özer, “Performans Yönetimi Uygulamalarında Performansın Ölçümü ve Değerlendirilmesi”, **Sayıştay Dergisi**, S. 73, Nisan-Haziran 2009, s. 5.

² Gülsüm Gürler Hazman, “Küçük ve Orta Ölçekli Belediyelerde Performansı Etkileyen Unsurların Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. XVIII, S. 4, 2009, s. 54-55.

sisteminin performansı, belirli bir zaman sonucundaki çıktısı ya da çalışma sonucudur. Bu sonuç, işletme amacının ya da görevinin yerine getirilme derecesi olarak algılanmalıdır. Bu durumda performans, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi için gösterilen tüm çabaların değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir ve performansın belirlenmesi için gerçekleştirilen etkinliğin sonucunun değerlendirilmesi gerekir³.

H. Mehmet Songur'a göre ise performans, genel anlamda belirli bir amaca yönelik olarak yapılan planlar doğrultusunda ulaşılan noktayı, başka bir deyişle elde edilenleri nitelik ve nicelik yönleriyle belirleyen bir kavramdır. Kısacası performans, belirlenmiş olan hedefe ulaşım seviyesinin ölçümüdür⁴.

Performans, bir işi yapan bir bireyin, grubun veya örgütün o işle amaçlanan hedefe ne ölçüde ulaşabildiğinin nicel ve nitel olarak ifadesidir. Diğer bir ifade ile herhangi bir işte gösterilen başarı derecesidir⁵. Bir başka tanıma göre performans somut, belirli, anlamlı ve ölçülebilir amaçlara ulaşma sürecinde ilerleme kaydedilmesidir⁶.

Performans, herhangi bir kişi ya da kuruluşun veya grubun, kendilerinden belirli koşullarda, belirli olanaklarda, belirli zamanlarda ve belirli biçimlerde yapmaları beklenen ya da istenen iş ve işlemleri gerçekleştirme düzeyi olarak da tanımlanabilmektedir. Performans kavramını aynı zamanda dar ve geniş anlamda ele alarak ikili bir sınıflandırma yapmak mümkündür. Dar anlamda performans, kurum içerisindeki bir çalışanın belirli bir zaman kesiti içinde verilen görevleri yerine getirmek suretiyle elde ettiği sonuçlar şeklinde tanımlanmaktadır. Dar anlamda performans, kurum içerisinde yer alan çalışanın performansını ele alır ve bireysel performansa odaklanır. Kurumsal performansı ele alan geniş anlamda performans kavramı ise bir kurumdaki toplam başarı derecesini ifade etmektedir. Bu yönüyle kurumsal performans, bireysel performansı kapsamına almakla

³ Zühal Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi Çok Yönlü Performans Göstergeleri**, 4. b., Milli Produktivite Merkezi Yayını, Ankara, 2000, s. 1.

⁴ H. Mehmet Songur, **Mahalli İdarelerde Performans Ölçümü**, Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1995, s. 1.

⁵ Yaşar Okur, **Türkiye'de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi**, 1. b., Nobel Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 53.

⁶ Darryl D. Enos, **Performance Improvement**, Auerbach Publications, Second Edition, New York, 2007, p. 4.

birlikte kurumda yürütülen faaliyetlerin performansını ifade etmek üzere kullanılan bir kavramdır⁷.

Bir diğer tanımlamaya göre performans, koşullara göre bir işin yerine getirilme düzeyi veya çalışanın davranış biçimidir. Performans, çalışanın belirli bir zaman kesiti içinde kendisine verilen görevi yerine getirmek suretiyle elde ettiği sonuçlar ya da amaçlı ve planlı bir etkinlik sonucunda ortaya çıkan ürünü, nitel ya da nicel olarak belirleyen bir kavramdır⁸. Performans, sarf edilen zihinsel ve maddi çaba sonucu elde edilen çıktı değerleri veya yönetsel eylemin sonucunda amaca ulaşma veya yakınlaşma anlamındaki olumlu bir durum olarak da tanımlanmaktadır⁹.

Belediyeler açısından değerlendirildiğinde ise performans kavramını, belediyelerin belirlediği stratejik amaçları gerçekleştirmek üzere giriştikleri faaliyetlerin ve personelin iş ve işlemlerinin sonucunun nicel ya da nitel olarak belirlenmesi ve böylece de belediyenin genel olarak başarısının ortaya konması şeklinde tanımlayabiliriz¹⁰.

Performansla ilgili tanımlamalara bakılarak performansın, herhangi bir birey, grup veya kurum tarafından ortaya konulan maddi veya zihinsel çaba ve emeklerin belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak ya da yaklaşmak açısından ne anlam ifade ettiğini ve bunlara ne kadar katkıda bulunduğunu belirlemeye yönelik bir kavram olduğu görülmektedir.

B. PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

“Performans ölçümü, kuruluşun neyi ve neleri elde etmeyi amaçladığını, kullandığı mali ve fiziki kaynakların, insan gücünün neler olduğu, elindeki kaynakları hangi yöntem ve usuller uygulayarak amaçladığı hedeflere dönüştürdüğü, faaliyetleri sonucunda elde ettiği mal ve hizmetlerin, hedeflenen amaçların direkt olarak elde edilmesindeki kesin

⁷ Elif Ayşe Şahin İpek, **Kamu kesiminde Performans Yönetim Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi: Büyükşehir Belediyeleri Örneği**, TBB Yayını, Ankara, 2013, s. 8-9.

⁸ Kamil Tüğen - Ahmet Özen, “Türkiye’de Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı**, 2011, s. 110.

⁹ Kamil Ufuk Bilgin, “Kamu Performans Yönetimi”, **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar**, ed. Eyyup G. İşbir, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir, 2013, s. 78.

¹⁰ Özer Köseoğlu, “Türk Belediyeciliğinde Performansa Dayalı Yönetim Anlayışına Geçiş: Arka Plan ve Sorunlar”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. XVII, S. 1, 2008, s. 22.

etkileri ile diğer yan amaçların elde edilmesindeki geniş ve dolaylı etkilerin değerlendirilmesidir.”¹¹

Yörüker ve diğerlerine göre performans ölçümü, bir kurumun önceden belirlenen amaçlara ve hedeflere göre ortaya çıkan ürünleri, hizmetleri ve/veya sonuçları birlikte değerlendirmesine yönelik analitik bir süreçtir. Daha teknik bir ifadeyle bir kurumun kullandığı kaynakları, ürettiği ürünleri ve hizmetleri, elde ettiği sonuçları takip etmesi için düzenli ve sistematik biçimde veri toplaması, bunları analiz etmesi ve raporlaması süreci olarak tanımlanabilir. Performans ölçümü, bir kuruluşun gerçekleştirdiği faaliyetlerde hedeflenen sonuçlara ulaşip ulaşmadığı, hizmetlerinin verimli, etkin ve tutumlu bir düzeyde gerçekleşip gerçekleşmediği konularının değerlendirilmesinde önemli bir yönetim aracıdır¹².

Performans ölçümü; ürünlerin, hizmetlerin veya işlemlerin yerine getirilmesinde, görevlerin nasıl gerçekleştiğinin bir program dâhilinde tarafsız olarak ölçülmesi olarak tanımlanmaktadır¹³. OECD’ye göre performans ölçümü, uygulama ve sonuçları biçimlendiren, devam eden ya da tamamlanmış olan proje ve programların nesnel ve sistematik olarak değerlendirilmesidir¹⁴.

Performans ölçümü hesap verme sorumluluğunun bir parçası olmakla birlikte aynı zamanda yönetim kararlarının alınmasına da yardımcı olabilmektedir. Örgütlerde performans bilgisinin analizi ve özellikle farklılıkların incelenmesi kaynak tahsisinde veya süreçlerde değişikliklere neden olabilir ve bunun sonucunda da performansın geliştirilmesini sağlanabilir. Performansın gözden geçirilmesi ürünler, hizmetler, organizasyon yapısı, insan kaynakları stratejisi ve bilgi sistemleri üzerinde önemli değişiklikler gerektirebilir¹⁵.

¹¹ Arife Coşkun, **Performans ve Risk Denetim Terimleri**, Sayıştay Yayını, 2000, s. 51.

¹² Sacit Yörüker - Levent Karabeyli - Safiye Kaya - Baran Özeren, **Sayıştay’ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu**, Sayıştay Yayını, 2003, s. 9.

¹³ Sayıştay Başkanlığı, **Performans Ölçüm Rehberi**, çev. Hülya Demirkaya, 2000, s. 3.

¹⁴ Rute Kloviene – Loreta Valanciene, “Performance Measurement Model Formation In Municipalities”, **Economics and Management**, Vol. 18, No. 3, 2013, p. 385.

¹⁵ Sayıştay Başkanlığı, **Performans Ölçümü ve Performans Denetimi**, (Performance Measurement and Value for Money), 1997, s. 4.

1. Performans Ölçümünün Amaçları

Performans ölçümü, örgütsel performans veya programlar ile ilgili objektif ve güvenilir bilgi üretmeyi amaçlayan bir yönetim aracıdır¹⁶. Öztürk'e göre performans ölçümünün temelinde yatan düşünce, kamu kurumlarının kendileri için uygun performans göstergelerini* oluşturmaları ve belirlenen göstergelerle bu performansın nasıl ölçüleceğine karar vermeleridir¹⁷. Performans göstergelerinden yararlanılarak yapılan ölçümler sayesinde gerçekleşen sonuçlarla önceden belirlenen amaç ve hedefler kıyaslanarak bunların ne ölçüde örtüştüğü ortaya konulmaktadır. Bu nedenle performans ölçümünde amaç bilgi elde etmektir ve performans ölçümü ile birlikte bir programın veya bir birimin amaçlarına ne ölçüde ulaştığı veya ulaşacağı hakkında bilgi sağlanmaktadır¹⁸.

Performans ölçümü kendi başına bir amaç olmayıp gerektiğinde karar alma sürecinde yararlanmaya elverişli ve güvenilebilir bilgileri sağlamaya yönelik bir faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Bu yönüyle performans ölçümü bir kuruluşun yaptığı işleri daha iyi anlamasına ve performansını geliştirmesine yardımcı olmayı amaçlar¹⁹. Diğer bir deyişle performans ölçümü, “örgütün stratejilerinin ve planlarının uygulanmasını kolaylaştırmak, yönetici ve çalışanları kurumsal hedeflere ulaşmayı özendirmek ve bu hedeflere ulaşma düzeyini değerlendirmek amacını taşımaktadır”²⁰.

Performans ölçümünde hedef ve sonuç göstergelerinin oluşturulması ile kurumun kaynak ihtiyacının tahmin edilmesi, kaynakların yeniden dağılımı, kurumsal gelişme

¹⁶ Kathe Callahan, **Elements of Effective Governance Measurement, Accountability and Participation**, Public Administration and Public Policy/126, Auerbach Publications, 2007, p. 23.

* Kamu idarelerinde stratejik amaç ve hedefler ile performans hedeflerine ulaşmak amacıyla yürütülen faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan araçlardır. “Performans göstergeleri” ve “performans ölçüleri” terimleri genellikle birbirinin yerine kullanılabilirse de ikisi arasında ayırım yapmak mümkündür. Performans ölçüleri, çıktı ve sonuç türünden performansın doğrudan rakamlaştırılmasını ifade ederken; performans göstergeleri, doğrudan ölçü belirlemenin zor olduğu durumlarda çıktı veya performans hakkında birtakım bilgiler vermektedir. Performans ölçüsü terimi çoğunlukla hem ölçüleri hem de göstergeleri içerecek şekilde kullanılmaktadır (Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Performans Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar için Taslak)**, Aralık 2004, s. 7; Sayıştay Başkanlığı, **Performans Ölçümü: Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler**, çev. C. Suat Aral, Ankara, Mayıs-2001, s. 12.)

¹⁷ Namık Kemal Öztürk, “Kamu Sektöründe Performans Ölçümü ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. XXXIX, S. 1, 2006, s. 85.

¹⁸ Hamza Ateş - Özer Köseoğlu, **Belediyelerde Kurumsal Performans Yönetimi**, İlke Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 43.

¹⁹ Yörüker vd., Sayıştay'ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu, a.g.r., s. 9-10.

²⁰ Hüseyin Özer, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Sayıştay Yayını, Ankara, 1997, s. 98.

stratejilerinin belirlenmesi ve çalışanların performansını geliştirmek üzere motivasyonun artırılması da amaçlanmaktadır²¹.

Kamu kurumları halka daha iyi hizmet sunabilmek için performans ölçümünden faydalanabilir. Performans ölçümü kamu yöneticileri tarafından halkın hesap verebilirlik konusundaki taleplerinin karşılanması, bütçe için gerekli bilgilerin sağlanması, performansa ilişkin sorunlara çözüm üretilmesi ve kamu güveninin sağlanması için halkla daha iyi iletişim kurulması gibi amaçlarla kullanılabilir. Ancak Öztürk'e göre performans ölçümü açısından kamu yöneticisinin asıl amacının performansı geliştirmek olması gerekmektedir ve bu asıl amaç dışında kalan diğer amaçlar söz konusu amacı gerçekleştirmek için kullanılan araçlar niteliğindedir²².

2. Performans Ölçümünün Faydaları

Performans ölçümü, kurumun önceden belirlenen stratejik amaçları ve hedefleri doğrultusunda ne kadar ilerleme gösterdiğinin, kurumun güçlü ve zayıf yönlerinin ve kurumun gelecekteki önceliklerinin belirlenmesine yardımcı olur. Performans ölçümünün faydaları dört grupta toplanabilir²³:

- Performans ölçümü ile gerçekleştirilmek istenen nihai amaç, kamusal mal ve hizmetlerin kalitesinin artırılmasıdır. Öncelikle performans ölçümü ile iyi veya kötü performansın ortaya çıkarılması sağlanır. Daha sonra mal ve hizmet üretenlerin üzerinde bu yolla kamuoyu baskısı oluşturulması amaçlanır ve son olarak da bu kamuoyu baskısının daha kaliteli mal ve hizmet üretimine yol açması hedeflenir.
- Performans ölçümü etkin hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesine yardımcı olur. Bir kurumun stratejik amaç ve hedefleri ile performans hedeflerinin ne ölçüde yerine getirildiğini gösterir. Bu nedenle performansın

²¹ Mustafa Sakal - Elif Ayşe Şahin, "Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye'deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme", **Sayıştay Dergisi**, S. 68, Ocak-Mart 2008, s. 7.

²² Namık Kemal Öztürk, "Kamu Sektöründe Performans Ölçümünün Amaçları ve Yöneticilerin Konumu", **Türk İdare Dergisi**, S. 449, Yıl 77, Aralık 2005, s. 81.

²³ Ebru Yenice, "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi", **Sayıştay Dergisi**, S. 61, Nisan-Haziran 2006, s. 58-59.

ölçülmesi yoluyla hesap verebilirliğin sağlanması için uygun bir zemin hazırlanmış olur.

- Çalışanların performansının ölçülmesi de performans ölçümünün bir parçasıdır ve böylelikle bireysel performansın ölçülmesi ile kişilerin bir bütün olarak kurum performansına katkıları görülebilir. Kişilerin yaptıkları işi algılaması, kurum içinde kendilerinden beklenenleri anlayarak performanslarını geliştirmelerini sağlayabilir.
- Performans ölçümüne dayanılarak değerlendirme yapılması ve değerlendirme sonuçlarına göre iyi performansın ödüllendirilmesi ve kötü performansın cezalandırılması mümkün olmaktadır.

Performans ölçümü ürünler, hizmetler ve üretim süreçleri ile ilgili olarak önemli bilgiler elde edilmesine yardımcı olur. Bu nedenle performans ölçümü, bir örgütün faaliyetlerinin geliştirilmesi ve yönetilmesi için önemli olabilecek bir araç olarak nitelendirilmektedir. Etkili bir performans ölçümü, bir işin ne kadar iyi yapıldığını, hedeflere ulaşıp ulaşmadığını, hizmetten yararlananların memnun olup olmadıklarını ve hangi alanlarda gelişim göstermeye ihtiyaç duyulduğunu gösterir²⁴.

Performans ölçümünün, kurum ve kuruluşlara sağlayacağı diğer faydalar şu şekilde özetlenebilir:

- Bütçe hazırlama sürecine açıklık getirmek suretiyle desteklenecek faaliyetlere ihtiyaç duyulan kaynakların aktarılmasına ve ayrılacak fonların belirlenmesine yardım eder.
- Yöneticilerin önceden belirlenmiş sonuçlara ulaşmak üzere programlarını daha etkili bir şekilde yürütmelerini sağlar ve böylece yönetim uygulamalarının gelişmesine katkıda bulunur²⁵.
- Kurumun amaç ve sorumluluklarını yerine getirmesine açık bir şekilde destek sağlar.

²⁴ Will Artley, Suzanne Stroh, **The Performance-Based Management Handbook A Six-Volume Compilation of Techniques and Tools for Implementing the Government Performance and Results Act of 1993 (GPRA)**, Vol. 2 Establishing an Integrated Performance Measurement System, 2001, <http://www.orau.gov/pbm/pbmhandbook/Volume%202.pdf>, (10.03.2014), p. 3.

²⁵ Yörüker vd., Sayıştay'ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu, a.g.r., s. 11.

- Performansı daha saydam hale getirir.
- Üretilen hizmetlerin performansı hakkında daha kesime bilgi sağlar²⁶.
- Stratejik planın hazırlanmasına ve hedeflerin belirlenmesine katkıda bulunur.
- Hizmet sunumunun gelişmesini sağlar.
- Hesap verebilirliği güçlendirir ve karar alma sürecini geliştirir.
- Etkin kaynak kullanımında yönetime yardımcı olur²⁷.

C. PERFORMANS BİLGİSİ

Performans bilgisi, hedefler, plânlar ve amaçlarla bağlantılı olarak fiilen gerçekleştirilen işler hakkında değerlendirme yapmada yararlanılan ve sistematik biçimde toplanan nitel ve nicel bilgi olarak tanımlanmaktadır²⁸.

Performans bilgisi, bir kurumun belirlenmiş hedeflerine kıyasla ne kadar iyi yönetildiğini göstermektedir. Kurumun amaçlarına ulaşmak için strateji ve politikalar geliştirmesi için kurumun mevcut durumda ne kadar iyi çalıştığını bilmek gerekir. Performans bilgisi aynı zamanda gereken düzeyde performansla ulaşıp ulaşılmadığının tanımlanmasının yanı sıra kaynakların nasıl dağıtılacağına karar vermeye yardımcı olmalıdır. Performans bilgisi, kamu hizmetlerinin kamuoyu ve parlamento başta olmak üzere tüm paydaşlara hesap verebilir hale gelmesine yardımcı olmaktadır²⁹.

Performans bilgisi performansın iyileştirilmesi için önemli bir araçtır. Performans bilgisi, nereye yöneldiğimizi, oraya nasıl ulaşacağımızı, doğru yönde ilerleyip ilerlemediğimizi ve kaynakları en etkin maliyetle kullanıp kullanmadığımızı belirlemektedir. Performans bilgisi, bilgiye dayalı karar alma için bir temel oluşturmanın yanı sıra yöneticilere önleyici tedbir alma imkânını sağlayan bir erken uyarı sistemi olarak

²⁶ İsa Sağbaş - Abdülkerim Çalışkan - Gülsüm Gürler Hazman - Mehmet Zakir Erin, **Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü: Teori ve Türkiye Uygulaması**, 1. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 43-44.

²⁷ Performance Measurement Team Department of Management and Budget, **A Manual for Performance Measurement Fairfax County**, 11. Edition, 2007, http://www.fairfaxcounty.gov/dmb/performance_measurement/basic_manual.pdf, (14.03.2014), p. 5.

²⁸ Yörüker vd., Sayıştay'ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu, a.g.r., s. 2.

²⁹ Sayıştay Başkanlığı, **Doğru Dokunun Seçimi: Performans Bilgisi İçin Bir Çerçeve**, çev. M. Hakan Özbaran, Ankara, 2002, s. 7-9.

ifade edilmektedir³⁰. Performans bilgisinden elde edilen genel yararları³¹ şu şekilde sıralayabiliriz:

- Sorumlulukların açık hale getirilmesini sağlayarak ve başarı için kriterler koyarak hesap verme sorumluluğunu geliştirmek,
- Planlama, izleme, kontrol ve yönlendirme gibi yönetim fonksiyonlarının kurumların stratejik hedeflerine uyumlu olarak verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri doğrultusunda gerçekleştirilmesini sağlamak,
- Personel değerlendirme sisteminin kurulmasını sağlayarak personelin motive edilmesine katkıda bulunmak.

Performans bilgisi kurumun paydaşları ile yapılan mülakatlara dayanan raporlar, uzmanların verdiği yazılı görüşler, periyodik olarak yapılan anketler, özel olarak gerçekleştirilen denetimler ve değerlendirmeler gibi çok farklı kaynaklardan elde edilebilmektedir. Performans bilgisi genel olarak nicel veya nitel olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Kısacası performans bilgisi, istatistikî bir veri ya da anlatım şeklinde olabilmektedir³².

D. PERFORMANS DEĞERLENDİRME

Performans değerlendirmesi, kamu idarelerinin belirledikleri stratejik amaç ve hedeflere ulaşmak için izledikleri yolun, performans hedeflerine ulaşmak üzere kullanılan yöntemler ile yürütülen faaliyet ve projelerin ve bunların sonucunda elde edilen çıktı ve sonuçların değerlendirilmesidir. Performans değerlendirmesi performans sonuçlarından hareketle yöneticilerin geleceğe ilişkin olarak doğru kararlar vermesini sağlar. Performans değerlendirmenin amacı, karar alma süreçlerini güçlendirmek, kurumsal öğrenmeyi sağlamak, etkin kaynak dağılımını sağlamak ve hesap verebilirlik için zemin oluşturmaktır.

³⁰ Sayıştay Başkanlığı, **Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Prensipleri**, çev. Safiye Kaya - Cem Suat Aral, Ankara, 2000, s. 1.

³¹ Derya Kubalı, "Performans Denetimi", **Amme İdaresi Dergisi**, C. XXXII, S. 1, Mart 1999, s. 43.

³² Sayıştay Başkanlığı, **Yönetim ve Hesapverme Sorumluluğu Amaçları Bakımından Performans Bilgisi**, çev. Baran Özeren - Cem Suat Aral, Ankara, 2002, s. 6-7.

Performans değerlendirmesinin asıl amacı bilgiyi arttırarak geleceğe yönelik belirsizlikleri azaltmaktır³³.

Kurum içinde yürütölen faaliyet ve projelerin etkinliğinin araştırıldığı bir geri bildirim mekanizması olarak nitelendirilen³⁴ performans değerlendirmede amaç, sadece kurumun başarı karnesini görmek değil, karneyi görerek bundan sonra daha iyiye ulaşmak için neler yapılması gerektiğini, aksamaların nelerden kaynaklandığını anlamak ve bu bilgilerden hareketle başarı derecesinin artırılması için gereken iyileştirmeleri yapacak verilere ulaşmaktır. Diğer bir deyişle performans değerlendirmede amaç sadece performans derecesini ölçmek değildir. Burada önemli olan husus performans düşüklüğünün kaynağını tespit ederek performansın yükseltilmesi için gerekli önlemleri almaktır³⁵.

Performans değerlendirme, hem birey hem de kurum açısından olumlu etkileri bir arada barındıran bir sistem olarak çalışanların işle ilgili davranışları, tutumları ve iş çıktıları üzerinden yapılmaktadır. Kurum açısından performans değerlendirmenin amacı, çalışanın kendisinden beklenen performans ile gerçek performansı arasındaki farkı ortaya koyarak bu farkı azaltıcı veya ortadan kaldıracı çalışmalar yapmaktır. Kısacası çalışanın mevcut performansını olması gereken performans seviyesine çekme amacı güdülmektedir. Birey veya çalışan açısından performans değerlendirmenin amacı ise çalışanın, kurumun kendisinden ne beklediğini anlayabilmesini sağlamak ve bu beklentileri gerçekleştirmek için neler yapması gerektiğini ortaya koymaktır³⁶.

II. PERFORMANS DENETİMİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

A. PERFORMANS DENETİMİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Performans denetimi çeşitli ölkelerde farklı adlar altında uygulanmaktadır. Bu denetim türü, “etkenlik denetimi”, “işlemsel denetim”, “program denetimi”, “paranın karşılığı denetim (value for money audit)” “yönetim denetimi” “verimlilik etkenlik ve

³³ BÜMKO, Performans Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar için Taslak), s. 56.

³⁴ Ebru Yenice, “Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi”, **Maliye Dergisi**, S. 150, Ocak-Haziran 2006, s. 124.

³⁵ Şentürk, a.g.e., s. 37-38.

³⁶ Ali Erbaşı, **Belediyelerde Kurumsal Performans Yönetimi**, 1. b., Nobel Yayıncılık, Konya, 2008, s. 47.

tutumluluk denetimi (VET veya 3 E denetimi)” gibi adlarla anılmaktadır. Birçok ülkede performans denetimi terimi hepsinin karşılığı olarak kullanılmaktadır. Bunların hepsi eş anlamlı olup, bazıları birbirlerinin bünyesi içinde yer almaktadır. Aralarında yalnızca kapsam farkı bulunmaktadır. Bu kavramlar bir kurumun verimliliğini, etkinliğini veya tutumluluğunu ayrı ayrı değerlendirmeyi hedefledikleri zaman ayrı adlar almakta, üç unsuru birlikte değerlendirdiklerinde performans denetimi olarak adlandırılmaktadır³⁷.

Performans denetimi, konu ile ilgili çalışmalarda bulunmuş birçok araştırmacı ve denetim kurumları tarafından çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği) denetim standartlarına göre performans denetimi³⁸;

- a) Yönetim faaliyetlerinin tutumluluğunun yönetim ilkeleri, uygulamaları ve politikalarına göre denetimini,
- b) Yönetim bilgi sistemleri, performans ölçümleri, izleme sistemi ve iç kontrolleri de kapsayan insan kaynağı, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin denetimini,
- c) Denetlenen kuruluşun hedeflerinin başarıyla ilişkili performans etkinliğinin ve istenen etkilerle gerçekleşen etkilerin karşılaştırılmasının denetimini kapsamaktadır.

Avustralya Ulusal Denetim Ofisi’ne göre performans denetimi, kamu sektörü kapsamındaki birimlerin, programların, kaynakların, bilgi sistemlerinin, performans ölçülerinin, izleme sistemlerinin, hukuka ve politikalara riayetini bağımsız, tarafsız ve sistematik bir şekilde değerlendirilmesidir³⁹.

Genel Muhasebe Bürosu’na (GAO) göre performans denetimi, idari bir organizasyonun faaliyet veya fonksiyonunun performansının bağımsız değerlendirilmesi amacıyla yönelik olarak kanıtların objektif ve sistematik bir şekilde incelenmesidir⁴⁰.

³⁷ Özer, a.g.e., s. 64-65.

³⁸ Kubalı, a.g.m., s. 32.

³⁹ ANAO, **Performance Auditing in the Australian National Audit Office**, http://www.anao.gov.au/uploads/documents/Performance_Auditing.pdf, 2008, p. 3.

⁴⁰ Ahmet Tekin, “OECD Üyesi Ülkelerde Performans Denetiminin Gelişimi”, **Yerel Yönetim ve Denetim**, C. III, S. 11, Kasım 1998, s. 16.

Waring ve Morgan'a göre performans denetimi, bir kurumun verimliliğini, etkinliğini ve ekonomikliğini belirlemek amacıyla kurumun program ve faaliyetlerine ilişkin süreçlerin sistematik ve objektif bir biçimde değerlendirilmesidir⁴¹.

Performans denetimi, kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu kapsamında faaliyet, çıktı ve sonuçlarının, performans hedef ve gerçekleştirmelerinin, performans bilgi, izleme ve kontrol sistemlerinin incelenip değerlendirilmesi suretiyle kaynak kullanımının etkinliğinin, tutumluluğunun ve verimliliğinin objektif ve sistematik olarak denetlenmesidir⁴².

Bir diğer tanıma göre performans denetimi, bir organizasyonun faaliyetlerinin, kaynaklarının iktisadiliğe, etkinliğe ve etkililiğe uygun kullanılıp kullanılmadığı ve sorumlulukların makul ölçülerde yerine getirilip getirilmediği açısından değerlendirilmesidir⁴³. Kamu yönetiminin ekonomikliğinin, etkinliğinin, verimliliğinin kısacası performansının incelenmesine yönelik bir kavram olan performans denetimi sadece mali işlemleri değil, yönetimin hem organizasyonel hem de yönetim sistemleri içeren bütün faaliyetlerini kapsamaktadır⁴⁴.

Performans denetimi, kaynakların en ekonomik koşullarda elde edilip edilmediğinin, kaynaklardan en verimli şekilde yararlanılıp yararlanılmadığının ve plânlanan amaçların etkin olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesidir. Mali kaynakların ve/veya insan kaynaklarının yönetiminde hesap verme sorumluluğu mekanizmasının işlerliğine yardım eden bir denetim türüdür⁴⁵.

Performans denetiminin özellikleri şu şekilde belirtilebilir⁴⁶;

- Geniş kapsamlı bir denetim türü olan performans denetimi hem merkezi idarede hem de yerel yönetimlerde uygulanabilir.

⁴¹ Dalia Daujotaite, Irena Macerinskiene, "Development of Performance Audit in Public Sector", **5th International Scientific Conference Business and Management**, 2008, Vilnius (Lithuania), p.178.

⁴² BÜMKO, Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak), s. 9.

⁴³ Muhammad Akram Khan, "Performans Denetiminin Esasları", **Sayıştay Dergisi**, çev. Necmiddin Bağdadioğlu - Atilla İnan, S. 27, 1997, s. 69.

⁴⁴ ISSAI, "**The Lima Declaration**", http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf, (29.04.2015).

⁴⁵ Derya Kubalı, **Performans Denetimi Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Sayıştay Başkanlığı Yayını, 1998, s. 30.

⁴⁶ Demirbaş, a.g.e., s. 64-66.

- Performans denetimi bir kurumu, programı, faaliyeti veya hizmeti kısmen veya tamamen konu alabilir.
- Performans denetimlerinde siyasi amaçların uygunluğunu sorgulanmaz. Daha çok bu amaçlar sonucu oluşturulan politika sonuçlarının değerlendirilmesi, uygulanması ve politik kararlara yol açan bilgilerin yeterliliğinin incelemesi yapılır⁴⁷.
- Performans denetiminde mali ve mali olmayan veriler kullanılabilir.
- Performans denetimi iç ve dış denetçiler tarafından yapılabilir. Performans denetimi ayrıca sabırlı, yaratıcı, analitik düşünen, ekip çalışmasına ve işbirliğine yatkın, performans denetim kültürüne sahip olan denetçilere ihtiyaç göstermektedir.
- Performans denetimi karmaşık, zaman alıcı ve yoğun çalışmayı gerektiren maliyetli bir denetim türü olmasına rağmen kendisinden sağlanan yararlar maliyetine oranla çok daha fazladır.
- Performans denetimleri yargısal bir kararla sonuçlanmaz. Dünyada performans denetimini yargısal bir kararla sonuçlandıran denetim birimi bulunmamaktadır.

B. PERFORMANS DENETİMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

“Geleneksel bütçe sistemlerinden çağdaş bütçe sistemlerine geçişle birlikte kamu kesiminin denetim kapsamı da gelişmiş, harcamaların yasallık ve maddi doğruluklarının yanı sıra kamu kesiminin verimlilik ve etkinliği de denetimin ilgi alanına girmiştir. Çağdaş bütçe sistemleri, kamusal kaynakların daha etkin kullanımını amaçladığından, yüksek denetimin kapsamı da bu amaca yönelik olarak yeniden tanımlanmıştır. Kısacası çağdaş denetim yöntem ve tekniklerinin geliştirilmesi ve uygulamasını yaygınlaştırılması için gerekli olan koşullar, bütçe ve mali sistemdeki değişim aracılığıyla kendiliğinden oluşmuştur. Bu süreçte geliştirilen performans denetimi yaklaşımı, kamu kaynaklarının verimli ve tutumlu kullanılmasını, kurumların amaçlarını etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini güvence altına almaya çalışarak, halkım ödediği her kuruş verginin

⁴⁷ **European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards**, http://www.ea.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINES/GUIDELINES_EN.PDF, (10.07.2015), p. 122.

karşılığını bulmasını sağlamak adına önemli bir işlev üstlenmiş ve demokratik sistemin güçlendirilmesine önemli katkılar sağlamıştır.”⁴⁸

Performans denetimi, ilk zamanlarda, tüm kademelerde finansal sorumluluk ve ekonomik düşünme gereğini arttıran bir yönetim ve kontrol sistemi yaratmak suretiyle etkinliği geliştirmeyi hedefleyen program bütçe sistemi ile yakından ilişkili bir kavram olarak ortaya çıkmıştır ⁴⁹ . 1940’lı yıllarda firmaların sanayi standartlarına göre verimliliklerini ölçmek üzere işlem denetiminin önem kazanmasıyla ortaya çıkan performans denetimi kavramından ilk kez Amerika’da Hoover Komisyonu’nda söz edilmiştir. Amerikan Federal Hükümet Yürütme Organının Yeniden Düzenlenmesi Yasası uyarınca kurulan bu komisyonun reform niteliğindeki çalışmaları sonuçlarının uygulamaya konulması bakımından benzeri araştırma ve çalışmalardan ayrılmaktadır. Sonuçta, denetimin odak noktası, kullanılan kaynaklardan, yürütmenin faaliyetleri, işlevleri, maliyetleri ve başarılarına doğru değişmiştir. Harcama kalemlerinin önemini vurgulama yerine, belirli bir faaliyet veya işlevden beklenen sonuçların tanımlanması üzerinde durulmaya başlanmıştır⁵⁰.

Performans denetimi, denetim tarihi içerisinde yer alan henüz yeni olarak nitelendirilen bir alandır. Performans denetimi, sadece girdilerin kontrolü gibi tek bir boyuta odaklanmak yerine daha kapsamlı olarak hesap verebilirliği sağlamak için çıktı ve sonuçlara yönelen kamu yönetimi anlayışındaki değişimlere paralel bir şekilde gelişmiştir⁵¹.

20. yüzyılın ilk yarısına kadar gerek hükümetler gerekse kamu maliyesi teorileri ağırlıklı olarak kamu gelirlerini artırma konusu ile ilgilenmiş ve bu konuda ayrıntılı çalışmalar yapmışlardır. Bu süreçte kamu harcamaları, hep ikinci planda kalmış, yeterli ilgiyi görmemiştir. Önce 1929 ekonomik krizi, ardından İkinci Dünya Savaşı’nın dünya ekonomisi üzerindeki etkisi ve savaş sonrası kamu harcamalarındaki hızlı artış, kamu harcamalarının önemini artırmıştır. 1950’lerde özellikle gelişmiş ülkelerin Sayıştaylarında denetimin yönü değişmeye başlamış, önceleri üretken olmayan kamu harcamaları, daha

⁴⁸ Recai Akyel - H. Ömer Köse, “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği”, **Türk İdare Dergisi**, S. 466, 2010, s. 16-17.

⁴⁹ Sayıştay Başkanlığı, **İsveç Sayıştay’ı Performans Denetimi Elkitabı Teori ve Uygulama**, çev. Tolga Demirbaş, Ankara, 2001, s. 6.

⁵⁰ Kubaltı, a.g.e.,ss. 12-13.

⁵¹ Daujotaite, Macerinskiene, ibid, p. 177.

sonraları kamu harcamalarında verimlilik, etkinlik, tutumluluk rapor edilmeye başlanmıştır. Ancak bu incelemeler herhangi bir metodoloji geliştirmeksizin yapılmıştır. Aslında verimlilik, etkinlik, tutumluluk yani performans konuları, her zaman kamu sorumluluğunun merkezinde yer almış ve bunların izlenmesinde her zaman kamu sektörü denetçisinin sorumluluklarının doğal, gerçekte kaçınılmaz bir parçası olmuştur. Bununla birlikte, kamu harcamalarındaki hızlı artış, performans denetiminin kapsamının genişlemesinde ve yaygınlaşmasında katalizör işlevi görmüştür⁵². Bunun yanı sıra performans denetimi, kamusal kaynakların verimli, etkin ve ekonomik kullanılmasının sorun olması; bu kesimde, özel kesimdeki gibi dengenin kendiliğinden sağlanamaması, fiyat mekanizması gibi bir iktisadi aracın bulunmaması ve rekabetçi güçlerin bulunmaması ve kamu kesiminin ekonomideki payının hızla artması gibi nedenlere dayanmaktadır⁵³.

Kamu sektöründeki modernleşme çabaları ile birlikte denetimle ilgili beklentilerde değişmiş, önceleri kamu harcamaları üzerindeki düzenlilik denetimi yeterli görülürken, artık kamu hizmet sunumunda kıt kaynakların amaca hizmet edip etmediği, kaynakların israf edilip edilmediği, harcamaların genel ekonomik yapının işleyişine etki edip etmediği, kaynak kullanımında fayda-maliyet ilişkisinin gözetilip gözetilmediği gibi konuları araştırmak üzere denetim tekniğinde değişikliğe gidilmesi gerekmiştir⁵⁴.

1970'lerin ikinci yarısından itibaren performans denetimi öncelikle gelişmiş ülkelerde olmak üzere bütün ülkelerde yasallaşmaya başlamıştır. Örneğin Kanada'da 1977, İngiltere'de 1983, Türkiye'de 1996 yılında Sayıştayların yasalarına girmiştir. Performans denetiminin yasalarda ifadesini bulması denetim metodolojisinin geliştirilmesini ve yazılı hale getirilmesini hızlandırmıştır. Bu yeni denetim tarzı daha öncede belirtildiği gibi çeşitli ülkelerde performans denetimi kavramının yanı sıra “paranın karşılığı denetim”, “kapsamlı denetim”, “verimlilik denetimi” gibi değişik şekillerde adlandırılmıştır⁵⁵.

⁵² Arife Coşkun, “Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi”, **Cumhuriyetin 75. Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**, 1998, s. 87.

⁵³ Nihat Falay, “Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk”, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, Sayıştay Yayını, Haziran 1987, s. 47.

⁵⁴ Mehmet Alpertunga Avcı, Sayıştay'ın Kamu Harcamalarına İlişkin Performans Denetiminin Temelleri, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Erzurum, 2012, s. 30.

⁵⁵ Coşkun, “Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi”, a.g.m., s. 88.

C. PERFORMANS DENETİMİNİN AMAÇLARI VE YARARLARI

Performans denetiminde temel amaç, denetlenen kamu kurum ve kuruluşlarının kaynaklarını verimli, etkin, tutumlu bir şekilde kullanıp kullanmadıkları konusunda parlamentoya ve vergi ödeyen vatandaşlara bağımsız bilgi sağlamak ve tavsiyelerde bulunmaktır. Ayrıca denetlenen kurumlara verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa ulaşmak için yapılan çalışmaları geliştirme konusunda yardımcı olmaktadır⁵⁶.

Performans denetiminin amacı, kamu tüzel kişiliklerinin performansının incelenmesi, analiz edilmesi ve raporlanması yoluyla kamu sektöründe verimliliğin, etkinliğin ve etkililiğin artırılmasına katkıda bulunmaktır. Performans denetimi, iyi yönetişimin, hesap verilebilirliğin ve saydamlığın geliştirilmesini ve aynı zamanda güvenilir ve bağımsız bilgi edilmesini sağlayarak kamu yönetimine fayda sağlamaktadır⁵⁷.

1986 yılında Sidney’de düzenlenen 12. INTOSAI Kongresi’nde performans denetiminin başlıca amaçları şu şekilde sıralanmıştır⁵⁸:

- Kamu yönetiminin geliştirilmesi,
- Yasama organına, kamuoyuna yönetimin çalışmalarının sonuçları hakkında güvenilir bilgi sunma,
- Yönetimin kendi performansını değerlendirmeye teşvik edilmesi,
- Sorumluluk zincirinin geliştirilmesi.

Performans denetimi, kamu yönetiminin her düzeyinde hesap verme sorumluluğunun gelişmesini sağlamaktadır. Kamu görevlilerinin topluma, hükümetlerin vergi verenlere, alt düzey yöneticilerin ve personelin üstlerine karşı sorumlu tutulmalarına katkıda bulunarak demokrasinin gerçekleşmesini sağlamaktadır⁵⁹.

Performans denetimi genel olarak kamudaki kaynak yönetiminin kalitesini artırmak, iyi yönetim uygulamalarını belirlemek ve geliştirmek suretiyle kamu yöneticilerini desteklemek, kamuda hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine katkıda bulunmak, kamu yönetiminde sürekli gelişmeyi ve reform çabalarını teşvik etmek gibi

⁵⁶ Sayıştay Başkanlığı, **Performans Denetimi Özet El Kitabı**, çev. Arife Coşkun, Ankara, 1997, s. 6.

⁵⁷ ISSAI Implementation Handbook – Performance Audit, p. 28.

⁵⁸ Kubalı, a.g.m., s. 42.

⁵⁹ Kubalı, a.g.e., s. 23.

amaçlarla ön plana çıkmış bir denetim yaklaşımıdır. Denetlenen kurumlar açısından bakıldığında ise performans denetiminin amaçları;

- Maliyetlerin azaltılması ya da tasarruf sağlanması,
- Hizmetlerin daha kaliteli bir şekilde sunulması, yönetim ve organizasyon süreçlerinin geliştirilmesi,
- Kurumsal amaçlara maliyet-etkin yöntemlerle ulaşılması için yapılması gereken iyileştirmeler konusunda yol göstererek performanslarını artırmaya çalışmak şeklinde sıralanabilir⁶⁰.

Performans denetimi ile elde edilen bilgiler daha ileri düzeyde performans için teşvik edici bir unsurdur. Performans denetimi ile kamu idarelerinin başarı dereceleri verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından bir değerlendirme yapılmasıyla tespit edilmektedir. Bu tespit daha iyi bir performansa ulaşmak için bulunulan noktayı gösterme açısından önemlidir. Kısacası performans denetimi, birimlerin “doğru şeyi, en az maliyetle ve doğru bir şekilde” yapıp yapmadıklarının; bu şekilde yapmaları için alınması gereken önlemlerin ilgili birimlere ve yasama organına iletilmesini amaçlamaktadır⁶¹.

Kubalı’ya göre performans denetimi sonucunda elde edilen yararlar somut ve soyut olarak ikiye ayrılmaktadır. Kubalı, artan gelirler ve azaltılan maliyetler gibi mali terimlerle ölçülebilen yararların somut; kamu için gelişen hizmetler, usulsüzlükleri ve yolsuzlukları önleyen ve ortaya çıkaran iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi, ağır işleyen süreçlerin hızlandırılması ve kamu tüzel kişilikleri arasında artan işbirliği gibi mali terimlerle ölçülemeyen veya ölçülmesi zor olan yararların ise soyut nitelikte olduğunu belirtmiştir. Performans denetiminin yararları genel olarak şu şekilde sıralayabiliriz⁶²:

- Sorumlulukların ve yetkilerin açık hale getirilmesini sağlayarak ve başarı için kriterler koyarak hesap verme sorumluluğunu geliştirmek,
- Planlama, izleme, kontrol ve yönlendirme gibi yönetim fonksiyonlarının kurumların stratejik hedeflerine uyumlu olarak verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri doğrultusunda gerçekleştirilmesini sağlamak,

⁶⁰ Akyel - Köse, a.g.m., s. 20.

⁶¹ Demirbaş, a.g.e., s. 70.

⁶² Kubalı, a.g.e., s. 32.

- Sonuçların kalitesini güvenceye bağlamak,
- Personel değerlendirme sisteminin kurulmasını sağlayarak personelin motive edilmesine katkıda bulunmak.

Performans denetimi, kamu kaynaklarının yönetiminin kalitesi hakkında vatandaşlara bilgi ve güvence sağlamanın yanı sıra iyi yönetim uygulamalarını saptayarak ve geliştirerek kamu sektörü yöneticilerine yardımcı olur. Bu yüzden, performans denetimi daha iyi hesap verme sorumluluğuna, kaynakların elde edilmesinde daha fazla tasarrufa ve verimliliğe, daha yüksek kalitede kamu hizmeti sunumuna ve daha gelişmiş yönetim planlamasına ve kontrolüne imkân vermektedir⁶³.

D. PERFORMANS DENETİMİNİN İLKELERİ

Denetim işlevi yapmakla görevli kurum, birim veya kişiler bu işlevlerini yerine getirirken birtakım ilkelere göre hareket etmek zorundadırlar. Denetim ilkeleri, denetimin konusuna göre belirlenebilmekte ve geliştirilerek uygulanabilmektedir⁶⁴. Performans denetiminde, denetime ve denetim organlarına egemen olan bazı denetim ilkeleri şunlardan oluşmaktadır:

- **Hesap verme sorumluluğu:** Bu ilkeye göre performans denetimi, vergi ödeyen vatandaşlara kamu fonlarının ve kaynaklarının usulüne göre ve olumlu etki yaratacak şekilde kullanıldığı konusunda güvence vermektedir. Performans denetimi, denetlenen kurumların kaynaklarını ne kadar verimli, etkin ve ekonomik kullandıkları hakkında vatandaşlara bağımsız bilgiler ve öneriler sunarak kurumun doğru işleminin riske girdiği durumları ortaya çıkarmaktadır.
- **Tarafsızlık ve bağımsızlık:** Performans denetimi sürecinde denetçilerin hükümetin, siyasi partilerin ve diğer kurumların baskısı altında kalmaması ve

⁶³ Sayıştay Başkanlığı, **ASOSAI Performans Denetim Rehberi**, çev. Sacit Yörüker - Baran Özeren, Ankara, 2002, s. 4-5.

⁶⁴ Cevdet Atay, **Türk Hukukunda Kamu Yönetimlerinin Denetlenmesi**, 1. b., Marmara Kitabevi, İstanbul, s. 33.

denetim raporlarını hazırlarken politik veya başka türden bir yanlılık göstermemesi gerektiğini vurgulamaktadır⁶⁵.

- **Değer katma:** Performans denetimi, denetlenen kurumun maliyet-etkin iyileştirmelerinin nasıl tespit edileceği ve uygulanacağı da dâhil olmak üzere kaynakların yönetilmesi, programların uygulanması ve hedeflerin ulaşılması konusunda yeni bilgiler sağlayarak kuruma ek katkıda bulunur.
- **Güvenilir olma:** Bu ilke, denetçilerin sorumluluklarını dürüstlük, açıklık ve doğruluk çerçevesinde yerine getirerek güvenilir bir şekilde hareket etmelerini, kanıtların toplanması ile ilgili gerekçeleri açıklamaları gerektiğini ve denetim bulgularının önceden belirlenen kriterlerle tutarlı olması gerekliliğini ortaya koymaktadır⁶⁶.
- **Kararlılık:** Denetçinin bulguları için gerekli olan kanıtları toplama ve analiz etme konusunda kararlı olmasını ifade etmektedir.
- **Açık İletişim:** Denetim raporlarının açık, anlaşılabilir, güvenilir ve inandırıcı olmasını ifade etmektedir⁶⁷.
- **Titizlik:** Denetçilerin, bulgulara ve sonuçlara esas olan bilgileri ince eleyip sık dokuyarak değerlendirmesi ve performans denetimini destekleyen yeterli ve güvenilir kanıtlar elde edilmesi gerekmektedir.
- **Yeterlilik:** Bir performans denetiminin kalitesi, denetime tahsis edilen personelle doğrudan ilişkilidir. Çünkü denetim prosedürü, yargıya varacak kişinin yani denetçinin bilgi ve becerisini aşan bir yargıya varılmasını gerektiriyorsa bir başarısızlık beklenebilir⁶⁸. Bu yüzden performans denetimi, kanıt toplamak, analiz etmek ve bunları yorumlamak için uygun teknikleri

⁶⁵ Sayıştay Başkanlığı, Performans (Paranın Değerinin Karşılığı) Denetim Kılavuzu, çev. Sacit Yörüker, 2006, s. 59.

⁶⁶ Sayıştay Başkanlığı, **Performans Denetimi Özet El Kitabı**, çev. Arife Coşkun, Ankara, 1997, s. 24.

⁶⁷ Fikret Gülen, **Performans Denetimi Temel Kavramlar, Yöntemler Teknikler ve Yaklaşımlar**, Sayıştay Başkanlığı Hizmetiçi Eğitim Yayınları, Ankara, 1999, s. 5.

⁶⁸ Sayıştay Başkanlığı, **Kanada Sayıştay Performans Denetimi El Kitabı**, çev. Sacit Yörüker, 1. b., 1999.

belirleyip uygulayabilecek bilgi, tecrübe ve beceriye sahip denetçiler tarafından gerçekleştirilir⁶⁹.

E. PERFORMANS DENETİMİ İLE DÜZENLİLİK DENETİMİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

Performans denetimi, kamu kaynağı kullananlar üzerindeki sorumluluğun niteliğinde değişime neden olur. Yöneticilerin sorumluluğu sadece hukuki sorumluluk olmaktan çıkarılıp etkinlik sorumluluğu kavramı geliştirilmiştir. Kısacası, kamu kaynaklarının kullanımında kamu görevlilerinin sorumluluğu sadece mevzuata uymaktan ibaret değildir. Kamu görevlileri, kamu kaynaklarının gereksiz ve savurgan kullanılmasından ve bu kaynakların kullanımını gerektiren amaçlara ulaşmak için gerekli tedbirlerin alınmamasından da sorumludurlar⁷⁰.

Performans denetiminin getirilerini daha iyi ortaya koymak açısından söz konusu denetim türü ile düzenlilik denetimi arasında farklılıkları ortaya koymak gerekmektedir. Bunlar;

- Düzenlilik denetimi kamu kuruluşlarının hesapları hakkında kanaat oluşturmaya, performans denetimi ise söz konusu kuruluşların verimlilikleri, etkinlikleri ve tutumlulukları hakkında yargıya ulaşmaya yöneliktir.
- Düzenlilik denetimi denetlenen kurumun tüm faaliyetlerine ilişkin hesaplar üzerinden inceleme yaparken, performans denetimi denetlenen kurumun belli bir faaliyetini ya da programını inceleyebilmektedir⁷¹.
- Düzenlilik denetimi sadece mali bilgileri kullanarak mali durum hakkında kurallara ve yönetmeliklere uygunluk açısından görüş bildirirken, performans denetimi mali bilgilerin yanı sıra mali olmayan bilgileri de kullanarak kaynakların iktisadiliğini, etkinliğini ve verimliliğini değerlendirir.

⁶⁹ Sayıştay Başkanlığı, **Performans Denetimi Özet El Kitabı**, s. 25-26.

⁷⁰ Ali Osman Güçlü, "Çağdaş Denetim ve Türk Sayıştayı", **Sayıştay Dergisi**, S. 20, Ocak-Mart 1996, s. 19.

⁷¹ Gülen, a.g.e., s. 3.

- Düzenlilik denetimi kamu kurum ve kuruluşlarının hizmet verdikleri kitlelerin beklentilerini karşılayıp karşılamadıkları konusunda yorum yapmazken performans denetimi konuya ilişkin değerlendirmede bulunur⁷².
- Düzenlilik denetimi sadece harcamaların meşruluğu, uygunluğu ve düzenliliği yönlerinden inceleme yaptığından kapsamı dardır. Performans denetimi ise verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun gerçekleşme derecesini saptamak için çeşitli yönetim işlerini incelediğinden kapsamı geniştir.
- Düzenlilik denetiminin süreci ve kriterleri gelişmiş olmasına karşın performans denetiminin belirli kriteri yoktur. Bu denetim tipi için gerekli olan teknikler kurumun tipi ve niteliğine göre hazırlanır.
- Düzenlilik denetimi, işlemler bittikten sonra onlar üzerinde yapılan denetimdir. Performans denetimi ise geleceğe yöneliktir. Geçmiş ve şu andaki durumu gelecekteki projeler açısından inceler.
- Düzenlilik denetimi, yönetimi sınırlayan etkenleri göz önüne almaz fakat performans denetimi rapora yönetimin başarısızlıkları yanında başarılarını ve onu sınırlayan etkenleri de alarak mümkün olduğunca tarafsız olmaya çalışır⁷³.
- Belirli gereksinim ve beklentileri konu alan düzenlilik denetiminin aksine performans denetiminde söz konusu denetimin doğası gereği çok çeşitli konular incelenebilir. Performans denetiminin kapsamı düzenlilik denetimine göre daha seçici olmakta ve denetim çalışmaları da birden fazla yılı kapsayabilmektedir.
- Performans denetimi, düzenlilik denetimine göre değerlendirmeye ve yorumlamaya daha açık bir denetim türü olduğundan denetçilerin performans denetimi sonucu hazırladıkları raporların tarafsız ve bağımsız olması için daha fazla dikkat etmeleri gerekir.
- Düzenlilik denetiminde kanıtların daha çok şüpheleri ortadan kaldıran, inandırıcı ve kesinleşmiş olması beklenirken, performans denetiminde kanıtların genellikle ikna edici ve sonuca işaret eden kanıtlar olması istenir⁷⁴.

⁷² Khan, "Performans Denetiminin Esasları", a.g.m., s. 67.

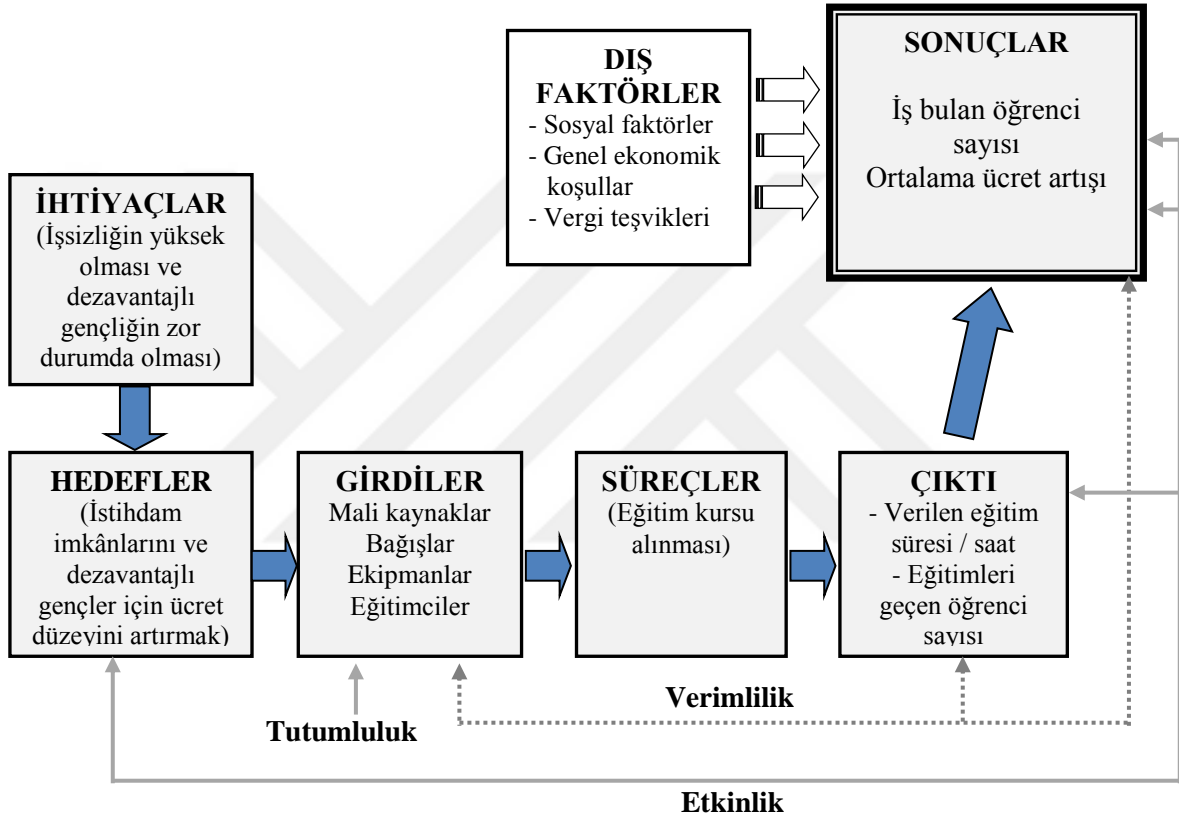
⁷³ Hüseyin Özer, "Performans Denetimi", **Sayıştay Dergisi**, S. 7, Ocak-Mart 1992, s. 31-32.

⁷⁴ European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards, p. 126-128.

III. PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI

Performans denetiminin unsurlarından bahsetmeden önce bu kavramların daha iyi anlaşılabilmesi için bir örnek üzerinden girdi, çıktı ve sonuç kavramlarının açıklanması doğru olacaktır.

Şekil 1: Girdi, Çıktı ve Sonuç Kavramları Arasındaki İlişki



Kaynak: ISSAI Implementation Handbook – Performance Audit, Version 1, http://www.idicommunity.org/3i/index.php/3i-library/doc_download/28-issai-implementation-handbook-performance-audit, (29.04.2015), p. 33.

Girdi, belli miktardaki çıktıyı üretebilmek için gerekli olan kaynak olarak tanımlanabilir. Kamu sektöründeki herhangi bir otoyol yapımı örneğinden yola çıkarsak personel (işçiler), materyaller, makineler, enerji gibi girdiler otoyol yapımı için gerekli girdiler arasında yer alır. Üretim sürecinde bu girdiler çıktıya dönüştürülmektedir. Bu örnek üzerinden gidecek olursak yapılan otoyolun uzunluğu (km) çıktı olarak kabul edilebilir. Son olarak, sonuç ise üretim süreci sonunda ortaya çıkan ürünün hedef kitle

üzerinde yarattığı etki ve değişimleri ifade etmektedir. Yine aynı örnekten devam edecek olursak, yeni yapılan otoyol nedeniyle diğer yollarda meydana gelen trafik yükündeki azalış da bu hizmetin sonuçlarından birini oluşturmaktadır⁷⁵. Şekil 1’de benzer olarak işsizlik sorunu üzerinden girdi, çıktı ve sonuç arasındaki ilişkisi örneklendirilerek anlatılmaya çalışılmıştır.

Literatüre bakıldığında performans denetimine ilişkin unsurlardan bazılarının zamanla önemini kaybettiği, bazılarının ise zamanla ön plana çıktığı görülmektedir. Aynı zamanda söz konusu unsurların değişimi, sunulan mal ve hizmetin kaynağına ve çeşidine bağlı olarak da değişmektedir. Ancak genel olarak bakıldığında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurlarının performans denetimi için kabul edilen temel unsurlar olduğu görülmektedir.

Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, belirli bir performans denetimi çalışmasında, bu unsurların tamamının araştırılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Bir başka deyişle denetim konusu, denetim unsurlarından sadece biri veya birkaçı dikkate alınarak incelenebilir. Örneğin; denetim faaliyeti sadece etkinlik açısından ele alınacaksa denetçinin denetlenecek kurumun etkinliği ile ilgili genel bir değerlendirme yapmaya ihtiyacı olacaktır⁷⁶.

A. VERİMLİLİK

Kamu sektörünün görev sahası içindeki faaliyetlerini gerçekleştirmek için gerekli kaynakların yetersiz olması, halkın daha fazla ve kaliteli hizmet talebinde bulunması, bu sektörde kullanılan kaynaklar ile kaynakların kullanımı sonucunda ortaya çıkan ürünler (çıktılar) arasındaki ilişkinin önem kazanmasına neden olmuştur. Bu nedenle de kamu sektörü, belli hizmetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli harcamaları belli çerçevede en aza indirmeyi veya belli bir maliyetle nitelik ve nicelik bakımından en fazla hizmeti gerçekleştirmeyi kısacası verimliliği bir amaç olarak görmektedir⁷⁷.

⁷⁵ Alexander Kalb, **Public Sector Efficiency Applications to Local Governments in Germany**, Gabler Research, First Edition, 2010, p. 4.

⁷⁶ European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards, p. 35.

⁷⁷ Veysel Eren, “Kamu Performans Yönetiminde Ölçüt Sorunu: İdari Faaliyetlerde Başarı Ölçütleri”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. XLII, S. 2, 2009, s. 14.

Verimlilik, mevcut üretim sürecinde uygulanan yöntemlerde, girdi miktarlarında, üretim kapasitesinde, çıktı karmasında oluşan tüm değişimlerin çıktı/girdi ilişkileri düzeyinde değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir. Bu değişimler üç şekilde ortaya çıkmaktadır⁷⁸:

- sabit miktardaki girdi ile daha çok çıktının elde edilmesi,
- sabit miktardaki çıktıya daha az girdi kullanılarak ulaşılması,
- ya da çıktı artışının girdi artışına oranla daha fazla olması verimlilik artışının birer göstergesidir.

Genel anlamda bir kurumun kaynaklarını mal ve hizmet üretiminde ne kadar iyi kullandığının ölçülmesi olarak ifade edilen verimlilik kavramı, çıktılar ile onları elde etmekte kullanılan kaynaklar (girdiler) arasındaki ilişki üzerinde durmaktadır⁷⁹. Verimlilik ancak girdi maliyetlerinin ve çıktı değerlerinin parasal olarak ölçülebildiği durumlarda tam olarak ölçülebilir. Bu nedenle de kamu kesiminde üretilen bazı mal ve hizmetlerin özellikle parasal değerlerle ifade edilememesinden dolayı verimlilikleri konusunda bir yargıya ulaşmak mümkün olmayabilir⁸⁰.

Verimlilik en basit haliyle üretim sürecinin belli bir dönemi sonunda üretilmiş olan ürün ve hizmetlerle (çıktı), bu üretimi gerçekleştirmek amacıyla kullanılan kaynakların (girdiler) birbirine oranlanması şeklinde tanımlansa da bir kurumun verimliliğini sadece bunlarla ölçmek zordur. Çünkü bir kurumun verimliliği üzerinde temel üretim kaynaklarının yanı sıra kurumun örgütlenme ve yönetim yapısı, teknoloji seçimi ve çalışma koşulları da etkili olmaktadır⁸¹.

Verimlilik denetimi, girdilerin en uygun yöntemler kullanılarak çıktılara dönüştürülüp dönüştürülmediğini değerlendirmek amacıyla kurumsal görevlerin,

⁷⁸ Akal, a.g.e., s. 25.

⁷⁹ Sayıştay Başkanlığı, **Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım**, Ankara, 1997, s. 3.

⁸⁰ Nihat Falay, “Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay”, **Sayıştay Dergisi**, S. 25, 1997, s. 20.

⁸¹ Akal, a.g.e., s.26.

süreçlerin, faaliyet ve projelerin özellikle maliyetleri dikkate alarak incelenmesini kapsamaktadır⁸².

B. ETKİNLİK*

Etkinlik, bir örgütün tanımlanmış amaçlarına ve stratejik hedeflerine ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda, bu amaç ve hedeflere ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur. Etkinlik, hedeflerin ne ölçüde başarıldığını ve bir faaliyetin planlanan etkisi ile gerçekleşen etkisi arasındaki ilişkiyi göstermektedir⁸³.

Verimlilik, mevcut kaynaklardan optimum çıktının sağlanması; etkinlik ise, örgütsel amaçlara ulaşılma derecesi olarak tanımlanmaktadır⁸⁴. Verimlilik sadece kamu hizmetlerinin niceliksel olarak ölçülebildiği durumlarda söz konusu olurken etkinlik, bütün kamu hizmetleri için söz konusu olabilmektedir⁸⁵. Ayrıca bir kurumun etkin olması verimli olduğu anlamına gelmeyeceği gibi verimli bir kurum da her zaman etkin olmayabilir. Örneğin verimli bir kurumun gerçekleştirdikleri (çıktıları), önceden belirlenmiş amaca hizmet etmiyorsa bu örgüt verimli ancak etkin değildir⁸⁶.

Etkinlik, program sonuçlarının istenen yönlerini yansıtan üç temel bileşenden oluşmaktadır. Bunlar;

- Uygunluk (sunulan hizmetler kullanıcı/yararlanıcıların ihtiyaçları ile uyuşmakta mıdır?)
- Erişebilirlik (hizmetlerden yararlanmak isteyenler bu hizmetlere ulaşabilmekte midir?)

⁸² Ebru Yenice, “Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması”, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, ed. Coşkun Can Aktan, 1. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 151.

* Literatürde etkinlik ile etkililik kavramı genellikle aynı anlamda kullanılmaktadır.

⁸³ Ahmet Arslan, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, **Maliye Dergisi**, S. 140, 2002, s. 4.

⁸⁴ Süleyman Yükçü - Gülşah Atağan, “Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C. XXIII, S. 4, 2009, s. 1-3.

⁸⁵ Falay, “Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay”, a.g.m., s. 21.

⁸⁶ Ali Osman Güçlü, “Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler”, **Sayıştay Dergisi**, S. 19, 1995, s. 33.

- Kalite (sunulan hizmetler gerekli standartları karşılamakta mıdır?)⁸⁷

Etkinlik kavramı, bir kurum içindeki gereğinden fazla girişilen veya tekrar edilen faaliyetlerin ve mal-hizmetlerin belirlenmesini sağlayan bir performans denetim unsurudur. Etkinlik, kaynakların etkinsiz kullanımını gibi sakıncaları gidermek ve aynı amacı veya çıktıyı daha az maliyetle üretebilmek için kurum açısından yol gösterici bir unsurdur. Etkinlik ile birlikte hiçbir çıktısı veya etkinliği olmayan programların ortaya çıkması ve elenmesi mümkün hale gelmektedir. Bu da, birbiriyle aynı veya çatışan amaçların ve çıktıların belirlenmesi ve çıktıların amaçlarla kıyaslanabilmesi açısından önemlidir⁸⁸.

C. TUTUMLULUK

Tutumluluk, hiç harcama yapmama ya da çok az harcama olmayıp amaçların gerçekleştirilmesinde gerekli olandan fazlasını harcamama anlamına gelmektedir⁸⁹. Tutumluluğun temelinde bir faaliyet için kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesi çabası vardır. Tutumluluk, maliyetin düşürülmesi amacıyla kaynaklar arasından kalitesi düşük ve kolayca yıprananların tercih edilmesi anlamına gelmez, kaynakların temininde uygun kalitenin göz önünde bulundurulmasını gerektirir⁹⁰.

Tutumluluk, bütün kaynak kullanıcıların ve karar verici durumda olanların kararlarında, mal ve hizmet üretimlerinde gereksiz zaman, enerji, araç gereç, teknoloji, hammadde harcamaları ve insan kaynağı kullanımını olmaksızın maksimum çıktıya ulaşılması anlamına gelmektedir. Performans denetiminin temel unsurlarından biri olan tutumluluk, kuruluşun amaçları doğrultusunda iş yaparken gereğinden fazla çaba harcanmaması; belli bir amaca hizmet etmeyen atıl iş ve işlemlerin bırakılmaması; ömrü dolmadığı halde eskijen araç ve gereçlerin kullanımının terk edilmesi; bu araçların onarılmaması; kuruluşta çalışan insan kaynaklarının değişen ve gelişen teknoloji, yöntem ve çağdaş uygulamalara, gerekli geliştirme eğitimi verilmediği için uyum göstermemesinin önüne geçmeyi amaçlamaktadır⁹¹.

⁸⁷ Kalb, ibid, p. 2.

⁸⁸ Falay, "Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk", a.g.m., s. 51.

⁸⁹ Kubalı, a.g.m., s. 37.

⁹⁰ Sayıştay Başkanlığı, Performans (Paranın Değerinin Karşılığı) Denetim Kılavuzu, s. 9.

⁹¹ Kamil Ufuk Bilgin, Kamu Performans Yönetimi Memur Hak ve Yükümlülüklerinin Performansa Etkisi, 1. b., TODAİE Yayını, 2004, s. 37-38.

Bir mal ve hizmetin istenen düzeyde ve miktarda üretilebilmesi için gerekli olan girdi miktarından daha fazla kullanılmaması anlamına gelen tutumluluk kavramı, gereğinden fazla olan girdilerin diğer mal ve hizmet üretiminde kullanımına imkân sağlamakta ve kaynakların en iyi şekilde değerlendirilmesine yardımcı olmaktadır⁹².

Tutumluluk veya ekonomiklik, hedeflerin gerçekleştirilmesinde kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesini ifade etmektedir. Kaynakların elde edilmesi tutumluluk açısından incelenirken, denetçi uygun nitelikteki kaynakların uygun miktarda, uygun yerde, uygun zaman ve uygun maliyetle elde edilip edilmediğini sorgulamaktadır⁹³.

D. DİĞER UNSURLAR

Performans denetiminin unsurları genel olarak “VET” (verimlilik-etkinlik-tutumluluk) veya “3E” (efficiency, effectiveness, economy) şeklinde kodlanmaktadır. Ancak zamanla performans denetiminin kapsamında birtakım değişiklikler olmuş ve buna bağlı olarak kalite, adalet, eşitlik ve etik gibi yeni unsurlar ön plana çıkmıştır⁹⁴. Bu unsurların hepsini tek tek açıklamak yerine çalışmanın konusu olan belediyeler açısından daha önemli olduğu düşünülen kalite ve eşitlik unsuru ele alınacaktır.

1. Eşitlik

Performans denetiminin unsurları genellikle “3E” olarak bilinmekteyse de, eşitlik (equity) unsuru da performans denetiminin dördüncü önemli unsuru (4E) olarak kabul edilmektedir. Bu yüzden birçok denetimde, performans denetçilerinin program veya faaliyetlerin etkinliğini değerlendirirken eşitliğe ilişkin sorunları irdelemesi beklenmektedir. Kamu politikalarının etkinliğinden türeyen eşitlik unsuru, toplum bireyleri arasındaki farklılıkların tanınması ve buna bağlı olarak işlem ve davranışların farklılaştırılması gerektiğini esas almaktadır. Toplumdaki fırsat eşitliğinin gerçek anlamda sağlanması için sosyal açıdan dezavantajlı kesimlerin ihtiyaçlarının karşılanması

⁹² Falay, “Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay”, a.g.m., s. 22.

⁹³ Nevin Atakan - Arife Coşkun - S. Melda Sonuvar, **Performans Denetimi Pakistan Sayıştay Uygulaması**, Sayıştay Yayını, Ankara, 1997, s. 6.

⁹⁴ Demirbaş, a.g.e., s. 103.

gerekmektedir. Bu nedenle eşitlik unsurunun gerçekleşmesinde koruyucu ve himaye edici kamu politikaları ile sosyal kalkınma önemli rol oynamaktadır⁹⁵.

Eşitlik unsuru, kamu kaynaklarının kullanımında adil ve tarafsız olmaya ilişkin olup, yönetimin hakkaniyete uygun ve yansız davranmasını, üretilen çıktılardan/hizmetlerden hedef grupların ayırım gözetmeden yararlandırılması ya da hizmetler dolayısıyla ortaya çıkan faydaya herkesin ulaşabilmesini öngörmektedir⁹⁶. Hükümet programlarının eşitlik unsuruna göre değerlendirilmesine örnek olarak şunları gösterebiliriz⁹⁷:

- Sağlık hizmetleri için ayrılan mali kaynaklar ülkenin en fakir bölgelerinde kullanılacak şekilde mi tahsis edildi?
- İstihdam programları, toplumdaki özürli bireyler göz önünde bulundurularak mı hazırlandı?

2. Kalite

Kalite, kaynakların verimli kullanımını sağlayan, ürün ve hizmetlere kullanım uygunluğunu kazandıran, bunlardan yararlananların gereksinimlerine uygun üretim ve hizmet anlayışını hâkim kılan bir performans boyutudur⁹⁸. Peker'e göre kalite, bir kurumun çalışmalarının her yönüne nüfuz eden bir işlev; bir mal veya hizmetin kullanıcının beklentisini karşılamadaki uygunluğu veya müşteri tatminidir⁹⁹.

Kalite, standartlara uygunluğun şeklindeki klasik tanımından yola çıkarak günümüzde kullanıcıların isteklerine uygunluk olarak ele alınmaya başlanmıştır. Bu açıdan kalite, bir mal veya hizmetin belirlenen veya olabilecek ihtiyaçları karşılama kabiliyetine dayanan özellikler toplamını ifade etmektedir¹⁰⁰.

Bir hizmetin kalitesi, hizmetin gereksinimlere uygun olup olmadığı ve tasarlanma amacına uygun düşüp düşmediği gibi çeşitli açılardan değerlendirilebilmektedir. Bu

⁹⁵ ISSAI Implementation Handbook-Performance Audit, p. 34.

⁹⁶ Ömer Köse, "Performans Denetimi", ed. Halis Kırıl, **İç Denetim "yönetime değer katmak"**, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Ankara, 2014, s. 441.

⁹⁷ ISSAI Implementation Handbook-Performance Audit, p. 33.

⁹⁸ Akal, a.g.e., s. 28.

⁹⁹ Ömer Peker, "Belediye Yönetimlerinden Kalite Üretimi", **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. V, S. 2, Mart-1996, s. 15.

¹⁰⁰ Özer Köseoğlu, "Belediyelerde Performans Yönetimi", **Türk İdare Dergisi**, S. 447, 2005, s. 219.

değerlendirmenin piyasa işlemi olmayan ve soyut nitelikteki hizmetlerin yoğun olduğu kamu sektöründe yapılması zor olacaktır. Böyle bir durumda hizmet kalitesini ölçmek amacıyla genellikle hizmet kullanıcılarına yönelik memnuniyet anketleri kullanılarak bilgi sağlanabilmektedir¹⁰¹.

IV. PERFORMANS DENETİMİNİN TÜRLERİ VE YAKLAŞIMI

A. PERFORMANS DENETİMİNİN TÜRLERİ

Uluslararası uygulamalar incelendiğinde genel olarak pek çok performans denetim türünün uygulandığı görülmektedir. Günümüzde uluslararası uygulamalarda performans denetimi kapsamında sadece verimlilik, etkinlik ve tutumluluk denetimi yapılmamakta olup farklı denetim türlerinden de yararlanılmaktadır. Bunun yanı sıra performans denetim türlerini birbirinden kesin çizgilerle ayırmak mümkün olmadığı gibi bazı durumlarda bu denetim türlerinin performans değerlendirmesine yaklaştığı noktalar da bulunmaktadır¹⁰².

Performans denetim türlerinden en yaygın olarak kullanılanlardan bazıları şunlardır¹⁰³:

- **Tutumluluk ve Verimlilik Denetimi:** Tutumluluk denetiminde, girdilerin veya diğer kaynakların (insan kaynakları, bilgi kaynakları gibi) en uygun miktarda, en uygun zamanda ve en uygun maliyetle alınıp alınmadığına ilişkin cevaplar aranmaktadır. Verimlilik denetimi ise girdilerin en uygun yöntemler kullanılarak çıktılara dönüştürülüp dönüştürülmediğini değerlendirmek amacıyla kurumsal görevlerin, süreçlerin, faaliyet ve projelerin özellikle maliyetleri göz önünde bulundurarak incelenmesidir.
- **Programların Etkililiği Denetimi:** Faaliyet, proje veya programın istenen sonuçlara ulaşip ulaşmadığı veya faydaları sağlayıp sağlamadığını inceleyen denetim türüdür. Bu denetim türü performans değerlendirmesine benzemektedir ancak incelemeden çok denetim usulleri ön plana çıkmaktadır. Program etkililiği denetiminde, programın uygulanması sonucunda topluma sunulan

¹⁰¹ H. Tuğba Eroğlu, **Kamu Yönetiminde Performans (Balanced Scorecard)**, 1. b., Çizgi Kitabevi, 2011, s. 25.

¹⁰² Yenice, “Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması”, a.g.m., s. 150-151.

¹⁰³ Yenice, “Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması”, a.g.m., s. 150-153.

çıktıların toplum üzerinde beklenen/istenen etkiyi meydana getirip getirmediği incelenmektedir.

- **Performans Yönetim Kapasitesi Denetimi:** Bu denetim türünde, denetlenen birimin süreçleri ve programları verimli ve etkin bir şekilde yönetecek kapasiteye sahip olup olmadığı değerlendirilmektedir. Bu denetim türünde mevcut yönetim sistem ve süreçlerinin performans yönetim kapasitesinin nasıl oluşturulması ve sürdürülmesi gerektiğini belirten standartlarla karşılaştırılması yoluyla kurumun performans yönetim kapasitesi hakkında sonuçlar çıkarmak mümkündür. Örneğin denetçi, idarenin merkezi yönetim kuruluşları tarafından zorunlu tutulan sonuç odaklı bütçe yöntemini uygulayıp uygulamadığını ve kurumsal amaçlar, hedefler, performans göstergeleri ve kurumsal ve bireysel performans değerlendirmeleri için gerekli yönetim bilgi sistemlerini oluşturup oluşturmadığını değerlendirebilir.
- **Performans Bilgisi Denetimi:** Bu denetim şeklinin özellikleri pek çok açıdan mali denetime benzemektedir ancak bilgi denetimi mali nitelikte değildir. Denetlenen birim performans bilgisini hükümete veya parlamentoya sunmakta ve denetçi ise performans bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini denetlemekte veya onaylamaktadır.
- **İyi Uygulamaların Gözden Geçirilmesi:** Bu denetim şeklinde bütün devlet kurumları bir bütün olarak gözden geçirilmektedir. İyi uygulamaların gözden geçirilmesi ile belirli görevleri fevkalade iyi bir şekilde yerine getiren kurumlar tespit edilmekte ve bu başarının nasıl sağlandığı analiz edilmektedir. Bu denetim türünde görevlerini başarılı bir şekilde yerine getiren bir kurumun uygulamalarından sonuçlar çıkarılmakta ve bu sonuçlar kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Böylece benzer görevleri yerine getiren kurumların bu sonuçları kullanarak performanslarını arttırmaları amaçlanmaktadır.

B. PERFORMANS DENETİMİNİN YAKLAŞIMI

Denetim yaklaşımı, önceden belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için denetimin nasıl yürütüleceğini göstermektedir. Yaklaşım, denetlenen kurumun niteliği ve hedefleri göz önünde tutularak belirlenmektedir¹⁰⁴. Performans denetimi, “herkese uyan tek beden” tarzındaki bir yaklaşımla bağdaşmayan, farklı inceleme türleri, farklı yaklaşımları, farklı bütçeleri ve raporlama usulleri gerektiren bir denetim türüdür¹⁰⁵. Performans denetiminde genellikle sonuç ve sistem odaklı olmak üzere iki tür yaklaşım izlenmektedir. Bazen de bu iki yaklaşımın birleştirilerek uygulandığı görülmektedir.

1. Sonuç Odaklı Yaklaşım

Sonuç odaklı denetim yaklaşımı, program veya süreçlerin ortaya çıkardığı önemli sonuçlar veya ürünlerin tanımlanması üzerinde yoğunlaşmayı gerektiren denetimi ifade etmektedir. Bu yaklaşımın amacı, program ya da sürecin sonuçlarındaki zayıflıkları tanımlamak ve bu zayıflıklara neden olabilecek prosedür ve faaliyetleri araştırmaktır¹⁰⁶.

Sonuç odaklı yaklaşım büyük ölçüde “kurumun performansı nasıldır?”, “hangi sonuçlara ulaşıldı?” ve “amaç ve hedefler gerçekleştirildi mi?” gibi sorularla ilgilidir. Denetçi, performans sonuçlarını incelemekte ve amaçlar, hedefler ve denetim başlamadan önce belirlenen denetim kriterleri ile gerçekleştirmeler arasında karşılaştırma yapmaktadır. Bu yaklaşımda, amaçlar, hedefler ve belirlenen kriterlerden sapmalar belirlenmekte ve bu sapmaları ortadan kaldıracak önerilerde bulunmaktadır¹⁰⁷.

2. Sistem Odaklı Yaklaşım

Sistem odaklı denetim yaklaşımı, denetçiye performansın yeterince izlenmediği ve ortaya konulmadığı; kontrollerin ya hiç olmadığı ya da tam olarak işlemediği alanlarda denetimini yoğunlaştırmasını sağlamak üzere oluşturulmuştur. İncelemenin sonucunda, denetçi önemli sistemlerin ve kontrollerin zayıflıklarına ve güçlü noktalarına işaret ederek, zayıflıkların nedenlerini ve etkilerini göstermekte ve önerilerde bulunmaktadır¹⁰⁸. Sistem odaklı yaklaşım, bir kurumun verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu belirli ölçüde

¹⁰⁴ Kubalı, a.g.e., s. 47.

¹⁰⁵ Sayıştay Başkanlığı, Performans (Paranın Değerinin Karşılığı) Denetim Kılavuzu, s. 3.

¹⁰⁶ Coşkun, “Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi”, a.g.m., s. 91.

¹⁰⁷ Yenice, “Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması”, a.g.m., s. 149.

¹⁰⁸ Coşkun, “Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi”, a.g.m., s. 91.

güvenceye almasını sağlayan sistemleri oluşturup oluşturmadığını saptamak üzere geliştirilmiştir. Kurumun, programın veya faaliyetin ilgili işlevlerinin sonuçlar üzerinde etkide bulunan güçlü ve zayıf yönlerini belirlemek için ilgili yönetim uygulamaları incelenerek denetime başlanır. Bu yaklaşım ile bir örgütün sistemleri, prosedürleri ve iç kontrolleri üzerinde yoğunlaşarak işlemler ve süreçler incelenir. Sistem; girdileri, süreçleri ve çıktıları içeren ve belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için yönetimin gerekli tüm unsurlarını kapsayan en geniş anlamıyla kullanılmaktadır. Denetim, sistemin uygun olarak tasarlanıp tasarlanmadığını tespit etmek için bütün unsurlarının prosedürlere uygunluğunun gözden geçirilmesini ve analizini içerir. Teoride, iyi tasarlanan bir sistem, nihai çıktının ya da sonucun tatmin edici olduğunun bir göstergesidir. Buna göre, örgüt tek tek çıktılar üzerinde odaklanmaktan çok, istenen sonucu koordine edecek biçimde yapılanmalıdır. Organizasyon yapısı, işlevsel alanların kurumun amaç ve hedeflerini karşılmasını sağlayan çekirdek unsurdur. Bu yaklaşım, denetim ekibini kurumun organizasyon yapısını, önemli yönetim prosedürlerini, iç kontrollerini ve uygulamalarını kavramasını gerektirir. Sistemin önemli unsurlarının güçlü yanları ile zayıflıkları tanımlanarak, eksikliklerin neden ve etkileri üzerinde durulur. Denetim sürecinin sonunda, denetlenen sistem ve uygulamaları geliştirmek üzere geçerli önerilerde bulunulabilir. Karşılaştırma yapılacak benzer kuruluşlar, sistem modelleri ve kurumsal politikalar ile rehberler başvuru temel kaynaklardır¹⁰⁹.

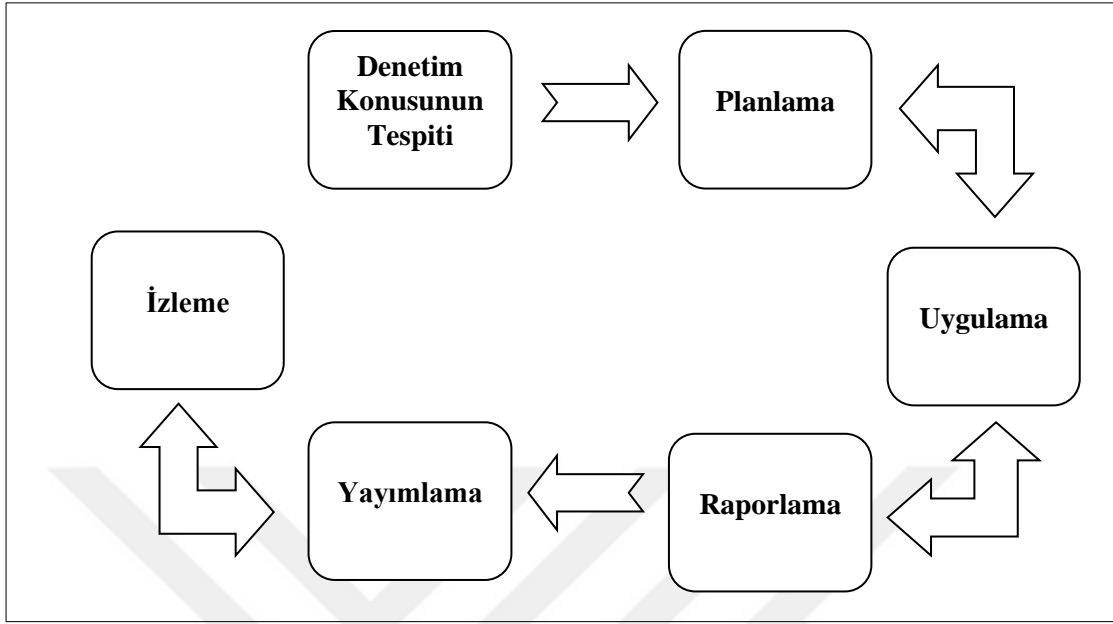
V. PERFORMANS DENETİM SÜRECİ

Performans denetimi planlama, uygulama, raporlama ve izleme olmak üzere dört temel aşamadan oluşmaktadır. Planlama, denetim konusunun seçimi, yapılması gerekli işlerin planlanması ve programa bağlanmasını içermektedir. Uygulama aşamasında, denetim bulguları/kanıtları toplanır, analiz edilir ve öneriler geliştirilirken; raporlama aşamasında bulgular ve yapılan analizler çerçevesinde geliştirilen öneriler belli kurallar dahilinde rapora bağlanır ve ilgili mercilere sunulmaktadır. İzleme aşamasında ise denetim sonuçlarının takibi yapılmaktadır¹¹⁰.

¹⁰⁹ Kubalı, a.g.e., s. 47-48.

¹¹⁰ Candan, a.g.e., s. 98.

Şekil 2: Performans Denetim Süreci



Kaynak: NAO, **Value For Money Handbook A Guide for Building Quality into VFM Examinations**, http://www.psc-intosai.org/media/17425/united_kingdom_-_vfm_handbook.pdf, (20.06.2015), p. 5.

A. PLANLAMA

Performans denetim sürecinde planlama, denetim hedeflerini, kapsamı, kriterleri, yöntemi, potansiyel açıdan önemli olan konuları, zamanlamayı ve gerekli kaynakları belirleme aşamasıdır. Bir denetim projesinin başarı ile tamamlanabilmesi için denetçinin faaliyet alanını, kullanacağı yöntemleri ve denetim programını belirlemesi kısacası çalışmalarını bir plan dâhilinde ortaya koyması gerekmektedir¹¹¹.

Performans denetiminde planlama yapılmasının temel nedeni, denetçilere denetim maliyetini makul seviyede tutmaları, insan kaynaklarını verimli kullanmaları ve denetimde etkinliği sağlamaları açısından yardımcı olmaktadır. Diğer bir deyişle planlama, performans denetçilerinin denetimlerinde verimli, tutumlu ve etkin olmalarını sağlamaktadır¹¹².

Planlama, denetimin kapsam, içerik ve zamanlaması için detaylı bir yaklaşım ve genel bir strateji geliştirilmesini kapsamaktadır. Denetim çalışmalarının planlanması,

¹¹¹ Atakan ve diğerleri, a.g.e., s. 26-31.

¹¹² Demirbaş, a.g.e., s. 108-109.

denetim açısından önemli konulara dikkat çekilmesine, muhtemel sorunların tanımlanmasına ve çalışmaların hızlı bir şekilde tamamlanmasına yardımcı olmaktadır. Denetim planı, denetimin yönetilmesi ve kontrol edilmesi için önemli bir belge niteliğindedir¹¹³.

1. Denetim konusunun belirlenmesi

Kamu kaynaklarının denetimini gerçekleştiren kurumların bütçeleri ve mali kaynakları sınırsız olmayıp, denetledikleri kamu kaynakları gibi kısıtlı ve belirli kısıtlar altında denetim yapmak durumundadırlar. Dolayısıyla denetim birimleri, denetim faaliyetlerini belirlerken mevcut denetim kaynaklarının sınırlılıkları çerçevesinde hareket etmek zorundadır. Denetçiler, performans denetim konusunu belirlerken genellikle şu kriterleri dikkate almak durumundadır¹¹⁴:

- Denetimden beklenen katma değer,
- Denetim konusunun kurumsal etkilerinin büyüklüğü (örneğin; denetim konusu olan faaliyetin kurum bünyesindeki diğer faaliyetlere yayılma olasılığının olup olmaması),
- Mali açıdan taşıdığı önem (seçilen denetim alanında varlıkların, borçların, yıllık harcamaların ve gelirin toplam değeri üzerinden bir değerlendirme yapılması gerekir.),
- Dışsal etkileri (örneğin; denetim kapsamına alınan kurum faaliyetinin sosyal ve ekonomik yönleriyle hükümet ve kamuoyu açısından taşıdığı önem ve performans denetim sonuçlarına yasama organı ve kamuoyu tarafından gösterilecek ilgi düzeyi),
- İyi yönetime yönelik riskler (bir program veya faaliyetin yönetimi ne kadar karmaşık ve belirsiz ise, performansla bağlantılı problemlerin bulunması da o kadar muhtemeldir).

¹¹³ ISSAI Implementation Handbook-Performance Audit, p. 61.

¹¹⁴ Sayıştay Başkanlığı, ASOSAI Performans Denetim Rehberi, s. 14-16.

2. Kaynakların ve zamanlamanın tahmin edilmesi

Denetim kaynaklarının sınırlı olması, mevcut kaynakların akılcı bir şekilde kullanılması zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır. Bundan dolayı denetim kurumu, elindeki mali ve beşeri kaynakları dikkate alarak tutumlu ve ayrıntılı bir bütçe yapmak ve bunları en etkin biçimde kullanmak durumundadır¹¹⁵. Bu aşamada denetim programını ve bütçesini hazırlayan denetçinin denetimle ilgili süre ve kaynaklara ilişkin tahminleri önem kazanmaktadır¹¹⁶.

3. Ön inceleme aşaması

Ön inceleme aşaması, denetlenmek istenen kurumun denetlenmesinin uygun ve anlamlı olup olmadığının, denetlendiği takdirde işin tutumlu, etkin ve verimli bir şekilde tamamlanıp tamamlanamayacağını belirlemek için bir ön çalışma yapılmasını ifade etmektedir. Ön incelemede temel düşünce, tam bir performans denetimi yapılmasıyla, anlamlı sonuçlara ulaşmanın mümkün olup olmadığının; denetimin para, emek ve zaman yönünden israfa neden olup olmayacağını anlaşılmasıdır¹¹⁷.

Ön inceleme aşamasında, öncelikle denetimin amacı ve kapsamı açık bir şekilde belirlenir. Denetim kriterlerinin oluşturulması, bu aşamanın en önemli faaliyetidir. Kriterler belirlendikten sonra, bu kriterleri karşılayacak kanıt kaynakları ve yeterli ve güvenilir kanıtlar elde etmek için kullanılacak teknikler kararlaştırılır. Yürütülecek denetim çalışmaları için bir iş planı hazırlanır ve her bir faaliyet için gerekli zaman ve diğer kaynaklar ortaya konulur. Denetlenecek konu ile bağlantılı olarak araştırılacak özel hususların ve potansiyel önem taşıyan konuların belirlenmesi, denetim sürecinde karşılaşılabilecek güçlüklerin ve bunlar karşısında alınacak önlemlerin ortaya konulması, ön incelemenin diğer temel konularıdır¹¹⁸.

Denetimin yürütülüp yürütülemeyeceği, ön incelemenin sonuçları çerçevesinde yeniden değerlendirilir. Denetimden vazgeçilmesini gerektirecek engellerin tespiti durumunda, bu aşamada denetimden vazgeçilir. Denetim çalışmasının sürdürülmesi

¹¹⁵ Atakan ve diğerleri, a.g.e., s. 36.

¹¹⁶ **PASAI Performance Audit Manual**, http://www.pasai.org/site/pasai/files/manuals_guidelines/performance_audit.pdf, (25.05.2015), p. 47.

¹¹⁷ Atakan ve diğerleri, a.g.e., s. 37.

¹¹⁸ Köse, a.g.e., s. 85-86.

kararlaştırıldığında ise, bu çalışmanın hangi zaman sürecinde, hangi kaynaklarla ve hangi metodoloji ile yürütüleceğine ilişkin bir ön inceleme raporu hazırlanır¹¹⁹. Hazırlanan rapor st yönetimin görüşüne sunulur. n inceleme raporu sonucunda denetimin yürütülmesine karar verildiği takdirde, ön inceleme raporunda yer alan iş programının ayrıntılı olarak nasıl yürütüleceği, denetim ekibindekiler arasında görev dağılımının nasıl olacağı ve her bir denetçinin hangi çalışmaları yürüteceği bir denetim planı hazırlanır¹²⁰.

B.UYGULAMA

Denetimin planlanmasından sonra uygulama aşamasına geçilir. Uygulama aşaması; veri kaynaklarından kanıtların toplanması, elde edilen verilerin analiz edilmesi, denetim bulgularına ulaşılması, sonuca varılması ve önerilerin belirlenmesi gibi birtakım aşamalardan oluşmaktadır. Uygulama aşamasında amaç, denetim sonucunu ve bulgularını destekleyecek yeterli ve makul kanıtlar bulmaktır¹²¹.

1. Kanıtların toplanması

Denetim kanıtları, bulguları desteklemek için kullanılan ve elde edilen tüm bilgilerdir. Denetçiler, raporlarında bir sonuca varmalarını ve bu sonucu destekleyerek tavsiyelerde bulunmalarını sağlayacak denetim kanıtları toplamak durumundadır. Denetçiler tarafından toplanan bu kanıtların uygunluğu ve denetim sonuçlarını destekleyecek yeterliliğe sahip olup olmadıkları deđerlendirilir¹²². Kanıtların aynı zamanda geçerli ve güvenilir olması gerekir. Kanıt toplama süreci birbirini takip eden şu aşamalardan oluřmaktadır¹²³:

- Denetim kanıtlarının toplanması ve test edilmesi,
- Kanıtların analiz edilmesi ve bunlarda sonuç çıkarılması,

¹¹⁹ Köse, a.g.e., s. 85.

¹²⁰ Köse, “Performans Denetimi”, a.g.m., s. 454.

¹²¹ ISSAI Implementation Handbook-Performance Audit, p. 79.

¹²² NIAO, **Value For Money Standards**, http://www.niauditoffice.gov.uk/index/about-niao/value_for_money_audit/value_for_money_standards.pdf, (02.06.2015), p. 12.

¹²² Sayıştay Başkanlığı, ASOSAI Performans Denetim Rehberi, p. 15.

¹²³ NIAO, Value For Money Standards, p. 14.

- Toplanan kanıtların karara varabilmek için yeterli olup olmadığının/ek bilgiye ihtiyaç duyulup duyulmadığının belirlenmesi.

Denetim raporundaki sonuç ve tavsiyeler denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bu nedenle denetçilerin, sonuca ulaşmalarını sağlayacak kanıtların nitelik ve miktarını dikkatli bir şekilde incelemesi denetim sürecindeki esas ilkelerden birini oluşturmaktadır¹²⁴.

Denetim kanıtları, fiziksel, yazılı (belgelere dayalı), sözel ve analitik olarak sınıflandırılabilir (Bkz. Tablo 6).

Tablo 6: Kanıt Türleri ve Kanıt Toplama Yöntemleri

Kanıt Türü	Kanıt Toplama Yöntemi
Fiziksel	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Gözlem ➤ Resim/video ➤ Grafik, şema, çizelge
Yazılı	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Doküman toplama ➤ Dosya incelemeleri ➤ Literatür araştırması ➤ İkincil analiz ➤ Mevcut veri tabanlarının ve istatistiklerin kullanılması
Sözlü	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Mülakat ➤ Anket ➤ Odak grupları ➤ Referans grupları
Analitik	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Regresyon analizi ➤ Fayda-maliyet analizi ➤ Denetçi tarafından farklı türde verilerin kullanılması ile oluşturulan kanıtlar ➤ Denetçi tarafından diğer veri toplama tekniklerinin birleştirilmesi yoluyla veri elde edilmesi

Kaynak: Performance Audit Guidelines, p. 61; PASAI Performance Audit Manual pp. 58-59;
Brazil Court of Audit, Performance Audit Manual, p. 37-38.

Fiziksel kanıtlar, insanların, nesnelere, mekânların veya olayların doğrudan gözlemlenmesi ve incelenmesi yoluyla elde edilir. En yaygın kanıt türü olan belgeye dayalı

¹²⁴ NIAO, Value For Money Standards, p. 14.

(yazılı) kanıtlar; mektuplar, sözleşmeler, muhasebe kayıtları, veri tabanları, yürürlükteki yasalar, faturalar ve performans ile ilgili yönetim bilgilerinden oluşmaktadır. Sözel kanıtlar, anket ve mülakat yoluyla elde edilirken analitik kanıtlar ise ölçümleme, karşılaştırma ve rasyonel parametreler vb. kanıtları içerir¹²⁵. Analitik kanıtların, diğer kanıt türleri ile kıyaslandığında elde edilmesi nispeten daha zordur¹²⁶.

Verilerin toplanmasında kullanılan tekniklerden bazıları şunlardır:

- **Mülakatlar:** Performans denetim çalışmalarının çoğu mülakatlara bağlı olarak yürütülmektedir. Ancak mülakatı uygulamak kolay bir iş değildir. Disiplin, hazırlık ve karşılıklı etkileşim becerisi gerektiren bir tekniktir¹²⁷. Mülakatlarda, soru-cevap şeklinde yüz yüze bilgi elde edilir. Mülakatlar, tek kişilik veya grup halinde olabileceği gibi mülakatlarda açık veya kapalı (ya da her ikisi de) uçlu sorular da sorulabilir¹²⁸.
- **Anketler:** Anketler, bilginin, tanımlanmış bir bütünden sistematik bir şekilde, genellikle yazılı sorular yoluyla bütünün içinde yer alan örnek birimlere uygulanmak suretiyle toplanmasıdır¹²⁹. Anket uygulaması, denetim sahasındaki birçok muhataptan hem nitel hem de nicel, yeni veya standardize bilgi toplamak için kullanılan bir yöntemdir¹³⁰. Anketler, genellikle uygulanacak kişilerden, çok miktarda bilginin hızlı ve kolay bir şekilde elde edilmesine ihtiyaç duyulan zamanlarda uygulanan bir yoldur. Çok sayıda kişiye uygulanabilmesi, pahalı olmaması, analiz edilmesinin kolay olması ve çok miktarda bilgi elde edilmesini sağlaması bu yöntemin avantajlarını oluşturmaktadır¹³¹.
- **Doküman Toplama:** Güçlü ve geniş ölçüde objektif delil sağlayan, özel beceri gerektirmeyen ancak uzun zaman alan ve dokümanları tam anlamıyla yorumlamada güçlük yaşanabilecek bir tekniktir. En fazla güvenilen

¹²⁵ NIAO, Value For Money Standards, p. 15.

¹²⁶ Brazilian Court of Audit, **Performance Audit Manual**, http://portal3.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/Manual_ANOP_internet_english.pdf, 2010, p. 38.

¹²⁷ ISSAI Implementation Handbook-Performance Audit, p. 85.

¹²⁸ Brazilian Court of Audit, Performance Audit Manual, p. 64.

¹²⁹ SAYDER, **INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi**, çev. M. Hakan Özbaran – Sacit Yörüker, 2009, Ankara, s. 66.

¹³⁰ NIAO, Value For Money Standards, p. 16.

¹³¹ INTOSAI, **Performance Audit Guidelines: ISSAI 3000-3100**, http://www.issai.org/media/13517/performance_audit_guidelines_e.pdf, p. 100.

tekniklerden biri olan dokümanlar genellikle dosyalardaki her türlü belge, yönetim raporları, çalışma el kitapları, genelgeler vb. belgelerden oluşmaktadır¹³².

- **Belge İncelemeleri:** Birçok performans denetim çalışmasında kullanılır. Denetim kanıtları içerisinde önemli bir kaynaktır. Yıllık raporlar, mali tablolar, proje belgeleri, yazışmalar, personel talimatları ve iç denetim raporları gibi örnekler verilebilir.
- **İkincil Analiz ve Literatür Araştırması:** Denetim konusu ile ilgili çalışmaların, yayınların, kitapların ve genel araştırma raporlarının incelenmesini içermektedir¹³³.
- **Yönetim Bilgi Sistemi:** Kamu kurumları geniş ölçüde mali ve yönetsel verileri bilgi işlem merkezlerinde saklamaktadırlar. Bu veriler, önemli istatistikler, performans gösterge ve ölçümleri gibi standart bir şekilde raporlanırlar. Bu teknik, performans denetimi için önemli bir kaynak olmakla birlikte işletimi ucuz ve kullanımı kolaydır¹³⁴.
- **Örnek Olay İncelemeleri:** Belirli bir örnek üzerinden geniş ve kapsamlı bilgiler elde edilmesinden yola çıkılarak karmaşık bir konu hakkında bilgi edinilmesini ve açıklığa kavuşturulmasını sağlayan bir tekniktir. Bu teknik, kapsamlı açıklama ve incelemeye alınan tüm alanın genel şartları içinde belirli bir konunun analizini içermektedir¹³⁵.
- **Gözlem:** Performans denetiminde doğrudan gözlem yaygın olarak kullanılmamaktadır. Bu yöntem, esas olarak, bir faaliyetin idare tarzının kavranmasını ve anlaşılmasını sağlamak; o alandaki personelin görüşlerini almak, fikirlerini tartışmak ve test etmek ve diğer bilgilere katkıda bulunmak veya karşılaştırmalar yapmak için kullanılır¹³⁶. Doğrudan gözleme faaliyeti,

¹³² İbrahim Ünsal, "Performans Denetiminde İstatistik Tekniklerinin Kullanılması", *Sayıştay Dergisi*, S. 28, 1998, s. 53.

¹³³ ISSAI Implementation Handbook-Performance Audit, p. 83.

¹³⁴ Özer, a.g.e., s. 103-104.

¹³⁵ ISSAI Implementation Handbook-Performance Audit, p. 84.

¹³⁶ SAYDER, INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi, s. 68.

denetim sürecinde bir işin gerçekten nasıl devam ettiğini anlamanın ve takip etmenin en iyi yollarından biridir¹³⁷.

- **Performans Göstergeleri ve Bilgileri:** Performans ölçüm süreci dâhilinde oluşturulan göstergeler, aynı zamanda performans bilgisi sağlanmasında başvurulan önemli araçlardan biridir. Dolayısıyla göstergelerin ve performans bilgilerinin incelenmesi denetçilere önemli ipuçları verebilir.
- **Uzman Görüşü:** Cadde temizliğinin, parkların ve yolların bakımının, yerel dispenserdeki sağlık korumasının kaliteleri gibi özellikle toplumsal alanlarda niteliksel değişimlerin değerlendirilmesinde uzmanların görüşlerinden yararlanılabilmektedir¹³⁸.
- **Odak Grupları ve Referans Grupları:** Nitel veri toplamak için kullanılan bir tekniktir. Bu teknikte verinin kaynağını, belirli bir konuda görüşmek üzere bir araya gelen katılımcıların tartışması ve karşılıklı etkileşimi oluşturmaktadır. Referans grupları ise kurum içinden veya dışından katılımcıların birlikte yer alabildiği özellikle de uzman ve bilirkişilerin de katılımıyla oluşturulan gruplardır¹³⁹.
- **İnternet:** Günümüzde artık birçok kurum kendileriyle ilgili bilgilerin yer aldığı kurum içi ağ ve internet sitelerine sahiptirler. Ayrıca internette arama motorları aracılığıyla kurumlarla ilgili belge ve raporlara ulaşmak mümkündür. Ancak denetçiler, kurumların kendi siteleri haricinde internetten ulaştıkları belgelerin doğruluğunu daima kontrol etmelidirler¹⁴⁰.

Denetim kanıtlarının uygunluğunun ve yerindeliliğinin değerlendirilmesinde yardımcı olması bakımından kanıtlanmış kurallardan bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Yazılı kanıtlar genellikle sözlü kanıtlardan daha güvenilirdir.
- Denetlenen kurum tarafından üretilen bilgilerin kalitesi, doğrudan kurumun iç kontrol sisteminin güçlü olup olmaması ile ilgilidir.

¹³⁷ NIAO, Value For Money Standards, p.15.

¹³⁸ Demirbaş, a.g.e., s. 127-128.

¹³⁹ ISSAI Implementation Handbook-Performance Audit, p. 85.

¹⁴⁰ PASAI Performance Audit Manual, p. 62.

- Denetçi tarafından farklı kaynaklardan elde edilerek oluşturulan denetim kanıtları daha güvenilirdir.
- Bir belgenin fotokopisinin yerine orijinalinin alınıp incelenmesi daha doğrudur.
- Denetçinin doğrudan gözlem, inceleme ve ölçme yoluyla elde ettiği kanıtlar, dolaylı olarak elde ettiği kanıtlara göre daha güvenilirdir¹⁴¹.
- Kurum dışı veya güvenilir olan üçüncü şahıslardan elde edilen kanıtlar, denetimin amaçları açısından kurum içinde üretilen kanıtlara göre daha güvenilirdir.
- Sözlü kanıtların yazılı hale getirilerek teyit edilmesi, kanıtları daha güvenilir kılmaktadır¹⁴².

Denetçiler, performans denetimine ilişkin özel bir rehberin bulunmadığı durumlarda kanıt toplama yönteminin seçiminde zorlanabilmektedirler. Bunun için denetçinin öncelikle denetim konusunun verimlilik, etkinlik ya da tutumluluk yönlerinden hangisi veya hangileri açısından inceleneceğine karar vermesi gerekmektedir. Böylece kanıt toplama yönteminin belirlenmesi daha kolay olacaktır. Ayrıca denetçi, kanıt toplama yöntemini belirlerken denetim için gerekli olan verileri sağlama ihtimali düşük olan teknikleri eleyerek kalan yöntemler arasından hangisinin amaçlarına ulaşmaya yardımcı olacağına karar verir¹⁴³.

2. Verilerin analiz edilmesi

Veri analizleri, bir durum, olgu veya faaliyeti tanımlamak, muhtemel nedeni hakkında kesin bir açıklama yapmak veya bir proje ya da programın gelecekteki sonuçları hakkında tahminde bulunmak amacıyla yapılmaktadır¹⁴⁴.

Kanıtlardaki verilerin analiz edilmesi, denetim sonuçlarını resimleyen temel unsurdur. Analiz yapılmaması halinde toplanan verilerin yararsız hale gelmesi

¹⁴¹ Office of the Auditor General of Canada, <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/1051.shtm>, (25.05.2015).

¹⁴² PASAI Performance Audit Manual, p. 55.

¹⁴³ Arife Coşkun - Murat Toker, "Performans Denetiminde Veri Toplama", **Sayıştay Dergisi**, S. 33, Nisan-Haziran 1999, s. 172.

¹⁴⁴ Coşkun - Toker, a.g.m., s. 170.

mümkündür. Verileri kolay ve hızlı bir şekilde analiz etmenin belirli kalıplaşmış kuralları bulunmamaktadır¹⁴⁵. Verileri analiz etmek için kullanılan tekniklerden bazıları şunlardır:

- **Etki Analizi:** Etki analizleri bir kamu biriminin veya şubesinin belirli bir faaliyetini dikkate alarak etkilerini izler. Örneğin hükümetin yoksul insanların ev yapmaları amacıyla kırsal alanlarda bedava veya nominal değerlerle arsa dağıttığı varsayılırsa, etki analizleri ile verilen arsalardan bir kısmının seçilerek (örneklem ile) yüzde olarak kaç kişinin arsaları ev yapmak için kullandığı, kaç kişinin hiçbir şey yapmadığı ve kaç kişinin arsaları üçüncü kişilere sattığı konusunda veriler elde edilir. Toplanan bu verilerin kişilerin istenen faaliyette bulunmadıklarını açıklamak için de birtakım analizlere ihtiyaç duyulur. Örneğin nedenler, hükümetçe yoksul kabul edilen kişilerde hata yapılması, kişisel önceliklerin farklı olması vb. den kaynaklanabilir. Bu nedenle faaliyetlerin kesin etkilerinin analiz edilmesi, bu faaliyetlerin çeşitli faktörlerin sonucu olduğu durumlarda risk taşıyacaktır. Denetçiler için etki analizi sonuçlarının diğer analiz sonuçlarıyla desteklenmesi makul olacaktır.
- **Neden Analizi:** Neden analizleri toplumda meydana gelen bir olayın arkasında yatan nedenleri irdelemektedir. Örneğin, belirli bir zaman periyodu içinde enerji tüketiminde artış gözleniyorsa, öncelikle enerji tüketimindeki değişim kaydedilir ve bu değişim için olası nedenler tanımlanır. Elektrik fiyatları, kullanılabilir gelirdeki değişimler ve hükümetin kırsal alanlara sunduğu elektrik gücü arzındaki artış-azalışlar gibi tanımlanan nedenlerden biri seçilerek diğerlerinden ayrı olarak üzerinde ayrıntılı çalışılır. Kullanımda ekonometri bilim dalı ile ilgili kişilere ihtiyaç duyulmaktadır¹⁴⁶.
- **Birimler Arası Kıyaslama Analizi:** Benzer fonksiyonları yerine getiren birçok birimi olan büyük organizasyonların performans denetiminde, değişik girdi ve çıktılarının birimler arası karşılaştırılması, ağır çalışan birimleri belirlemek için yararlı bir metottür. Denetçiler, performans denetimi için parametrelere karar verir ve bu parametrelerdeki her bir birim için verileri sıralar. Metot, belirli bir alanda benzer proje var olması halinde de kullanılabilir. Örneğin, bir bölgede

¹⁴⁵ Demirbaş, a.g.e., s. 130-131.

¹⁴⁶ Demirbaş, a.g.e., s. 131.

benzer alanlarda mesleki eğitim veren birkaç teknik okul olabilir. Denetçiler, okullar arasında sınıf geçme yüzdesi, aynı sınıfı tekrar edenlerin oranı, geçen bir öğrencinin maliyeti, her öğretmenin sınıfa ayırdığı süre, öğretmen/öğrenci oranı vb. verileri karşılaştırmaya karar verip bunları toplayabilirler¹⁴⁷.

- **Öncesinin ve Sonrasının İncelenmesi:** Bu teknikte bir programın belirli iki dönemine (uygulama önce ve uygulama sonrası gibi) ait kanıtların irdelenmesi gerçekleştirilir. Örneğin bir sıtma programı başlatılmadan önce sıtmaya yakalanan kişi sayısı ile programdan sonraki sayı karşılaştırılabilir. Bu karşılaştırmada içsel ve dışsal faktörler de göz önünde bulundurulur.
- **İstatistiksel Analizler:** Değişkenlerin ilişkisi ve korelasyonunun araştırılması, tahminde bulunma ve düzeltme, sınıflandırma ve gruplandırma; çok sayıda kitle belirleme ve tanımlama metotlarını içeren birçok istatistiksel teknik vardır. Normalde büyük veri gruplarını gerektiren bu teknikler maliyetleri düşüren ve uzman bilgilerine ihtiyacı azaltan birkaç bilgisayar paket programında yer almaktadır. Ancak analizin kalitesi ve güvenilirliğinin onaylanması için istatistiki uzmanlık gerektirir¹⁴⁸.
- **Uzman Görüşü:** Denetim bulgularının tartışmalı olduğu durumlarda uzman tanıklığına başvurulabilir. Denetim birimi özellikle teknik bilgi gerektiren alanlarda kendisine destek olmak üzere uzmanlardan yararlanabilir. Örneğin; Amerika ve Kanada'da doktorlar ve mühendisler gibi birçok meslek grubundan danışman istihdam edilmektedir¹⁴⁹.

Verilerin analiz edilmesi, kanıtları esas alan sağlıklı bir performans denetim raporu hazırlanması için önemli bir adımdır. Bu adım, yargıların şekillendirilmesi ve bir neticeye varılabilmesi için bulguların objektif olarak değerlendirilmesini kapsamaktadır. Verilerin analizinin, uygun metotlar ve değerlendirme kriterlerinin kullanılarak titiz ve tarafsız bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekir.

Veri analizinin son aşaması, farklı kaynaklardan elde edilen sonuçların birleştirilmesidir. Bunun tek bir yöntemi yoktur ancak bu aşamada önemli olan denetçinin

¹⁴⁷ Muhammed Akram Khan, "Performans Denetiminde Veri Analizi: Denetçilerin Kullandığı Teknikler", **Sayıştay Dergisi**, çev. Arife Coşkun - Murat Toker, S. 37, Nisan-Haziran 2000, s. 126.

¹⁴⁸ Demirbaş, a.g.e., s. 132.

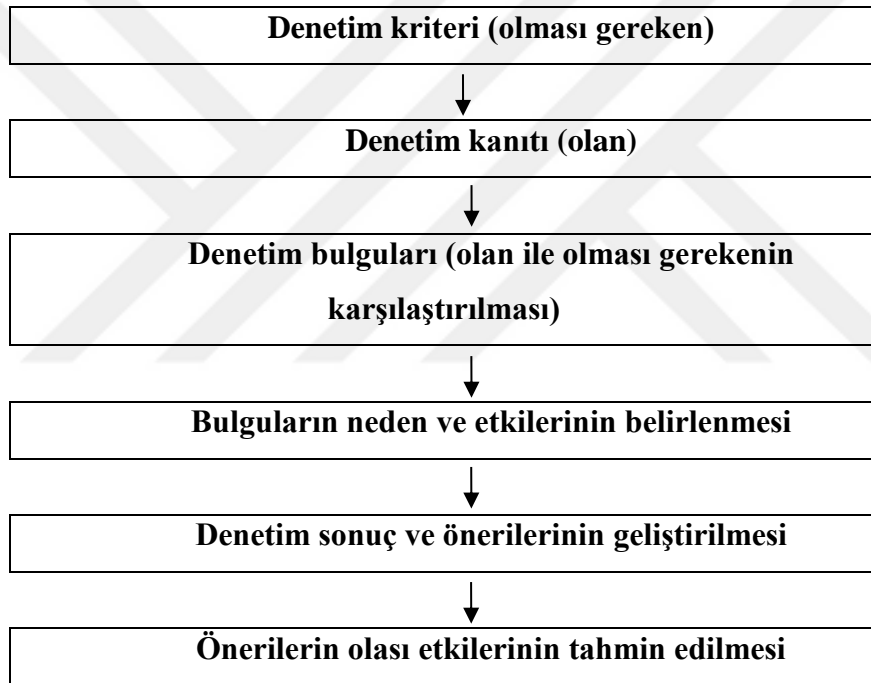
¹⁴⁹ Kubalı, a.g.m., s. 58.

mevcut veri ve bilgileri sistematik ve dikkatli bir şekilde yorumlamasıdır. Bunun için delillerin incelenmesi, uzmanlara danışılması ve karşılaştırmalar yapılması gerekir¹⁵⁰:

3. Denetim bulguları, sonuçlar ve önerilerin belirlenmesi

Verilerin toplanmasının ve analizinin ardından sıra kanıtların kriterlerle karşılaştırılarak bulgulara, sonuçlara ulaşılması ve tavsiyelerin belirlenmesine gelmektedir¹⁵¹.

Şekil 3: Denetim Bulgu, Sonuç ve Önerileri



Kaynak: Fifth ASOSAI Research Project Performance Auditing Guidelines, <http://www.asosai.org>, 2000, p. 36.

Sonuçlar, kanıtlara dayalı tarafsız, makul ve denetim çalışmasının başlangıcında belirlenen kriterler ile ilgili olmak zorundadır. Denetçi bu aşamada, sonuçları geliştirmek, genişletmek, nihai görüşüne ulaşmak ve önerilerini ortaya koymakla sorumludur. Raporda yer verilen öneriler¹⁵²;

¹⁵⁰ NIAO, Value For Money Standards, p.16.

¹⁵¹ Demirbaş, a.g.e., s. 133.

¹⁵² NIAO, Value for Money Standards, p.17.

- Denetim konusu ile ilgili olmalı,
- Denetim kanıtları ve sonuçları ile desteklenmeli,
- Basit, açık, kısa, öz ve anlaşılır olmasını sağlamak için yeterince detaylandırılmış olmalı,
- Pozitif bir üslup kullanılmalı,
- Sonuç odaklı olmalı,
- İzlenebilir olmalı,
- Birbirleriyle uyumlu ve tutarlı olmalıdır.

Denetçi, denetim raporunda açıklayacağı bulgu ve sonuçlarını destekleyen ve profesyonel bir değerlendirme yapması açısından önemli olan bütün konuları belgelemelidir. Bu aşamada denetçi, hazırlık ve uygulama süreçleri ile denetim bulguları ve içeriklerini anlamlı bir biçimde tamamen kaydederek bir denetim dokümantasyonu hazırlar. Belgeleme işleminde, denetçinin öneri, sonuç ve bulgularını desteklemek için hangi çalışmaları gerçekleştirdiğini yeterince detaylandırması gerekir¹⁵³.

Dokümantasyon, denetim sürecinde nelerin ve niçin yapıldığının daha iyi anlaşılmasını sağlamak açısından çok önemlidir. Herhangi bir kişinin mantıksal akış sırasına göre takip edebileceği ve anlayabileceği şekilde, plânlamadan raporlamaya kadar geçen tüm aşamalarda yapılan denetim çalışmalarının belgelere aktarılması gerekir¹⁵⁴. Dokümantasyonu önemli kılan bazı nedenler vardır. Bunlar¹⁵⁵;

- Denetçilerin görüşlerini doğrulamak ve desteklemek,
- Denetimin etkinliğini arttırmak,
- Raporların hazırlanması için gerekli bilgi kaynağını sağlamak,
- Denetçilerin denetim standartlarına uygunluğuna ilişkin delil sağlamak,
- Denetçilerin profesyonel gelişimine yardımcı olmak.

¹⁵³ INTOSAI Performance Audit Guidelines - Key Principles, http://www.issai.org/media/13220/issai_3100_e.pdf, (27.05.2015), p. 6.

¹⁵⁴ NIAO, Value for Money Standards, p.17.

¹⁵⁵ NIAO, Value for Money Standards, p.17.

C. RAPORLAMA

Raporlama aşamasında amaç, kamuoyunu denetlenen kurum ve konu hakkında bilgilendirmek, denetlenen kurumun önerilere ne derece uyduğunu takip etmek ve denetlenen kurumun yetkililerine ulaşılan sonuçları yanlış anlamalara imkân vermeyecek açıklıklarla iletmektir¹⁵⁶.

Her denetim türünde olduğu gibi performans denetiminin sonunda da denetçi, bulgularını ortaya koyan bir rapor düzenlemektedir. Raporun kapsamının kolay anlaşılır olması, belirsizliklere yer vermemesi, sadece yeterli, güvenilir ve ilgili denetim kanıtlarına dayanan bilgileri içermesi ve bağımsız, objektif, doğru, tam ve yapıcı olması gerekmektedir. Raporlama süreci, yönetimle görüşmelerin başladığı andan itibaren devam eder. Önceki aşamada gerçekleştirilen verilerin analiz edilmesi, sonuçların çıkarılması ve önerilerin geliştirilmesi raporlamaya yönelik işlemlerdir¹⁵⁷.

Performans denetim raporları genellikle yönetici özeti ile başlar ve bu bölümde denetimin konusu, kapsamı, amacı ve ulaşılan başlıca sonuçlar hakkında çok kısa bilgiler sunulduktan sonra, raporun her bir bölümüne bir ya da iki paragraf halinde; raporda yer alan temel bulgu ve önerilere ise özet olarak yer verilir. Raporun ilk bölümünde, yürütülen denetim çalışması ile denetlenen konu ve birimler hakkında genel bilgiler verilir. Burada, konunun neden denetlendiğinin ve raporun ana teması ile temel mesajlarının daha kolay anlaşılabilmesi hedeflenir. Denetim kriterleri çerçevesinde elde edilen kanıtlar, bunların yorumlanması sonucu ulaşılan bulgular ve geliştirilen öneriler sistematik şekilde bölümlere ayrılarak sunulur¹⁵⁸.

Denetimin başlangıç noktaları ve kullanılan metotların yanı sıra kaynak materyalleri ve sonuçların denetim raporlarında tanımlanması önemlidir. Performans denetim raporlarında, çalışmanın kapsamına ilişkin sınırlamalar ve bunun gerekçeleri açıklanmalıdır. Böylece raporu okuyan kişinin, denetimin hedeflerini anlaması ve sonuçları gerektiği gibi yorumlaması kolay olacaktır¹⁵⁹.

¹⁵⁶ Gül Alptürk, "Amerikan Sayıştayı ve Performans Denetimi", **Sayıştay Dergisi**, S. 4, 1991, s. 50.

¹⁵⁷ Kubalı, a.g.m., s. 58.

¹⁵⁸ Köse, "Performans Denetimi", a.g.m., s. 459.

¹⁵⁹ SAYDER, INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi, s. 46-47.

İyi hazırlanmış performans denetim raporu ifadelerin sıradan bir şekilde sadece düz yazı halinde verilmesini içermez. Rapor, okuyucunun anlamasına yardımcı olacak bir biçimde düzenlenmeli, yalnızca kelimelerin kullanımı ile değil gerekirse tablo, şekil ve grafiklerin de yardımıyla iletilmek istenen mesaj okuyucuya aktarılmalıdır. Aynı zamanda böyle bir rapor, denetlenen kurumun raporda yer alan konularla ilgili öneri, sonuç ve kanıtların doğruluğuna ikna edilmesini kolaylaştıracaktır¹⁶⁰.

İyi bir performans denetim raporunun, aynı zamanda paydaşlara değer katması ve belirlenmiş hedefleri karşılaması gerekmektedir. Performans denetim raporlarının, hükümetin, parlamentonun, denetlenen kurumların ve diğer paydaşların kamu sektörünün verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu artırmak amacıyla yararlanabilecekleri erişilebilir, özlü ve güncel bilgiler sağlaması kısacası daha iyi bilgiye ve yeterli gelişmelere katkıda bulunması gerekmektedir. Raporlar, okuyucu temel alınarak hazırlanmalı, kullanılan dil, muğlak ifadeler taşımamalı ve bulguları tarafsız ve adil bir şekilde sunmalıdır¹⁶¹.

Raporlama aşamasındaki önemli noktalardan biri de sonuçlara ulaşmada ve öneriler geliştirmede denetlenen kurum yönetiminin görüşü ve açıklamalarının dikkate alınmasıdır. Denetçi ile yönetimin görüşleri arasında belirgin farklılıklar varsa, yönetimin bakış açısı uygun bir şekilde rapora yansıtılarak, denetçi tarafından kabul edilmeme nedenleri belirtilmektedir. Raporların yönetimle görüşülmesi, yönetimin açıklamalarının göz önüne alındığı ve yönetimin denetim sonuçlarından haberdar olması anlamına gelmektedir¹⁶².

Denetçi ile denetlenen kurum arasındaki bu iletişim süreci, esasında planlama aşamasından itibaren başlayarak sonraki aşamalarda da devam etmektedir. Bu görüşmelerde genellikle denetlenen kuruma denetim bulgu, sonuç ve önerilerine ilişkin yorum yapma fırsatı tanınmaktadır. Bu aşamada, denetçiler kurum yetkilileri ile bir araya gelir ve kurumun denetimle ilgili düşünceleri üzerinden görüşülerek değerlendirme yapılır. Eğer her iki taraf arasında bazı konularda anlaşmazlık söz konusu ise bunları sonlandırmak için görüşmeler devam ettirilebilir. Ancak bu görüşmelerin sayısı ve zamanı genellikle rapor hazırlama programı ve süresi çerçevesinde sınırlandırılmak durumundadır¹⁶³.

¹⁶⁰ NIAO, Value for Money Standards, p.19.

¹⁶¹ SAYDER, INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi, s. 48.

¹⁶² Kubaltı, a.g.m., s. 59.

¹⁶³ ISSAI Implementation Handbook-Performance Audit, p. 113.

Raporlama aşamasındaki önemli konulardan bir diğeri de raporların ilgili mercilere sunulması ve kamuoyunun bilgilendirilmesidir. Denetime ilişkin sonuçların kamuoyu ile paylaşılması, demokrasinin temel ilkelerinden biri olarak kabul edilmektedir. Raporların kamuoyuna açıklanması, denetimin etkinliğini artıran bir işlemdir çünkü denetlenen kurumları, denetim raporlarında yer alan tavsiyelere uymaya zorlamaktadır¹⁶⁴.

D. İZLEME

Denetim sonuçlarının izlenmesi aşaması, performans denetiminin bütünleyici bir parçası olmakla birlikte üzerinde anlaşılan önerilerin uygulanması olasılığını artırmaya yöneliktir. İzleme, denetimin etkinliğini artırmaya yönelik bir tedbir olarak kabul edilmektedir. Denetimin periyodik olarak değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için önlemler alınması, izleme sonucunda sağlanan geri bildirim ile mümkün olmaktadır¹⁶⁵.

İzleme aşamasının temel amacı, kurumun gözlemler ve tavsiyeler doğrultusunda uygulamada bulunup bulunmadığının kontrol edilmesi ve buna yönelik olarak kurumların somut önlemler alıp almadıkları hakkında ilgililere bilgi sağlamaktır. Denetimin pozitif sonuçlar üretip üretmediğinin belirlenmesini amaçlayan bu aşamada şu hususlar önem kazanmaktadır¹⁶⁶:

- Denetim gözlemlerine ve tavsiyelerine karşılık olarak yönetim tarafından atılan adımların zamanlı ve sistematik olarak incelenmesi,
- Yönetimce alınan önlemlerin yetersizlikleri giderme olasılığının bulunup bulunmadığının zamanlı ve sistematik şekilde incelenmesi,
- Ek bir çalışmaya (bir başka izleme ya da denetime) ihtiyaç olup olmadığının belirlenmesi.

¹⁶⁴ Kubalı, a.g.m., s. 60.

¹⁶⁵ Kubalı, a.g.m., s. 60.

¹⁶⁶ Sayıştay Başkanlığı, **Kanada Sayıştay Performans Denetimi El Kitabı**, çev. Sacit Yörüker, 1999.

VI. BELEDİYELERDE PERFORMANS ÖLÇÜMÜ VE DENETİMİ

A. BELEDİYELERDE PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

Hızlı kentleşmeye bağlı olarak günümüzde yerel yönetimler özellikle de belediyeler birtakım sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır. Belediyeler, bir yandan mevcut hizmetleri daha kaliteli bir şekilde sunma çabasında iken, diğer yandan da yeni ve farklı kentsel hizmetlere olan talebi karşılamaya çalışmaktadırlar. Hizmetlerin kalitesindeki iyileştirme ve giderek artan çeşitli hizmet talepleri, bunları sınırlı kaynakları ile karşılamaya çalışan belediyelerde yönetim anlayışının gün geçtikçe önem kazanmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, performans ölçümünün belediyelerde uygulanması ve bu kavramın içerdiği unsurların daha iyi kavranması ve değerlendirilmesi gerekmektedir¹⁶⁷.

1. Belediyelerde Performans Ölçümünün Önemi

Literatürde pek çok yazar performans ölçümünün belediyeler için gerekli ve temel nitelikte bir kavram olduğunu vurgulamaktadır. Bu düşünce, performans ölçümünün yerel önceliklerin başarıya ulaşmasına yardımcı olduğu görüşüne dayanmaktadır¹⁶⁸. Performans ölçümünün, belediyelerde hizmet kalitesini artıran bir etken olduğu ve ölçüm sürecinin sonucunda yöneticilerin faydalı sonuçlar elde edeceği görüşü yine literatürde yaygın bir şekilde kabul görmektedir¹⁶⁹.

Belediyelerin, kamu hizmetlerinin yararlanıcılarına merkezi idare birimlerine göre daha yakın olmaları, halkın demokratik bilinç düzeyinin yükselmesi ve yönetime katılımlarının artması, halkın hesap sorma ve üretilen mal ve hizmetleri takip edebilmelerinin merkezi idareye göre daha kolay olması, performans yönetimi ve ölçümünün belediyelerde uygulanmasının önemini daha da arttırmaktadır¹⁷⁰.

Performans ölçümü, belediye faaliyetlerinin diğer benzer kurumlar veya önceki yıllara göre karşılaştırılarak ne kadar iyi bir şekilde gerçekleştirildiğini belirlemektedir. Çıktı verilerinin yıllar itibariyle kıyaslanması ile ne kadar ilerleme ve gelişme sağlandığı,

¹⁶⁷ Semih Bilge, “İngiliz Yerel Yönetimlerinde Performans Ölçüm Uygulamaları”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. VIII, S. 1.

¹⁶⁸ Kloviene - Valanciene, *ibid.*, p. 383.

¹⁶⁹ Sağbaş ve diğerleri, *a.g.e.*, s. 66.

¹⁷⁰ Serpil Ağcakaya, “Performans Bütçenin Performansını Özelleştirme Yoluyla Arttırmak: Isparta Belediyesi Örneği”, **1. Ulusal Yerel Yönetimler Sempozyumu Bildirileri Kitabı**, Sakarya, 2008, s. 167.

belediyeler arasında karşılaştırma yapılarak ise herhangi bir belediyenin diğer belediyelere göre ortaya koyduğu başarı ortaya çıkarılmaktadır¹⁷¹. Örneğin; coğrafi olarak aynı bölgede faaliyette bulunan iki belediye için herhangi bir X hizmetinin kişi başına maliyetlerinin karşılaştırılmasında ciddi farklılıklar söz konusu ise hizmeti pahalıya üreten belediyenin birtakım mazeretlerin arkasına sığınmadan kendini hesaba çekmesi ve başarılı diğer belediyelerin seviyesini kendisine hedef alması gerekmektedir¹⁷². Bu doğrultuda performans ölçümü, belediyelerin planlanan performansı ile gerçekleşen performansı arasındaki farkın nedenlerinin sorgulanması konusunda hem belediyeleri hem de vatandaşları cesaretlendiren bir yönetim aracı niteliğindedir¹⁷³.

Belediyelerde performans ölçümünün geliştirilmesi ile kaynakların yeniden dağılımı geliştirilerek politika geliştirme ve uygulama süreçlerinde etkinlik sağlama yönünde adımlar atılabileceği ve hesap verme sorumluluğunu sağlamaya yönelik gelişmeler kaydedilebileceği vurgulanmaktadır¹⁷⁴.

2. Belediyelerde Performans Ölçümünün Yararları

Performans ölçümü, belediyelerdeki alt düzey yöneticilerin ve personelin üstlerine karşı, yerel nitelikte kamu hizmeti gören belediyelerin ve belediye görevlilerinin bu hizmetleri finansmanına katılan vergi mükelleflerine kısacası topluma karşı sorumlu tutulmalarını sağlar¹⁷⁵. Belediyelerde performans ölçümünün yararlarından bazıları şunlardır:

- Belediyelerde performans ölçüm sistemleri, belediyelerin sundukları mal ve hizmetleri miktar, kalite, verimlilik ve sonuç yönlerinden değerlendirerek, mal ve hizmet üretimi ve sunumunun gerektiği ve planlandığı gibi olmasına katkıda bulunmaktadır¹⁷⁶.

¹⁷¹ Alan Probst, Performance Measurement, **Benchmarking&Outcome-Based Budgeting for Wisconsin Local Government**, Local Government Center, Second Edition, 2009, p. 6.

¹⁷² İsa Sağbaş - İbrahim Akdoğan, “Belediyelerde Performans Ölçümünde Başarılı Uygulamalar”, **Yerel Siyaset**, S. 20, 2007, s. 67.

¹⁷³ Ateş - Köseoğlu, s. 130.

¹⁷⁴ Sağbaş ve diğerleri, a.g.e., s. 66.

¹⁷⁵ Songur, a.g.e., s. 13.

¹⁷⁶ Ateş - Köseoğlu, a.g.e., s. 167.

- Performans ölçümü, belediyelerde gerçekçi maliyet ve faydalara dayanan bütçeler oluşturmalarına yardımcı olmaktadır. Performans ölçümü ayrıca öngörülen hizmet düzeyi ile bütçenin uygun olup olmadığının ölçülmesi yoluyla belediye bütçelerinin yönetimine katkıda bulunmaktadır¹⁷⁷.
- Belediyelerde performans ölçümü, belediye çalışanlarının performansının ölçülmesini de kapsamaktadır. Bireysel performansın ölçülmesi ile çalışanların kurum performansı üzerindeki etkileri görülebilmektedir. Performans ölçümü, hem belediye çalışanlarının yaptıkları işi algılamasını hem de kurum içinde kendilerinden beklenenleri anlayarak performanslarını geliştirmelerini sağlayabilir. Böylelikle performansını sürekli artırma çabasında olan belediye çalışanlarının üreteceği hizmetlerin kalitesinde de artış yaşanacak ve vatandaşların hizmet memnuniyeti artacaktır.
- Performans ölçümü ile birlikte artan etkin ve kaliteli hizmet sunumu, aynı zamanda vatandaşın gözünde belediyenin saygınlığını artıracak ve bunun bir sonucu olarak belediye yöneticilerinin siyasal gücü de artmış olacaktır¹⁷⁸.
- Performans ölçümü, belediye hizmetlerin performansı hakkında daha fazla kesime bilgi sağlanmasına ve belediyelerin performanslarının daha saydam hale gelmesine yardımcı olur.
- Aynı zamanda performans ölçümleri, belediye yöneticilerinin, mali işlerle ilgilenen yöneticilerin ve diğer yöneticilerin doğru ve yerinde kararlar alma becerilerinin artmasına katkıda bulunmaktadır¹⁷⁹.
- Performans ölçüm sonuçları belediyelerde, kaynak tahsisi yöntemini iyileştirmek, mal ve hizmet üretiminin analizini, planlamasını ve programlamasını geliştirmek ve kentsel hizmetlerin verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu artırmak için kullanılabilir. Böylece performansın boyutlarının irdelenmesi, yani hangi düzeyde olduğu, daha iyi bir düzeye varılıp varılamayacağı ve ideal olarak nerede olunması gerektiği konusunda ipuçları

¹⁷⁷ Ministry of Municipal Affairs and Housing, **Municipal Performance Measurement Program Handbook**, 2007, p. 6.

¹⁷⁸ Ateş - Köseoğlu, a.g.e., s. 166.

¹⁷⁹ Serpil Ağcakaya, "Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Benzer Tip Belediyelerde Mali Performans Uygulamaları", **Sosyo-Ekonmomi**, S. 1, Ocak-Haziran 2009, s. 32.

elde edilebilmektedir. Bu doğrultuda da devam etmesi, genişletilmesi, sona erdirilmesi veya değişikliğe uğratılması gereken mal ve hizmet programları konusunda karar verilmesi daha kolay hale gelecektir¹⁸⁰.

- Performans ölçümü, belediyelerin önceliklerini belirlemesine yardımcı olur. Faaliyetler, kendi içinde öncelik sırasına konularak yerel halkın beklenti ve ihtiyaçlarının karşılanmasına sağlayacağı katkıya göre kaynaklar tahsis edilebilir.
- Performans ölçümü, belediyelerin tüm bakış açısını değiştirebilir. Sonuçlar odak noktası haline gelebilir, hizmet sunumu düzenli olarak değiştirilerek yerel halkın mevcut ihtiyaçları ile uyumlu hale getirilebilir. Halkın ihtiyaçlarını dikkate alma düşüncesi, kurum içindeki işbirliği ve dayanışmaya itimat edilmesine neden olur¹⁸¹.

B. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN NEDENLERİ

Kamu kaynağı kullanmaları, bu kaynakların kamu bütçesi içerisinde önemli boyutlara ulaşmış olması ve mükelleflerin ödedikleri vergilerin belediyeler tarafından verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde kullanılıp kullanılmadığı konusunda duyarlı olması ve hesap sorması gibi birtakım faktörler belediyelerde performans denetiminin gerekliliğini ortaya koymaktadır.

1. Kamu Kaynağı Kullanımı

Kamu hizmetlerinin artması ve yapısındaki karmaşıklık durumu ile birlikte hukuka uygun olarak yürütülen tüm faaliyetlerin daima kamu yararı adına olumlu sonuçlar doğurmadığı bir gerçektir. Devlet, kamu hizmetlerini yürütürken kendi yöneticilerine kaynak kullanma yetkisini de devretmektedir. Söz konusu hizmet birimlerinde kaynakların hukuka uygun bir şekilde kullanılması, kaynakların her zaman verimli ve etkin kullanıldığı anlamına gelmemektedir. Örneğin; tüm yasal koşulların yerine getirildiği bir ihale ile satın

¹⁸⁰ Nihat Falay, “Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü: Bir Ön Çalışma”, **15. Türkiye Maliye Sempozyumu Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri**, Antalya, 2000, s. 380-381.

¹⁸¹ Municipal Performance Measurement Program Handbook, p. 30.

alınan bir hizmetin en düşük maliyetle en yüksek faydayı sağlayan bir ihale olduğu her zaman iddia edilemez¹⁸². Bu nedenle kamu idarelerinin kaynak kullanımı sırasında sadece hukuka uygun hareket etmesi yetersiz kalmakta bunun yanı sıra kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığını inceleyen bir denetim türünün gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Kamu kaynaklarının verimli, etkin ve ekonomik kullanılmasının gerekliliği birçok nedene bağlıdır. Kamu harcamalarının ve buna bağlı olarak vergilerin sürekli artması söz konusu gerekliliğin temel nedeni olarak görülmektedir. Bunun dışında kamu hizmetlerinin kalitesinin düşük olması, kamu yöneticilerinin vasıfsız olması ve umursamaz tavırları, yaşanan ekonomik krizler, yönetim hataları ve plansızlık gibi birçok faktör de etkin kaynak kullanımını zorunlu hale getirmiştir¹⁸³.

Tablo 7: Belediye Gelirleri ve Belediye Gelirlerinin Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri ile GSYH'ya Oramı (2006-2014)

	Belediye Gelirleri (Bin TL)	Belediye Gelirleri/Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (yaklaşık)	Belediye Gelirleri/GSYH (yaklaşık)
2006	20.372.864	% 11,7	% 2,6
2007	23.648.122	% 12,4	% 2,8
2008	25.736.012	% 12,2	% 2,7
2009	26.844.961	% 12,4	% 2,8
2010	34.233.863	% 13,4	% 3,1
2011	40.740.227	% 13,7	% 3,1
2012	45.131.525	% 13,6	% 3,1
2013	53.931.284	% 15	% 3,4
2014	62.544.796	% 16	% 3,6

Kaynak: Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Web Sitesi.

¹⁸² Birol Ekici, "Performans Denetimi ve İl Yönetiminde Uygulanabilirliği", **Türk İdare Dergisi**, S. 436, 2002, s. 137.

¹⁸³ Özhan Çetinkaya, Tolga Demirbaş, "Kamu Kaynaklarının Etkili Kullanılmasına Yönelik Temel Araçlar, Eleştiriler ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme", **İktisat Dergisi**, S. 492-493, Ocak-Şubat 2008, s. 53.

Günümüzde giderek önemi artan idari birimler haline gelen belediyelerin buna paralel olarak kullandıkları kaynaklar da artmaktadır. Örneğin; Türkiye’de belediye gelirlerinin 2006-2014 yılları arasındaki seyrine baktığımızda genel olarak arttığını, aynı artışın belediye gelirleri/merkezi yönetim bütçe gelirleri oranında gerçekleştiğini söyleyebiliriz. Belediye gelirlerinin merkezi yönetim bütçe gelirleri içindeki payı 2006 yılında yaklaşık % 11,7 iken, 2014 yılında bu oran % 16’ya ulaşmıştır (Bkz. Tablo 7). Kullanılan kaynakların artması ve belediyelerin toplam kamu gelirleri içindeki gelir oranlarının büyümesi, söz konusu birimlerin ekonomik hayat içinde daha fazla yer almasına ve belediyelerin kullandıkları kaynakların vatandaşlar tarafından sorgulanmasına neden olmaktadır¹⁸⁴.

2. Hesapverme Sorumluluğunun Artırılması

Mükelleflerden toplanan kamu gelirlerinin kullanılması nedeniyle yürütülen faaliyetler hakkında ilgililere açıklama yapılması ve bilgi verilmesi yükümlülüğü olarak tanımlanan hesap verme sorumluluğu, performans denetiminin en önemli nedenlerinden birini oluşturmaktadır¹⁸⁵. Hesap verme sorumluluğu ile hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için nelerin yapılmasının planlandığı, nelerin yapılmış ya da yapılmamış olduğu, nelerin yapılmakta olduğu, yapılması gerekli olan şeylerin zamanında yapılıp yapılmadığı ve nelerin iyi gittiği nelerin gitmediği sorgulanmaktadır¹⁸⁶.

Belediyeler açısından hesap verme sorumluluğu, her türlü yerel ihtiyaçların karşılanmasındaki faaliyetlerin organizasyonunu ve hizmet üretimine yönelik yatırımları yürüten, koordine eden yönetici ve kurumların yaptıklarını gerekçelere dayandırarak ilgili gruplara açıklaması ve topluma karşı daha duyarlı hale gelmesidir. Kısacası, belediyelerde alınan kararların politik ve sosyo-ekonomik maliyetlerinin her yönüyle karar alıcılar tarafından üstlenilmesi ve bunlara ilişkin bilgilerin toplumla paylaşılmasıdır¹⁸⁷.

Toplum içindeki demokratik kurumların gelişmesi, vatandaşların eğitim seviyesinin yükselmesi ve daha bilinçli bireyler haline gelmeleri, daha kaliteli hizmet taleplerinin

¹⁸⁴ Kutlar ve diğerleri, a.g.e., s. 153.

¹⁸⁵ Demirbaş, a.g.e., s. 57.

¹⁸⁶ Necip Polat, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, **Sayıştay Dergisi**, S. 49, Nisan-Haziran 2003, s. 71.

¹⁸⁷ İsmet Titiz, “Belediye Yönetiminde Katılımcılık ve Hesap Verilebilirlik”, **Yerel Siyaset**, S. 6, Haziran-2006, <http://www.yerelsiyaset.com/v4/sayfalar.php?goster=ayrinti&id=396>, (30.05.2015).

artması gibi gelişmeler hesap verme sorumluluğunu da etkilemiş, vergi vb. yükümlülüklerini yerine getiren toplum bireylerinin kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı konusunda daha duyarlı davranmasına neden olmuştur¹⁸⁸. Bu doğrultuda belediyelere emanet edilen kamu kaynaklarının ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu olarak kullanıldığına performans denetimi ile ortaya konması ve toplumun bilgi ihtiyacının giderilmesi bir zorunluluk haline gelmiştir.

3. Yeni Kamu Yönetim Anlayışı

1980'lerden bu yana kamu sektörünü modernize etmek için hükümetler tarafından kullanılan bir yönetim düşüncesi olan yeni kamu yönetimi, devletin ve ekonominin neoliberal anlayışa dayalı olarak iş ve pazar ilkeleri ile yönetim tekniklerinin özel sektörden kamu sektörüne transferi olarak tanımlanmaktadır. Bu yönetim anlayışı, diğer kamu yönetimi kuramlarına kıyasla kamu bütçelerinin iyi yönetilmesi için sonuç ve etkinliğe daha çok odaklanmış, özel sektördeki anlayışa paralel olarak yurttaşları müşteri olarak görmeyi esas almıştır¹⁸⁹.

Yeni kamu yönetimi anlayışı, özel sektör tarafından kullanılan toplam kalite yönetimi, stratejik yönetim, performans yönetimi ve denetimi gibi yeni yönetim modellerinin kamu yönetiminde uygulanması gerektiği görüşüne dayanmaktadır.¹⁹⁰ Kısacası yeni kamu yönetimi anlayışı, kamu yönetimini işletme yönetim tekniklerine göre düzenlemeyi amaçlayan yeni bir yönetim modelidir. Daha katılımcı, şeffaf, esnek ve performans odaklı bir yönetimi öngören bu yönetim anlayışının genel çerçevesini çizen unsurlar ana hatlarıyla şunlardan oluşmaktadır¹⁹¹:

- Etkin, tutumlu ve verimli yönetim,
- Sonuç odaklı yönetim,
- Ekonomik hizmet sunumu,
- Katılımcı yönetim,

¹⁸⁸ Demirbaş, a.g.e., s. 58.

¹⁸⁹ Ahmet Apan, "Yeni Kamu İşletimi ve Performans Yönetimi", **Türk İdare Dergisi**, S. 460, 2008, s. 58.

¹⁹⁰ H. Tuğba Eroğlu, "Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Türk Kamu Personeli Yönetimine Etkisi", **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. VI, S. 12, 2010, s. 227.

¹⁹¹ Eroğlu, "Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Türk Kamu Personeli Yönetimine Etkisi", a.g.m., s. 228.

- Performans odaklı değerlendirme,
- Stratejik planlama, performans yönetimi ve toplam kalite yönetimi gibi özel sektör yönetim teknikleri.

Yeni kamu yönetimi anlayışı, kamuda yeni tekniklerin kullanılmasının yanı sıra, büyük ölçüde özel sektörden alınmış yeni bir değerler kümesi biçimine dönüşmüştür. Bu anlayışta, kamu yönetiminin işletme gibi yürütülmesi düşüncesini destekleyen geleneğin bir adım daha ileri götürülerek, işletme yönetimi teknikleri kadar, belirlenmiş işletme yönetimi değerlerinin de uyarlanması söz konusudur¹⁹².

Yeni kamu yönetimi anlayışının temelinde yatan düşüncelerden en önemlisi, kamu yönetimine ve kamu yöneticilerine olan güvenin azalmasıdır. Bu yaklaşıma temel oluşturan görüşlerden bazıları şunlardır¹⁹³:

- Yöneticilerden ne beklendiği açıkça ortaya konmalı ve yöneticiler, kullandıkları kaynaklar sonucunda ulaştıkları sonuçlara göre sorumlu tutulmalıdırlar.
- Yöneticilerin kendilerine verilen görevleri yerine getirebilmeleri için yönetsel yöntem ve kaynakların kullanılmasında esneklikle donatılmalıdırlar.
- Yetkiler merkezi birimden doğrudan hizmet sunan birimlere aktarılmalıdır.
- Girdilerden çok çıktılara, süreçlerden çok sonuçlara odaklanılmalıdır.

Yeni kamu yönetimi yaklaşımının kurumlarda düzenli uygulanmasıyla bireysel ve kurumsal performans, motivasyon konularına öncelik verilmek suretiyle kurumsal verimliliğin artırılması hedeflenmektedir¹⁹⁴.

Yeni kamu yönetimi anlayışı, özel sektör ile kamu sektörü arasında farklılıklardan çok, benzerlikleri vurgulamakta ve özel sektörde başarıyla uygulanan yöntem ve tekniklerin kamu sektörüne aktarılmasını savunmaktadır. Bu anlayış, kamu yönetiminin dolayısıyla da yerel yönetimlerin yeniden yapılandırılmasına neden olmuştur. Belediyelerin yönetim yapılarını performansa dayandırmaları, faaliyetlerinin ve

¹⁹² Arif Erençin, “Yerel Yönetimler ve Yeni Kamu Yönetimi Tartışmaları”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. XI, S. 4, 2002, s. 27.

¹⁹³ Hakan Altıntaş, “Yerel Yönetimlerin Modernizasyonu Süreci ve Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. XII, S. 1, 2003, s. 7.

¹⁹⁴ Ahmet Güven, *Belediyelerde Performans Denetimi ve Algılanması Üzerine Bir Araştırma*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2012, s. 75.

personelinin performansını ölçmesi ve denetlemesi gibi uygulamalar yeni kamu yönetimi anlayışının etkisiyle oluşturulmuş yöntem ve tekniklerden bazılarıdır¹⁹⁵. Dolayısıyla yeni kamu yönetimi anlayışının hemen hemen bütün ülkelerde kabul görmesi de performans denetiminin uygulanmasını teşvik edicidir.

C. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN BAŞARI KOŞULLARI

Belediyelerde performans denetimi ile hedeflenenlerin gerçekleştirilebilmesi için performans denetimine engel teşkil eden unsurların ortadan kaldırılması ve denetim için uygun bir ortamın sağlanması gerekmektedir. Bu ortamın oluşturulması için gerekli koşullardan bazıları şunlardır:

1. Çağdaş Yönetim ve Denetim Anlayışının Benimsenmesi

Belediyelerin örgütsel yapısı, geleneksel yönetim anlayışı ve bürokratik yönetim geleneği, kamu yönetiminin genelinde olduğu gibi yerel yönetimlerin dolayısıyla belediyelerin de gelişen toplumsal koşullara ayak uyduramamasına ve performans ölçümü gibi günümüzdeki çağdaş yönetim teknik ve araçlarına kapalı hale gelmesine neden olmaktadır¹⁹⁶. Bu durum, belediyelerin standart ve rutin işleri gerçekleştiren, yeni fikir ve projeler üretmekten uzak duran ve performans denetimleri sonucunda olumsuz sonuçlarla yüzleşmekten korkan birimler haline gelmesine neden olmaktadır¹⁹⁷.

Performans denetimi yapılacak olan kurumda performans yönetim sistemlerinin oluşturulmuş olması bir başka deyişle performans bilgilerinin düzenli olarak toplanması, ölçülmesi ve değerlendirilmesi performans denetiminin yapılmasını kolaylaştırmaktadır. Performans yönetimi altyapısı tam olarak oluşturulmamış olsa bile performans denetimini yapmak mümkündür. Ancak performans denetiminden elde edilen sonuçların sağlıklı ve güvenilir olması için performans ölçümünün yapılması önem taşımaktadır¹⁹⁸. Bu nedenle performans ölçümüne ilişkin olarak uygulamaya konabilecek sistemlerin tüm paydaşların da katılımıyla geliştirilmesi sağlanmalı, anlamlı, kapsamlı ve kolay anlaşılır ölçütlerin tespiti için çaba harcanmalıdır. Bu suretle performans denetiminin ihtiyaç duyduğu doğru

¹⁹⁵ Köseoğlu, “Belediyelerde Performans Yönetimi”, a.g.m., s. 211-212.

¹⁹⁶ Namık Kemal Öztürk - Bayram Coşkun, “Yerel Yönetimlerde Toplam Kalite Yönetiminin Uygulanması ve Ortaya Çıkan Sorunlar”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. VII, S. 4, 1998, s. 117.

¹⁹⁷ Erbaşı, a.g.e., s.142.

¹⁹⁸ Yenice, “Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması”, a.g.m., s. 157.

ve zamanında veri sağlanabilecek ayrıca denetim için daha elverişli bir ortam oluşturulmuş olacaktır¹⁹⁹.

2. Nitelikli Personel İhtiyacı

Nitelikli personel ihtiyacı hem performans ölçümü hem de performans denetimi açısından gereklidir. Çünkü performans ölçüm uygulaması, bazı teknik konuların analizinde teknik eleman gerektirebilir. Eğer belediyeler söz konusu teknik uzman ihtiyacını karşılayamazsa, ölçümü yapacak olan kişilerin yabancı oldukları konularda sorunları tanımlaması ve değerlendirme yapması imkânsız hale gelecektir²⁰⁰. Bu nedenle belediyelerde performans ölçümü konusunda teknik çalışmaları yürütebilecek personel istihdam edilmeli veya mevcut çalışanların bu konuda eğitim görmesi sağlanmalıdır.

Nitelikli personel ihtiyacı, performans ölçümünde olduğu gibi performans denetimi açısından da önemli bir konudur. Performans denetimi teknik bilgi ve tecrübeye sahip iyi yetişmiş bir uzman denetçi kadrosuna ihtiyaç duyar. Performans denetiminde, yetkin personelin görevlendirilmesi denetimin faydasını doğrudan etkilemektedir. Örneğin performans denetimi için geleneksel denetim mantığıyla denetçiler görevlendirilecek olursa, denetimden beklenen sonuçlara ulaşılamayacak aksine performans denetiminin özüne aykırı bir şekilde hem zaman hem de para kaybedilecektir²⁰¹. Bu bakımdan denetim elemanları performans denetimlerini gerçekleştirebilecek niteliklere kavuşturulmalı, bu denetim türünde uzman denetim elemanları yetiştirilmelidir²⁰².

3. Performans Denetiminin Kavranması ve Tanıtılması

Denetimin genellikle baskıcı, cezalandırıcı ve ağır yaptırımları olan bir kavram olarak algılanması, kişi veya kurumların denetime karşı endişe ile yaklaşmasına neden olmaktadır. Bu yaklaşım, denetlenenleri denetimden kaçış ve kurtulma yolları aramaya itmektedir.

¹⁹⁹ Yıldız, a.g.m., s. 26.

²⁰⁰ Falay, “Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü: Bir Ön Çalışma”, a.g.m., s. 385.

²⁰¹ Avcı, a.g.t., s. 60.

²⁰² Yıldız, a.g.m., s. 26.

Bu nedenle performans denetiminin diğer denetim türlerinden farklı, suçlu bulmaya yönelik cezalandırıcı bir denetim türü olmadığı ve bunun aksine söz konusu denetim türünün belediyelerde iyileştirmeye yönelik bir öğrenme süreci olduğunun²⁰³ kabul edilmesi ve belediye çalışanlarına bu denetim türünün tüm özellikleri ile tanıtılması gerekmektedir.

4. Performans Ölçümünün Etkin Bir Şekilde Yapılması

Belediyelerde performans ölçümünün gerçekleştirilebilmesi, doğru ve güvenilir verilerin elde edilmesine, bunların işlenmesine ve depolanmasına bağlıdır. Performans ölçüm sonuçlarının doğru ve güvenilir olması, iyi bir performans bilgi sisteminin kurulmasına ve geliştirilmesine bağlıdır²⁰⁴. Ancak belediyelerde veri konusunda sıkıntılar yaşanabilmektedir. Bu doğrultuda belediyelerde veri toplama konusunda gerekli özenin gösterilmesi ve hatta bütün belediyelerde ortak veri tabanı oluşturmaya yönelik yazılım ve program altyapısı hazırlanması önerilmektedir²⁰⁵.

5. Belediyeler ile Denetim Birimleri Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi

Performans denetimi, denetleyen ile denetlenen arasında ortaklaşa yürütülecek bir çalışma niteliğinde olduğundan, denetlenen kurumların yani belediyelerin denetime karşı tavrı önem kazanmaktadır. Belediyeler ile denetleyen kurumlar arasında iyi ilişkiler kurulması ve bunun için gerekli ortamın sağlanması, performans denetiminin etkinliğini artıracaktır.

6. Denetimde Bağımsızlık ve Tarafsızlık İlkesi

Performans denetiminin objektif bir şekilde yürütülmesi ve denetim bulgularına olan inancın sağlanması, denetleyenlerin bağımsız ve tarafsız olmasına bağlıdır. Bu

²⁰³ Khan, "Performans Denetiminin Esasları", a.g.m., s. 81.

²⁰⁴ Yenice, "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi", a.g.m., s. 67.

²⁰⁵ Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği, **Yerel Yönetimlerde Dönüşüm Sempozyumu**, Ankara, 2007, <http://www.tmmob.org.tr/yayin/yerel-yonetimlere-donusum-sempozyumu-2007>, (06.07.2014), s. 203.

nedenle denetim organlarının denetim sürecinde bağımsız ve tarafsız olması yasal güvence altına alınmalıdır²⁰⁶.

7. Yasal Yetkinin Açık ve Net Olması

Performans denetiminin yetkili denetim birimlerince etkin bir biçimde uygulanabilmesi için gerekli koşullardan en önemlisi denetime yönelik yasal zeminin oluşturulmasıdır. Performans denetiminin uygulanabilmesi için gerekli asgari koşulun hukuk sistemi içinde onu engelleyen herhangi bir hükmün olmaması yeterli kabul edilmektedir. Ancak performans denetimi için gerekli yasal yetkinin kanunlarda açık bir şekilde belirtilmemiş olması söz konusu denetimin uygulanamamasındaki en önemli nedenlerden biri olarak görülmektedir²⁰⁷.

Belediyelerde performans denetiminin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için hem iç, hem de dış denetim birimlerine performans denetimlerini gerçekleştirebilmelerini sağlayacak yasal alt yapının sağlanması ve bu hukuki düzenlemelerde söz konusu denetim birimlerine performans denetimini gerçekleştirebilmek için açık ve net bir şekilde yetki verilmiş olması gerekmektedir.

²⁰⁶ Demirbaş, a.g.e., s. 149.

²⁰⁷ Demirbaş, a.g.e., s. 149.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE BELEDİYELERİN PERFORMANS DENETİMİ: MEVCUT DURUMUN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN GELİŞİMİ

A. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE PERFORMANS DENETİMİNİN GELİŞİMİ

1. 5018 Sayılı Yasanın Kabul Edilmesine Kadar Olan Gelişmeler

Türk hukuk sisteminde performans denetimini ifade eden kavramlara ilk kez, 1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakebeleri Hakkında Kanun’da yer verilmiştir. Söz konusu Kanununun 10. maddesinde, bu kanuna tabi teşekküllerin iktisadi, ticari ve sınai esas ve icaplara uygun, verimli ve rasyonel bir şekilde işleyip işlemediklerinin denetleneceği belirtilmektedir¹.

3460 sayılı Kanunla başlatılan ve iktisadi devlet teşekküllerinin bünyelerine uygun bir şekilde mali, idari ve teknik yönden denetlenmesini öngören ve kuruluşların performansını ölçmeye ağırlık veren bu denetim şekli “iktisadi denetim” olarak adlandırılmıştır. İktisadi denetim, başarının tespitine, ileri işletmecilik teknikleri kullanılarak daha verimli ve karlı bir çalışma yapılabilmesi için alınması gereken tedbirlerle ilgili önerilere ağırlık veren bir başka deyişle performansı artırmayı amaçlayan fonksiyonel bir denetim biçimi olarak tanımlanmıştır. Döneminde Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yapılan bu denetim türü; uygunluk denetiminin yanı sıra belli konularda performans denetimini de kapsadığı için “bütünleşik denetim” olarak nitelendirilmiştir². Yüksek Denetleme Kurulu tarafından gerçekleştirilen bu denetim türünün kapsamına sadece kamu iktisadi teşebbüsleri alınmıştır³. Bu nedenle KİT’ler dışında, içinde

¹ Yenice, “Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması”, a.g.m., s. 156.

² Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, **Genel Rapor 2001-2005**, <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/kamu/Kamu%20%C4%B0%C5%9Fletmeleri%202001-2005%20Y%C4%B1%C4%B1%20Genel%20Raporu.pdf>, (11.07.2015), s. 20.

³ Yenice, “Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması”, a.g.m., s. 156.

belediyelerin de olduğu birçok kamu ekonomisi birimi uzun yıllar yalnızca geleneksel denetime tabi tutulabilmiştir.

Mali yönetimde geleneksel kontrolün terk edilmesini ve tüm kamu kesiminde yapıcı bir denetim sisteminin geliştirilmesini öngören ilk çalışma Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP)'dir⁴. Projeye, merkezi hükümet görevlerinin dağılışı tespit etmek ve bu dağılışı kamu hizmetlerinin en etkili şekilde yerine getirilmesine imkân verip vermediğini incelemek amacıyla 1962 yılında başlanmış ve 1963 yılında tamamlanmıştır. Denetim sistemindeki karışıklıkları gidermeye yönelik öneriler içeren bu projenin yeterli ilgiyi görmediği ifade edilebilir. Bu projeden birkaç yıl sonra 1966'da gerçekleştirilen “Teftiş ve Denetleme Hizmetlerini Geliştirme Projesi”nde de denetimin sadece geçmişte meydana gelen hataları ortaya çıkarma anlayışına dayandığı ancak gelecekte meydana gelebilecek zararları önleyici bir rol üstlenmesi gerektiği belirtilmiştir⁵.

1971 yılında İdari Reform ve Danışma Kurulu tarafından yapılan “İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler” adlı raporda ise denetimin büyük ölçüde soruşturma niteliğinde olduğu, denetimle kalkınma arasında bir bağ kurulamadığı, kaynakların etkin kullanımını sağlayacak bir etkinlik denetiminin yapılmasının şart olduğu vurgulanmıştır⁶.

Mali yönetimde düzenlilik denetiminden başka çağdaş denetim türlerinden olan performans denetiminin uygulanması için yapılan çalışmalar ve hazırlanan raporlar kısmen de olsa 1979 yılında uygulamaya geçebilmiştir. Öncelikle “kaynakların verimli kullanımı ve kamu hizmetlerinde etkinliğin artırılması yönünde düzenlemeler” getirmek, “kamu harcamalarının tutumluluk anlayışı içinde yürütülmesi ve savurganlığın önlenmesini” sağlamak, “ödeneklerin gerçek gereksinmelere göre ve yerinde kullanılması ilkelerine etkinlik” kazandırmak amacıyla 2171 Sayılı “*Kamu Yönetiminde ve Harcamalarında Etkinlik ve Verimliliği Sağlamak ve Savurganlığı Önlemek Amacıyla Alınacak Ekonomik ve Mali Önlemler Hakkındaki Yetki Kanunu*” parlamento tarafından kabul edilmiştir⁷. Bu yetki kanununa dayalı olarak 1979 yılında çıkarılan 24 Sayılı KHK ile Muhasebe-i Umumiye

⁴ Özer, a.g.e., s. 194.

⁵ Demirbaş, a.g.e., s. 169-174.

⁶ Demirbaş, a.g.e., s. 174.

⁷ 29.09.1978 Tarih ve 16419 Sayılı Resmi Gazete.

Kanunu'nun bazı maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. Örneğin 22. madde "bütçe ödeneklerinin verimli ve tutumlu olarak kullanılmasını sağlamak amacıyla"... tahakkuk memurlarının ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanılmasından giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından... sorumlu olduğu, ita amirlerinin de bu hususları gözetmekle yükümlü olacağı şeklinde değiştirilmiştir. Yine 28. madde "bütçeler, kalkınma plan ve programlarının gerekleri ile fayda ve maliyet unsurları göz önünde tutularak verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre hazırlanır ve uygulanır" şeklinde yeniden düzenlenmiřtir⁸. Bu maddeler performans denetiminin unsurlarına işaret etmekle birlikte performans denetimine açıkça yetki veren hükümler deęildir⁹. Bu nedenle performans denetiminin gelişiminde yeterince etkili olamadığı belirtilebilir.

Nitekim 1990'lı yılların başında kamu yönetiminde yeniden yapılanma sürecine ilişkin en önemli çalışmalardan biri olan Kamu Yönetimi Araştırma Raporu'nun (KAYA) denetleme bölümünde; yürütme eylem ve işlemlerinin, amaç, plan, bütçe, örgütlenme, yöntem vb. değişkenler yönünden etkin biçimde yürütölüp yürütölmediğinin denetlenmesi anlamında kullanılan etkililik denetiminin, üzerinde yeterince durulmayan denetim konularından birisini oluşturduğu belirtilmiştir. Raporla mevcut denetim sisteminin yönetimi geliştirmedeki etkililiğinin son derece sınırlı kaldığı ve gelişmelere karşı daha duyarlı bir hale getirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Raporun denetlemeye ilişkin öneriler kısmında ise kurumlarda etkililik denetimine gereken önemin verilmesi ve iç denetim organlarının etkililik denetimi yapabilecek kapasiteye yükseltilmesi gerektiği vurgulanmıřtır¹⁰.

1996-2000 yıllarını kapsayan Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, performans kavramına ilk kez yer verilen kalkınma planı olma özelliğini taşımaktadır. Söz konusu kalkınma planında kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında, devletin hangi faaliyetleri doğrudan yürüteceği veya yürütmeye devam edeceği, hangi faaliyetler açısından ise gözetici, destekleyici, yol gösterici veya sadece izleyici rol üstleneceğine karar verilerek kamu hizmetlerinin yeniden değerlendirilmesi, görev ve teşkilat arasında

⁸ 24 Sayılı 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 22, 24, 28, 29, 31, 37, 56, 59, 62, 64, 83, 84, 86 ve 92 nci Maddelerinin Değiştirilmesine ve 32 nci Maddesinin Yürürlükten Kaldırılmasına İlişkin Kanun Hükümünde Kararname, 27.02.1979 Tarih ve 16563 Sayılı Resmi Gazete.

⁹ Ahmet Özdemir, "Performans Denetiminin Türk Sayıştayı Açısından Uygulanabilirliği", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 7, Ocak-Mart 1992, s. 55.

¹⁰ **Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporu**, TODAİE Yayını, http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/185a8f8def383a8_ek.pdf, (19.02.2015).

uyumun sağlanması, hizmet etkinliğinin artırılması, şeffaflık, gerekli sayı ve nitelikte personelin istihdamı, ücret adaletinin sağlanması, katılımcılık ve halka dönük bir yönetim anlayışının yerleştirilmesinin esas olacağı belirtilmiştir. Planda, verimsiz ve pahalı devlet yapılanması ve işleyişinin, kamu kaynaklarının özel yararlar için istismarının önlenmesinin sağlanarak tasarruf ve etkinlik ilkeleri çerçevesinde yeniden düzenleneceği ifade edilmiştir. Ayrıca denetleme kurumları ile kurum ve kuruluşların denetim birimlerinin fonksiyonlarının yeniden değerlendirilmesi yapılarak, performansın ölçülmesine yönelik denetim sistemine geçilmesinin gerekliliği vurgulanmıştır¹¹.

Türkiye’de kamu kurumlarında ilk performans denetimi uygulamaları dış denetim birimi olan Sayıştay tarafından gerçekleştirilmiştir. 1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu’na “*Verimlilik ve Etkinlik Değerlendirmesi*” başlıklı bir maddenin eklenmesi ile Sayıştay’a, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu kullanıp kullanmadıklarını denetleme yetkisi tanınmıştır¹². Sözü edilen ek 10. maddede;

Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarını ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı’na sunulur. Bu raporlar ile bu kanunda öngörülen genel mahiyetteki diğer raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu’nda görüşülür ve komisyon önerisi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu’na sunulur.

ifadesi yer almıştır¹³.

Kanun değişikliği ile birlikte performans denetimi yapma yetkisini açık bir şekilde elde eden Sayıştay, performans denetimi hazırlık çalışmalarına başlamış ve bu doğrultuda performans denetimi konusunda önemli deneyimlere sahip diğer ülke Sayıştayları (özellikle İngiltere, Kanada ve Pakistan gibi) ile olan ilişkilerini geliştirmiştir. 1996 yılında İngiltere Ulusal Denetim Ofisi ile yapılan işbirliği kapsamında Türkiye’de birtakım eğitimler düzenlenmiş ve programa katılan Sayıştay denetçilerinden oluşturulan ekiplerle pilot projeler uygulanmaya başlanmıştır. Pilot projeler kapsamında, Karayolları Genel

¹¹ **Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000)**, <http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Kalkinma%20Planlar/Attachments/3/plan7.pdf>, (19.02.2015).

¹² Birol Ekici - M. Cem Toker, “Avrupa’da ve Ülkemizde Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Etkinliği”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. XIV, S. 1, 2005, s. 17,

¹³ **832 sayılı Sayıştay Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bazı Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun**, http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc079/kanuntbmmc079/kanuntbmmc07904149.pdf, (20.03.2015).

Müdürlüğü'nün devlet yollarındaki yol yapım, onarım ve bakım faaliyetleri ile Kültür Bakanlığı'na bağlı müzelerin eser elde etme, sergileme, depolama, bakım ve koruma, güvenlik, kayıt, envanter ve sayım faaliyetleri incelenmiştir. Bu pilot çalışmalar, ülkemize gelen İngiltere Ulusal Denetim Ofisi denetçilerinin teknik yardım, destek ve rehberliğinde yürütülmüştür¹⁴. Performans denetimine yönelik gerçekleştirilen pilot çalışmalar ve kazanılan tecrübeler doğrultusunda performans denetimi çalışmalarının planlı, düzenli ve koordineli bir biçimde yürütülmesini sağlamak ve performans denetimini yaygınlaştırmak amacıyla 1999 yılında Performans Denetimi Grubu oluşturulmuştur¹⁵.

Esasında bu adımlar, kamu mali yönetiminde çağdaş bir bütçe ve muhasebe sistemine geçilmeden ve performans ölçümü uygulamalarına başlanmadan yapılmıştır. Ancak Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu'nda belirtildiği gibi¹⁶;

Kamu kesiminde performans yönetimlerinin ve performans ölçüm rejimlerinin kurulması kuşkusuz performans denetimi açısından da yaklaşım değişikliğini gerektiren önemli bir konudur. Ancak performans denetimine başlanması bu gelişmelerin hayata geçirilmesine endekslenmemelidir. Bu bakımdan performans yönetimlerinin ve ölçüm rejimlerinin oluşturulmasına katkı yapacak biçimde performans denetim uygulamalarına en kısa zamanda başlanılmalıdır.

ifadeleri bu tarz bir yaklaşımı beklemek için zaman kaybedilmemesi gerektiğini vurgulaması açısından önemlidir. Bu doğrultuda Sayıştay özelinde atılan adımlar sayesinde Sayıştay'ın parlamentoya dönük raporlama işlevi eskisine göre daha fazla önem kazanmış Sayıştay tarafından meclise sunulan rapor sayısında ve türünde artış olmuştur¹⁷. Sayıştay 832 sayılı Sayıştay Kanunu'na eklenen 10. madde sayesinde TBMM'ye 15 adet performans denetim raporu sunmuştur. Hazırlanan raporların adları ve yayım tarihleri Tabloda 8'de gösterilmiştir:

¹⁴ Candan, a.g.e., s. 216.

¹⁵ Sayıştay Başkanlığı, **1999 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara, 1999, s. 12.

¹⁶ DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, s. 137.

¹⁷ H. Ömer Köse, "Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler ve Sayıştay'ın Konumu", **Sayıştay Dergisi**, S. 65, 2007, s. 139.

Tablo 8: Sayıştay Tarafından Yayımlanan Performans Denetim Raporları

Rapor Adı	Yayımlandığı Yıl
Karayolları Genel Müdürlüğü Yol Yapım, Onarım ve Bakım Faaliyetleri (pilot çalışma)	1998
Kültür Bakanlığı'na Bağlı Müzelerin Faaliyetlerinin İncelenmesi (pilot çalışma)	1998
Gemilerin Denizleri ve Limanları Kirletmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele Etme	2002
İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor?	2002
Bayındırlık ve İskân Bakanlığı'nın Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Faaliyetleri	2002
Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün Sorumluluğundaki Tarihi Eserlerin Korunması Hakkında Sayıştay Raporu	2004
Ormanların Korunması Hakkında Sayıştay Raporu	2004
Sağlık Bakanlığına Bağlı Hastanelerde İlaç, Tıbbi Sarf Malzemesi ve Tıbbi Cihaz Yönetimi Hakkında Performans Denetim Raporu	2005
Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetimi	2006
e- Devlete Geçişte Kamu Kurumları İnternet Siteleri	2006
e-Dönüşüm Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetler	2006
Türkiye'de Atık Yönetimi Ulusal Düzenlemeler ve Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi	2007
Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele	2007
Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu	2008
Trafik Kazalarını Önleme Faaliyetleri	2008

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/PerformansRapor.asp>, (02.07.2015).

Tabloda da görüldüğü gibi 832 sayılı Kanuna eklenen 10. madde ile 1996 yılında performans denetim yetkisi verilen Sayıştay, bu yıldan itibaren gerekli çalışmalarını yapmaya başlamış ve ilk performans denetim raporunu 1998 yılında, son raporunu ise 2008 yılında yayımlamıştır.

2. 5018 Sayılı Yasanın Kabulü ve Sonrasında Yaşanan Gelişmeler

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun hazırlanarak yürürlüğe girmesinde üç temel faktör rol oynamıştır. Bunlardan birincisi, 11-12 Aralık 1999'da Helsinki Avrupa Konseyi Zirve Toplantısında Türkiye'nin adaylık statüsünün resmen

tanınmasıdır. Bu gelişme, Türkiye'nin kamu mali yönetim sisteminin Avrupa Birliği standartlarına uyumunu zorunlu kılmıştır. Nitekim Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanan 2001 Yılı Türkiye İlerleme Raporunda bu ihtiyaca vurgu yapılarak Türkiye'nin mali yönetim, iç denetim, saydamlık, hesap verme sorumluluğu ve performans yönetimi gibi konularında yeterli ilerleme sağlayamadığı ve sistemin bütüncül bir yasal çerçevesinin bulunmadığı önemle belirtilmiştir.

5018 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinde bir diğer önemli faktör de IMF'dir. 1999 yılında kamu kesimi finansman açıkları oldukça yüksek tutarlara ulaşmış bu nedenle yürürlüğe konulan 2000-2002 ekonomik programının finansal yönü için IMF ile üç yıllık destekleme (stand-by) düzenlemesi yapılmıştır. 2000 ve 2001 yıllarında meydana gelen krizler sonucunda IMF'ye yeni niyet mektupları verilmiştir. Söz konusu niyet mektuplarında kamu mali yönetiminin daha saydam ve hesap verebilir hale getirilmesi için alınacak yapısal önlemler odak noktayı oluşturmuştur. IMF ile yapılan anlaşmalarda mali yönetimi çevreleyen genel bir yasa çıkarılması konusu ilk kez 18 Ocak 2002 tarihli niyet mektubunda belirtilmiştir. Buna göre Türkiye, 2002 Haziran ayı sonuna kadar uluslararası standartlara uygun bir Mali Yönetim ve İç Kontrol Yasası'nı meclise sunacağı taahhüdünde bulunmuştur.

Bir diğer aktör ise Dünya Bankasıdır. 2000-2002 yıllarını kapsayan ekonomik programın içerdiği yapısal reformların gerçekleştirilebilmesi için hükümet, 10 Mart 2000 tarihinde Dünya Bankasına "Kalkınma Politikası" başlıklı bir mektup göndererek Ekonomik Reform Kredisi ve Mali Sektör Uyum Kredisi talep etmiştir. Bu kredilerin bir ön koşulu olarak Kamu Harcamalarının Gözden Geçirilmesine ilişkin bir çalışma yapılmıştır. Dünya Bankası ile Türkiye'den uzmanların katıldığı çalışma sonunda kamu harcamalarında etkinliğin artırılmasına yönelik bir yol haritası ortaya konmuştur. Bu yol haritasına göre Türkiye'de mali disiplinin güçlendirilmesi için 2003 yılında bir Mali Sorumluluk ve Hesap Verme Sorumluluğu Yasası'nın hazırlanması öngörülmüştür¹⁸.

Yukarıda sözü edilen üç ana faktör 58. hükümetin 2003 yılında yayımladığı acil eylem planına da yansımıştır. Bu planda, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun günün koşullarına cevap vermediği ve bu Kanunun değiştirilerek bütçe birliğini sağlayan,

¹⁸ Tolga Demirbaş, "Genel Muhasebe Kanunundan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na Türkiye'de Bütçe Reformu Geleneği", **Güncel Mali Konular**, ed. Nihat Edizdoğan, Dora Yayın Dağıtım Ltd. Şti, Bursa, 2009, s. 291-292.

bütçenin hazırlanması sürecini daha etkin kılan, girdi değil çıktı odaklı bir yaklaşım ve iç mali kontrol getiren, kuruluşlara bütçe uygulamasında daha fazla esneklik veren ve bütçe uygulamasında mali saydamlık ve hesap verebilirliği artıran yeni bir kamu mali yönetim kanununun çıkarılacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte Sayıştay'ın mevcut durumda sadece geleneksel denetim yaptığı ancak bunun ülke ekonomisindeki verimliliği artırma hedefi çerçevesinde yetersiz kaldığı vurgulanmıştır. Bu doğrultuda performans denetimine geçilmesi ile birlikte kamu yönetiminde etkinlik, vatandaş ve hizmet odaklı çalışma anlayışının ve hedefe dönük faaliyet gösterme uygulamasının yaygınlaştırılacağı ve kuruluşların veri tabanlarının performans göstergelerini ölçecek şekilde geliştirileceği belirtilmiştir¹⁹.

Özetle mali disiplin alanında yaşanan bozulmaların sonucu olarak ortaya çıkan ekonomik ve mali krizler, 1927 yılından bu yana 1050 sayılı kanuna göre yürütülmekte olan mali sistemde yeniden yapılanma ihtiyacını iyice hissettirmiştir. Bu kapsamda, çağdaş uygulamalara ve Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlamak üzere 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hazırlanmış ve 2003 yılı sonunda yasalaşmıştır²⁰. Kamu kaynaklarının verimli, etkili ve ekonomik kullanılmasını amaç edinen bu kanun ile mali yönetimde performans denetimi açısından oldukça önem taşıyan yeni düzenlemeler yapılmıştır. Kanunun 2. maddesi, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsadığı ifade etmiştir. Bu nedenle 5018 sayılı Kanun'un getirdiği hükümler belediyeler açısından da geçerlidir. Kanunun 3. maddesinde mahalli idare kavramı, *“yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler”* olarak tanımlandığından belediyelere bağlı idarelerin de bu kapsamda olduğu anlaşılmaktadır. 5018 sayılı Kanunu'nun performans yönetimi ve denetimi açısından getirdiği yenilikler şu şekilde belirtilebilir:

¹⁹ **58. Hükümet Acil Eylem Planı**, Ocak-2003, <http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/EylemVeDigerPlanlar/Attachments/13/58.HükümetAcilEylemPlanı.pdf>, (10.07.2015), s. 45, 29.

²⁰ Ertan Erüz, “5018 Sayılı Kanuna Göre Performans Esaslı Bütçeleme”, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, ed. Coşkun Can Aktan, 1. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 217.

a. Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçe sistemine geçilmesi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun amacı, "kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak..." olarak belirtilmiştir²¹. Bu genel amaca yönelik birçok yeni düzenleme getiren yasa, performans denetimine alt yapı sağlayacak çağdaş bir bütçe sisteminin uygulanmasını öngörmüştür.

Yasanın "stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme" başlıklı 9. maddesinde kamu idarelerinin, kalkınma planı, programlar ve mevzuat ışığında misyon, vizyon, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedeflerini içeren stratejik planlarını katılımcı yöntemlerle hazırlayacakları" ifade edilerek performans yönetiminin ve performans esaslı bütçelemenin temel unsurlarından *stratejik planlama* uygulamaya konulmuştur.

Aynı maddede kamu idarelerinin kaliteli hizmet sunabilmeleri için bütçelerini stratejik planlarına dayandırmak zorunda oldukları; bu nedenle stratejik plan ile uyumlu olan ve performans hedef ve göstergelerini içeren birer *performans programı* hazırlayacakları ifade edilerek sistemin bir diğer unsuru vurgulanmıştır. Böylelikle kaynakların birbiri ile uyumlu üç ana unsur olan stratejik plan, performans programı ve *bütçe* ile tahsis edileceği hüküm altına alınmıştır.

Kanununun, 41. maddesinde üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her yıl faaliyet raporu hazırlanacağı ve üst yöneticinin harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklayacağı ifade edilmiştir. Böylece stratejik plan, performans programı ve bütçe ile ulaşılmak istenen amaç ve hedeflerin, uygulamadan sonra hesabının verilebilmesi amacıyla *faaliyet raporu* bir diğer önemli unsur olarak kabul edilmiştir.

b. Performans denetimi yapılacağına hüküm altına alınması

Performans denetimi, performans esaslı bütçe sisteminin önemli bir parçasıdır. Bu nedenle 5018 sayılı Kanun, kamu idarelerinde performans denetiminin yapılacağından

²¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde 1.

bahsetmiştir. Yasanın performans esaslı bütçe sistemini düzenleyen 9. maddesinin son fıkrasında “*Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir*” denilerek bu tür denetimlerin yapılma şekli vurgulanmıştır.

c. Modern iç denetim müessesesinin benimsenmesi

Modern anlamda iç denetim sisteminin kamu kesimine uyarlanması özellikle özel sektörün iç denetimden sağladığı kurumsal kazanımlar nedeniyle hız kazanmıştır. Aynı zamanda kamu kesimine gerçekleştirilen denetim sürecinin aşırı merkezîyetçi bir yapıya sahip olması sonucunda, birçok faaliyet alanının denetim dışı kalması, denetimin işlem ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesinden uzun bir zaman sonra yapılabilmesi gibi nedenler modern anlamda iç denetimin benimsenmesine yol açmaktadır²². 5018 sayılı Yasa ile özel sektör benzeri iç denetimin yasal çerçevesi oluşturulmuş ve iç denetimin kapsamı uygunluk denetiminin ötesinde iç kontrol, risk yönetimi ve yönetsel süreçlerin denetimini de içerecek şekilde genişletilmiştir²³. Yasanın 63. maddesinde iç denetim “*kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti*” olarak tanımlanmış böylece iç denetim kapsamında performans denetiminin yapılması da öngörülmüştür.

d. Sayıştay’ın tek dış denetim organı olarak kabul edilmesi

Türkiye’de TBMM adına yapılan ve yüksek denetim olarak da ifade edilen dış denetimde Sayıştay tek yetkili denetim birimi değildi. Anayasamızın 160. maddesinde belirtildiği gibi temelde “genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla

²² Umut Korkmaz, “Kamuda İç Denetim (I)”, **Bütçe Dünyası**, C. II, Sayı 25, s. 7-8.

²³ Semih Bilge - Murat Kiracı, **Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma)**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010, s. 80.

görevli” bir hesap mahkemesi şeklinde örgütlenen Sayıştay’ın dışında temelde KİT’leri denetlemek üzere oluşturulan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (BYDK) bulunmaktaydı. Sayıştay’ın parlamento ile ilişkileri TBMM’nin “Plan ve Bütçe Komisyonu” aracılığı ile kurulurken BYDK’nin TBMM arasındaki ilişki TBMM KİT Komisyonu ile sağlanmaktaydı. Farklı denetim alanlarına, yetkilere ve hukuki dayanağa sahip iki farklı denetim kurumunun olması, yolsuzlukların önlenmesi, bazı alanların yeterli ölçüde denetlenmesi vb. konularda sorunlara yol açmaktaydı²⁴. 5018 sayılı yasa dış denetimi düzenleyen 68. maddesinde “*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*” diyerek dış denetimin sadece Sayıştay tarafından yapılacağını hüküm altına almıştır. Ayrıca aynı maddede Sayıştay’ın düzenlilik denetimi ile performans denetimi yapacağını ifade eden hükümlere yer verilerek uluslararası denetim standartlarıyla uyum sağlanmaya çalışılmıştır.

19/12/2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu da Sayıştay’a yeni kamu mali yönetim sisteminde dış denetim gerçekleştiren ve hesap yargılaması yapan bir denetim ve yargı organı olma görevini vermiş ayrıca raporlama işlevi güçlendirilmeye çalışılmıştır²⁵. Kanunun 2. maddesinde Sayıştay’ın düzenlilik ve performans denetimi yapmakla sorumlu olduğu belirtilmiş, *performans denetimi ise hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi* olarak tanımlanmıştır.

e. Muhasebe sisteminde tahakkuk esasına geçilmesi

5018 sayılı Kanun ile mali saydamlığı güçlendirme için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun standart bir muhasebe sisteminin oluşturulması ve izlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir (m.7/d). Ayrıca genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarının

²⁴ Tolga Demirbaş, “Yolsuzlukla Mücadelede Ulusal Dürüstlük Sisteminin Temel Direği: Yüksek Denetim Kurumları”, **Amme İdaresi Dergisi**, C.XXXIX, S. 2, Haziran 2006, s. 86-87.

²⁵ İlhami Söyler, “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştay’ın Rolü”, **Sayıştay Dergisi**, S. 87, 2012, s. 62.

uluslararası standartlara uygun olarak Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirleneceği ifade edilmiştir (m. 49). 51. maddede “*kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilir*” ibaresi ve 50. maddede yer alan “*bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir*” ifadesi ile muhasebe sisteminde tahakkuk esasının benimsendiği açıkça dile getirilmiştir. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin devlet faaliyetlerinin tamamını kayıt altına alması, maddi duran varlıkları izleyebilmesi, ödenek ve nakit planlamasına verdiği katkı, mali saydamlığı ve hesap verme süreçlerini desteklemesi yanında denetim fonksiyonunu güçlendirici bir özelliği bulunmaktadır²⁶.

B. BELEDİYELER ÖZELİNDE PERFORMANS DENETİMİNİN GELİŞİMİ

5018 sayılı Kanun, mali yönetimin bütününe düzenleyen temel kanundur. Bu nedenle ilgili Kanun’da belirtilen ya da bu Kanun’la yürürlüğe konulan uygulamalar belediyeleri de kapsamaktadır. Bununla birlikte belediyelerde performans denetimi ilgilendiren bazı özel çalışmalar da yapıldığı görülmektedir:

1. Belediyelerde Performans Ölçümü Projesi (BEPER)

Belediyelerde Performans Ölçümü Projesi, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü tarafından 2002 yılında belediyelerin performansını ölçmek ve aralarında kıyaslama yapmak için bir performans ölçüm sistemi geliştirilmesini sağlamak amacıyla başlatılmıştır. Projenin finansmanı, Dünya Bankası ile yapılan bir ikraz anlaşması sonucunda elde edilen 350.000 dolar tutarında hibe kredisi ile sağlanmıştır. Aynı zamanda projeyi kurumsal hale getirmek amacıyla da İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü bünyesinde proje uygulama birimi kurulmuştur²⁷.

Proje kapsamında Bakanlığın seçmiş olduğu 7 pilot belediye ve nüfusu 100.000’in üzerinde olan toplam 129 belediye ile çalışılmıştır. Proje kapsamına alınan belediyelerin

²⁶ Ahmet Emre Öz, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi, Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi, Maliye Bakanlığı, Ankara, 2008, s. 52-62.

²⁷ Ağcakaya, “Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Benzer Tip Belediyelerde Mali Performans Uygulamaları, a.g.m., s. 36-37.

nüfusu 2000 yılı itibarıyla yaklaşık 30 milyon olmakla birlikte bu rakam, toplam belediye nüfusunun % 54'ünü oluşturmaktadır²⁸.

Projenin amaçları belediyelerde, demokratik katılım ve şeffaflığı, hesap verme mekanizmasını güçlendirmek, etkin ve verimli bir hizmet anlayışını yerleştirmek, belediyelerin sundukları mal ve hizmetlerin kalitesini artırmak, karar vericilere ve vatandaşlara objektif verilere dayanarak değerlendirme yapma imkânı sağlamak, yerel yönetimlerin kendi bünyeleri içinde izleme-geliştirme modelinin kurulmasına örnek teşkil etmek amacıyla belediyelerin sundukları mal ve hizmetler için temel performans kriterleri oluşturarak ulusal performans göstergelerini tespit etmek ve belediyeler arasında karşılaştırmalar yapmayı mümkün kılacak bir model geliştirmektir²⁹.

“Proje kapsamında belediye hizmetlerini kapsayan 300’ün üzerindeki soruya cevap alınarak bu hizmetler için performans ölçüleri tespit edilmiş ve değerlendirilmesi yapılmıştır. Belediyelerde elde edilen verilere göre büyükşehir belediyeleri için 63 adet, diğer belediyeler ile büyükşehir ilçe ve ilk kademe belediyeleri için 70 adet performans göstergesi geliştirilmiştir. Performans göstergeleri 3 temel konu ile sınırlandırılmıştır:

- Hizmet göstergeleri (bilgisayarlaşma, su şebekesine bağlı nüfus, kişi başına günlük su tüketimi, idari personel/1000 kişi, imar, itfaiye, zabıta hizmetleri gibi göstergeler)
- Altyapı göstergeleri (kamuya açık yeşil alan/kişi, yol/kişi, katı atık bertaraf faktörü, atık su toplama oranı gibi göstergeler)
- Mali göstergeler (bütçe gerçekleşmesi, gerçekleşen kesin hesap harcamaları/kişi, bütçe/kişi, iç gelir yaratma kapasitesi gibi göstergeler)

Bunlara ek olarak 5 adet anahtar başarı göstergesi geliştirilmiştir. Bunlar ise; sunulan hizmetlerin büyüklüğü, hizmet maliyetleri, sunulan hizmetin kalitesi, yönetsel etkinlik ve çevre koruma göstergeleridir.”³⁰

²⁸ Semih Bilge, “Belediyelerde Performans Ölçümü (BEPER) Projesi”, **E-Akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, S. 59, 2007.

²⁹ Bilge, “Belediyelerde Performans Ölçümü (BEPER) Projesi”, a.g.m.

³⁰ Ağcakaya, “Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Benzer Tip Belediyelerde Mali Performans Uygulamaları, a.g.m., s. 37-38.

Belediyelerin performansını ölçmek ve performans ölçüm sistemi oluşturmak amacıyla başlatılan bu projenin yürütülme sürecinde bazı sorunlarla karşılaşmıştır. Bunlar³¹;

- Belediyeler borçları konusunda bilgi vermekte isteksiz davranmışlardır.
- Belediyelerde maliyeti ölçen bir muhasebe sistemi olmadığı için özellikle sosyal ve kültürel hizmetlerin maliyetleri tespit edilememiştir.
- Katı atık yönetimi ve toplu taşımacılık gibi hizmetler belediyelere bağlı şirketler veya özel firmalar tarafından yürütüldüğü için bu hizmetlerle ilgili elde edilen veriler genel olarak eksik ve yetersiz kalmıştır.
- Belediyelerde hangi birimin, hangi aracı, hangi iş için kullandığı açık olmadığı için araçların kullanım maliyeti ve verimliliği ölçülememiştir.

BEPER projesi kapsamında karşılaşılan sorunlar genel olarak değerlendirildiğinde en önemli sorunun veri toplama ve gönderilen verilerin doğruluğunu tescil etme konusunda yaşandığını söylemek mümkündür. Projenin başarısını engelleyen nedenlerden bazılarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Projenin başarısını engelleyen nedenlerden en önemlisi, proje kapsamında elde edilen verilerin belediyelerin beyanına dayandırmak olmuştur. Projenin planlama ve uygulama sürecinde projenin uygulayıcıları, verilerin belediyelerin beyanına dayanmasını öngörmüş ve bu verilerin doğru olacağını varsaymışlardır. Ancak uygulamada, belediye yönetimleri seçimlerde kendilerine avantaj sağlamak amacıyla faaliyetlerini kamuoyuna karşı mümkün olduğunca yararlı ve iyi gösterme çabası içine girmişlerdir.
- Belediyeler dışında belediye performans bilgilerini verebilecek kamu kurumlarına yeterli önem verilmemiş, bu kapsama girebilecek kamu kurumlarından ellerinde mevcut bulunan belediye performans verileri alınmamış veya kendi görev alanlarında belediye bazlı veri istatistiği oluşturma ve bildirme talebinde bulunulmamıştır.

³¹ Abdullah Karaer, **Belediye Performans Ölçümü Projesi Uygulama Değerlendirme Raporu**, http://www.abdullahkaraer.com/FileUpload/ks253058/File/belediye_performans_olcumu_projesi_uygulama_degerlendirme_raporu.pdf, (11.07.2015), s. 3.

- Belediyelerin faaliyet raporlarında ve performans programlarında hizmetlerine ilişkin performans istatistiklerini beyan etmedikleri ve bu nedenle de bu belgelerin düzenleniş amacı dışında kaldığı ve beklenen faydayı sağlamadığı görülmektedir. Belediyelerin faaliyet raporlarında ve performans programlarında hizmetlerine ilişkin performans istatistiklerini beyan etmeleri durumunda söz konusu bilgilerin doğruluğu konusunda gerekli hassasiyet artacak ve bu bilgilerin doğruluğu daha etkin bir şekilde denetlenebilecektir.
- Belediyelerin performans istatistiklerinin ilan edilirken kesinlik kazanmamış veya hatalı performans istatistiklerinin doğru performans istatistikleriyle birlikte ilan edilmesi BEPER projesinin güvenilirliğinin kamuoyu nezdinde azalmasına neden olmuştur³².

2. Belediye Kanunu ile Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun Kabulü

Yerel yönetimlerde yeniden yapılanmanın bir gereği olarak 5393 sayılı Belediye Kanunu 3 Temmuz 2005'te, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ise 10 Temmuz 2004'te TBMM'de kabul edilmiştir. Bu yasalarda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uyumlu olmak üzere birçok düzenleme yapılmıştır. Performans yönetimi ve denetimini ilgilendiren düzenlemeler şu şekilde özetlenebilir:

Kanununun 41. maddesinde belediye başkanının, mahalli idareler genel seçimlerinden itibaren altı ay içinde; kalkınma planı ve programı ile varsa bölge planına uygun olarak *stratejik plan* ve ilgili olduğu yılbaşından önce de *yıllık performans programı* hazırlayıp meclise sunması gerektiği belirtilmiştir. Maddenin devamında nüfusu 50.000'in altında olan belediyelerde stratejik plan yapılmasının zorunlu olmadığı ve stratejik planların, varsa üniversiteler ve meslek odaları ile konuyla ilgili sivil toplum örgütlerinin görüşleri alınarak hazırlanacağı ve belediye meclisi tarafından kabul edildikten sonra yürürlüğe gireceği ifade edilmiştir. Ek olarak da stratejik plan ve performans programının *bütçenin* hazırlanmasına esas teşkil edeceği ve belediye meclisinde bütçeden önce görüşülerek kabul edileceği vurgulanmıştır. Yasa'nın 18. maddesinde de belediye meclisinin, stratejik plan ile yatırım

³² Karaer, a.g.r., s. 5-6.

ve çalışma programlarını, belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerini görüşmek ve kabul etmekle sorumlu olduğu vurgulanmıştır.

Belediye başkanının görev ve yetkilerinin belirtildiği 38. madde ise belediye başkanının belediyeyi stratejik plana uygun olarak yönetmek, belediye idaresinin kurumsal stratejilerini oluşturmak, bu stratejilere uygun olarak bütçeyi, belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerini hazırlamak ve uygulamak, izlemek ve değerlendirmek, bunlarla ilgili raporları meclise sunmakla yükümlü olduğu belirtilmiştir. Ayrıca Kanunun 61. maddesinde belediye başkanının ve harcama yetkisi verilen diğer görevlilerin, bütçe ödeneklerinin verimli, tutumlu ve yerinde harcanmasından sorumlu oldukları belirtilerek kaynakların harcamalara dönüştürülmesi sürecinde performans yönetimi ve denetimi unsurlarının göz önünde bulundurulması gerektiği vurgulanmıştır.

Performans esaslı bütçeleme unsurlarından biri olan ve hesap verme sorumluluğu açısından önem taşıyan *faaliyet raporları*, kanunun 56. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede, belediye başkanının, stratejik plan ve performans programına göre yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini ve belediye borçlarının durumunu açıklayan faaliyet raporunu hazırlamakla sorumlu olduğu, faaliyet raporunda bağlı kuruluş ve işletmeler ile belediye ortaklıklarına ilişkin söz konusu bilgi ve değerlendirmelere de yer verileceği belirtilmektedir.

5393 sayılı Kanunda belediye denetimi, 5018 sayılı Kanun’la uyumlu olacak şekilde hüküm altına alınmıştır. Buna göre “Belediyelerin Denetimi” adlı dördüncü kısmında belediye denetiminin amacı (m. 54);

Faaliyet ve işlemlerde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve belediye teşkilatının gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmaktır.

şeklinde ifade edilmiştir. Görüldüğü gibi ilgili hükümde mevzuata uygunluk denetiminin yanında belediye hizmetlerinin sonuçlarının önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere göre denetlenmesinden söz edilmekte ve performans denetimine vurgu yapılmaktadır. Kuşkusuz burada sözü edilen amaç ve hedefler stratejik plan ve performans programında yer alan

stratejik amaç ve hedefler ile performans hedefleridir. Tanımda ek olarak denetimde performans ölçütleri ile kalite standartlarının da dikkate alacağı belirtilmektedir. Yasanın 55. maddesinde de “denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsar” denilerek denetimin kapsamı net olarak belirtilmiş ve belediyelerde performans denetiminin yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

5393 sayılı Yasa’da “Belediyelerde iç ve dış denetim yapılır... İç ve dış denetim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılır” denerek 5018 sayılı Kanunla uyum sağlanmıştır (m. 55). Aynı Yasa, “belediyelere bağlı kuruluş ve işletmeler de bu esaslara göre denetlenir. Denetime ilişkin sonuçlar kamuoyuna açıklanır ve meclisin bilgisine sunulur” ifadesiyle belediyelere bağlı kuruluşların ve BİT’lerin de gerek düzenlilik denetimine gerekse performans denetimine tabi tutulacaklarını belirtmiştir (m. 55). 5216 sayılı Yasa’da da Büyükşehir Belediyesi başkanı, büyükşehir belediyesinin ve bağlı kuruluşları ile işletmelerinin etkin ve verimli yönetilmesini sağlamakla görevlendirilmiştir (m. 18). Dolayısıyla bu tür bir görevin, performans denetimini de beraberinde getirmesi doğaldır.

3. Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonuna İlişkin Performans Denetimi Raporu

Daha öncede belirtildiği gibi 832 sayılı Kanuna eklenen 10. maddeye dayalı olarak Sayıştay on beş performans denetim raporu hazırlamıştır. Hazırlanan raporlar arasında doğrudan belediyelerle ilişkilendirilebilecek tek bir performans denetim çalışması yer almaktadır. Çalışmanın konusu nedeniyle söz konusu denetim raporunu inceleme gereği duyulmuştur. Tezin bu bölümü Sayıştay Başkanlığı tarafından 2008 yılında yayımlanan “Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu”³³ adlı performans denetim raporuna dayanarak açıklanacaktır.

Denetim çalışmasının konusu, “büyükşehir belediyelerinde yürütülen altyapı faaliyetlerinin koordinasyonu” olarak belirlenmiş ve büyükşehir belediyeleri, büyükşehir belediye sınırlarında bulunan diğer belediyeler ile büyükşehir sınırları dâhilinde yoğun

³³ Sayıştay Başkanlığı, **Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu** (Performans Denetimi Raporu), Ankara, 2008.

çalışması ve yaygın tesisi bulunan su-kanalizasyon, gaz, elektrik ve telekomünikasyon hizmetleri veren kurum ve kuruluşların 2004-2006 yıllarındaki faaliyetleri incelenmiştir³⁴.

Denetimin amacı, “büyükşehirler altyapı hizmetlerinin koordinasyonunda etkinliğin artırılması ve kaynak israfının önlenmesi için büyükşehir belediyelerinin uygulamada ortaya çıkan aksaklıkları gidermek, İçişleri Bakanlığı’nın da vesayet makamı olarak altyapı faaliyetlerinin koordinasyonuna ilişkin politika ve yasal düzenlemelerdeki eksiklikleri tamamlamak üzere gerekli önlemleri almasını sağlamak” şeklinde belirlenmiştir.

Denetimin konusu ise şu iki temel soru çerçevesinde incelenmiştir:

- Büyükşehir belediyelerinde altyapı faaliyetlerinin koordinasyonunu sağlayan uygun bir yapı kurulmuş mudur? Bu kapsamda, konuyla ilgili ulusal politikalar ile büyükşehir belediyeleri düzeyinde politikalar araştırılmış; bütün altyapı çalışmalarına ve bilgi sistemlerine temel oluşturan imar planları ve değişikliklerinin altyapı faaliyetlerinin koordinasyonuna etkileri irdelenmiş; altyapı bilgi sistemlerinin ne kadar kullanıldığı ile altyapı faaliyetlerinin koordinasyonu ne ölçüde kolaylaştırdığı incelenmiş ve altyapı faaliyetlerinin koordinasyonu için oluşturulan organizasyon yapısının Altyapı Koordinasyon Merkezlerinin (AYKOME) yeterliliği değerlendirilmiştir.
- Büyükşehir belediyelerinde altyapı faaliyetleri maliyet etkinliğini sağlayacak şekilde koordine ediliyor mu? Bu bağlamda, büyükşehir belediyelerinde altyapı koordinasyon faaliyetlerinin nasıl planlandığı, yürütüldüğü ve izlendiği; faaliyetlerde maliyet etkinliğinin sağlanıp sağlanmadığı incelenerek, çalışmaların verimli, etkin ve ekonomik şekilde yürütülüp yürütülmediği incelenmiştir.

Sayıştay tarafından büyükşehir belediyelerinde altyapı faaliyetlerinin koordinasyonuna ilişkin hazırlanan söz konusu performans denetim raporunda tespit edilen sorunlardan bazıları şunlardır:

- Altyapı faaliyetlerinin koordinasyonuna ilişkin açık ve net hedefler belirlenmemiş olmakla birlikte, 1980’li yıllardan itibaren yerel hizmetlerin

³⁴ Raporun hazırlandığı dönem itibarıyla ülkemizde büyükşehir statüsünde toplam 16 belediye bulunmaktadır. Bunlar; İstanbul, Ankara, İzmir, Adana, Bursa, Gaziantep, Konya, Kayseri, Antalya, Mersin, Eskişehir, Samsun, Kocaeli Erzurum, Diyarbakır ve Adapazarı’dır.

etkin, verimli ve koordinasyon içerisinde yürütülmesi amacıyla yerel yönetimlerin güçlendirilmesi, yetki ve sorumluluklarının artırılması yönünde genel politikalar izlenmiş ve bu politikalar yasal düzenlemelere yansıtılmıştır. Koordinasyona ilişkin düzenlemeler büyükşehir belediyeleri ile elektrik, su, gaz, telekomünikasyon vb. altyapı hizmeti veren diğer yatırımcı kuruluşları kapsamaktadır. Ancak yasal düzenlemeler, altyapı kurumlarının tümünün kamu kurumu olduğu yaklaşımı ile hazırlanmıştır. Özelleştirilmiş ve özel hukuk hükümlerine tabi kurumların statüleri ve özelleştirme politikalarının altyapı çalışmalarının koordinasyonunda yarattığı sorunlar dikkate alınarak, altyapı faaliyetlerinin koordine edilmesine ilişkin yeni politikalar belirlenmemiş, düzenleme yapılmamıştır.

- Kentsel dönüşüm projeleri, eski kent merkezlerinin ve yeni oluşturulan konut alanlarının altyapısının koordineli bir şekilde yapılması ve yenilenmesi için bir fırsat oluşturmaktadır. 2004-2006 yıllarında, 16 büyükşehir belediyesinin 11'inde kentsel dönüşüm projeleri uygulanmış, diğerlerinde de bu yönde çalışmalar başlatılmıştır. Kentsel dönüşüm ile ilgili kanun tasarısında da teknik altyapının koordinasyonu, büyükşehir belediyelerinde 5216 sayılı Kanunun 8. maddesi kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak Temmuz 2007'ye kadar uygulanan kentsel dönüşüm projelerinde, altyapı kurumları ve büyükşehir belediyelerinin önceliklerinin farklı olması nedeniyle, yol ve altyapı faaliyetlerinde, ortak program hazırlanmadığı, koordinasyon sağlanamadığı ve kentsel dönüşüm projelerinin bir araç olarak değerlendirilemediği görülmektedir.
- Kentsel altyapının etkin ve iyi bir şekilde planlanması, koordine edilmesi ve izlenmesinde; altyapı tesislerine ve yollara ilişkin güncel, eksiksiz ve bütünleşik veriler içeren "Altyapı Bilgi Sistemi" büyük önem taşımaktadır. Temmuz 2007 itibariyle altyapı kurumlarının çoğunluğunda bu sistemin kurulduğu tespit edilmiştir. Ancak, altyapı bilgi sisteminin kurulmuş olması tek başına yeterli olmamakla birlikte büyükşehir belediyelerinin birçoğunda koordinasyonu kolaylaştırıcı düzenli ve güncel alt-üst yapı verileri belirlenmiştir.

- Standartlara uygun çalışmalar yapılmaması ve kazıların izlenmemesi; kazıların meydana gelmesine, yol ve kaldırımların çabuk bozulmasına, yakıt tüketiminin artması ve çevre kirliliğine, araçların zarar görmesine neden olmakta, dolayısıyla, özelde büyükşehir belediyelerine, genelde ülke ekonomisine büyük bir yük getirmektedir. Ayrıca altyapı kurumları ve belediyeler kendi çalışmalarını sırasında birbirlerinin hatlarına büyük hasarlar vermektedir. Kurumların bir kısmı hatlarına başka kurumların verdiği hasarları kayıt altına almazken, bir kısmı hasarların bir bölümünü mahsuplaşma yoluyla kapatmakta ya da kurumlar arasındaki ilişkinin bozulmaması için gündeme getirmemektedir. Bu nedenle, kurumların birbirlerinin hatlarına verdiği hasarın gerçek maliyetleri ve ekonomiye getirdiği yük tam olarak belirlenmemektedir.
- İmar planlarının sonradan hazırlanması ve mevcut planlardaki değişiklikler sırasında yolların güzergâhı ve genişliği büyük ölçüde değişmekte, imar planlarına uyumlaştırma çalışmaları sırasında plan öncesi dönemde döşenmiş olan hatların deplase edilmesi ya da yeniden döşenmesi gerekmektedir. Bu gibi durumlarda yalnızca altyapıya ilişkin harcamalar değil, asfalt ve kaldırım yatırımları da batık maliyete dönüşmektedir.

Büyükşehir belediyelerinin altyapı faaliyetlerinin koordinasyonuna ilişkin tespit edilen sorunlarla ilgili getirilen öneriler ise genel olarak şu şekilde olmuştur:

- Yerel yönetimlerin güçlendirilmesi, yetki ve sorumlulukların artırılmasına yönelik politikalar; büyükşehir belediyelerinin amaç, hedef ve önceliklerini belirlemede yol gösterici olacak ulusal politikaların ve önceliklerin belirlenmesinin önemini artırmıştır. Bu nedenle, büyükşehir belediyelerinin altyapı faaliyetlerinin iyi bir şekilde planlanıp koordine edilmesini sağlayacak, özelleştirilmiş kurumları yönlendirecek imar planları, altyapı bilgi sistemleri, kentsel dönüşüm projeleri vb. koordinasyonu dolaylı etkileyen hususlar dikkate alınarak ulusal politikalar ve bütüncül stratejiler oluşturulmalı; bunlarla uyumlu somut hedefler ile öncelikler belirlenmelidir.
- Kentsel dönüşüm projeleri, altyapının koordinasyonu içinde yapılması ve yenilenmesi için etkin bir araç olarak kullanılmalı ve buna ilişkin düzenlemeler,

özel hukuk hükümlerine tabi ve özelleştirilmiş kurumları da içerecek şekilde yapılmalıdır.

- Büyükşehir belediyelerinde altyapı kurumları ve diğer belediyelerin de dâhil edildiği güncel, geçerli, güvenilir ve eksiksiz veri tabanına dayanan, bütünleşik bir altyapı bilgi sistemi koordinasyon içinde oluşturulmalıdır. Bu bilgi sisteminde altyapı kurumlarının hatlarına ve belediyelerin yol ve kaldırıma ilişkin bilgilerin yanı sıra, altyapı faaliyetlerinin koordinasyonun planlanması açısından önem arz eden, altyapıda kullanılan malzemenin cinsi ve özellikleri, kapasitesi, koordinatlı olarak yatay ve düşey konumu, yapım yılı ve ekonomik ömrü verileri de yer almalıdır.
- Güvenlik, kazı ve konumlandırma standartlarının belirlenmesi ve bunlara uyulması için alınacak tedbirler, bu hasarların en aza indirilmesine katkı sağlayacaktır. Bu nedenle, hasarların oluşum nedenleri maliyet verilerini de içerecek şekilde altyapı koordinasyon birimi tarafından izlenmeli, hasarları en aza indirecek tedbirler alınmalıdır.
- Coğrafi Bilgi Sistemlerinden (CBS) altyapı faaliyetlerinin koordinasyonunda yararlanılabilmesi için büyükşehir belediyeleri ve altyapı kurumlarında aynı altlığın kullanılması, belli periyotlarla güncellenmesi ve birlikte işlerliğin sağlanması gerekmektedir. Bu nedenle, büyükşehir belediyelerinde CBS-Altyapı Bilgi Sistemi kurulum çalışmaları altyapı koordinasyonu kapsamında değerlendirilerek, maliyet azaltıcı tedbirler alınmalıdır.
- Altyapı koordinasyonunda beklenen faydanın sağlanabilmesi, altyapı tesislerinin ilk yapım ve yenileme süreleri dikkate alınarak, çok yıllık ihtiyaç ve kaynak planlaması yapılmasına bağlıdır. Bu nedenle, altyapı kurumları, büyükşehir belediyeleri ve diğer belediyelerin çok yıllık yatırım programları hazırlamaları sağlanmalı ve bu programlar esas alınarak, koordinasyonun ihtiyaç ve kaynak planlaması yapılmalıdır.

II. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN DENETİM ORGANLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

A. SAYIŞTAY DENETİMİ BAĞLAMINDA PERFORMANS DENETİMİ

1. Performans Denetiminin Tanımı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanununda Sayıştay'ın TBMM adına yaptığı denetimler dış denetim olarak nitelendirilmiştir. Dış denetimin amacını belirten 68. maddede “*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*” denmiştir. Bu maddede “*...yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin... kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi...*” kısmı esasen performans denetimine işaret etmektedir. Aynı maddede dış denetimin kapsamı şu şekilde belirtilmiştir:

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

suretiyle gerçekleştirilir.

Görüldüğü gibi dış denetimin kapsamını belirten 5018 sayılı Kanun'un söz konusu maddesinde performans denetimi terimi kullanılmamış olsa da “*Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi*” ifadesi performans denetimini tanımlamaktadır.

5018 sayılı Kanun'un “*dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir*” (m.68) hükmü uyarınca 19/12/2010 tarihli Resmî

Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu kabul edilmiştir. Sayıştay Kanunu’nun amacı (m. 1);

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 Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılacak denetimleri, sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasını ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak üzere Sayıştay’ın kuruluşunu, işleyişini, denetim ve hesap yargılaması usullerini, mensuplarının niteliklerini ve atanmalarını, ödev ve yetkilerini, haklarını ve yükümlülüklerini ve diğer özlük işlerini, başkan ve üyelerinin seçim ve teminatını düzenlemek

şeklinde ifade edilmiştir. Kanunun amacından anlaşılacağı üzere Sayıştay’a kamu kaynaklarının verimli, etkin ve ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığını Meclis adına denetleme görevi verilmiştir.

Sayıştay Kanununda denetim ise “*kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi*” şeklinde tanımlanmıştır (m. 35/a). Dolayısıyla Kanun’un verdiği tanımda performans denetiminin unsurlarına yer verildiği görülmektedir.

Sayıştay Kanunu’nun tanımlar maddesinde performans “*kamu idarelerince belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesi*” (m.2/n), performans denetimi ise “*hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi*” (m.2/d) olarak tanımlanmıştır. Madde gerekçesine bakıldığında Sayıştay tarafından yapılacak performans denetiminde faaliyet sonuçlarının idare tarafından belirlenmiş göstergeler esas alınarak ölçüleceği ifade edilmektedir. Gerekçede bu şekliyle esasen kamu idaresinin kendisi tarafından da yapılan ölçme işleminin, bir dış denetim birimi olan Sayıştay tarafından faaliyetler sonuçlandıktan sonra TBMM’ne sunulacak değerlendirme raporlarında kullanılmak üzere yeniden yapılacağı belirtilmektedir.

2. Performans Denetiminin Esasları

a. Performans denetiminin kamu idaresi temelinde yapılması

Daha önce belirtildiği gibi Sayıştay Kanununda denetim, “*kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi*” şeklinde tanımlanmıştır (m. 35/a). Tanımda kamu kaynaklarının verimli, etkili ve tutumlu bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi Sayıştay denetimi kapsamında ele alınmıştır. Bu tanım oldukça genel bir tanım olup INTOSAI denetim standartlarıyla paralellik arz etmektedir.

Buna karşın Sayıştay Kanunu’nun tanımlar maddesinde performans “*kamu idarelerince belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesi*” (m.2/n), performans denetimi ise “*hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi*” (m.2/d) olarak tanımlanmıştır. Kanun özel bir tanım belirtmiş ve denetim tanımında belirtilen genel çerçeveyi daraltmıştır. Diğer bir deyişle denetim tanımında verilen genel çerçeve, bu maddede performans denetimi adı altında daha dar bir yaklaşımla ele alınmıştır. Buna göre Sayıştay performans denetimi, kamu idareleri tarafından üretilen *performans bilgilerinin denetimi* olarak kabul edilmiştir.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği’nin 20/a maddesinde de performans denetimine ilişkin olarak “Denetim cari yıl esası ile kamu idaresi temelinde yürütülür. Ancak denetimlerin konu, sektör, faaliyet ve proje tabanlı olarak birden fazla yılı ve birden fazla kurumu kapsayacak şekilde yürütülmesi de mümkündür.” hükmüne yer verilmiştir.

b. Performans bilgilerinin denetlenmesinin esas olması

Nisan 2013’te yayınlanan rehberde, performans denetiminin temelini idarelerin ürettiği performans bilgilerinin oluşturacağı, bu nedenle 6085 sayılı Kanunun 2. maddesinde tanımlanan performans denetimi için ‘*performans bilgisinin denetimi*’ ifadesinin tercih edildiği ifade edilmiştir. Esasen kamu idareleri performans esaslı bütçe sisteminde stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu adlı üç temel belge ile kaynaklarını belirli amaç-hedefler doğrultusunda kullanmakta ve performans ölçümü yaparak sonuçlarını faaliyet raporlarıyla kamuoyuna açıklamaktadırlar. Bu nedenle

Sayıştay'ın, performans denetimi görevi, kamu idarelerinin söz edilen raporlarda yer alan performans bilgilerinin değerlendirilmesi anlamına gelmektedir³⁵.

Aralık 2014 yılında 2. versiyonu yayınlanan rehberde performans bilgisi denetimi ifadesi yerine doğrudan “performans denetimi” terimi tercih edilmiştir. Rehberde kamu idarelerinin hazırladığı plan ve programların (amaç ve hedefler, faaliyetler ve performans hedefleri bağlamında) değerlendirilmesinin Sayıştay’a görev olarak verildiği; kurumsal düzeyde performans denetiminin, idarenin plan ve program belgelerinin ışığında izleyeceği yolu ortaya koyan amaç ve hedefleri ile bütçe uygulaması sonucunda ortaya çıkan faaliyet sonuçlarının performans göstergeleri çerçevesinde ölçülmesi şeklinde yapılacağı beyan edilmiştir. Görüldüğü gibi söz konusu rehberde performans denetimi yaklaşımı yine performans bilgilerinin denetimi çerçevesinde ele alınmıştır. Ayrıca kamu idaresi bazında bir denetim yapılması öngörüldüğü için “*kurumsal düzeyde performans denetimi*” terimi de zaman zaman kullanılmıştır. Özetle Sayıştay mevzuatında belirtilen performans denetimi, “kurumsal performansın objektif bir çerçevede bağımsız bir bakış açısıyla değerlendirilmesi”dir. Bu çerçevede performans denetimi, idarelerin performans bilgisinin incelenmesi sonucunda kurumsal performans hakkında ortaya çıkan bulguları açıklama misyonu üstlenmiştir³⁶.

c. Performans denetimlerinin düzenlilik denetimleri ile birlikte yürütülmesi

Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanan Performans Denetim Rehberi’nde “*kamu idaresi temelinde yapılmakta olan performans denetimi, esas olarak yıllık düzenlilik denetimi ile eş zamanlı olarak yürütülür*” denmektedir. Sayıştay Denetim Yönetmeliği’nin 14. ve 20. maddelerinde de benzer şekilde performans denetimi ve düzenlilik denetiminin birlikte planlanarak yürütülmesinin esas olduğu belirtilmektedir.

Rehberdeki ve yönetmelikteki hükümler birlikte değerlendirildiğinde performans denetiminin kamu idaresi temelinde yıllık düzenlilik denetimi ile eş zamanlı ve uyumlu olarak yürütülmesinin esas alındığı ancak denetimlerin konu, sektör, faaliyet ve proje tabanlı olarak birden fazla yılı ve birden fazla kurumu kapsayacak şekilde yürütülmesinin mümkün olduğu da belirtilmiştir.

³⁵ Sayıştay Başkanlığı, **Performans Bilgisi Denetimi Rehberi**, Ankara, Nisan 2013, s. 1-3.

³⁶ Sayıştay Başkanlığı, **Performans Denetimi Rehberi**, Ankara, Aralık 2014, s. 1.

d. Performans denetimlerinin mali-hukuki sorumluluk doğurmaması

6085 sayılı Kanunun sorumlular ve sorumluluk hallerine ilişkin hükümleri, Kanunun üçüncü bölümünde (m. 7,8 ve 9) yer almıştır. 1050 sayılı Kanunun yürürlükten kaldırılması ve yerine 5018 sayılı Kanunun uygulamaya girmesiyle sorumlular ve sorumluluk halleri yeni kanuna uygun olarak yeniden düzenlenmiştir. Getirilen yeni sorumluluk anlayışında, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu tutulmaktadır. Görüldüğü gibi yeni sorumluluk anlayışı kamu kaynağı kullananların VET ilkelerine uygun davranmaları gerektiğini ve bundan sorumlu olduklarını önemle vurgulamıştır.

Buna karşın Sayıştay Kanunu'nun 7. maddesinde Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimlerinin mali ve hukuki sorumluluk doğurmayacağı belirtilmiştir. Kanunun gerekçesinde de aynı şekilde Sayıştay tarafından performans denetimleri sonucunda mali ve hukuki sorumluluk doğuracak bir karar verilemeyeceği açıkça ifade edilerek, hukuki ve mali sonuç doğuracak olan denetim türünün uygunluk denetimi olduğu vurgulanmıştır.³⁷

Sonuç olarak söz konusu hükümler doğrultusunda performans denetimlerinin bağlayıcı olmaktan çıkarıldığı ve kamu idareleri için tavsiye niteliğinde olduğu görülmektedir.

e. Performans denetimlerinin performans denetim rehberine göre yapılması

Sayıştay mevzuatında denetim rehberleri, denetimlerde yol gösterici olmak üzere Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanan dokümanlar olarak tanımlanmıştır³⁸.

6085 sayılı Kanunun 37. maddesinde denetim sürecine ilişkin konuların, kanunlar ile genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak hazırlanacak

³⁷ **6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Genel Gerekeçe**, Madde 7, http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/6085/6085_Gerekce.pdf, (05.07.2015).

³⁸ Sayıştay Denetim Yönetmeliği, Madde 4.

ikincil mevzuatta ve rehberlerde belirtileceği hükme bağlanmıştır³⁹. Benzer şekilde Sayıştay Denetim Yönetmeliğın 20/c maddesinde de performans denetimlerinin yürütülmesinde söz konusu yönetmelik ve denetim rehberlerinin esas alınacağı belirtilmiştir.

f. Performans denetiminin bir yerindelik denetimi olmaması

Yerindelik denetimi, en basit ifadesiyle, üst birimin (hiyerarşik amirin), alt birimin eylem ve işlemlerinin kanuni idare ilkesi anlamında şekli hukuka uygunluğun ötesine geçerek eylem ve işlemin gerçekleştirilmesine yönelik kamu yararının ya da işlem ve eylemin yürütülen kamusal etkinliğin gereklerine uygun düşüp düşmediğinin değerlendirilmesidir. Bu değerlendirmede uygun olmadığına karar verilmesi halinde, işlem veya eylemi değiştirilmesi, durdurulması veya varlığına son verilmesi gündeme gelir⁴⁰

Sayıştay denetiminin genel esaslarını belirleyen 6085 sayılı Kanunun 35/a maddesinde Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamayacağı, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınamayacağı vurgulanmaktadır. Ayrıca aynı kanun maddesinde;

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 idarelerce belirlenen hedef ve göstergelere uygun olmasına rağmen, yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez. Denetim raporlarında, kamu idaresinin takdir yetkisini sınırlayacak veya ortadan kaldıracak görüş ve talep içeren rapor düzenlenemez.

denmektedir.

6085 sayılı Kanunun gerekçesinde, Sayıştay tarafından yapılacak olan performans denetiminin idarenin veya sorumluların yerine geçerek hedefler belirleyen, politikalar oluşturan, farklı politika seçenekleri arasında tercihte bulunan veya önceliklendirme yapan bir denetim türü olmadığı belirtilmiştir. Ayrıca belirlenmiş hedefler ve bu hedeflere

³⁹ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Genel Gerekçe, Madde 37.

⁴⁰ Ender Ethem Atay, "Hukuk Devleti İlkesi Işığında İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu", **Ombudsman Akademik Dergisi**, S. 1, Aralık 2014, s. 15.

ulaşmak için kararlaştırılan araçların yerindeliliğinin veya gerekliliğinin performans denetimine konu edilemeyeceği vurgulanmıştır⁴¹.

Kanunun 35. maddesine ilişkin gerekçede ise bu hükmün, yönetim ile denetim arasındaki çizgiyi ortaya koymak amacıyla getirildiği ve söz konusu hüküm ile denetim işlevine atfedilen fonksiyonun idarenin yerine geçerek sorumluluk taşımayan bir yönetim işlevine dönüşmesinin önlenmeye çalışıldığı belirtilmiştir. Aynı zamanda bu düzenlemenin denetim açısından da önemli bir güvenceyi sağlayacağı ve bu sayede denetim işlevini yerine getirenlerin kendilerini yönetimin yerine koyan bir anlayışla hareket etmek zorunda kalmayacakları ifade edilmiştir⁴².

3. Performans Denetiminin Hedefleri

Sayıştay, performans denetimi görevini kamu idarelerinin ilgili raporlarında yer alan performans bilgisinin kalitesini değerlendirerek yerine getirir. Performans bilgisi; devletin hizmet sunumunu konu alan, mali olmayan bilgidir. Performans bilgisini denetlerken Sayıştay'ın üç temel hedefi vardır:

- Kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanmasını temin etmek üzere kamu idarelerinin, 5018 sayılı Kanuna uygun olarak performans bilgilerini faaliyet raporlarında göstermelerini sağlamak,
- Raporlanan bilgilerin yararlılığına ve kalitesine katkıda bulunmak,
- Kamu idarelerinin performans hedefleri ve göstergeleri açısından kaydettikleri ilerlemeyi izlemek ve raporlamak üzere hazırladıkları faaliyet raporlarında yer alan bilginin doğruluğu konusunda TBMM'ye ve kamuoyuna bilgi vermek⁴³.

4. Performans Denetimi Kriterleri

Performans Denetim Rehberi'nde, performans bilgisinin denetlenmesi konusunda denetim kriterlerine temel oluşturan kaynaklar;

- Diğer Yüksek Denetim Kurumlarının denetim uygulamaları,

⁴¹ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Genel Gerekçe, Madde 2.

⁴² 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Genel Gerekçe, Madde 35.

⁴³ Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi Rehberi, s. 6.

- 5018 sayılı Kanun,
- Kamu idareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu,
- Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik,
- Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik,
- Performans Programı Hazırlama Rehberi,
- Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik,
- İlgili diğer mevzuatta yer alan kamu idarelerine yönelik yasal gereklilikler

şeklinde sıralanmıştır.

Performans Denetim Rehberi'nde performans denetim kriterleri tablo halinde şu şekilde sunulmaktadır:

Tablo 9: Performans Denetim Kriterleri

Mevcudiyet	Denetlenen idarenin, yasal düzenlemelere göre ilgili dokümanları hazırlaması
Zamanlılık	Performans bilgisinin yasal süre içinde raporlanması
Sunum	Performans bilgisinin düzenleyici esaslara uygun şekilde raporlanması
İlgililik	Amaç, hedef, gösterge ve faaliyetler arasında mantıksal bağlantı olması
Ölçülebilirlik	Hedef ve göstergelerin ölçülebilir olması
İyi tanımlama	Hedeflerin veya göstergelerin açık ve net bir tanımının olması
Tutarlılık	Hedeflerin (göstergeler dâhil), denetlenen idarenin planlama ve raporlama 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 anılıyor olması ve sapmayı açıklayan nedenlerin inandırıcı ve ikna edici olması
Güvenilirlik	Veri kayıt sistemlerinin gerçekleştirmeleri tam ve doğru şekilde ölçerek faaliyet raporunda güvenilir veri sunuyor olması

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi Rehberi, s. 7.

5. Performans Denetiminin Aşamaları

Çalışmanın bu bölümünde yer verilen Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimlerinin temel aşamaları ve denetim süreci, Sayıştay Başkanlığı tarafından yayınlanan Performans Denetim Rehberi esas alınarak düzenlenmiştir.

Tablo 10: Performans Denetiminin Aşamaları

PLANLAMA	UYGULAMA	RAPORLAMA	İZLEME
<ul style="list-style-type: none">Denetim ekibinin oluşturulması	<ul style="list-style-type: none">Stratejik planının değerlendirilmesi	<ul style="list-style-type: none">Tespit edilen hususların denetlenen idare ile paylaşılması	<ul style="list-style-type: none">Denetim raporlarında yer verilen önerilere ilişkin ilgili idarenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin takip edilmesi
<ul style="list-style-type: none">Denetlenecek idare ile iletişim kurulması			
<ul style="list-style-type: none">Denetlenecek idarenin tanınması	<ul style="list-style-type: none">Performans programının değerlendirilmesi	<ul style="list-style-type: none">Problemin kaynağına yönelik tedbirlerin belirlenmesi ve öneriler geliştirilmesi	<ul style="list-style-type: none">Tespit edilen ilerlemeler ve ilerleme sağlanamayan ya da yetersiz kalan alanlara denetim raporunun izleme bölümünde yer verilmesi
<ul style="list-style-type: none">İdarenin genel performans yönetimi hakkında bilgi edinilmesi	<ul style="list-style-type: none">Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi		
<ul style="list-style-type: none">Denetim planının hazırlanması	<ul style="list-style-type: none">Faaliyet raporunun değerlendirilmesi		

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 7-8'deki bilgiler ışığında yapılmıştır.

Rehberdeki verilere göre hazırlanan tabloda Sayıştay tarafından yürütülen performans denetimlerinin planlama, uygulama, raporlama ve izleme olmak üzere dört aşamadan oluştuğu görülmektedir (Bkz. Tablo 10). Tabloda her aşamada denetim ekibi tarafından sırasıyla yürütülmesi öngörülen işlemlere yer verilmiştir.

Tablo 11: Performans Denetimi Süreçleri ve Zaman Planı

Denetim Aşaması	Denetim Kapsamı	Zaman Planı
Planlama	-	Haziran
Uygulama (Stratejik plan ve performans programı)	Stratejik plan ve performans programı	Temmuz-Eylül
Uygulama (Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi)	Seçilen veri kayıt sistemleri	Eylül-Şubat
Uygulama (Faaliyet raporu)	Faaliyet raporu	Nisan (belediyeler için)
Raporlama	-	Mayıs (belediyeler için)
İzleme	-	-

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 9.

Denetimin yürütülmesine ilişkin zaman planı fikir verme amaçlı olup; denetim ekibinin kapasitesine ve iş planına göre değişiklik gösterebilmektedir (Bkz. Tablo 11). Aynı denetim yılı içinde denetim ekibi tarafından birden fazla idarenin denetim kapsamına alınması durumunda zaman planı buna uygun şekilde değiştirilebilmektedir⁴⁴.

a. Planlama

(1) Denetim ekibinin oluşturulması

Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek performans denetimlerinin ekip temelinde yürütülmesi esastır. Ekip başkanı, performans denetiminin tüm ekip tarafından performans

⁴⁴ Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 9.

denetim rehberinde belirtilen metodolojiye uygun şekilde yapılmasını ve performans denetimine yeterli zaman ayrılmasını sağlamakla yükümlü tutulmuştur⁴⁵.

(2) Denetlenecek idareyle iletişim kurulması

Performans denetiminin planlama aşamasında öncelikle denetlenen kamu idaresine performans denetiminin amacı, metodolojisi, süreçleri, denetimin kapsamı ve süresi hakkında bilgi verilmesi öngörülmüştür. Bu aşamada, performans bilgisinin üretilmesi ve raporlanması ile görevli birim ve kişiler tespit edilerek performans denetimi yürütülürken iletişime geçilmesi gerekli kişilerin isimleri ve iletişim bilgileri idareden temin edilir ve denetim planına eklenir⁴⁶.

(3) Denetlenecek idarenin tanınması

Denetlenecek olan kamu idaresinin tanınması, denetimin ve iş programının yapılması için gerekli ve önemli bir aşamadır. İdarenin tanınması, denetim sürecinde denetim ekibine kolaylık sağlamaktadır. Denetim ekibi, idarenin tanınması aşamasında ihtiyaç duyacağı bilgiyi genel politika ve plan belgelerinden başlayarak, ilgili mevzuat, resmi istatistikler ya da uzman görüşleri gibi dolaylı kaynaklardan elde edebileceği gibi doğrudan stratejik plan, faaliyet raporu, örgüt şemaları, kurum içi rehber ve el kitapları, yöneticilerle yapılan görüşmeler vb. kurumun kendi veri kaynaklarından da elde edebilmektedir. Bu aşamada elde edilen bilgi ve veriler denetimin yürütülmesi aşamasında denetim ekibi tarafından kullanılmaktadır⁴⁷.

(4. İdarenin genel performans yönetimi hakkında bilgi edinilmesi

Planlamanın sonraki aşamasını, denetlenecek kamu idaresinin genel performans yönetimi hakkında bilgi edinilmesi oluşturmaktadır. Genel performans yönetimi sistemi; performans bilgisinin yönetimi ve raporlanmasına ilişkin idareye ait iç politikaları, yapıları ve süreçleri ifade etmektedir.

⁴⁵ Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 11.

⁴⁶ Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 11.

⁴⁷ Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 12-13.

Kamu idareleri, 5018 sayılı Kanun gereğince hazırlayacakları faaliyet raporlarında sunulacak verilerin kalitesinden sorumludur. Veri kalitesi genel anlamda tam, doğru, geçerli, güvenilir ve kullanılabilir olmasını ifade etmektedir. Genel performans yönetimi sisteminin incelenmesi şu iki nedenden dolayı gereklidir:

- Performans bilgisinin kullanımı ve kontrolüne ilişkin idarenin genel tutum ve farkındalığı hakkında bilgi edinilmesini sağlar.
- Genel performans yönetimi sistemindeki zafiyetlerin tespit edilmesi performans bilgisinin kalitesindeki eksiklikleri açıklayabilir.

Performans hedeflerinin hazırlanması ile ilgili idare politikasının yetersiz olması; performans bilgisinin izlenmesi açısından kamu idaresinin strateji birimi ile uygulayıcı birimleri arasında koordinasyon eksikliğine ve performans bilgisinin tutarlı olmamasına neden olabilir.

Kısacası kamu idaresi, faaliyet raporunda gerçek performansı raporlamayabilir. Bu durumda, denetim ekibi tutarlılık ve doğrulanabilirlik kriterlerinin sağlanamamasının nedeni olarak idarenin performans yönetimi sistemindeki zafiyetleri gösterebilir.

Genel performans yönetimine ilişkin inceleme çalışması, hem kilit personelle görüşme yapılmasını, hem de ilgili materyallerin incelenmesini gerektirmektedir. Bu çalışmayı yaparken denetlenen idare yönetiminin;

- Veri kalitesinin önemini personele bildirdiğine,
- Veri kalitesinin yönetimi için açık görev ve sorumluluklar tayin ettiğine,
- Performans bilgisini üreten sistemlerden çıkan sonuçları gözden geçirdiğine dair kanıtlar aranmaktadır⁴⁸.

(5) Denetim planının hazırlanması

Planlama aşamasında denetimin ne zaman başlayacağı, ne zaman tamamlanacağı, ilgili denetçilerin sorumluluk alanları gibi konularda detaylı bilgi içeren bir denetim planı hazırlanmaktadır. Denetimin yürütülmesi sürecinde denetçilere yol gösterici olması ve işlerin düzenli şekilde devam edebilmesi için bu süreç önem teşkil etmektedir.

⁴⁸ Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 13-14.

Denetim planının hazırlanması ekip başkanının sorumluluğundadır ve planda belirlenmesi gereken en önemli husus denetimin süresidir. Denetim ekibi, ne zaman başlanılacağını ve öngörülemeyen bir gecikme olmadığı takdirde denetimin ne zaman tamamlanacağını planlama aşamasında belirleyip denetlenen idareye de bildirmektedir. Denetim süresi, denetlenen kamu idaresine, denetim konusuna ve denetim ekibine göre farklılık gösterebilmektedir. Ancak bu sürenin hesabında 6085 sayılı kanun gereğince raporlamaya ilişkin olarak belirlenmiş süreler mutlaka göz önünde bulundurulmalıdır.

Denetim planında, denetim süresince izlenecek aşamalar ve bu aşamalarda gerçekleştirilecek faaliyetlerden sorumlu olacak denetçiler belirtilmektedir. Ekip üyeleri arasında iş bölümünün yapılması ekip başkanının sorumluluğundadır. Ekip başkanı, denetim planını hazırladıktan sonra görüş ve önerileri almak üzere grup başkanına sunmaktadır. Grup başkanı, gerekli gördüğü takdirde denetim ekibi ile toplantı düzenleyerek önerilerini denetim ekibi ve ekip başkanı ile müzakere edebilir. Grup başkanının görüşü alındıktan sonra performans denetimi planı onay için Başkanlığa sunulmaktadır. Gerekli görülen hallerde performans denetim planı, düzenlilik denetimi planından ayrı şekilde onaya sunulabilmektedir. Bu durumda performans denetimi planının onaylanmasının ardından denetime başlanmaktadır⁴⁹.

b. Uygulama

Denetim planının Başkanlıkça onaylanmasının ardından denetimin uygulama aşaması başlamaktadır. Performans denetiminin uygulama aşaması dört temel süreçten oluşmaktadır:

- Stratejik planının değerlendirilmesi,
- Performans programının değerlendirilmesi,
- Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi,
- Faaliyet raporlarının değerlendirilmesi.

⁴⁹ Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 15.

(1) Stratejik planın değerlendirilmesi

Stratejik plana ilişkin değerlendirmenin aynı stratejik plan dönemi için Tablo 12'deki kriterler ışığında sadece bir defa yapılması öngörülmüştür. Stratejik plan döneminin sonunda ise stratejik planın 5 yıllık gerçekleşmesine ilişkin genel bir değerlendirme yapılmaktadır. Bu kapsamda geçmiş yıllara ait denetim raporları da dikkate alınarak uygulama sonuçları raporlanır. Örneğin, stratejik planın uygulandığı beş yıllık dönemin sonunda ilgili planda belirlenen hedef ve göstergelerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, belirlenen faaliyetlerin uygulanıp uygulanmadığı ve beş yıllık dönem için planın bütçe hedefleri ve bütçe gerçekleştirmeleri hakkında raporlama yapılır.

Tablo 12: Stratejik Plan Değerlendirme Kriterleri

➤ Mevcudiyet: Stratejik planın yayımlanmış olması.
➤ Zamanlılık: Stratejik planın yasal süreler içerisinde hazırlanması.
➤ Sunum: Stratejik planın şekil ve içeriğinin mevzuata uygun olarak hazırlanması.
➤ İlgililik: Amaçlar ve hedefler arasında mantıksal bağlantı olması.
➤ Ölçülebilirlik: Hedeflerin veya göstergelerin ölçülebilir olması.
➤ İyi tanımlanma: Hedeflerin açık ve net tanımının olması.

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 17.

Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7. maddesi gereğince stratejik planda değişiklik yapılması halinde değerlendirme yeni plan için tekrar yapılmaktadır⁵⁰.

(2) Performans programının değerlendirilmesi

Uygulama aşamasının bir sonraki adımında performans programı, stratejik planın değerlendirilmesinde olduğu gibi birtakım kriterlerden faydalanılarak değerlendirilmektedir (Bkz. Tablo 13).

⁵⁰ Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 17.

Tablo 13: Performans Programı Değerlendirme Kriterleri

➤ Mevcudiyet: Performans programının yayımlanmış olması.
➤ Zamanlılık: Performans programının yasal süreler içerisinde hazırlanması.
➤ Sunum: Performans programının şekil ve içeriğinin ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanması.
➤ İlgililik: Performans hedeflerinin hedefle, performans göstergelerinin de performans hedefleriyle ilgili olması.
➤ Ölçülebilirlik: Performans hedeflerinin veya göstergelerinin ölçülebilir olması.
➤ İyi tanımlanma: Performans hedeflerinin açık ve net bir tanımının olması.

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 22.

(3) Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi

Performans denetimi uygulama aşamasının bir sonraki adımı, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesidir. Sayıştay tarafından faaliyet sonuçlarının ölçülmesi kurumların performans bilgisini üreten veri kayıt sistemlerinin değerlendirilmesi yoluyla yapılmaktadır. Sistem denetimini içeren bu değerlendirmenin hedefi, kamu idarelerinin raporlanan verilerde önemli bir hata olması riskini azaltmak üzere yeterli kontrol sistemleri kullanıp kullanmadığını belirlemektir.

Veri kayıt sistemi, bir performans hedefi veya göstergeye yönelik tüm performans bilgisinin toplandığı, analiz edildiği ve üretildiği sürecin tamamıdır. Herhangi bir performans hedefi veya göstergeye ilişkin gerçekleşmenin ölçülmesi ve raporlanabilmesi için bu ölçümün nasıl yapılacağı belirlenmiş olması gerekmektedir. Veri kayıt sistemi performans ölçümüne yönelik belirlenmiş bir yazışma süreci olabileceği gibi, ilgili göstergeye yönelik gerçekleşme sonuçlarını gösteren detaylı bir bilişim programı da olabilir.

Veri kayıt sistemlerinin değerlendirilmesi için performans bilgisinin raporlanmış olması, diğer bir ifadeyle faaliyet raporunun yayımlanmış olması şart değildir. Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu'na göre faaliyet raporunun yayımlanmasından önce idarenin yıl boyunca gerçekleştirdiği faaliyetleri düzenli olarak izlemesi ve hedefler temelinde performansını ölçüyor olması gerekmektedir. Bu nedenle faaliyet raporunun

yayımlanmasından önce idarenin faaliyet sonuçlarının ölçülmesine yönelik bir sistem kurup kurmadığının ve varsa bu sistemin uygunluğunun değerlendirilmesi mümkündür.

Denetim ekibi veri kayıt sistemi değerlendirmesi yaparken;

- Sistemin iyi tanımlanmış ve işleyişinin doğrulanabilir olup olmadığını,
- Yeterli derecede kontrol edilmemiş önemli riskler olup olmadığını ve
- Kontrol edilmemiş önemli riskler varsa, kamu idaresinin faaliyet raporunda bunu açıklayıp açıklamadığını dikkate almalıdır.

Veri kayıt sistemi değerlendirmesi sonucu sistemin hedef ve gösterge açısından performansı ölçme ve raporlama amacına uygun olduğu kanısına ulaşırsa bu değerlendirmeye raporda yer verilir.

Denetim ekibi, sistemdeki zafiyetlerden kaynaklanan hata düzeyi veya hata miktarını belirler ve bulgularını denetim raporunda kayıt altına alır. Faaliyet sonucunun hatalı raporlandığı ve doğru değer ne olması gerektiği konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilebiliyorsa, ilgili performans hedefi veya göstergesine ilişkin gerçekleşme sonucu raporlanır⁵¹.

(4) Faaliyet raporunun değerlendirilmesi

Veri kayıt sisteminin değerlendirilmesinin ardından faaliyet raporunun değerlendirilmesine geçilir. Faaliyet raporu, birtakım kriterler dikkate alınarak değerlendirilmektedir (Bkz. Tablo 14).

Denetim ekibi; faaliyet raporunda yayımlanan performans bilgisinin, idaredeki bir veri kayıt sisteminden elde edilen verilere başvurularak doğrulanıp doğrulanamayacağını değerlendirmektedir. Veri kayıt sistemi, performansı izlemek için kullanılan bir bilgisayar programı olabileceği gibi herhangi bir faaliyetin gerçekleştirildiğini gösteren bir raporlama süreci de olabilir. Bu değerlendirme için bilgi sağlamak amacıyla denetim ekibi, faaliyet raporunda yer alan beyanı doğrudan inceler ve bunu kamu idaresinin kullandığı veri kayıt sisteminden aktarılan sayılarla karşılaştırır.

⁵¹ Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 28-34.

Tablo 14: Faaliyet Raporu Değerlendirme Kriterleri

➤ Mevcudiyet: Faaliyet raporunun yayımlanmış olması.
➤ Zamanlılık: Faaliyet raporunun yasal süreler içerisinde hazırlanması.
➤ Sunum: Faaliyet raporunun şekil ve içeriğinin ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanması.
➤ Tutarlılık: Performans hedef ve göstergelerinin 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.

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 35.

İdarenin hedeflere ilişkin bütçe gerçekleştirmelerini takip etmesine ilişkin bir sistemi yoksa veya takip etmiyorsa, bu tespitin, denetim raporunda belirtilmesi gerekir. İdarenin performans hedefi ve/veya bütçe hedefinde oluşan sapmalar için açıklama yaptığı durumlarda denetim ekibi, bu nedenlerin geçerliliğini değerlendirir. Bu nedenlerin geçerliliğini değerlendirme için kamu idaresinden destekleyici kanıtlar talep edebilir.

Bütçe ve performans hedeflerinin gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmalara ilişkin kamu idaresinin gösterdiği nedenlerin inandırıcı olmaması halinde denetim ekibi, bu bulgusunu raporlar⁵².

c. Raporlama

(1) Tespit edilen hususların denetlenen idare ile paylaşılması

Planlama ve uygulama aşamasında tespit edilen hususlar, denetim süresince denetlenen idare ile paylaşılmalıdır. Denetim ekibi, öncelikle bulguların mutabakatını sağlamaya çalışmalıdır. Fakat sonuç, bulgulara ve kanıtlara dayalı olarak varılan mesleki

⁵² Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 35-39.

bir yargıdır ve nihai karar, denetim ekibine ve Sayıştay'a aittir. Mutabakat süreci, gereksiz gecikmelere yer vermeyecek şekilde yönetilmelidir⁵³.

(2) Problemin kaynağına yönelik tedbirlerin belirlenmesi ve öneriler geliştirilmesi

Raporda, uygulamaya geçirilmek üzere öneriler geliştirilmeli ve bu önerilerin anlaşılmasını ve kabulünü sağlamak üzere ihtiyaç duyulacak bilgilere yer verilmelidir. Öneri geliştirilirken olması gerekenle olan arasındaki farkın nedenleri ortaya konulmalı ve problemin kaynağına yönelik tedbirler belirlenmelidir. Amaç, denetlenen idareye katkı sağlamak üzere yararlı ve uygulanabilir öneriler geliştirmektir⁵⁴.

(3) Raporun denetim ekibi ve grup başkanı tarafından imzalanarak başkanlığa sunulması

Performans denetimi sonucu hazırlanan denetim raporunun tüm kamu idareleri için tutarlı bir formatta hazırlanması; sonuç ve bulguların kolaylıkla anlaşılması, karşılaştırılması ve takip edilebilmesi için önem taşımaktadır.

Denetim raporlarında bulguların anlaşılır, açık ve kesin bir şekilde ifade edilmesi şarttır. Raporda önerilerin net bir şekilde ortaya konulması ve mümkün olduğunca yapıcı bir üslupla yazılması da önemlidir. Raporda yer verilen bulguların tamamı yeterli ve uygun denetim kanıtlarıyla desteklenmelidir.

Performans denetim raporu, denetlenen idareye görüşlerini bildirmesi için gönderilir. Denetlenen idarenin görüşünün alınması amacıyla, idare temsilcileri yüz yüze görüşmek üzere davet edilebilir ya da idareden sadece rapor hakkındaki görüşlerini yazılı olarak bildirmeleri istenir. Ancak her durumda idareye denetim raporu hakkındaki görüşlerini yazılı olarak bildirmesi için 30 günlük yasal süre hakkı tanınır.

Kamu idaresi görüşü geldikten sonra denetim ekibi Sayıştay performans denetim raporu taslağını hazırlar. Taslak hazırlanırken kamu idaresi görüşü dikkate alınır. Bu raporda formatına göre olması gereken başlıklar ile genel değerlendirmeye yer verilir.

⁵³ Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 41.

⁵⁴ Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 41.

Genel denetim değerlendirmesi denetim aşamalarında elde edilen bulgular, kanıtlar ve denetçi yargısı ışığında ulaşılan nihai değerlendirmedir. Bu değerlendirme yapılırken her denetim aşamasında ulaşılan bulgular ve sonuçlar analiz edilir ve denetlenen idarenin performans yönetimi sisteminin başarısı hakkında yorumda bulunulur. Bu şekilde hazırlanan raporlar, ilgili yılın bitimini takip eden Mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığı'na sunulur⁵⁵.

d. İzleme

(1) Denetim raporlarında yer verilen önerilere ilişkin ilgili idarenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin takip edilmesi

Performans denetiminin hesap verebilirliğin ve performans yönetiminin iyileştirilmesine katabileceği değeri göstermesi bakımında izleme faaliyeti gerekli ve önemlidir. İlgili kamu idaresinin denetim bulgularına ve önerilere göre hareket ederek kendi sistemlerini güçlendirdiği veya performans raporlarını iyileştirdiği durumlarda denetim ekibi, bu değişikliği raporlamalıdır. TBMM'ye geri bildirim sağlanması açısından da izleme faaliyeti önem taşımaktadır. Denetim raporlarında yer verilen öneriler sonraki yıl denetimlerinde dikkate alınarak idarenin bunlara ilişkin gerçekleştirdiği faaliyetler takip edilmelidir.⁵⁶

(2) Tespit edilen ilerlemeler ve ilerleme sağlanamayan ya da yetersiz kalan alanlara denetim raporunun izleme bölümünde yer verilmesi

İzleme sonucunda tespit edilen ilerlemeler ve ilerleme sağlanamayan ya da yetersiz kalan alanlara denetim raporunun izleme bölümünde yer verilir. İzleme faaliyetine ilişkin yapılacak raporlamada;

- Önerilerin uygulanma derecesi,
- Denetlenen idarenin önerileri uygulamada zayıf olduğu noktalar ve nedenleri,

⁵⁵ Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 42-44.

⁵⁶ Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 45.

- Denetlenen idarenin önlemlerinin yetersiz olduğu konularda Sayıştay'ın gerekli gördüğü önlemler ele alınmalıdır.

İzleme faaliyeti Sayıştay'ın kendi etkinliğini değerlendirmesi için de önemli bir araçtır. Denetim raporunun gerek TBMM, medya ve kamuoyu, gerekse ilgili idare nezdinde oluşturduğu etkinin ve uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi Sayıştay'ın kendi performansını değerlendirmesinde önemli göstergeler sağlayacaktır⁵⁷.

B. İÇ DENETİM BAĞLAMINDA PERFORMANS DENETİMİ

1. Performans Denetiminin Tanımı

5018 sayılı Kanununun 63. maddesinde iç denetimin tanımı yapılmıştır. Bu tanımın içerisinde “*kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek*” şeklinde bir ifade kullanılarak iç denetim kavramı, performans denetimini de kapsayacak şekilde tanımlanmıştır. Dolayısıyla söz konusu Kanun, kamu idareleri ile sorumlulara iç denetim mekanizmalarını kullanarak performans denetimini yapma yetkisi tanımaktadır⁵⁸.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8.maddesine göre kamu idarelerinde yapılacak iç denetim uygulamaları uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojileri denetimi ve sistem denetimini kapsamaktadır. Aynı maddede iç denetimin, söz konusu denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak yapılabileceği ve aynı zamanda bir faaliyetin veya konunun tüm birimlerde denetim kapsamına alınabileceği belirtilmektedir.

Yönetmeliğin 8/b maddesinde performans denetimi, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesi olarak tanımlanmıştır. Tanımda görüldüğü üzere VET olarak bilinen performans denetim unsurlarından verimliliğe doğrudan yer verilmiş ve tutumluluk yerine genelde aynı anlama gelen ekonomiklik kavramı kullanılmıştır. Ancak farklı olarak etkinlik kavramına yer verilmemiş bunun yerine etkililik kavramı kullanılmıştır.

⁵⁷ Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, s. 45.

⁵⁸ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Genel Gerekeçe, Madde 2.

2. Performans Denetimi Aşamaları

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereğince ülkemizde iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma görev ve fonksiyonu, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yerine getirilmektedir. Bu fonksiyon çerçevesinde İDKK; standart ve yöntemleri belirlemek, gerekli mevzuat düzenlemelerini yapmak, koordinasyonu sağlamak, rehberlik ve eğitim hizmeti vermek ve en az beş yılda bir iç denetim faaliyetlerinin dış değerlendirmesini yapmakla görevli ve yetkili kılınmıştır. İç denetim kapsamında yürütülecek performans denetimlerinin hangi esas ve yöntemlere göre gerçekleştirileceğine ilişkin İDKK tarafından yayımlanmış herhangi bir rehber bulunmamasıyla birlikte buna yönelik çalışmaların devam ettiği hatta kamu iç denetçileri için performans denetim rehberi taslağı hazırlandığı belirtilmiştir⁵⁹. Bu yüzden performans denetimlerinin de Kamu İç Denetim Rehberi esas alınarak yürütülmesi söz konusu olacaktır. Çalışmanın bu kısmı söz konusu rehber doğrultusunda ele alınacaktır.

a. Planlama

İç denetimin kamu kurumlarına yapacağı katkının artırılması ve iç denetim faaliyetinin yönetiminin önemine değinilmesi amacıyla iç denetim yöneticilerine özgü standartlar (Uluslararası İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetim Standartları) belirlenmiştir.

Atanan iç denetçi sayısı üç ve üzerinde olan kurumlarda doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulmaktadır. İç denetim birimi başkanlığı kurulan idarelerde, iç denetçilerden birisi üst yönetici tarafından İç Denetim Birimi Başkanı olarak görevlendirilir. Başkan, iç denetim faaliyetlerinin yönetiminden ve bu görevi yerine getirirken Kamu İç Denetim Standartları'na (KİDS) en üst düzeyde uyum sağlamakla sorumludur.

İDB Başkanı, üst yöneticinin ve üst düzey yöneticilerin de görüşlerini alarak iç denetçilerin aktif katılımıyla denetim stratejisini belirler, iç denetim planı ve iç denetim programını hazırlar.

⁵⁹ İDKK, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=65&lst=MansetListesi>, (02.07.2015).

Başkan, iç denetim planında yer alan denetim alanları için gerekli kaynak ihtiyacını belirlemektedir. Mevcut iç denetçi sayısının ve yetkinliklerinin yeterli olmaması halinde ihtiyaç duyulan kaynak ve eğitimler ile kaynak sınırlamalarının olası etkileri üst yöneticiye sunulacak iç denetim planı metninde belirtilir. Başkan aynı zamanda, kaynak yetersizliği nedeniyle denetlenemeyecek alanların kurum içinden veya dışından uzman desteği ya da danışmanlık hizmeti alma yolu da dâhil olmak üzere denetlenebileceği konusundaki görüşlerini denetim planına eklemelidir.

Kaynak ihtiyacının belirlenmesine yönelik yapılan çalışmalar sonrasında İDB'nin mevcut denetim kaynakları doğrultusunda, iç denetim planında yer alan denetim alanlarından risk düzeyi en yüksek olanlar, denetim programına alınır. İç denetim programı kapsamındaki görevlendirmeler, iç denetçilere yetkinlikleri ve deneyimleri dikkate alınarak yapılır. Başkan, denetimlerin programlanan takvim çerçevesinde yürütülmesi için çeşitli nedenlerle denetimlerin aksamasına neden olabilecek durumlara karşı önlem almak zorundadır.

İç denetimde üç yıllık planlama süreci; denetim evreninin belirlenmesi, makro risk değerlendirmesi, denetim alanlarının belirlenmesi ve önceliklendirilmesi, iç denetim plan ve programlarının hazırlanması ve onaylanması aşamalarından oluşmaktadır.

Denetim evreni, kurumun ilgili mevzuatı kapsamında merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatı tarafından yürütülen faaliyet, süreç, proje vb. alanlarının tamamını kapsar. Denetim evreninde yer alan tüm faaliyetlerin/süreçlerin/projelerin planlama sürecinde risk değerlendirmesine tabi tutulması zorunludur. Denetim evreninin hazırlanmasında süreç bazlı yaklaşım esas olup, bu doğrultuda kurumun stratejik planı ekinde yer alan görev tanımlarından, hizmet envanterlerinden ve iç kontrol çalışmaları kapsamında geliştirilen süreç envanterlerinden de yararlanılması, denetim evreninin doğru tanımlanmasına yardımcı olacaktır.

Denetim evreninde yer alan faaliyet, süreç, alt süreç, projelerden her birisi müstakilen denetim alanı olarak belirlenebileceği gibi, birbirleriyle ilişkili olanlar birleştirilerek de denetim alanları oluşturulabilir. Denetim alanlarının oluşturulmasında, denetim konusu hususların kendi içerisinde tutarlı bir şekilde bir bütün olarak ele alınmasına dikkat edilir.

Denetim alanlarının oluşturulmasında göz önünde bulundurulması gereken önemli bir husus da denetim alanlarına ayrılacak muhtemel sürelerdir. Gerek aynı büyüklükteki denetimlerin birbirlerine yakın sürede tamamlanması, gerekse denetim kaynağının optimum düzeyde kullanılması amacıyla denetim alanları, “küçük”, “orta” ve “büyük” ölçekli olarak sınıflandırılır. Her bir ölçek için ayrılması gereken denetim süresi, denetim stratejisiyle belirlenir. Denetim stratejisinde denetim ölçeklerine göre belirlenmiş ortalama denetim sürelerinin çok üstünde veya çok altında bir sürede denetimi gerçekleştirebilecek denetim alanları belirlenmesinden mümkün olduğu kadar kaçınılmalıdır.

Birden fazla faaliyet/sürecin birleştirilmesiyle oluşturulan bir denetim alanının risk puanı, her bir faaliyet veya sürecin risk puanının ağırlıklı aritmetik ortalaması alınarak hesaplanır. Örneğin bir denetim alanı içerisinde dört faaliyet bulunuyorsa ve bu faaliyetler denetim alanının içerisinde eşit ağırlığa sahipse, söz konusu denetim alanının risk puanı, bu dört faaliyetin risk puanlarının aritmetik ortalaması alınarak belirlenir. Böylece denetim alanları almış oldukları risk puanları doğrultusunda “yüksek”, “orta” ve “düşük” olarak derecelendirilir/önceliklendirilir.

İç denetim planı, iç denetim birimlerinin uzun vadeli stratejisini belirleyen en önemli belgedir. Bu plan, iç denetim faaliyetinin verimli, etkili ve ekonomik bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla;

- Denetim stratejisini,
- Risk düzeyi yüksek ve orta olarak belirlenen denetim alanlarını,
- Planın uygulanabilmesi için gereken denetim kaynaklarını,
- Kaynak kısıtlarının olası etkilerini içerecek şekilde üç yıllık dönemler için hazırlanır.

İç denetim planının hazırlanmasında; İDKK tarafından yayımlanan Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, kurumun stratejik planı, üst yönetici ve üst düzey yöneticilerin görüşleri de dikkate alınır. İç denetim planı, her yıl risk değerlendirmesi ve denetim sonuçlarına göre gözden geçirilerek yeniden hazırlanır. Her yıl bir sonraki üç yılı içerecek şekilde güncellenen iç denetim planı, İDB'nin üç yıllık yol haritasını gösterir.

İç denetim planı hazırlık çalışmalarının son aşaması, belirlenen denetim stratejisini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan iç denetçi kaynağının hesaplanmasıdır. Planın

uygulanabilmesi için ihtiyaç duyulan insan kaynağı ve kaynak sınırlarının etkileri, İDB Başkanı tarafından üst yöneticiye raporlanır. Yapılan analiz sonucunda idareye tahsis edilen iç denetçi kadrosunun yetersiz olduğunun ortaya çıkması halinde, durum İDKK'ya bildirilir.

İç denetim programı, İDB'nin 1 Ocak-31 Aralık arası zaman diliminde olmak kaydıyla, bir yıllık dönemde gerçekleştirmeyi planladığı denetimler ile programın hazırlandığı tarih itibariyle yaklaşık tarihleri öngörülebilen danışmanlık, eğitim, idari işler ve izleme faaliyetlerinin belirlendiği bir belgedir. İç denetim programı hazırlanırken şu adımlar izlenir:

- İç denetim planının birinci yılında yer alan denetimler, İDB'nin mevcut iç denetçi kaynağı ölçüsünde en yüksek risk düzeyinden başlamak üzere iç denetim programına alınır.
- Denetim alanının, iç denetim programına alınma gerekçesi göz önünde bulundurularak, denetim türü bu aşamada belirlenir. Denetim türünün, belirlenmesinde, denetim alanının iç denetim programına alınma gerekçesiyle birlikte üst yönetimin beklentisi, denetim görevi sonuçlarının anlamlı olması ve yürürlükteki Kamu İç Denetim Strateji Belgesindeki konuya ilişkin ilkelerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

İç denetim stratejisine uygun olarak hazırlanan iç denetim planı ve iç denetim programı, en geç Aralık ayı başında üst yöneticiye yazılı olarak sunulur ve Aralık ayı sonuna kadar üst yönetici tarafından onaylanır. İç denetim plan ve programı, üst yönetici tarafından Aralık ayı sonunda onaylanmaması halinde, iç denetim planı ve iç denetim programı İDB Başkanı tarafından 1 Ocak tarihinde yürürlüğe konulur. Yürürlüğe konulan iç denetim planı ve programı, onay tarihinden sonraki bir hafta içerisinde iç denetçilerle paylaşılır. İç denetim programında yer alan denetimler de, en geç onay tarihinden sonraki 30 gün içerisinde İDB Başkanı tarafından ilgili denetlenen birimlere bilgi için gönderilir⁶⁰.

⁶⁰ İDKK, **Kamu İç Denetim Rehberi**, Versiyon 1, Ankara, 2013, s. 15-33.

b. Uygulama

İDB'ler, kurum içi işleyişte aksayan yönleri tespit ederek iyileştirme önerileriyle birlikte bunları raporlamanın yanı sıra, kurum faaliyetlerinin sürekli geliştirilmesi için de öneriler geliştirerek güvence hizmeti sunarlar.

Bir denetim görevi süreci genel olarak şu şekilde özetlenebilir:

- Öncelikle denetlenecek olan (faaliyet/süreç/proje) detaylı olarak anlaşılır.
- Üzerinde odaklanılması gereken alanlar önceliklendirilir.
- Denetimde kullanılacak kriterler belirlenir.
- Mevcut durum ile ilgili olarak denetim kanıtları toplanır.
- Toplanan kanıtlar değerlendirilir ve analiz edilir.
- Analiz ve değerlendirmeler doğrultusunda iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında sonuçlara varılır.
- Elde edilen tespit ile öneriler ilgili tüm taraflar ile paylaşılır.
- Önerilere ilişkin eylem planlarının gerçekleştirilmesi izlenir.

Kurumlarda yürütülecek iç denetim faaliyetleri uygunluk, mali, performans, bilgi teknolojileri ve sistem denetimi uygulamalarını kapsar. Denetim faaliyetleri, belirtilen bu denetim uygulamalarından birini veya birkaçını kapsayacak şekilde yapılabilir.

Denetim görevleri; iç denetim programı eki çizelgede gösterilen denetlenme sırası göz önünde bulundurularak ve başlama tarihi gelmeden en geç bir hafta önce İDB Başkanı tarafından başlatılır. İhtiyaç duyulması ve iç denetim programında öngörülmesi halinde, İDB Başkanı tarafından, iç denetim programıyla belirlenen iç denetçi görevlendirmelerinde değişiklikler yapılabilir.

İç denetim faaliyetlerinin bir denetim ekibi tarafından yürütülmesi esastır. Denetlenen alanın karmaşıklığı ve büyüklüğü ile paralel olarak denetim ekibinin büyüklüğü de değişiklik gösterir. Denetim ekibi; iç denetçiler ile Denetim Gözetim Sorumlusu'ndan (DGS) oluşur. DGS, görev ve fonksiyonu paralelinde, iç denetçi ile birlikte denetimin tüm aşamalarından sorumludur.

İDB Başkanı tarafından, denetime başlama tarihinden en geç bir hafta önce iç denetçilere görevlendirme yazısı gönderilerek, iç denetçiler denetimden haberdar edilir. İDB Başkanı tarafından denetlenecek birime denetim hakkında temel bilgileri içeren denetim bildirim yazısı gönderilir. Bu bildirim, denetlenecek birimin yöneticileri ve çalışanlarının genel olarak denetimin amaç kapsamı ile denetime başlama tarihi hakkında bilgi sahibi olmasını sağlamaktadır. Aynı zamanda denetlenen birime, denetim konusuyla ilgili personelin hazır bulundurulması ve ihtiyaç duyulacak bilgi ve belgelerin hazırlanabilmesi için zaman tanımak suretiyle denetim süresinin etkin kullanılmasına yardımcı olmaktadır.

İç denetçiler görevlendirildikleri tarihte denetimle ilgili ön çalışmalara başlarlar. Ön çalışmanın amacı, iç denetçilerin yürütecekleri denetim görevi kapsamında yer alan denetim alanını tam olarak anlamalarını sağlamak suretiyle alan çalışmalarını etkin ve etkili bir şekilde yürütmelerini kolaylaştırmak ve böylece denetimin doğru alanlara yoğunlaşabilmesini sağlamaktır. Ön çalışma aşamasında iç denetçiler tarafından ihtiyaç duyulan tüm bilgiler toplanır, analiz edilir ve kayıt altına alınır. Elde edilen bilgilerde hareketle alan çalışmasında uygulanacak denetim testleri belirlenir.

Denetim testlerinin amacı, süreçlerde var olduğu tespit edilen kontrollerin öngörüldüğü şekilde çalışıp çalışmadıklarının anlaşılmasıdır. Bu aşamada iç denetçiler tarafından, hangi kontrollerin nasıl tespit edileceği belirlenir.

Görev iş programında belirlenen testlerin uygulanmasıyla, ilgili kontrollerin etkili ve etkin bir şekilde çalışıp çalışmadıklarına yönelik bilgi ve kanıtların toplanması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda, kanıt ve bilgi toplanmasında kullanılan yöntemlerden (yeniden hesaplama, gözlem, doğrulama, görüşme, evrak inceleme, yerinde gözlem, anket, analitik inceleme ve araştırma gibi) belirtilen ilkeler çerçevesinden en uygun olanları kullanılır.

Çalışma planı; denetimin amaç, kapsam ve yöntemi gibi temel bilgilerin nihai hale getirildiği denetim testlerinin ve gerçekleştirilecekleri tarihlerin görev iş programı ile belirlendiği aşamadır. İDB Başkanı tarafından onaylanan çalışma planının eki; görev iş programı ve risk kontrol matrisinden oluşmaktadır. İDB Başkanı kendisine sunulan çalışma planı ve eklerini (görev iş programı ve risk kontrol matrisi) en geç 2 gün içerisinde değerlendirir ve onaylar. Onaylanmasını uygun bulmadığı çalışma planını düzeltilmesi için

gerekçeli olarak ilgili denetim ekibine iletir. Çalışma planı onaylanmadan test çalışmalarına başlanamaz.

Çalışma planının onaylanmasının ardından denetimin alan çalışması aşamasına geçilir ve çalışma planı ekinde yer alan görev iş programında yer alan testler gerçekleştirilmeye başlanır. Denetim testlerinin gerçekleştirilmesi, risk kontrol matrisinin “kontrol faaliyeti” sütununda yer alan kontrollerin var olduklarına ve etkin bir şekilde çalışıp çalışmadıklarına dair uygun kanıtların elde edilmesini kapsamaktadır. Her bir test tamamlandıkça elde edilen sonuçlar, ilgili kontrollerin nihai değerlendirilmesi için gerekli kanıtları sunacak, tüm kanıtların değerlendirilmesi ise, sürecin geneline yönelik bir değerlendirmeye dayanarak olacaktır.

Testlerin nasıl yapıldığı, ne tür bilgiler elde edildiği uygulanan kanıt toplama teknikleri ve test sonucunda ulaşılan tespitler çalışma kağıdına kaydedilir. Testlerin uygulanması sonucu elde edilen bilgilerin, yeterli, güvenilir, ilgili, faydalı olması gerekir.

İç denetçiler denetim testler sonucunda, kontrollerin çalışıp çalışmadığı ve uygunsuzlukların olup olmadığı konusunda kanıtlar elde ederler. İç denetçilerin gerçekleştirdikleri testler sonucunda elde ettikleri bilgi ve kanıtları değerlendirmek ve analiz etmek suretiyle, olumlu veya olumsuz bir kanaate ulaşmaları gerekir. Olumsuz sonuç, test sonucunda elde edilen bilginin, kontrolün sağlıklı bir şekilde çalışmadığı ya da makul şüphe oluşturduğu anlamını taşıırken; olumlu sonuç ise elde edilen bilginin kontrolün sağlıklı bir şekilde çalıştığı veya yeterli olduğu yönünde kanaatin, yeterli kanıtlarla desteklenmesi zorunludur.

Bulguların hazırlanması aşamasının kolaylaştırılması ve bulguların daha sağlıklı belirlenmesi için, test sonuçlarının eksiksiz ve doğru bir şekilde ifade edilmesi gerekir

İç denetçiler tarafından hazırlanan bulgular, DGS tarafından 2 işgünü içinde gözden geçirilir ve onaylanır. Bulguların hazırlanması ve gözden geçirilmesinde, raporlamanın kalitesini belirleyen doğruluk, tarafsızlık, açıklık, özlülük, yapıcılık ve tamlık ilkelerine uyulmasına önem verilmelidir.

Testlerin sonuçlanması aşamasında bulguların hazırlanması ve nihai hale getirilmesi aşamasına kadar her aşamada, denetlenen birim ile güçlü bir iletişim kurulması gereklidir. Kurumların yapısına ve personel özelliklerine bağlı olarak, bazen ara toplantılarla bazen de e-posta ve sunu gibi araçlarla denetlenen birimin kapanış

toplantısından önce bulgulardan haberdar olması sağlanmalıdır. Özellikle bulguya konu iş ve işlemler hakkında detaylı bilgi sahibi olan kişilerin, bulgulardan haberdar olması sağlanmalıdır⁶¹.

c. Raporlama

Raporlama süreci, alan çalışmaları sonucunda oluşturulan bulguların resmi olarak denetlenen birim/birimlerle paylaşılması ile başlar ve hazırlanan denetim raporunun üst yönetici imzasıyla ilgili birimlere gönderilmesiyle sona erer.

Raporlama, iç denetimin kurumda istenilen düzeyde katma değer üretilmesi açısından en önemli aşamadır. Raporun kalitesi ve zamanlılığı, denetim konusu hususlarla ilgili olarak yönetimin etkili bir şekilde karar alabilmesini kolaylaştırır. Alan çalışması sırasında elde edilen birçok önemli tespit ve öneri, uygun bir üslup ve eksiksiz olarak karşı tarafa iletilmediği takdirde, bu hususlarla ilgili düzeltici adımların atılmasında büyük zorluklarla karşılaşılacaktır.

DGS tarafından nihai hali verilen bulgular denetlenen birime gönderilmeden önce İDB Başkanı tarafından gözden geçirilerek gerekli görüldüğü durumlarda düzeltmeler yapılması istenir. Bu şekilde son halini alan denetim bulguları, DGS tarafından denetlenen birime gönderilir.

Bulgular ve öneriler paylaşıldıktan sonra denetlenen birim ile bulgularda yer alan konularla ilgili olarak her iki tarafın birbirini tam olarak anladığından emin olmak amacıyla kapanış toplantısı yapılır. Bu toplantının amacı, denetlenen birimi bulguda yer alan konularda ikna etmek değil, taraflar arasında görüş ayrılığı olan konuların olup olmadığını netleştirmektir. Bulgu ve öneriler üzerinde uzlaşamaması halinde verilen cevaplar incelenerek denetlenen birimin bulguda yer alan hangi konulara katılmadığı belirlenerek buna ilişkin denetim ekibinin görüşü belirtilmektedir.

KİDS'e göre denetim sonuçlarının raporlanması zorunludur. Bir bulgu ortaya konulmuşsa, bununla ilgili mutlaka uygulanabilir bir önerinin ve eylem planının da bulunması gerekir. Herhangi bir kanıtı dayanmayan ve denetlenen birimle paylaşılmayan bir öneriye raporda yer verilmesi uygun görülmemektedir. Nihai şekli verilen denetim

⁶¹ İDKK, Kamu İç Denetim Rehberi, s. 34-64.

raporu, İDB Başkanı ve denetim ekibi tarafından imzalanarak üst yöneticiye sunulur. Raporda yer alan yüksek riskli bulgular ve kritik diğer konular raporun yönetici özetinde ele alınır ve raporun hangi birimlere gönderilmesi gerektiği konusu (dağıtım listesi) belirlenir.

Denetim raporu, dağıtım listesi doğrultusunda, İDB Başkanı tarafından hazırlanan ve üst yönetici tarafından imzalanan bir yazı ekinde gereği ve/veya bilgi için denetlenen birime/birimlere ve strateji geliştirme birimine/mali hizmetler birimine gönderilir⁶².

d. İzleme

İç denetimin kurumun faaliyetlerine değer katabilmesi için denetim raporlarında yer alan önerilerin uygulamaya geçirilmesi önem taşır. Bu nedenle, denetim faaliyetleri sonucunda birimler tarafından sunulan eylem planlarının uygulama takvimine göre gerçekleştirme durumlarının takip edilmesi gerekmektedir.

İzleme kapsamında; denetim ve danışmanlık raporundan belirtilen öneriler, bu öneriler doğrultusunda sorumlu birimlerce gerçekleştirilmesi taahhüt edilen ve bir takvime bağlanan eylemlerin gerçekleştirme düzeyi, takvim çerçevesinde gerçekleştirilen eylemlerin ilgili riski azaltıp azaltmadığı incelenmektedir.

İzleme süreci, denetim raporunun denetlenen birimlere gönderilmesiyle başlar ve görevlendirilen iç denetçi (ya da İDB Başkanı) tarafından bulgunun kapatılmasıyla sona erer.

İDB tarafından eylem tarihi sona eren bulgulara ilişkin gerçekleştirme bilgileri ve belgeler denetlenen birimden yazılı olarak talep edilir. Denetlenen birim tarafından gerçekleştirilmelere ilişkin gönderilen bilgi ve belgelerden, eylem planında belirtilen konuları yerine getirildiği kanaatine varılmışsa, izlemeyle görevlendirilen iç denetçi tarafından bulgu “TAMAMLANMIŞ” olarak kapatılır.

Bulgunun izlenmesi sürecinde, eylem planında belirlenen tarihte herhangi bir ilerlemenin kaydedilmediğinin görülmesi ve ilgili birimden de süre uzatılmasına yönelik bir talebin olmaması halinde, söz konusu bulgu bir sonraki izleme periyodunda da kapsama alınır.

⁶² İDKK, Kamu İç Denetim Rehberi, s. 65-76.

İkinci izleme periyodunda da herhangi bir ilerleme kaydedilmemesi halinde, riskin üstlenildiği kabul edilerek bulgu, “RİSK ÜSTLENİLDİ” olarak kapatılır. Ancak İDB Başkanı, kurum için kabul edilemeyecek bir riskin üstlenildiğini düşünüyorsa bu durumu denetlenen birim yöneticisiyle müzakere eder. Müzakere sonucunda mutabakat sağlanamaması halinde konu çözüme kavuşturulması amacıyla üst yöneticiye bildirilir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 64. maddesinin son fıkrasında, “iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu’na gönderilir.” Hükmü bulunmaktadır. İki aylık süre, denetim raporu hazırlandıktan sonra değil, söz konusu raporlardaki bulgulara ilişkin izleme sonuçlarının kesinleştiği tarihten itibaren başlamaktadır⁶³.

C. MÜLKİYE TEFTİŞ KURULU BAĞLAMINDA PERFORMANS DENETİMİ

12.09.1985 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Tüzüğü’nün 47. maddesinde “*hizmetin nitelikli, verimli ve etkili olabilmesi için gerekli görülen önlemler ve tavsiyeler layiha ve raporlarda gerekçeli olarak belirtilir*” demek suretiyle yapılan inceleme ve araştırmalarda kurumsal performansın ölçülmesi ve hizmetlerin kaliteli olup olmadıklarının tespit edilmesi denetimin çıktıları içerisine sokulmaktadır. “*Hizmetlerin nitelikli, verimli ve etkililiği*” ifadesi performans denetiminin en önemli unsurlarıyla uyumaktadır. Bunun yanı sıra tüzüğün 59. maddesinde de mülkiye müfettişlerinin inceleme ve araştırma konularının içerisinde “*araç ve gereçlerin nicelik ve nitelik yönünden yeterli olup olmadığı, ekonomik ve etkili kullanılıp kullanılmadığı*” konusu yer almaktadır. Her iki maddeyi birlikte ele alındığında yapılan denetimlerin, hukuka uygunluğun yanında tüzükte belirtilen konularla sınırlı olsa da performans denetimini de içermesi mümkündür⁶⁴. Bir başka ifadeyle kurulun tüzüğü ve belediye mevzuatını düzenleyen diğer kanunlarda göz önüne alındığında, mülkiye müfettişlerinin belediyelerin idari işlemlerinin performansını denetlemesi için herhangi bir yasal engel bulunmamaktadır.

⁶³ İDKK, Kamu İç Denetim Rehberi, s. 76-78.

⁶⁴ Alptekin Aktalay - Erdal Abdulhakimoğulları, “Yerel Yönetimlerde Dış Denetimin Amaç Bakımından Değerlendirilmesi”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. VI, S. 12, 2010, s. 186.

Mülkiye müfettişlerinin performans denetimi yapma yetkisini destekleyici unsurlara İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Çalışma Yönetmeliği'nde de rastlamak mümkündür. Yönetmeliğin 18., 22., 23. ve 24. maddelerinde buna işaret eden hükümler bulunmaktadır. Yönetmeliğin özel teftişin niteliklerinin sıralandığı 18.maddesinde “*hizmet ve görevlerin yerine getirilmesinde kullanılan metotların, çalışma yerleriyle yerleşim düzenlerinin, hizmet ve görevin niteliğine ve iş akımına uygun, ekonomik hizmetlerin etkinliğini sağlamaya, verimliliği gerçekleştirmeye yeterli olup olmadığını*” belirlemek amacıyla özel teftiş yapılabilceği belirtilmiştir.

Aynı yönetmeliğin “özel denetim” ile ilgili 22, 23 ve 24. maddelerinde ise verimlilik, etkinlik ve kalite gibi performans denetimi unsurlarına yer verilmiştir:

“Özel denetimler, Bakanlığı teftiş ve denetimine tabi kuruluş ve birimlerinin günlük faaliyetleri içindeki hizmetlerinin kalitesini, verimli ve etkinliğini tespit etmek, yönetimlerindeki hizmet standartlarının iyileştirilmesini sağlamak, yöneticilerini işbaşında değerlendirmek ve bunların astlarını hizmete yönlendirmedeki bilgi ve becerilerini, astları üzerindeki otoritelerini ölçmek üzere yapılan kısa süreli, ani ve habersiz denetimlerdir.”⁶⁵

“Bakanın özel denetime tabi tutulmasını emrettiği Bakanlığın teftiş ve denetimine tabi kuruluş ve birimlerde özel denetim yapmak üzere en az iki müfettiş görevlendirilir. Müfettişler bu denetimlerini kuruluş ve birimlerdeki iş akımını, hizmet anındaki tıkanıklıklarını, kırtasiyeciliğe yol açan uygulamaları belirlemek, yönetimdeki emir komuta ilişkilerini tespit etmek, personelin moralini ve uyumunu araştırmak suretiyle yaparlar. Kuruluş ve birimin üst yöneticisinin hizmet süresi içinde bu konulara ilişkin olumlu ve olumsuz faaliyetlerinin neler olduğunu incelerler. Bu çalışmalarında hizmet ve görevleri olağan işleyişleri içinde değerlendirirler. Gerekirse personele görevleriyle ilgili uygulama yaptırırılar. Mülakat ve diğer denetim tekniklerinden yararlanırlar.”⁶⁶

“Müfettişler, özel denetimleri sonucunda denetlenen konulardaki görev ve hizmetlerin kalitesini, verimli, etkinliğini sağlayacak görüş ve önerilerini kapsayan, somut olayların sebep sonu ilişkisine dayalı çözüm yollarını belirten hata, ihmal ve noksanlıkları açıklıkla gösteren özel denetim raporu düzenleyerek Başkanlığa gönderirler.”⁶⁷

İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu tarafından hazırlanan “*daha etkin bir denetim sistemi geliştirilebilmesi amacıyla, mevzuata uygunluk denetiminin yanı sıra, performans ölçümüne yönelik denetimin yapılabilmesi*” konulu inceleme-araştırma raporunda da mevcut mevzuat hükümlerinin, gerçek anlamıyla ve bütün gerekleriyle bir

⁶⁵ İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Çalışma Yönetmeliği, Madde 22.

⁶⁶ İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Çalışma Yönetmeliği, Madde 23.

⁶⁷ İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Çalışma Yönetmeliği, Madde 24.

performans denetimine yeterli olmadığına ancak sınırlı da olsa bu hükümlerin hukuki yapı içerisinde bir çeşit performans denetimine benzer şekilde verimlilik, etkinlik, tutumluluk açısından iş ve işlemlerin denetimine imkân verdiği belirtilmiştir⁶⁸.

D. MAHALLİ İDARELER KONTROLÖRLERİ KURULU BAĞLAMINDA PERFORMANS DENETİMİ

11.04.1984 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Mahalli İdareler Kontrolörleri’nin görev, yetki, sorumluluk, seçilme ve atanma şartları, çalışma usul ve esasları, teftiş, denetim, araştırma, inceleme, soruşturma ve eğitim işleri ile Kontrolörler Kurulu’nun yapısını belirlemek amacıyla düzenlenen İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri Yönetmeliği’nin 45. maddesinde Kontrolörler tarafından hazırlanan teftiş layiha ve raporlarının kısa, açık, teftiş edilen birimin hizmet kalitesine, verimine ve etkinliğine dair konularla bunların çözümlenmesine yarayacak tedbirleri kapsayacak şekilde düzenleneceği belirtilmektedir. Görüldüğü gibi söz konusu yönetmelikte kontrolörlerin teftiş layiha ve raporlarını, teftiş ettikleri birimler tarafından gerçekleştirilen hizmetlerin verimliliğine, etkinliğine ve kalitesine ilişkin sorunların çözümü ile ilgili önlemlere yer verecek şekilde düzenlemeleri gerektiği ifade edilmektedir.

İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri Yönetmeliği’nin 21. maddesine göre Kontrolörlerin yetki ve sorumlulukları şunlardan oluşmaktadır⁶⁹:

- Gerekli gördükleri her türlü defterlerle, kayıt, belge, bilgileri ilgili dairelerden istemek, görmek ve bunların örneklerini, herhangi yolsuzluğa sübut delillerini teşkil edenlerinde asıllarını almak,
- Birimlerini kasa, ambar ve dolaplarını saymak, incelemek ve gerekirse mühür altına almak,
- Yönetmeliğin 19. maddesinde sayılan kuruluşların Mülki İdare Amirliği Sınıf dışındaki amir ve memurları hakkında İçişleri Bakanlığı’nın izni ile soruşturma yapmak ve bunlardan görevi başında kalmalarında sakınca görülenlerin görevden uzaklaştırılmaları için yetkili mercilere teklifte bulunmak,

⁶⁸ İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Başkanlığı, <http://www.mulkiyeteftis.gov.tr>, (11.07.2015).

⁶⁹ İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri Yönetmeliği, Madde 21.

- Görevleri ile ilgili konularda gerek buldukları yerlerdeki gerek bu yerlerin dışında bulunan resmi ve özel bütün kuruluş, makam ve şahıslarla yazışma yapmak.

Aynı yönetmeliğin 22. maddesinde ise Kontrolörlerin yapmaya yetkili olmadıkları işler sıralanmıştır⁷⁰:

- Teftiş, inceleme ve araştırma ile görevli oldukları daire ve kurumlarda görevlilerin yürütme işlerine karışamazlar.
- İncelemek için el koydukları defterler ve kâğıtlar üzerinde düzeltme yapamazlar veya bunlara yazı yazamazlar.
- Teftiş edecekleri yerleri ve yapacakları işleri başkanlarına bildiremezler.
- Görevlerinden dolayı duydukları ve öğrendikleri gizli hususlarla yaptıkları soruşturmanın safahatını açıklayamazlar.
- Teftiş, inceleme ve soruşturma ile görevli buldukları sırada doğrudan veya dolaylı olarak soruşturma ve teftişle ilgili memur ve şahısların hizmet ve ikramlarını kabul edemezler, bunlarla alışverişte bulunamazlar, borç para alıp veremezler.

III. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİ AÇISINDAN MEVCUT DURUMUN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. DENETİM BİRİMLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

1. Sayıştay

a. Mevzuatın yeterince güçlü olmaması

Belediyelerde performans denetiminin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, söz konusu denetimi uygulayacak olan birimlerin denetim yetkisini sağlayan hükümlerin, kısacası yasal alt yapısının sağlam, güçlü ve tartışmalara imkân vermeyecek şekilde açık ve net olmasına bağlıdır. Bu nedenle çalışmanın bu kısmında belediyelerde performans

⁷⁰ İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri Yönetmeliği, Madde 22.

denetim yetkisine sahip Sayıştay'ın mevzuatı genel olarak değerlendirilmiş ve bunlara ilişkin görüşler ortaya konulmuştur.

Değerlendirmelere anlaşmazlıkların ve eleştirilerin en yoğun olduğu 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'ndan başlamak doğru olacaktır. Halen yürürlükte olan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun yasalaşma sürecinde, TBMM Genel Kurulu'nda sunulan değişiklik önermeleri ile yasa teklifinin performans denetimin tanımlayan maddelerin değiştirilmesi ve teklifin bu değişikliklerle yasalaşması kamuoyunda ciddi tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Kanun teklifinin önceki halinde performans denetimi, “*hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi*” şeklinde tanımlanmışken, kanun değişikliğinden sonra “*hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi*” olarak değiştirilmiştir⁷¹. Kanunun Genel Kurul'da görüşülmesi sırasında iktidar tarafından verilen bir önerge ile ilk tanımdan “*...değerlendirilmesi kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi*” ibaresi çıkarılmıştır⁷².

Sayıştay Kanunu'nun görüşülmesi sırasında Meclis Genel Kurulu'nda yaşanan tartışmaların iki temel nedeni bulunmaktadır. Birincisi, söz konusu kanunun yasalaşması ile birlikte Sayıştay'ın 1996 yılında elde ettiği performans denetimi yetkisinin elinden alınarak yetkisinin, kurumların performansını ölçmekle sınırlandırıldığına ilişkin görüşlerdir. Bu görüşe göre Sayıştay artık kamu kurumlarının performansını ölçecek ancak bunlarla ilgili herhangi bir değerlendirmede bulunmayacaktır. Tartışmaların bir diğer nedeni ise kanunda öngörülen performans denetimi tanımının INTOSAI standartlarına dolayısıyla da Uluslararası Denetim Standartlarına aykırı bir şekilde yapıldığı ve bu şekilde bir tanımla performans denetiminin yapılmasının imkânsız olduğuna yönelik görüşlerdir⁷³.

⁷¹ İlhami İlhan, “6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nda Performans Denetimine İlişkin Olarak Yapılan Değişiklik Üzerine Değerlendirmeler”, **Dış Denetim**, S. 3, Ocak-Mart 2011, s. 112.

⁷² Murat Turhan, “6085 Sayılı Kanun ve Performans Denetiminin Geleceği”, **Dış Denetim**, S. 3, Ocak-Mart 2011, s. 92.

⁷³ Turhan, a.g.m., s. 91.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda performans denetiminin tanımında gerçekleştirilen bu değişiklik, meclisteki bazı milletvekillerince;⁷⁴

- Tanımda yapılan bu değişiklikle kavram karışıklığı yaratıldığı ve tanımın INTOSAI denetim standartlarına aykırı olduğu,
- Bu tanımla birlikte Sayıştay'ın 1996 yılından itibaren uluslararası standartlara uygun yaptığı performans denetiminden vazgeçilerek bunun yerine performans ölçümünün benimsendiği,
- Değerlendirme yapmayan denetimin anlamsız olacağı şeklinde yorumlanmıştır.

Ciddi tartışmaların ve belirsizliklerin olduğu böyle bir durum karşısında Sayıştay'ın performans denetimi yetkisini etkin şekilde kullanıp kullanamayacağı önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Keza Sayıştay tarafından gerçekleştirilen ve kamuoyu ile paylaşılan performans denetim çalışmaları, denetim yetkisinin verildiği 1996 yılından başlanarak en son 2008 (23.07.2008 tarihinde Trafik Kazalarının Önleme Faaliyetleri denetim raporu yayımlanmış) yılına kadar devam etmiştir. Bu tarihten itibaren yayımlanan faaliyet raporlarında Sayıştay'ın içme suyu yönetimi, gıda güvenliği, TÜBİTAK'ın akademik çevrelere uyguladığı AR-GE destekleri vb. konularda performans denetim çalışmaları yürüttüğü belirtilmiş ancak Genel Kurul kararı ile bu raporların TBMM'ye gönderilmesine gerek olmadığına karar verilmiş ve bunlar kamuoyu ile paylaşılmamıştır⁷⁵.

6085 sayılı Kanunu'ndaki bu tanımın, kamu kurum ve kuruluşları ile bunlara bağlı organizasyonlar üzerindeki Sayıştay'ın performans denetimi olgusunu zedeleyerek denetimin işlevselliğini ortadan kaldırdığı⁷⁶ ve Sayıştay'ın bu yöndeki çalışmalarını sektöre uğrattığı görüşü konuyla ilgilenen birçok akademisyen ve denetçi tarafından dile getirilmiştir.

Sayıştay mevzuatı açısından çelişki yaratan bir diğer husus ise performans denetiminde ayrı bir denetim türü olarak ele alınan etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimidir. Etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi; Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nde düzenlenmiş olmakla birlikte 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda ve

⁷⁴ **6085 Sayılı Kanun Genel Kurul Tutanakları**, <http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/6085/06%206085%20Genel%20Kurul%20Tutanaklar%C4%B1.pdf>, (06.07.2015).

⁷⁵ Sayıştay Başkanlığı, **2011 Yılı Faaliyet Raporu**, Nisan-2012, s. 29.

⁷⁶ Emre Okutan, "Belediye Şirketlerinin Denetiminde 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Sonrası Dönem", **Dış Denetim**, Ocak-Mart 2011, s. 160.

performans denetim rehberinde bu denetim türünden hiç bahsedilmemiştir. Yönetmeliğin 4/e maddesinde etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi; kamu idarelerinin faaliyetlerini yerine getirirken kaynaklarını etkililik, ekonomiklik ve verimlilik esasları çerçevesinde yönetip yönetmediklerine ilişkin gerçekleştirilen sistematik denetim olarak tanımlanmıştır. Ayrıca 2015 yılı Performans Programı'nda etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi için bir rehber hazırlanacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla Sayıştay mevzuatı açısından karşımıza “performans denetimi” ve “etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi” olmak üzere iki ayrı denetim türü çıkmaktadır. Bu ikili yapı, performans denetiminin mevzuatımızda açık ve net olarak tanımlanmadığını ve mevcut düzenlemelerin de uluslararası standartlara uymadığını göstermektedir.

b. Denetim raporlarının TBMM’de görüşülmesi sorunu

Önemli sorunlardan bir diğeri de Sayıştay tarafından hazırlanan performans denetim raporlarının mecliste görüşülmesi ile ilgili belirsizliktir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun geçici 1. maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulan Sayıştay raporlarının mecliste görüşülme esas ve usullerinin TBMM İçtüzüğünde belirtileceği ifade edilmiştir. Ancak TBMM İçtüzüğüne buna ilişkin herhangi bir hüküm olmadığı gibi⁷⁷ bu konuda bugüne kadar bir düzenleme de yapılmamıştır. Sayıştay tarafından hazırlanan bu raporların TBMM’nde nasıl görüşüleceği konusunda belirsizlik olmasının hem büyük bir tutarsızlık olduğu hem de Sayıştay açısından motivasyon eksikliği yaratacağı düşünülmektedir⁷⁸.

2010 yılı bütçe sunuş konuşmasında Sayıştay Başkanı Recai Akyel, performans denetim raporlarının uzun dönemli etkilerinin ortaya çıkabilmesi için ilgili parlamento komisyonlarında incelenmesi gerektiğini, Sayıştay'ın 1996 yılından itibaren toplam 15 adet performans denetim çalışmasını tamamladığını ve bunların iki pilot çalışma hariç tamamının TBMM'ye sunulduğunu ancak bunların hiçbirinin TBMM’de görüşülmediğini belirtmiştir⁷⁹.

⁷⁷ Engin Duymaz - Fatih Çavdar, “Mahalli İdarelerin Denetim Raporları”, **Dış Denetim**, S. 4, Nisan-Haziran 2011, s. 172.

⁷⁸ Nebi Yılmaz, “Sayıştay’ın Raporlama Görevi ve Sayıştay Raporları”, **Dış Denetim**, S. 3, Ocak-Mart 2011, s. 84-85.

⁷⁹ Recai Akyel, 2010 yılı Bütçe Sunuş Konuşması (Plan ve Bütçe Komisyonu), Sayıştay Başkanlığı, Kasım 2009.

c. Performans denetiminin hukuki sorumluluk doğurmaması sorunu

Diğer taraftan 6085 sayılı Kanunu'nun 7. maddesinde yer alan “*Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz.*” hükmü ile performans denetimlerinin sonuç olarak bağlayıcı olmadığı ifade edilerek Sayıştay'ın denetim alanı ve yetkisi sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla mali ve hukuki sorumluluk doğurmayacak bir denetim şekli düşünülmemeyeceğinden performans denetimi hakkında yapılan bu şekildeki bir düzenleme de denetimin amacı ve sonucu ile bağdaşmamaktadır⁸⁰.

d. Belediye şirketlerinin performans denetiminin yapılamaması

Belediyelerin denetiminde Sayıştay açısından önemlilik arz eden denetim alanlarından biri belediye şirketleridir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, kamu kurum ve kuruluşlarınca kurulan ya da ortak olunan şirketleri “*kamu idaresi*” tanımının içerisine alarak bu şirketleri Sayıştay denetimi kapsamına dâhil etmiştir⁸¹.

Belediye şirketleri, klasik kamu kurumlarına göre yönetimi, işleyişi, organizasyonu vb. unsurları bakımından farklılık gösteren, ayrı bir tüzel kişiliğe ve bütçeye sahip, yarı ticari nitelikte, ancak yerel yönetime bağlı ve yerel yönetimin genel gözetimi altında çalışan özel amaçlı yerel nitelikli organizasyonlardır⁸². Belediyeler merkezi yönetimlerin son yıllarda uyguladığı personel alımını yasaklayan genelgeleri aşmak amacıyla geçici işçi ve şirketleşme yöntemini kullanmaktadır. Normal kadrolarına çeşitli bürokratik engeller dolayısıyla işçi alamayan ve çalıştıramayan yerel yönetimler, hizmet gördürme işini şirketler aracılığı ile aşmaktadır. Kamu denetiminin ve müdahalesinin nispeten az olmasının yanında bu şirketlerde çalışanların örgütsüz, sosyal haklardan yoksun hatta sigortasız olarak çalıştırılabilmeleri belediye şirketlerini belediyeler açısından cazip hale getirmektedir. Belediyenin yaptığı değişik iş kollarındaki işleri daha hızlı yürütmek amacıyla oluşturulan belediye şirketleri kişisel menfaatlere açık hale getirilerek yerel temsilcilerin özel gelir kaynağı biçimine dönüşebilmektedir⁸³. Özel hukuk hükümlerine tabi olan bu şirketlerin denetiminde ciddi anlamda boşluklar bulunması ve denetimlerinde

⁸⁰ H. Bayram Çolak, “Yeni Sayıştay Kanunu Ne Getir(m)iyor?”, **Güncel Mevzuat Dergisi**, S. 60, Aralık 2010.

⁸¹ Mustafa Yavuz, “Kamu Kaynağı Kullanan Şirketlerin Sayıştay Tarafından Denetimi”, **Dış Denetim**, Ocak-Mart 2011, s. 146.

⁸² Okutan, a.g.m., s. 166.

⁸³ DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2001, s. 88.

parçalı ve dağınık bir yapının söz konusu olması mevcut durumu daha endişe verici hale getirmektedir⁸⁴.

Belediyelerin hem gelir kaynakları hem de gider kalemlerinden birini oluşturan ve bu nedenle de belediyeler tarafından kaynak aktarılması gereken bu şirketlerin gerek 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda gerekse 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda stratejik plan hazırlama zorunluluklarına ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır.⁸⁵ Sayıştay'ın kamu kurumlarının performansını denetlerken incelemesi gereken belgelerden birisinin de stratejik plan olduğunu göz önünde bulundurursak belediye şirketlerinin denetiminin yasal açıdan mümkün olsa bile fiilen mümkün olmadığı görülmektedir. Önemli miktarda yerel kaynak harcaması yapan bu birimlerin performans denetimi gibi çağdaş denetim yöntemlerinin dışında bırakılması siyasal etki, baskı ve suistimallere açık hale gelmelerine yol açmaktadır⁸⁶.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporu'nda da buna benzer bulgulara rastlamak mümkündür. Raporda mülki amirlerin, iktidardaki siyasi partilerin ve yerel ileri gelenlerin arkalarında olduğu belediye şirketlerinde; denetimin yetersiz kaldığı, yeterince denetlenmesinde çeşitli zorlukların olduğu, politik ya da akrabalık nedeniyle kayırmacılığa dayalı istihdam politikalarının uygulandığı ve kişisel çıkar sağlama girişimleri biçiminde yolsuzluk söylentilerinin yaygın olduğu belirtilmiştir⁸⁷.

e. Denetçi sayısının yetersizliği

Denetim birimlerinin mevzuatlarında kendilerine verilen görevleri yürütebilmeleri için denetçi sayılarının, denetimle ilgili mesleki eğitim, bilgi ve tecrübe seviyelerinin kısacası kurumsal kapasitelerinin yeterli olması gerekmektedir. Denetçi sayısının denetim biriminin iş yüküne oranla yetersiz olması, denetçilerin denetimle ilgili gerekli eğitim çalışmalarına katılmamış olması ve deneyim eksikliği, denetim programlarının aksamasına neden olmaktadır.

⁸⁴ Mustafa Meşe, "Belediye Şirketleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dış Denetim**, Nisan-Haziran 2011, s. 212.

⁸⁵ Yusuf Emrah Keskiner, "Belediye Şirketlerinde Stratejik Plan Hazırlama Zorunluluğu", **Türk İdare Dergisi**, S. 451, 2006, s. 21-22.

⁸⁶ Aktalay - Abdulhakimoğulları, a.g.m., s. 198.

⁸⁷ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s.89.

Tablo 15: Sayıştay'da Görevli Denetçi Sayıları

Faaliyet Raporlarının Yılları	Denetçi Sayıları (Uzman denetçi, başdenetçi, denetçi ve denetçi yardımcıları)
2001	485
2002	460
2003	485
2004	502
2005	541
2006	587
2007	636
2008	681
2009	719
2010	841
2011	826
2012	842
2013	865
2014	893

Kaynak: 2001-2014 yılları arasında yayımlanan Sayıştay faaliyet raporları esas alınarak hazırlanmıştır.

Tablo 15'te yer alan 2001-2014 yılları arasında Sayıştay'da görev alan denetçi sayıları faaliyet raporlarındaki verilere göre düzenlenmiştir. Denetçi sayılarına bakıldığında yıllar itibariyle genel olarak bir artışın olduğu görülmektedir. Ancak söz konusu raporlarda, Sayıştay'a ait diğer belgelerde ve iletişim araçlarında (web sitesi) mevcut denetçilerden ne kadarının belediyelerle ilgili denetimlerde görev aldığını veya ne kadarının performans denetimi konusunda yetkin olduğuna ilişkin bilgilere ulaşılamamıştır.

Ancak konu ile ilgili çalışmaları incelediğimizde Sayıştay'ın denetçi kadrosunun sayısal olarak yetersiz olduğu ve yerel yönetimlerin denetimlerine tüm denetim elemanlarının sadece % 13'ünü ayırabildiğine ilişkin bilgilere rastlanmaktadır⁸⁸. 2010 yılında yayımlanan bir makalede, yerel yönetimlerin mali ve performans denetimlerini gerçekleştirilebilmesi bakımından Sayıştay denetçi kadrosunun yetersiz olduğu (80 denetçi) belirtilmiş, ülkemizdeki yerel yönetim birimlerinin sayısının ve Sayıştay'ın yürütmekle görevli oldukları hizmetlerin çeşitliliği ile birlikte değerlendirildiğinde bu rakamın sadece mali nitelikteki işlemlerin denetimi için bile yeterli olmadığı ve bu haliyle

⁸⁸ Recep Sanal, "Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında Yerel Yönetimlerin Denetimi", **Türk İdare Dergisi**, S. 459, 2008, s. 117.

de yerel yönetimlerin performans denetimlerinin yapılmasının neredeyse imkânsız olduğu ifade edilmiştir. Sayıştay'ın iş yükü ve raporlamaya yönelik görevleri göz önüne alındığında mevcut personel ve kurumsal kapasite ile bunları karşılamasının mümkün olmadığı vurgulanmıştır⁸⁹.

f. Bağımsızlık ve tarafsızlık sorunu

Bağımsızlık ilkesi, denetçilerin ve denetleyen kuruluşların denetim çalışmalarına ve raporlamaya ilişkin görevlerini etkili bir şekilde yürütülmesini sağlar. Denetimden beklenen olumlu etkilerin ortaya çıkması için gerekli olan bağımsızlık ilkesi, INTOSAI gibi uluslararası denetim kurumlarının hassasiyetle üzerinde durduğu konulardan biridir.

Sayıştay denetçilerinin denetimle ilgili görüşlerini ortaya koymak amacıyla yapılan bir anket çalışmasında⁹⁰, Sayıştay denetçilerine denetim faaliyetlerindeki ve denetim sonuçlarının raporlanmasındaki bağımsızlıkları ile ilgili olarak “denetimlerin herhangi bir etki altında kalmadan yapıldığına inanmaktayım” önermesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Ankete katılan denetçilerin yaklaşık olarak yarıya yakını denetimlerin etki altında kalmadan yapıldığını düşünürken, %20,9’u ise denetimlerde etki altında kaldığı görüşünü ortaya koymuştur. Denetimlerde etki altında kalma konusunda kararsız kalan denetçi oranının %33,3 olduğu da göz önüne alınırsa bağımsızlığın üzerinde ciddi bir şekilde düşünülmesi gereken bir konu olduğu net bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

Aynı anket çalışmasında Sayıştay denetçilerine “denetim raporları mevcut durumu tarafsız bir şekilde ortaya koymaktadır” önermesine katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Ankete katılan denetçilerin yarısına yakını (%51) raporların mevcut durumu tarafsız şekilde ortaya koyduğunu belirtirken, raporların denetlenen kurumun durumunu tarafsız olarak yansıtmasıyla ilgili tereddütleri olanların oranı %34 civarında olduğu tespit edilmiştir.

Bağımsızlık, tarafsızlık ve objektiflik gibi kavramlar Sayıştay'ın temel değerleri arasında kabul edilmekte ve denetimin vazgeçilmez bir unsuru ve ön koşulu olarak kabul

⁸⁹ Aktalay - Abdulhakimoğulları, a.g.m., s. 196-197.

⁹⁰ Müslüm Parlak - Zeliha Parlak, “Sayıştay Denetçilerinin Denetimle İlgili Algıları, Beklentileri ve Görüşleri Üzerine Bir Anket Çalışması”, *Sayıştay Dergisi*, S. 92, 2014, s. 21-22.

edilmektedir⁹¹. Ancak yapılan anket çalışmasında da görüldüğü üzere Sayıştay denetçilerinin denetim esnasında ve denetim raporlarını hazırlama sürecinde bağımsızlık ve tarafsızlık gibi temel ilkelere sıkı bir şekilde bağlı kalmasını engelleyen birtakım unsurlar mevcuttur.

g. İç denetimden yeterince destek alınamaması

Ülkemizde yüksek denetim faaliyeti yapmak üzere kurgulanmış olan Sayıştay bu görevini çeşitli nedenlerden dolayı gereği gibi yerine getirememektedir. Bunda Sayıştay'ın kendi içindeki etkenler kadar, iç denetim sisteminin iyi işlememesi de etkili olmaktadır. Zira Sayıştay, yetersiz iç denetim olgusu nedeniyle iç denetimin yapması gereken faaliyetleri yapmak durumunda kalmakta, iç denetim sonuçlarına dayanarak denetimlerini yürütememektedir. En önemli görevleri arasında yer alan performans denetimi ve raporlama işlevine yeterince kaynak ayıramamaktadır⁹².

2. İç Denetim Birimleri

Kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizi büyük ölçüde değiştiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun temel unsurlarından biri iç denetim uygulamasıdır. 5018 sayılı Kanunu'nda iç denetim, "*kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti*" olarak tanımlanmış ve iç denetçiler tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Kurumlarda yürütülecek iç denetim faaliyetleri; uygunluk denetimi, mali denetim, bilgi teknolojileri denetimi, sistem denetimi ve performans denetimi uygulamalarını kapsamaktadır.

⁹¹ Sayıştay Başkanlığı, **2013 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara, 2014, s.4.

⁹² Erdal Kuluçlu, "Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine", **Sayıştay Dergisi**, S. 63, Ekim-Aralık 2006, s. 29.

Tablo 16: 2008-2013 Yılları İtibariyle İç Denetçi Kadrosu Tahsis Edilen Yerel Yönetim Sayısı ve İç Denetçi Sayısı ile Gerçekleşen Atanma Sayıları

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
İç denetçi kadrosu tahsis edilen yerel yönetim sayısı toplamı	157	157	157	157	220	208
İç denetçi ataması yapan yerel yönetim sayısı toplamı	112	113	114	108	107	110
Tahsis edilen iç denetçi kadro sayısı toplamı	588	588	588	588	801	763
Atanmış iç denetçi sayısı toplamı	288	278	272	255	254	260

Kaynak: İDKK tarafından 2008-2013 yılları arasında yayınlanan Kamu İç Denetim Genel Raporları dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Tablo 16’da görüldüğü üzere 2008-2011 yılları arasında iç denetçi kadrosu verilen yerel yönetim sayısı ile tahsis edilen iç denetçi kadro sayılarında herhangi bir değişiklik olmazken 2012 yılında bu rakamlarda önemli artışlar yaşanmıştır. İç denetçi ataması yapan yerel yönetim sayısına baktığımızda söz konusu yıllar içinde çok büyük artış veya azalış olmadığı görülmektedir. Tabloda yer alan yerel yönetimlerdeki atanmış iç denetçi sayısını incelediğimizde 2008 yılından itibaren bir azalış olması dikkat çekicidir. Kamu İç Denetim Genel Raporları’nda bu azalış, iç denetçilerle ilgili olarak gerçekleşen emeklilik, vefat, görevden ayrılma gibi birtakım etkenlere bağlanmıştır.

Tablo 17: Mahalli İdarelerin Türlerine Göre İç Denetçi Sayıları (2009-2013)

Türü	Tahsis edilen kadro sayısı					Doldurulan kadro sayısı				
	2009	2010	2011	2012	2013	2009	2010	2011	2012	2013
Belediye	515	515	684	701	512	203	253	252	238	186
İl özel idaresi	112	112	122	128	216	46	45	47	45	43
Bağlı idare	43	43	40	37	67	21	21	23	23	22
Toplam	670	670	846	866	795	270	319	322	306	251

Kaynak: Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporları (2009-2013) esas alınarak hazırlanmıştır.

Kamu İç Denetim Raporları ve Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporları üzerinden oluşturulan Tablo 17'yi birlikte değerlendirdiğimizde; iç denetçi kadrosu tahsis edilen yerel yönetimlerin özellikle de belediyelerin önemli bir kısmının atamaları gerçekleştirmedikleri ve tahsis edilen iç denetçi kadrolarının boş bırakıldığı görülmektedir. Bu durumun belediyelerde iç denetim çalışmalarının yürütülmesine engel teşkil edeceği açık ve net bir biçimde görülmektedir.

Kamuda iç denetimin başarıyla uygulanmasında rol oynayan faktörleri ortaya çıkarmak için yapılan bir anket çalışmasında⁹³ kamuda görevli toplam 361 iç denetçiden iç denetimle ilgili veri toplanmıştır. Anket çalışmasına belediyelerde görevli 92 denetçi (70'i belediyelerde, 22'si büyükşehir belediyelerinde) katılmıştır. İç denetim faaliyetlerinin başarılı bir şekilde uygulanmasındaki temel etkenlerden birisinin de iç denetim faaliyetlerinin bağımsız ve tarafsız bir şekilde yürütülmesi olduğu gerçeğinden yola çıkarak denetçilerin bağımsızlık durumları sorgulanmıştır. Araştırmaya katılan iç denetçilerin kendilerine mevzuatla yeteri kadar bağımsızlık sağlandığı noktasında görüş ayrılığına düştükleri görülmüştür. İç denetçilerin önemli bir kısmı (% 45,7'si) mevzuatla kendilerine yeteri kadar bağımsızlık sağlanmadığını düşünürken, bir kısmı ise (% 34,6'sı) sağlanan bağımsızlığın yeterli olduğunu savunmuştur.

Çalışmada, ankete katılan iç denetçilerin büyük çoğunluğu, görev ve sorumluluklarının mali denetimle sınırlı olmadığını ve iç denetimin, mali denetim uygulamaları dışında uygunluk, bilgi teknolojisi, sistem ve performans denetimi uygulamalarını da içeren bir süreç olduğunu düşünmektedir. Ancak buna rağmen iç denetim birimlerinin kuruluş aşamasında atanan iç denetçilerin önemli bir kısmının mali denetim kökenli olmasının, iç denetimin tam ve etkin bir şekilde uygulanmasını engelleyecek bir unsur olduğu vurgulanmıştır⁹⁴.

Ülkemizdeki iç denetim uygulaması kapsamında performans denetimi yapılabileceği öngörülmüş olsa da kamu idarelerinin bu konudaki çabalarının yetersiz olduğu İDDK raporlarına da yansımış durumdadır. İDDK tarafından yayımlanan 2013 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu'nda iç denetçilerin genellikle sistem ve uygunluk

⁹³ Bilge - Kiracı, a.g.m., s. 160.

⁹⁴ Bilge - Kiracı, a.g.m., s. 159.

denetimine ağırlık verdiği ve denetim programlarında diğer denetim türlerine yeterince yer verilmedikleri belirtilmiştir⁹⁵.

Ayrıca iç kontrol sisteminin bir parçası olan iç denetimin, birçok belediyede üst yönetici tarafından sahiplenilmemesi ve gerekli önemin verilmemesi nedeniyle iç kontrol sisteminin yeterliliği sınanamamaktadır. Denetimin korkulan bir süreç olarak algılanması, iç denetim gibi sürekli bir denetimi öngören anlayışın belediyelerde benimsenmesini engellemektedir. Özellikle üst yönetim ve yöneticiler, iç denetim ile kendilerinin diğer kurumlara ihbar edildiği düşüncesine sahip bir şekilde hareket etmekte ve iç denetçilere gerekli idari ve fiziki ortamı oluşturmayarak, dolaylı olarak iç denetim çalışmalarını engellemektedirler. İç denetimin olmadığı bir iç kontrol sistemi eksik ve problemlidir ve 5018 sayılı Kanunun ruhundan uzaklaşacaktır⁹⁶.

3. Mülkiye Teftiş Kurulu

Mülkiye Teftiş Kurulu'nun tüzük ve yönetmeliklerinde verimlilik, etkililik ve ekonomiklik gibi performans denetiminin temel unsurlarına yer verildiği ve mülkiye müfettişlerinin belediyelerin idari işlemlerinin performansını denetlemesi için herhangi bir yasal engel olmadığı daha öncede belirtilmişti. İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu tarafından hazırlanan inceleme-araştırma raporunda da mevcut mevzuat hükümlerinin, gerçek anlamıyla ve tüm gerekleriyle bir performans denetimine yeterli olmadığı ancak sınırlı da olsa bu hükümlerin hukuki yapı içerisinde bir çeşit performans denetimine benzer şekilde verimlilik, etkinlik, tutumluluk açısından iş ve işlemlerin denetimine imkân verdiği belirtilmişti.

Performans denetimi ile ilgili üstü kapalı bir şekilde tanınmış olan bu yetkiler doğrultusunda mülkiye müfettişlerinin belediyeler konusunda yürüttüğü herhangi bir performans denetim çalışmasına rastlanmamıştır.

4. Mahalli İdareler Kontrolörleri Kurulu

Mülkiye Teftiş Kurulu'na benzer bir şekilde Mahalli İdareler Kontrolörleri Yönetmeliği'nde hizmetlerin kalitesine, verimine ve etkinliğine ilişkin ifadeler

⁹⁵ İDDK, 2013 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, s. 43.

⁹⁶ Altıntaş, "Belediyelerde İç Kontrol Uygulamaları ve Karşılaşılan Sorunlar", a.g.m., s. 46.

bulunmaktadır. Kontrolörlerin performans denetimi yapabilmesini öngören, açık ve net olarak yetki sağlayan hükümler mevcut olmasa bile performans denetimi yapmasına engel teşkil eden bir hüküm bulunmadığı da görülmektedir. Ancak bu birimin de bugüne kadar yürüttüğü herhangi bir performans denetim çalışması bulunmamaktadır.

B. BELEDİYELER AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

1. Yönetim Anlayışı ve Örgütsel Yapı

Türk kamu yönetiminin genel bir özelliği olan bürokratik yönetim geleneğinin yerine stratejik düşünmeye, siyasetçiler ile bürokratlar arasında karşılıklı işbirliği ve uzlaşmaya dayanan, performansı ölçen, hesap verebilir, şeffaf ve sonuca odaklı bir yönetim anlayışının ve uygulamalarının belediyelerde benimsenmesi ve hayata geçirilmesi oldukça zor bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır⁹⁷.

Belediyelerin verimlilik, etkinlik ve kalite konusunda en önemli problemlerinden birisi diğer kamu kurumlarına benzer şekilde hantal, verimsiz ve etkisiz bir örgüt yapısına sahip olmasıdır⁹⁸. Belediyelerin kurumsal açıdan esnek hareket etmesine izin vermeyecek şekilde yoğun ve ayrıntılı kurallara bağlı olarak çalışmak durumunda olması belediyelerin en çok şikâyet ettiği konuların başında gelmektedir.

Ayrıca belediye başkanlarının seçimle göreve gelmesi ve yerel seçimlerde yaşanan olası bir başkan değişikliği, belediye politikalarının yeni bir bakış açısı ile değerlendirilmesine neden olabilmektedir. Seçilen yeni başkanın, kendisinden öncekilerin yaptığı çalışmaları yetersiz ve başarısız bularak kurumum daha önceden belirlenen stratejik amaç ve hedeflerine bağlı kalmak istememesi durumu söz konusu olabilir. Yerel seçim sonrasında bu tür değişimlerin yaşanması doğal olarak belediyelerin performansını etkileyecektir⁹⁹.

⁹⁷ Köseoğlu, “Türk Belediyeciliğinde Performansa Dayalı Yönetim Anlayışına Geçiş: Arka Plan ve Sorunlar”, a.g.m., s. 38.

⁹⁸ Erol Kaya, **Belediyelerde Toplam Kalite Yönetimi ve ISO 9000**, <http://erolkaya.com/wp-content/uploads/kitaplar/belediyelerde-toplam-kalite-yonetimi.pdf>, (06.06.2015), s. 6.

⁹⁹ Ali Erbaş - Ali Güzel, “Belediyelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. XVIII, S. 2, 2009, s. 39.

2. Stratejik Plan Hazırlama Yükümlülüğü Olmayan Belediyelerin Durumu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda stratejik plan, “*kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan*” olarak tanımlanmıştır. Kanunda, kamu idarelerine 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 uygulamanın izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlama görevi verilmiştir.

5018 sayılı Kanunda stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin Devlet Planlama Teşkilatı tarafından belirleneceği belirtilmiş ve bu doğrultuda DPT tarafından “Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu” hazırlanmıştır. Kılavuzda, belediyelerin stratejik plan hazırlama yükümlülüğüne ilişkin nüfus kriteri getirilmiş ve nüfusu 50.000’in üzerindeki tüm belediyelere stratejik plan hazırlama görevi verilmiştir¹⁰⁰.

Tablo 18: Türlerine ve Nüfus Aralıklarına Göre Belediyelerin Dağılımı

Nüfus Aralığı	Büyükşehir	İl	Büyükşehir İlçe	İlçe	Belde	Toplam
0-2.000			1	40	47	88
2.001-5.000			12	127	315	454
5.001-10.000			37	97	33	167
10.001-25.000		1	113	88	2	204
25.001-50.000		6	110	31		147
50.001-100.000		15	77	14		106
100.001-500.000		29	149	3		181
500.001-1.000.000	10		20			30
1.000.001-2.000.000	13					13
2.000.001-3.000.000	4					4
3.000.000 üzeri	3					3
Toplam	30	51	519	400	397	1.397

Kaynak: 2013 Yılı Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu'nda yer alan yukarıdaki tablo <http://www.migm.gov.tr> adresindeki 2015 yılı resmi TÜİK verilerine göre güncellenmiştir. (Tablodaki veriler 6360 sayılı On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Altı İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla oluşan yeni duruma göre hazırlanmıştır.)

¹⁰⁰ DPT, Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu, 2006, s. 1-2.

Tabloya göre ülkemizde nüfusu 50.000'in altında toplam 1060 belediye mevcuttur. Bu rakam, toplam belediye sayısının yaklaşık % 75'ine denk gelmektedir ve bu belediyelere stratejik plan hazırlama zorunluluğu getirilmemiştir. Bütçe sistemimizin stratejik planlamaya dayandırıldığını ve bu doğrultuda performans ölçümleri yapılarak bu ölçümlerin performans denetimlerine temel oluşturacağını dikkate alırsak stratejik plan hazırlama yükümlülüğü olmayan bu belediyelerin performans denetiminin kapsamı dışında kaldığını söylemek mümkündür. Dolayısıyla performans denetimi kapsamı dışında kalan bu belediye kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi imkânsız hale gelecektir.

Belediyelerde performansı etkileyen unsurların belirlenmesine yönelik bir ankette; küçük ve orta ölçekli belediyelerin (nüfusu 10.000'in altında olanlar küçük ölçekli, 10.000-50.000 arasında olanlar orta ölçekli olarak nitelendirilmiş) performanslarını ölçme konusundaki çabaları araştırılmıştır. Ankette küçük ve orta ölçekli belediyelerin % 74,9'unun (yaklaşık olarak dörtte üçü) bu konuda herhangi bir çalışmada bulunmadıkları sonucuna ulaşılmıştır¹⁰¹.

3. Stratejik Planların Gerçekçilikten Uzak Olması

Belediyelerin hazırladığı stratejik planların gerçekçiliği de tartışılan önemli konular arasında yer almaktadır. Bu konuda yapılan çalışmalarda hazırlanan stratejik planların gerçekçilikten uzak olduğuna yönelik ciddi tespitler bulunmuştur. Söz konusu çalışmalarda;

- Bazı belediyelerin stratejik planlamayı sadece yasal bir zorunluluk olarak gördüğü,
- Tüm belediyelerin ve sundukları hizmetten yararlananların kendilerine özgü özellikleri olduğu ve bu nedenle aynı nitelikte olsa bile iki belediyenin planlarının farklı olabileceğini göz ardı ettikleri ve genellikle stratejik plan hazırlarken birbirlerinin planlarını kopyaladıkları¹⁰²,

¹⁰¹ Hazman, a.g.m.,ss. 62-65.

¹⁰² Ali Erbaşı, "Stratejik Planlama Sürecinin Belediyelerde Uygulanmasına Yönelik Modelisel Bir Yaklaşım", *Akademik Bakış Dergisi*, S. 22, Ekim-Aralık 2010, s. 12.

- Stratejik plan hazırlama yükümlülüğünün nüfus kriterine bağlanmış olmasının önemli sorunlar yaratabileceği (örneğin; önceki dönemde plan hazırlayan bir belediyenin nüfusunu düşmesi nedeniyle bir sonraki dönem stratejik plan hazırlamayacak olması nedeniyle belediyelerde stratejik planlama anlayışının yerleşmesini imkânsız hale getirmektedir.)¹⁰³,
- Bazı belediyelerin stratejik planlarını danışmanlık hizmeti aldıkları kurumlara hazırlattıkları¹⁰⁴,
- Belediyelerin önemli bir kısmının stratejik planlarında tüm amaç ve hedefleri içeren beş yıllık tahmini maliyet tablosuna yer vermedikleri ve dolayısıyla plan-bütçe ilişkisini kuramadıkları,
- Bazı belediye planlarında ise performans göstergelerinin bulunmadığı ve bu nedenle önceden belirlenen hedefe ne ölçüde ulaşıldığının ortaya konulamayacağı¹⁰⁵ tespit edilmiştir.

4. Performans Ölçümünün Etkinlik Durumu

Belediyelerde performans ölçümünün etkinliğinin, doğru ve güvenilir veriler elde edilmesine, bunların işlenmesine, depolanmasına ve bu doğrultuda iyi bir performans bilgi sisteminin kurulmasına bağlı olduğu daha öncede belirtilmiş ve ayrıca bütün belediyelerde ortak veri tabanı oluşturmaya yönelik yazılım ve program altyapısının hazırlanması gerektiği vurgulanmıştı.

Etkin bir performans ölçümünün, performans denetim çalışmalarının başarısına katkıda bulunacağını ve daha sağlıklı sonuçlar elde edilmesini sağlayacağı muhakkaktır. Belediyelerin performans ölçümü konusunda birtakım sorunlarla karşılaştıkları bazı araştırmalarda da açıkça ortaya konulmuştur. Örneğin; Demirbaş (2010) tarafından belediyelerin faaliyet raporları üzerinde yapılan bir analizde, belediyelerde performans ölçümüne ilişkin bazı aksaklıklar yaşandığı gözlemlenmiştir. İncelenen raporlarda gerekli teknik ve eğitimsel alt yapının kurulamaması nedeniyle performans bilgilerinin eksik

¹⁰³ M. Fatih Yıldırım, **Mahalli İdarelerde Yönetişim ve Belediye Stratejik Planlarının İyi Yönetişim İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi**, DPT Ekonomik Modeller ve Stratejik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Ankara, 2011, s. 118.

¹⁰⁴ Neşe Songür, “Belediyelerin Stratejik Planlama Yaklaşımına Bakış Açıları”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. XVIII, S. 4, 2009, s. 43.

¹⁰⁵ Neşe Songür, “Belediyelerin Stratejik Planlama Sürecindeki Gereklilikleri Yerine Getirme Durumları Üzerine Bir Araştırma”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. XVII, S. 4, 2008, s. 69-70.

olduğu belirlenmiştir. Bunun yanı sıra performans ölçümü konusuna önemle eğilen ve bu konuda bilgisayar yazılımı geliştirebilen belediye sayısının çok az olduğu da tespit edilmiştir¹⁰⁶.

5. Hizmet İçi Eğitim Yetersizliği ve Nitelikli Personel İhtiyacı

Belediye hizmetlerinin yerel halkın ihtiyaçlarını dikkate alarak etkin bir şekilde sunulabilmesi için istihdam edilen çalışanların işin gereklerini karşılayabilecek nitelikte olması ya da mevcut çalışanlar tarafından yürütülmesi düşünülüyorsa da hizmet içi eğitim verilmesi gerekmektedir. Belediye hizmetlerinin etkinliğini arttırmaya yönelik hizmet içi eğitim faaliyetleri, geniş kapsamlı olarak TODAİE, İçişleri Bakanlığı/Valilikler, Devlet Personel Başkanlığı, Türk Belediyecilik Derneği ile çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından yürütülmektedir. Çalışanların işin veya hizmetin niteliğine göre gerekli eğitimi alabilmesi, hizmet içi eğitim programlarının güncel gelişmeler doğrultusunda gözden geçirilmesi hizmet kalitesinde ve vatandaş memnuniyetinde artış sağlayacaktır¹⁰⁷.

Hizmet içi eğitim, belediye çalışanlarının görevlerine ilişkin bilgi, beceri ve davranış biçimlerinin içeriğine uygun programlarla kaynak israfına neden olmadan, bilinçli bir biçimde görevin gereklerini yerine getirmesine yardımcı olacağı açıktır¹⁰⁸. Ancak ülkemizdeki belediyelerde hizmet içi eğitim seviyesi çok düşüktür ve dışarıdan eğitim hizmeti alımında da sıkı kurallar uygulanmaktadır¹⁰⁹.

TODAİE Yerel Yönetimler Araştırma ve Eğitim Merkezi başlatılan “Yerel Yönetimler Güçlendirme Araştırması Projesi” kapsamında belediye personeli sistemi ve hizmet içi eğitim incelenen konular arasında yer almıştır. Proje kapsamında belediyelerin % 87’sinin personel yetersizliği sorunu yaşadığı, nüfusu az olan belediyelerin öncelikle

¹⁰⁶ Tolga Demirbaş, “Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Faaliyet Raporları ile Saydamlığı Sağlama Çabaları: Belediyeler Üzerine Bir Araştırma”, **Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar**, ed. Figen Altuğ - Özhan Çetinkaya – Selçuk İpek, Ekin Yayınevi, 2010, s. 310.

¹⁰⁷ Nilüfer Negiz, “Belediye Personelinin Hizmet İçi Eğitim Sorunu: Bir Araştırma ve Model Önerisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. XII, S. 3, 2007, s. 194-197.

¹⁰⁸ Şinasi Aksoy, “Verimlilik ve Hizmetiçi Eğitim: Türk Kamu Yönetiminde Yasal Durum, Uygulama ve Değerlendirme”, **Amme İdaresi Dergisi**, S. 17, 1984, s. 55.

¹⁰⁹ Kaya, Belediyelerde Toplam Kalite Yönetimi ve ISO 9000, s. 15.

sayı bakımından daha fazla personele ihtiyaç duyduğu ve nüfusu yüksek olanların ise daha çok nitelikli personele gereksinimi oldukları belirlenmiştir¹¹⁰.

6. Maliyet Sorunu

Performansı esas alan yönetim modelinin belediyelerde kurulabilmesi, uzman personelin yanı sıra önemli bir maliyeti de beraberinde getirmektedir. Uygun performans standartları geliştirmek, veri toplamak, bu verileri işlemek, analiz etmek ve toplanan bilgiyi hazırlanan standartlar içerisine yerleştirmek, ölçüm raporlarını hazırlayıp ilgili yerlere göndermek gibi aşamalar belediye harcamalarını artırabilir. Kalkınma Bakanlığı'nın tüm kamu kurum ve kuruluşlara destek vermesinin çok zor olması nedeniyle belediyeler, üniversitelerden veya diğer kurumlardan danışmanlık hizmetlerinin almak zorunda kalmakta bu da maliyetin daha fazla yükselmesi anlamına gelmektedir¹¹¹.

7. Belediye Yönetiminin Eleştiriye Açık Olmaması

Belediyelerde gerçekleştirilecek performans denetimleri sonucunda kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde kullanılıp kullanılmadığı incelenerek bu doğrultuda denetimi gerçekleştiren birim tarafından başarısız bulunan hususlar hakkında değerlendirme yapılacaktır. Denetlenen belediye yönetiminin eleştirilere tahammülünün olmaması veya başarısızlığı kabullenemeyen bir tutum sergilemesi, performans denetiminden beklenen yararların elde edilememesine yol açacaktır. Belediyelere aktarılan kaynakların kullanımını veya yerel halkın yaşam kalitesini konu edinen bir performans denetim çalışması, belediye başkanlarını ve yönetimlerini yerelde güç duruma düşüreceğinden çeşitli eleştiri ve tartışmaları da beraberinde getirecektir¹¹².

¹¹⁰ TEPAV, **Yerel Yönetimlerde Hizmet İçi Eğitim**, haz: Kamil Ufuk Bilgin - Aslı Akay - H. Emre Koyuncu - E. Çetin Haşar, Ankara, 2007, s. 66.

¹¹¹ Köseoğlu, "Türk Belediyeciliğinde Performansa Dayalı Yönetim Anlayışına Geçiş: Arka Plan ve Sorunlar", a.g.m., s. 36.

¹¹² Apan, "ABD ve Türkiye'de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler: Genel Müfettişlik ve Performans Denetimi", a.g.m., s. 24-25.

C. DENETİM GELENEĞİ VE KÜLTÜRÜ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Belediyecilik geleneğinin başlangıç yılları olan Tanzimat Dönemi'nden bugüne kadar olan süreç genel olarak değerlendirildiğinde belediyeler, sıkı bir şekilde merkezi yönetimin denetimi ve kontrolü altında tutulması gereken idari birimler olarak görülmüştür. Bu bakış açısı, belediyeler üzerinde öngörülen denetimin genellikle merkezin yönetimin vesayet yetkisini kullanması şeklinde ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Vesayetçi anlayışın yanı sıra Türk kamu yönetiminde ağırlıklı olarak uygunluk denetiminin uygulanması, denetim geleneği ve kültürü üzerinde etkili olmuştur. Bu doğrultuda ülkemizdeki denetim birim, kurul ve organları, bu geleneksel görevlerin yanı sıra mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi, mali sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının denetimi ve performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamalarını henüz yeterli seviyede işlevsel hale getirememiştir¹¹³.

D. VATANDAŞ VE KAMUOYU İLGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Belediyeler tarafından sunulan hizmetler doğal olarak önemli boyutlarda bir mali yükü karşılamasına neden olmaktadır. Bu mali yük halkın cebinden çıkan vergilerle karşılanmaktadır. Durum böyle olmakla birlikte bu hizmetlerin maliyetinin önemli bir kısmının merkezi idare tarafından tahsis edilen ödeneklerle sağlanması, belde halkının mali yükü doğrudan üstlenmemesi etkin bir halk denetimi ve kontrolünün sağlanamamasına neden olmakta¹¹⁴ ve belediye kaynaklarının israf edilmemesi konusunda gereken hassasiyet gösterilmemektedir.

Beledi hizmetlerin verimli, etkin, ekonomik, kaliteli ve halkın ihtiyaçlarına uygun nitelikte sunulabilmesi için hizmetlerin planlanmasında ve uygulanmasında yerel halkın, ticaret, sanayi ve meslek odalarının, üniversitelerin ve sivil toplum kuruluşlarının görüşleri alınmalıdır. Bu şekilde katılımcılığın artırılması, belediyelerden hesap sorma anlayışının gelişmesine katkıda bulunacak ve böylece toplumdaki bireyler kaynakların nasıl kullanıldığını sorgulayacaktır.

¹¹³ Sayıştay Başkanlığı, **Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunca Hazırlanan Rapor**, Ocak 2000, http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/56_DenetimSistemininEtkinligininArtirilmesi.pdf, (09.06.2015), s. 13.

¹¹⁴ Murat Sezgin, "Belediyelerde Halkla İlişkiler ve Halka Dönük Yönetim", http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/Images/images/files/1_5_%20Belediyelerde%20Halkla%20C4%B0li%20C5%9Fkiler%20ve%20Halka%20D%20C3%B6n%20C3%BCk%20Y%20C3%B6netim.pdf, (10.06.2015), s. 102.

Halkın yerel sorunların çözümüne katkıda bulunabileceği ve görüşlerini ortaya koyabileceği demokratik araçlardan biri kent konseyleridir. Kent konseyleri merkezi yönetimin, yerel yönetimin, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının ve sivil toplumun ortaklık anlayışıyla kent sorunlarının belirlendiği, tartışıldığı, çözümlerin geliştirildiği ve uzlaşmanın esas alındığı demokratik yapılar olarak kabul edilmektedir. Kent konseyleri, vatandaşın siyasi süreçlere aktif katılımını, örgütlü bir toplumun oluşumunu, demokrasinin daha sağlıklı işlemlerini ve toplumsal bilinç düzeyinin yükselmesini sağlayabilecek bir yapı olarak görülmektedir.

Kent konseyleri 2005 yılında yürürlüğe giren Belediye Kanunu ile yasal bir dayanağa kavuşmuş, Yerel Gündem 21 adı altında oluşturulan meclisler ve çalışma grupları kent konseyleri bünyesine dâhil edilerek tek bir çatı altında toplanmıştır. 2006 yılında da Kent Konseyleri Yönetmeliği çıkarılarak gerekli mevzuat çalışmaları tamamlanmıştır.

Mevzuatta belediye örgütü bulunan her yerde kent konseyi kurulacağı belirtilmesine rağmen henüz ülke düzeyinde gerekli örgütlenmenin oluşturulmadığı görülmektedir. Bunun yanı sıra konsey üyelerinin belediyedeki karar alma süreçlerine oy hakkı olmaksızın katılmaları ve bunların mali açıdan belediyeye bağımlı örgütler olmaları da önemli sorunlar arasında yer almaktadır¹¹⁵.

Kent konseyini oluşturan üyelerin özellikle de sivil toplum kuruluşlarının kendilerinden gelen görüş ve önerilerin, yerel karar alma süreci üzerinde gerçek bir etkisinin bulunup bulunmadığı konusunda endişe duyulmaktadır. Katılımdan sonuç alınamaması, çoğu kez katılım konusunda isteksizlik ve ilgisizlik doğurabilmektedir ve bu tür kaygılar genellikle kent konseyleri için olumsuz etkiler yaratmaktadır. Genelde birçok belediyenin biçimsel ve yüzeysel katılıma kucak açtığı ancak özellikle kentsel planlar ve mali konular gibi birtakım kilit alanlar söz konusu olduğunda, aynı şekilde istekli olmaması ve katılımı sınırlandırıcı bir tutum sergilemesi, Kent Konseylerinin göstermelik bir işleve sahip olduğu¹¹⁶ ve belediyelerin gölgesinde kaldığı görüşünü desteklemektedir¹¹⁷.

¹¹⁵ Uysal Kerman - Yakup Altan - Mehmet Aktel - Mustafa Lamba, "Yerel Yönetişim ve Kent Konseyleri", **Kent Konseyleri Sempozyumu Bildiri Kitabı**, ed. Enes Battal Keskin, Bursa Kent Konseyi Bilimsel Yayınlar Dizisi-1, 2011, s. 25-26.

¹¹⁶ Görmez – Altınışık, a.g.m., s. 41.

¹¹⁷ Nur Şat, "Halkın Yönetime Katılımının Bir Kanalı Sıfatıyla Kent Konseylerinin Değerlendirilmesi", **Kent Konseyleri Sempozyumu Bildiri Kitabı**, ed. Enes Battal Keskin, Bursa Kent Konseyi Bilimsel Yayınlar Dizisi-1, 2011, s. 124.

Ülkemizde yerel yönetimleri özellikle de belediyeleri denetleyen, sorgulayan, uygulamalarına tepki gösteren, kendi hak ve yükümlülüklerinin bilincinde olan, yaşadığı bölgeyi sahiplenen topluluk anlayışı yeterince gelişmemiştir. Hâlbuki belediye hizmetlerinde faydalanan, hemşehrilik duyguları gelişmiş bir yerel topluluğun verimli, etkin, kaliteli ve adil bir hizmet anlayışı talep etmesi belediyelerin hesap verme sorumluluğu taşıyan birimler haline gelmesini sağlayacaktır¹¹⁸.

IV. PERFORMANS DENETİMİNİN ETKİNLEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖNERİLER

Belediyelerde performans denetiminin etkin bir şekilde yapılabilmesi için başlıca öneriler şu şekilde sıralanabilir:

- 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda performans denetiminin Uluslararası Denetim Standartlarına uygun bir şekilde tanımlanmaması ve Kanunda öngörülen tanımın açık ve net olmaması, Sayıştay'ın performans denetimi yetkisini sınırlandırmaktadır. Kanundaki tanımın ek bir yasal düzenleme ile Uluslararası Denetim Standartlarına uygun bir şekilde yeniden tanımlanarak bu konudaki tartışmaların ve belirsizliklerin önüne geçilmelidir¹¹⁹.
- 6085 sayılı Kanunda, TBMM'ye sunulan Sayıştay raporlarının mecliste görüşülmesine ilişkin esas ve usullerin TBMM İçtüzüğünde düzenleneceği belirtilmiş olsa da bugüne kadar bu konuda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Performans denetim raporlarının mecliste görüşülmesiyle ilgili mevzuatta yer alan bu boşluğun Sayıştay Kanunu'nda veya TBMM İçtüzüğünde yapılacak bir düzenleme ile doldurulması gerekmektedir.
- 6085 sayılı Kanunda belirtilen ve Sayıştay'ın yerine getirmekle yükümlü olduğu görev ve sorumlulukların fazlalığı nedeniyle Sayıştay'ın mevcut kapasitesi yetersiz kalmakta ve Sayıştay belediyelerin performans denetimlerini gereğince yapamamaktadır. Sayıştay'ın iş yükü göz önüne alındığında mevcut kapasitesinin artırılarak (personel, bina, teknoloji vs.) yasada öngörülen görevlerin yapılmasına imkân sağlayacak hale getirilmesi gerektiği açıkça görülmektedir. Bunun dışında

¹¹⁸ Köseoğlu, "Belediyelerde Performans Yönetimi", a.g.m., s. 231-232.

¹¹⁹ İlhan, a.g.m., s. 117.

Bölge Sayıştayları kurularak denetlenecek belediyelere olan mekânsal uzaklığın ortadan kaldırılması ve Sayıştay'ın daha etkin ve aktif çalışmasına olanak sağlanmalıdır¹²⁰.

- Etkili bir performans denetimi için denetçi sayısının yeterli olmasının yanı sıra donanımlı bir denetçi profiline de ihtiyaç bulunmaktadır. Bu bakımdan performans denetim metot ve tekniklerinin Sayıştay denetçilerine özümsetilmesi ve performans denetimlerinin sabırlı, yaratıcı, analitik düşünen, ekip çalışmasına ve işbirliğine yatkın denetçiler tarafından yürütülmesi gerekmektedir¹²¹.
- Sayıştay açısından hassas konulardan bir diğeri de belediye şirketlerinde performans denetiminin yapılamamasıdır. Belediye mevzuatı ve ilgili diğer kanunlar incelendiğinde belediye şirketlerinin stratejik plan hazırlama zorunluluğu ile ilgili herhangi bir hükmün bulunmadığı görülmektedir. Bu durum, Sayıştay'ın belediye şirketlerinde performans denetimi yapmasının fiilen mümkün olmadığı anlamına gelmektedir¹²². Bu bakımdan, belediye başkanlarının belediye şirketlerinin stratejik planlarını hazırlayarak performans denetimi için gerekli zemini oluşturması gerekmektedir¹²³.
- Denetim birimlerinin ve denetim elemanlarının her türlü iç ve dış müdahaleden uzak olması anlamına gelen bağımsızlık, ülkemizde denetim alanında tam anlamıyla yerleşmemiş olmakla birlikte denetimden beklenen sonuçların elde edilememesinin temel nedenlerinden biri olarak kabul edilmektedir¹²⁴. Denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerinin tarafsız olmasını sağlamak ve denetimden beklenen yararları ortaya çıkarabilmek için denetçinin ve denetim birimlerinin kurumsal ve faaliyetler anlamında bağımsızlığının sağlanması gerekir¹²⁵.
- İç denetim birimleri açısından değerlendirildiğinde özellikle iç denetçi kadrosu tahsis edilen belediyelerin önemli bir kısmının atamaları gerçekleştirilmemesi ve tahsis edilen iç denetçi kadrolarının boş bırakılması, iç denetimin işlevselliğini azaltmakta ve bu durumda performans denetimi etkin bir şekilde yapılamamaktadır. Bunun belediyelerde iç denetim çalışmalarının yürütülmesine engel teşkil edeceği

¹²⁰ Aktalay - Abdulkakimoğulları, a.g.m., s. 196-197.

¹²¹ Yaman, a.g.m., s. 15; Özer, a.g.e., s. 222.

¹²² Yavuz, a.g.m., s. 151.

¹²³ Keskiner, a.g.m., s. 30.

¹²⁴ Yaman, a.g.m., s. 13.

¹²⁵ Kuluçlu, a.g.m., s. 28.

açık ve net bir biçimde görülmektedir. İç denetim sisteminin işleyişini sağlamak için öncelikle belediyelerin boş bırakılan iç denetçi kadrolarına atamaları gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

- Belediyelerde iç denetim faaliyetlerinin yetersiz olması aynı zamanda Sayıştay'ın iç denetim sonuçlarına dayanarak denetimlerini yürütmesine de engel olmaktadır. İç denetimin işlevsel hale getirilmesi ile birlikte iç denetim birimleri tarafından yapılacak performans denetimleri ve hazırlanacak raporlar Sayıştay için bir veri kaynağı olacak¹²⁶ ve iş yükü fazla olan Sayıştay'ın diğer görev ve sorumluluklarına daha fazla zaman ve kaynak ayırmasına yardımcı olacaktır¹²⁷.
- Mülkiye Teftiş Kurulu'nun ve Mahalli İdareler Kontrolörleri açısından incelendiğinde bu birimlerin mevcut mevzuat hükümleri, sınırlı bir şekilde belediyelerde performans denetim yapma yetkisi tanımaktadır. Ancak üstü kapalı bir şekilde tanınmış olan bu yetkiler doğrultusunda söz konusu birimlerin performans denetim çalışmaları yürütmeleri mümkün gözükmemektedir. Bu yüzden performans denetim yetkisine ilişkin hükümlerin daha net ve açık olması gerekmektedir.
- Konuya belediyeler açısından bakıldığında da stratejik plandan kaynaklanan bazı sorunların olduğu görülmektedir. Belediyelerde stratejik plan hazırlama zorunluluğunun nüfus kriterine bağlanmış olması birtakım sorunları da beraberinde getirmektedir. Örneğin; nüfusu 50.000'in üzerinde olan ve bu nedenle stratejik plan hazırlaması gereken bir belediyenin nüfustaki azalıştan dolayı bir sonraki dönem stratejik plan hazırlamaması söz konusu olabilmektedir. Nüfus kriterinin, belediyelerde stratejik planlama anlayışının yerleşmesine engel olacağı görülmektedir. Bu durumun önüne geçilebilmesi için bir kez stratejik plan hazırlamış olan belediyelerde, sonraki dönemler için nüfus kriteri aranmaksızın stratejik planlama yükümlüğünün devam ettirilmesi faydalı olacaktır. Genel olarak değerlendirildiğinde belediyelerde stratejik plan hazırlama yükümlülüğü ile ilgili ikili bir kriterin oluşturulmasının gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede nüfus sayısına bakılmaksızın tüm büyükşehir ve il belediyeleri stratejik plan hazırlamakla yükümlü tutulmalı; ilçe belediyeleri ise belirli bir nüfus kriterini

¹²⁶ Demirbaş, a.g.e., s. 200.

¹²⁷ Kuluçlu, a.g.m., s. 29.

sağlamaları haline bu yükümlülüğe sahip olmalıdır¹²⁸. Böylece stratejik planlama hazırlamakla yükümlü olan belediye sayısı artırılmış olacak ve bunların performans denetimleri mümkün hale gelecektir.

- Belediyelerde etkin bir performans denetimi için gerekli koşullardan biri de kamuoyunun ve parlamentonun ilgi düzeyinin yüksek olmasıdır. Kamuoyu, medya ve parlamentonun performans denetimi konusunda duyarlı hale gelebilmesi için performans denetim konularının seçiminde hassas davranılması ve özellikle de bu çevrelerin ilgisini çeken güncel konulara ağırlık verilmesi gerekmektedir¹²⁹. Böylece kamu kaynaklarının kullanımı konusunda daha hassas, sorgulayan ve toplumsal bilince sahip bireyler ortaya çıkacaktır.

¹²⁸ Yıldırım, a.g.e., s. 118.

¹²⁹ Özer, a.g.e., s. 222.

SONUÇ

Performans denetimi; verimlilik, etkinlik ve ekonomikliğin yanı sıra kalite ve eşitlik gibi unsurların da göz önünde bulundurularak hizmetlerin ne kadar iyi bir şekilde sunulup sunulmadığının incelenmesini ve bu doğrultuda tespit edilen sorunlara yönelik tavsiyelerde bulunulmak suretiyle söz konusu kurumun başarı düzeyinin artırılmasını öngören çağdaş bir denetim türüdür. Günümüzde birçok ülkede başarılı bir şekilde uygulanan bu denetim türünün ülkemizde yeterince uygulama imkânı bulamadığı ve bu konuda hem denetim birimleri hem de belediyeler açısından birtakım sorunlarla karşılaşıldığı görülmektedir.

Belediyelerin kamu kaynağı kullanması ve yerel halka mekânsal olarak en yakın hizmet birimleri olmasının yanı sıra mükelleflerin ödedikleri vergilerin kamusal hizmetlere dönüşüm sürecinde nasıl kullanıldığına ilişkin bilgi sahibi olmak istemeleri kısacası hesap sorma bilincinin gelişmesi, performans denetimini belediyelerde uygulanması gereken bir denetim haline getirmektedir. Bu çalışmada belediyelerde denetim yapmakla yetkili birimler arasında bu yetkiyi en fazla kullanan Sayıştay, Mülkiye Teftiş Kurulu, Mahalli İdareler Kontrolörleri ve iç denetim birimlerinin performans denetimi yetkisi değerlendirilmiş ve karşılaşılan sorunlar ortaya konulmuştur.

Sayıştay açısından değerlendirildiğinde performans denetimine ilişkin sorunların önemli bir kısmının mevzuattan kaynaklandığını söylemek mümkündür. Örneğin, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda performans denetiminin Uluslararası Denetim Standartlarına uygun bir şekilde tanımlanmaması önemli bir sorundur. Kanunda öngörülen tanım ile Sayıştay'ın performans denetimi yetkisinin sınırlandırıldığı görülmektedir. Ayrıca tanımın açık ve net bir şekilde yapılmamış olması mevzuatta performans denetiminin yanı sıra etkililik, etkinlik ve verimlilik denetimi denilen ayrı bir denetim türünün benimsenmesine neden olmuştur.

Bu konuda öncelikle 6085 sayılı Kanun'daki performans denetiminin tanımı, Sayıştay tarafından oluşturulacak alt mevzuat düzenlemeleri ile ve hatta gerekirse ek bir yasal düzenleme ile Uluslararası Denetim Standartlarına uygun bir şekilde yeniden tanımlanarak bu konudaki tartışmaların sona erdirilmesi gerekmektedir.

Mevzuattan kaynaklanan bir diğ er sorun da Sayıştay raporlarının mecliste görüşülmesi ile ilgili devam eden belirsizliktir. 6085 sayılı Kanunda, TBMM'ye sunulan Sayıştay raporlarının mecliste görüşülmesine ilişkin esas ve usullerin TBMM İçtüzüğünde düzenleneceği belirtilmiştir. Ancak bu konuda henüz herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Performans denetim raporlarının mecliste görüşülmesiyle ilgili belirsizliğin ise Sayıştay Kanunu'nda veya TBMM İçtüzüğünde yapılacak bir düzenleme ile açıklığa kavuşturulması yerinde olacaktır. Sayıştay'ın performans denetimi konusundaki çalışmalarının yasama organı tarafından mecliste görüşülmesi ve değerlendirilmesi, Sayıştay'ın motivasyonunu artıran bir gelişme olacaktır.

Sayıştay'ın personel yapısı incelendiğinde yerel yönetimlerin mali ve performans denetimlerini yapacak denetçi kadrosunun sayı olarak yetersiz olduğu görülmektedir. Ülkemizdeki belediye sayısı, Sayıştay'ın yürütmekle görevli olduğu hizmetlerin çeşitliliğiyle birlikte değerlendirildiğinde bu rakamın sadece mali nitelikteki işlemlerin denetimi için bile yeterli olmadığı görülmektedir. Bu nedenle mevcut kapasitesiyle Sayıştay'ın belediyelerin performans denetimlerini yapması neredeyse imkânsız hale gelmektedir. Sayıştay'ın iş yükü göz önüne alındığında mevcut kapasitesinin artırılarak (personel, bina, teknoloji vs.) yasada öngörülen görevlerin yapılmasına imkân sağlayacak hale getirilmesi gerektiği açıkça görülmektedir. Ayrıca konu ile ilgili olarak Sayıştay'ın daha etkin ve aktif çalışması ve denetlenen birimlere olan mekânsal uzaklığın getireceği olası problemleri gidermek için Sayıştay'a bağlı bölge Sayıştaylarının kurulması hususu da tartışmaya açılmalıdır.

Sayıştay açısından önemli bir diğ er konu belediye şirketlerinin denetimidir. Belediye mevzuatında ve ilgili diğ er kanunlarda belediye şirketlerinin stratejik plan hazırlama zorunluluğu ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmaması, Sayıştay'ın belediye şirketlerinde performans denetimi yapmasının fiilen mümkün olmadığı anlamına gelmektedir. Belediyeye kaynak oluşturan ve harcama kalemlerinden birini teşkil eden belediye şirketlerinin üst yöneticisi konumundaki Belediye Başkanlarının, belediye kaynaklarının verimli, etkin ve ekonomik kullanılmasından sorumlu olacağı ve bu sorumluluğun stratejik planlarla yerine getirileceği 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda belirtilmiştir. Bu noktada, belediyelerin hazırladıkları stratejik planlardan ayrı olarak, belediye şirketlerinin de kendi stratejik planlarını hazırlaması ve performans denetimi için gerekli zemini oluşturması gerekmektedir.

Denetim birimleri ve denetim elemanları açısından bağımsızlık, her türlü iç ve dış müdahaleden uzak olunması anlamına gelmektedir. Bağımsızlığın kurullarla güçlendirilip güvence altına alınması kadar uygulamada işlerlik ve işlevsellik kazanması da önemlidir. Türkiye’de denetimdeki bağımsızlığın bütün boyutları ile yerleşmemiş olması denetimden istenilen biçimde sonuç alınamamasının nedenlerinden biri olarak gösterilmektedir. Bağımsızlık, bütün denetimlerin olmazsa olmaz koşulu olarak kabul edilmektedir. Denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerinin tarafsız olmasını sağlamak ve denetimden beklenen yararları ortaya çıkarabilmek için denetçinin ve denetim kurumlarının kurumsal ve faaliyetler anlamında bağımsız olması gerekmektedir.

İç denetim birimleri açısından değerlendirildiğinde performans denetiminin etkin bir şekilde yapılabilmesinin önünde bazı engeller bulunmaktadır. Özellikle iç denetçi kadrosu tahsis edilen belediyelerin önemli bir kısmının atamaları gerçekleştirilmemesi ve tahsis edilen iç denetçi kadrolarının boş bırakılması, iç denetimin işlevselliğini azaltmaktadır. Bu durumun belediyelerde iç denetim çalışmalarının yürütülmesine engel teşkil edeceği açık ve net bir biçimde görülmektedir. İç denetim sisteminin işleyişini sağlamak için öncelikle belediyelerin boş bırakılan iç denetçi kadrolarına atamaları gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca iç denetimin, birçok belediyede üst yönetici tarafından sahiplenilmemesi ve gerekli önemin verilmemesi nedeniyle iç kontrol sisteminin yeterliliği sınırlanmaktadır. Denetimin korkulan bir süreç olarak algılanması, iç denetim gibi sürekli bir denetimi öngören anlayışın belediyelerde benimsenmesini engellemektedir. Özellikle üst yönetim ve yöneticiler, iç denetim ile kendilerinin diğer kurumlara ihbar edildiği düşüncesine sahip bir şekilde hareket etmekte ve iç denetçilere gerekli idari ve fiziki ortamı oluşturmayarak, dolaylı olarak iç denetim çalışmalarını engellemektedirler. İç denetimin olmadığı bir iç kontrol sistemi eksik ve problemlidir. Bu ise 5018 sayılı Kanunun ruhundan uzaklaşma anlamına gelmektedir. Bu doğrultuda etkin işlemeyen bir iç kontrol sistemi ile performans denetiminden beklenen sonuçların elde edilmesinin oldukça zor olacağını söylemek mümkündür.

Belediyelerde iç denetim faaliyetlerinin yetersiz olması aynı zamanda Sayıştay’ın iç denetim sonuçlarına dayanarak denetimlerini yürütmesine de engel olmaktadır. İç denetimin işlevsel hale getirilmesi ile birlikte iç denetim birimleri tarafından yapılacak

performans denetimleri ve hazırlanacak raporlar Sayıştay için bir veri kaynağı olacak ve iş yükü fazla olan Sayıştay'ın diğer görev ve sorumluluklarına daha fazla zaman ve kaynak ayırmasına yardımcı olacaktır.

Mülkiye Teftiş Kurulu'nun ve Mahalli İdareler Kontrolörleri'nin tüzük ve yönetmeliklerinde sınırlı bir şekilde de olsa performans denetim yetkisi tanıyan bazı hükümler bulunduğunu daha öncede ifade etmiştik. Üstü kapalı bir şekilde tanınmış olan bu yetkiler doğrultusunda söz konusu birimlerin performans denetim çalışmaları yürütmeleri mümkün gözükmemektedir. Bu yüzden performans denetim yetkisine ilişkin hükümlerin daha net ve açık olması gerekmektedir.

Belediyelerde stratejik plan hazırlama zorunluluğunun nüfus kriterine bağlanmış olması birtakım sorunları da beraberinde getirmektedir. Belediye nüfusundaki artış ve azalışa göre belediyenin stratejik plan hazırlama yükümlülüğünün dönemden döneme değişmesi belediyelerde stratejik planlama anlayışının yerleşmesine engel olmaktadır. Bu durumda nüfus kriterinin farklılaştırılması (bir kez stratejik plan hazırlayan belediyelerde sonraki dönemler için nüfus kriterinin aranmaması) ve başka kriterler getirilmesi (tüm büyükşehir ve il belediyelerinde zorunlu hale getirilmesi gibi) söz konusu olabilir. Böylece stratejik plan hazırlamakla yükümlü olan belediye sayısı artırılmış olacak ve bunların performans denetimleri mümkün hale gelecektir.

Bununla birlikte belediyelerin stratejik planlamayı sadece yasal bir zorunluluk olarak görmesi, genellikle stratejik plan hazırlarken birbirlerinin planlarını kopyalamaları ya da stratejik planlarını danışmanlık hizmeti aldıkları kurumlara hazırlatmaları, belediyelerde performans dayalı yönetim anlayışının tam olarak benimsenmediğini göstermektedir. Özel şirketlerden alınan danışmanlık hizmetlerinin suistimal edilmesi nedeniyle başta Kalkınma Bakanlığı, TODAİE ve üniversiteler olmak üzere ilgili diğer kamu kurum ve kuruluşlarının stratejik plan hazırlama sürecinde belediyelere daha fazla yardımcı olması gerekmektedir.

Etkin bir performans denetimi için gerekli koşullardan biri de kamuoyunun ve parlamentonun ilgi düzeyinin yüksek olmasıdır. Kamuoyu, medya ve parlamentonun performans denetimi konusunda duyarlı hale gelebilmesi için performans denetim konularının seçiminde hassas davranılması ve özellikle de bu çevrelerin ilgisini çeken güncel konulara ağırlık verilmesi gerekmektedir. Örneğin, belediyelerdeki ihale işlemlerini

konu edinen bir performans denetim raporunun sonuçları vatandaşlarda merak uyandıracak ve performans denetimine olan ilgiyi artıracaktır.

Yerel hizmetlerin karşılanmasında önemli bir role sahip olan belediyelerin daha kaliteli hizmetler sunabilmesi ve yerel halkın ihtiyaçlarına karşılık verebilmesi için mevcut kaynakları daha verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanmasına bağlıdır. Bunun gerçek anlamda sağlanabilmesi için performans denetiminin etkin bir şekilde uygulanması ile mümkün olacaktır. Bu nedenle belediyelerde performans denetimi yapılmasının önündeki engellerin kaldırılması, denetim birimlerinin yetkilerinin yasal-kurumsal olarak güçlendirilmesi ve performans denetim çalışmalarının yaygınlaştırılması için gerekli ortamın oluşturulması gerekmektedir.



KAYNAKÇA

- ACAR İ. Atilla, “İç Denetim-Stratejik Plan-Performans Yönetimi Çerçevesinde Kavramsal Değerlendirmeler”, **Yerel Siyaset**, S. 26, Şubat 2008, ss. 78-83.
- AĞCAKAYA Serpil, “Performans Bütçenin Performansını Özelleştirme Yoluyla Arttırmak: Isparta Belediyesi Örneği”, **1. Ulusal Yerel Yönetimler Sempozyumu Bildirileri Kitabı**, Sakarya, 2008, ss. 167-180.
- AĞCAKAYA Serpil, “Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Benzer Tip Belediyelerde Mali Performans Uygulamaları”, **Sosyo-Ekonomi**, S. 1, Ocak-Haziran 2009, ss. 28-45.
- AKAL Zühal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi Çok Yönlü Performans Göstergeleri**, 4. b., Milli Prodüktivite Merkezi Yayını, Ankara, 2000.
- AKÇAKAYA Murat, “Belediyeler Üzerindeki Vesayet Çıkmazı”, **Sayıştay Dergisi**, S. 38, Temmuz-Eylül 2000, ss. 189-210.
- AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, 14. b., Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.
- AKSOY Şinasi “Verimlilik ve Hizmetiçi Eğitim: Türk Kamu Yönetiminde Yasal Durum, Uygulama ve Değerlendirme”, **Amme İdaresi Dergisi**, S. 17, 1984, ss. 48-61.
- AKTALAY Alptekin, **Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Merkezden Yönetim ve Yerinden Yönetim Arasındaki Denetim İlişkisi**, 1. b., Legal Kitabevi, İstanbul, 2011.
- AKTALAY Alptekin - Erdal Abdulhakimoğulları, “Yerel Yönetimlerde Dış Denetimin Amaç Bakımından Değerlendirilmesi”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. VI, S. 12, 2010, ss. 179-201.
- AKYEL Recai, **2010 yılı Bütçe Sunuş Konuşması (Plan ve Bütçe Komisyonu)**, Sayıştay Başkanlığı, Kasım 2009.
- AKYEL Recai - H. Ömer Köse, “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği”, **Türk İdare Dergisi**, S. 466, 2010, ss. 9-44.
- ALPTÜRK Gül, “Amerikan Sayıştayı ve Performans Denetimi”, **Sayıştay Dergisi**, S. 4, 1991, ss. 43-55.
- ALTINTAŞ Abdullah, “6085 Sayılı Kanun Bağlamında Düzenlilik Denetimi”, **Dış Denetim**, S. 3, Ocak-Mart 2011, ss. 9-17.
- ALTINTAŞ Abdullah - Metin Kocabay, “Belediyelerde İç Kontrol Uygulamaları ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Dış Denetim**, S. 4, Nisan-Haziran 2011, ss. 39-46.
- ALTINTAŞ Hakan, “Yerel Yönetimlerin Modernizasyonu Süreci ve Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. XII, S. 1, 2003, ss. 6-22.
- ANAO, **Performance Auditing in the Australian National Audit Office**, http://www.anao.gov.au/uploads/documents/Performance_Auditing.pdf, 2008.
- APAN Ahmet, “Yeni Kamu İşletimi ve Performans Yönetimi”, **Türk İdare Dergisi**, S. 460, 2008, ss. 57-86.

- APAN Ahmet, “ABD ve Türkiye’de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler: Genel Müfettişlik ve Performans Denetimi”, **Türk İdare Dergisi**, S. 471-472, 2011, ss. 9-30.
- APAN Ahmet, “Belediyelerin Denetimi ve Mülkiye Teftiş Kurulu”, **Belediye Dünyası Dergisi**, C. XIII, S. 1, Ocak 2012, ss. 28-38.
- ARSLAN Ahmet, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, **Maliye Dergisi**, S. 140, 2002, ss. 1-14.
- ARSLAN Süleyman **Türkiye’de ve İngiltere’de Merkezi İdarenin Mahalli İdareler Üzerindeki Denetimi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara, 1978.
- ARTLEY Will, Suzanne Stroh, **The Performance-Based Management Handbook A Six-Volume Compilation of Techniques and Tools for Implementing the Government Performance and Results Act of 1993 (GPRA)**, Vol. 2 Establishing an Integrated Performance Measurement System, 2001, <http://www.orau.gov/pbm/pbmhandbook/Volume%202.pdf>, (10.03.2014).
- ATAY Cevdet, **Türk Hukukunda Kamu Yönetimlerinin Denetlenmesi**, 1. b., Marmara Kitabevi, İstanbul.
- ATAY Ender Ethem, “Hukuk Devleti İlkesi Işığında İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu”, **Ombudsman Akademik Dergisi**, S. 1, Aralık 2014, ss. 1-30.
- ATAKAN Nevin - Arife Coşkun - S. Melda Sonuvar, **Performans Denetimi Pakistan Sayıştay Uygulaması**, Sayıştay Yayını, Ankara, 1997.
- ATEŞ Hamza - Özer Köseoğlu, **Belediyelerde Kurumsal Performans Yönetimi**, İlke Yayıncılık, İstanbul, 2011.
- AVCI Mehmet Alpertunga, Sayıştay’ın Kamu Harcamalarına İlişkin Performans Denetiminin Temelleri, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Erzurum, 2012.
- Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, **Genel Rapor 2001-2005**, <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/kamu/Kamu%20%20C4%B0%20C5%9Fletmeleri%20001-2005%20Y%20C4%B1%20C4%B1%20Genel%20Raporu.pdf>, (11.07.2015).
- BAYAR Doğan, “Mali Denetim Nedir?”, **Yeni Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler**, ed. Coşkun Can Aktan - Ahmet Kesik - Dilek Dileyici, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2012, ss. 597-608.
- Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik
- BİLGE Semih, “İngiliz Yerel Yönetimlerinde Performans Ölçüm Uygulamaları”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. VIII, S. 1, 2007.
- BİLGE Semih, “Belediyelerde Performans Ölçümü (BEPER) Projesi”, **E-Akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, S. 59, 2007.

- BİLGİ Semih - Murat Kiracı, **Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma)**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010.
- BİLGİ Semih - Murat Kiracı, “Kamuda İç Denetime Geçiş Sürecinde İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler: Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma”, **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı**, Mart 2011, ss. 150-170.
- BİLGİN Kamil Ufuk, **Kamu Performans Yönetimi Memur Hak ve Yükümlülüklerinin Performansa Etkisi**, 1. b., TODAİE Yayını, 2004.
- BİLGİN Kamil Ufuk, “Kamu Performans Yönetimi”, **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar**, ed. Eyyup G. İşbir, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir, 2013, ss. 76-109.
- Brazilian Court of Audit, **Performance Audit Manual**, http://portal3.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/Manual_ANOP_internet_english.pdf, 2010.
- Büyükşehir Belediye Müfettişleri Derneği (MÜFETDER), Büyükşehir Belediyeleri Teftiş Kurulu Yönetmeliği, <http://www.mufetder.org.tr/buyuksehir-belediyeleri-teftis-kurulu-yonetmeligi>, (16.05.2015).
- CALLAHAN Kathe, **Elements of Effective Governance Measurement, Accountability and Participation**, Public Administration and Public Policy/126, Auerbach Publications, 2007.
- CANDAN Ekrem, **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2007.
- CHORAFAS Dimitris N., **Implementing and Auditing the Internal Control System**, First Edition, Palgrave Macmillan, London, 2001.
- COŞKUN Arife, “Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi”, **Cumhuriyetin 75. Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**, 1998, ss. 85-106.
- COŞKUN Arife - Murat Toker, “Performans Denetiminde Veri Toplama”, **Sayıştay Dergisi**, S. 33, Nisan-Haziran 1999, ss. 168-172.
- COŞKUN Arife, **Performans ve Risk Denetim Terimleri**, Sayıştay Yayını, 2000.
- ÇELİK Kadir, **Belediye Yönetimi**, ed. Ayşegül Sabuktay, TODAİE Yerel Yönetimler Araştırma ve Eğitim Merkezi Yayını No: 19, Ankara, 2007.
- ÇETİNKAYA Özhan, Tolga Demirbaş, “Kamu Kaynaklarının Etkili Kullanılmasına Yönelik Temel Araçlar, Eleştiriler ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme”, **İktisat Dergisi**, S. 492-493, Ocak-Şubat 2008, ss. 52-61.
- ÇETİNKAYA Özhan, **Mahalli İdareler Maliyesi**, 2. b., Ekin Yayınevi, Bursa, 2011.
- ÇEVİKBAŞ Rafet, “Türkiye’de Yerel Yönetimlerde Yerel Özerklik ve İdari Vesayet”, **Yerel Siyaset**, S. 32, 2008, ss. 74-86.
- ÇEVİKBAŞ Rafet “Türkiye’de İç Denetim Kurumu”, **Türk İdare Dergisi**, S. 471-472, 2011, ss. 47-67.

- ÇOLAK H. Bayram, “Yeni Sayıştay Kanunu Ne Getir(m)iyor?”, **Güncel Mevzuat Dergisi**, S. 60, Aralık 2010.
- ÇÖPOĞLU Mustafa, “Belediyelerin Denetimi”, **İller ve Belediyeler Dergisi**, TBB Yayını, S. 769, 2012, ss. 7-11.
- ÇUKURÇAYIR M. Akif, **Siyasal Katılma ve Yerel Demokrasi**, 2. b., Çizgi Kitabevi, Konya, 2002.
- ÇUKURÇAYIR M. Akif, “Yerel Demokrasi ve Yerel Siyaset”, **Yerel Siyaset**, 1. b., Okutan Yayıncılık, İstanbul, 2008, ss. 15-36.
- DAUJOTAİTE Dalia, Irena Macerinskiene, “Development of Performance Audit in Public Sector”, **5th International Scientific Conference Business and Management**, 2008, Vilnius (Lithuania), pp. 177-185.
- DERDİMAN R. Cengiz, **İdare Hukuku**, 3. b., Alfa Aktüel, Bursa, 2010.
- DEMİRBAŞ Tolga, “Sayıştaylar Tarafından Yapılan Performans Denetimlerinin Niteliği ve Türkiye’de Uygulanması İçin Gerekli Koşulların Varlığı”, **İktisat Dergisi**, S. 397-398, Ocak-Şubat 2000, ss. 68-80.
- DEMİRBAŞ Tolga, **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay’ı Uygulaması**, Sayıştay Yayını, Ankara, 2001.
- DEMİRBAŞ Tolga, “Yolsuzlukla Mücadelede Ulusal Dürüstlük Sisteminin Temel Direği: Yüksek Denetim Kurumları”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. XXXIX, S. 2, Haziran 2006, ss. 71-95.
- DEMİRBAŞ Tolga, “Genel Muhasebe Kanunundan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na Türkiye’de Bütçe Reformu Geleneği”, **Güncel Mali Konular**, ed. Nihat Edizdoğan, Dora Yayın Dağıtım Ltd. Şti, Bursa, 2009.
- DEMİRBAŞ Tolga, “Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Faaliyet Raporları ile Saydamlığı Sağlama Çabaları: Belediyeler Üzerine Bir Araştırma”, **Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar**, ed. Figen Altuğ - Özhan Çetinkaya – Selçuk İpek, Ekin Yayınevi, 2010, ss. 287-316.
- DOĞAN M. Emin, “Belediyelerin Denetimi”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. V, S. 5, Eylül 1996, ss. 27-36.
- DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000.
- DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2001.
- DPT, **Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu**, 2006.
- DURSUN Davut, “Demokratik Siyasal Kültürün Gelişmesinde Yerel Yönetimler”, **Yerel Siyaset**, 1. b., Okutan Yayıncılık, İstanbul, 2008, ss. 77-86.
- DUYMAZ Engin - Fatih Çavdar, “Mahalli İdarelerin Denetim Raporları”, **Dış Denetim**, S. 4, Nisan-Haziran 2011, ss. 196-172.
- EDİZDOĞAN Nihat - Özhan Çetinkaya, **Kamu Bütçesi**, 3. b., Ekin Yayınevi, Bursa, 2012.

- EKİCİ Birol, “Performans Denetimi ve İl Yönetiminde Uygulanabilirliği”, **Türk İdare Dergisi**, S. 436, 2002, ss. 135-157.
- EKİCİ Birol - M. Cem Toker, “Avrupa’da ve Ülkemizde Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Etkinliği”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. XIV, S. 1, 2005, ss. 5-28.
- ENOS Darryl D., **Performance Improvement**, Auerbach Publications, Second Edition, New York, 2007.
- ERBAŞI Ali, **Belediyelerde Kurumsal Performans Yönetimi**, 1. b., Nobel Yayıncılık, Konya, 2008.
- ERBAŞI Ali - Ali Güzel, “Belediyelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. XVIII, S. 2, 2009, ss. 35-44.
- ERBAŞI Ali, “Stratejik Planlama Sürecinin Belediyelerde Uygulanmasına Yönelik Model Bir Yaklaşım”, **Akademik Bakış Dergisi**, S. 22, Ekim-Aralık 2010, ss. 1-14.
- ERENÇİN Arif, “Yerel Yönetimler ve Yeni Kamu Yönetimi Tartışmaları”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. XI, S. 4, 2002, ss. 25-40.
- EREN Veysel, “Kamu Yönetiminde Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, **Öneri Dergisi**, C. VII, S. 25, Ocak 2006, ss. 255-267.
- EREN Veysel, “Kamu Performans Yönetiminde Ölçüt Sorunu: İdari Faaliyetlerde Başarı Ölçütleri”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. XLII, S. 2, 2009, ss. 1-21.
- EROĞLU Hacer Tuğba, “Yerel Yönetimlerde Denetim ve Halk Denetçiliği (Ombudsmanlık)”, **Yerel Yönetimler Kongresi**, Çanakkale, Aralık 2004, ss. 553-562.
- EROĞLU H. Tuğba, “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Türk Kamu Personeli Yönetimine Etkisi”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. VI, S. 12, 2010, ss. 225-233.
- EROĞLU H. Tuğba **Kamu Yönetiminde Performans (Balanced Scorecard)**, 1. b., Çizgi Kitabevi, 2011.
- ERÜZ Ertan, “5018 Sayılı Kanuna Göre Performans Esaslı Bütçeleme”, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, ed. Coşkun Can Aktan, 1. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, ss. 217-235.
- ERYILMAZ Bilal, **Kamu Yönetimi**, Üniversite Kitabevi, İzmir, 1994.
- ERYILMAZ Bilal, “Türk Belediyeciliğinde Demokrasi Geleneği”, <http://www.tarihtarih.com/?Syf=26&Syz=293960>, (16.06.2015).
- European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards**, http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINES/GUIDELINES_EN.PDF, (10.07.2015).
- FALAY Nihat, “Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk”, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, Sayıştay Yayını, Haziran 1987.
- FALAY Nihat, “Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay”, **Sayıştay Dergisi**, S. 25, 1997, ss. 18-30.

- FALAY Nihat, “Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü: Bir Ön Çalışma”, **15. Türkiye Maliye Sempozyumu Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri**, Antalya, 2000, ss. 377-410.
- Fifth ASOSAI Research Project Performance Auditing Guidelines**, <http://www.asosai.org>, 2000.
- GÖRMEZ Kemal - Harika Uçar Altınışık, “Yerel Demokrasi ve Kent Konseyleri”, **Kent Konseyleri Sempozyumu Bildiri Kitabı**, ed. Enes Battal Keskin, Bursa Kent Konseyi Bilimsel Yayınlar Dizisi-1, 2011, ss. 30-50.
- GÜÇLÜ Ali Osman, “Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler”, **Sayıştay Dergisi**, S. 19, 1995, ss. 31-34.
- GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, 10. b., İmaj Yayınevi, 2011.
- GÜNER Sinan, **ABD ve Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Denetimi Türkiye İçin Bir Model Önerisi**, 1. b., Marmara Belediyeler Birliği Yayını, İstanbul, 2013.
- GÜVEN Ahmet, Belediyelerde Performans Denetimi ve Algılanması Üzerine Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2012.
- HALICI İbrahim - Erdoğan Ergün, “Belediyelerin İdari ve Mali Denetimi”, **Denetim Dergisi**, S. 118, Yıl 25, Nisan-Haziran 2012, ss. 25-33.
- HAMAMCI Can, “Yerel Yönetimler ve Demokratikleşme Üzerine”, **Prof. Dr. Kurthan Fişek İçin Yönetim Üzerine**, haz. İpek Özkal Sayan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No: 600, Ankara, 2010, ss. 313-320.
- HAZMAN Gülsüm Gürler, “Küçük ve Orta Ölçekli Belediyelerde Performansı Etkileyen Unsurların Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. XVIII, S. 4, 2009, ss. 53-66.
- HAZMAN Gülsüm Gürler, **Türkiye’de Yerel Düzeyde Kalkınma Hedefi ve Belediyeler**, 1. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.
- INTOSAI, **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**, http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf, (13.04.2015), 2004.
- INTOSAI, **Performance Audit Guidelines: ISSAI 3000-3100**, http://www.issai.org/media/13517/performance_audit_guidelines_e.pdf, (11.07.2015).
- INTOSAI **Performance Audit Guidelines–Key Principles**, http://www.issai.org/media/13220/issai_3100_e.pdf, (27.05.2015).
- ISSAI **Implementation Handbook–Performance Audit**, Version 1, http://www.idicommunity.org/3i/index.php/3i-library/doc_download/28-issai-implementation-handbook-performance-audit, (29.04.2015).
- ISSAI **Implementation Handbook-Financial Audit**, Draft Version 1, http://www.idicommunity.org/3i/index.php/3i-library/doc_download/29-issai-implementation-handbook-financial-audit, (01.07.2015).
- ISSAI, “**The Lima Declaration**”, http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf, (29.04.2015).

- İçişleri Bakanlığı, Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporları (2011, 2012, 2013).
- İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri Yönetmeliği
- İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Tüzüğü
- İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Çalışma Yönetmeliği
- İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Başkanlığı, <http://www.mulkiyeteftis.gov.tr>, (11.07.2015).
- İDKK, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=65&lst=MansetListesi>, (02.07.2015).
- İDKK, Kamu İç Denetim Genel Raporları (2008-2013).
- İDKK, **Kamu İç Denetim Rehberi**, Versiyon 1, Ankara, 2013.
- İLHAN İlhami, “6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nda Performans Denetimine İlişkin Olarak Yapılan Değişiklik Üzerine Değerlendirmeler”, **Dış Denetim**, S. 3, Ocak-Mart 2011, ss. 112-117.
- İPEK Elif Ayşe Şahin, **Kamu kesiminde Performans Yönetim Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi: Büyükşehir Belediyeleri Örneği**, TBB Yayını, Ankara, 2013.
- KALB Alexander, **Public Sector Efficiency Applications to Local Governments in Germany**, Gabler Research, First Edition, 2010.
- Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporu**, TODAİE Yayını, http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/185a8f8def383a8_ek.pdf, (19.02.2015).
- KARAER Abdullah, **Belediye Performans Ölçümü Projesi Uygulama Değerlendirme Raporu**, http://www.abdullahkaraer.com/FileUpload/ks253058/File/belediye_performans_olcumu_projesi_uygulama_degerlendirme_raporu.pdf, (11.07.2015).
- KARANFİLOĞLU A. Yasin, **Yerel Yönetimlerin Denetimi**, Sayıştay Yayını, Ankara, 2000.
- KARATEPE Kamil, “Uluslararası Gelişmeler ve Türkiye’de Denetimin Yeniden Yapılandırılması”, **Denetim Dergisi**, S. 116, Yıl 24, Ekim-Aralık 2011, ss. 5-21.
- KAYA Erol, **Belediyelerde Toplam Kalite Yönetimi ve ISO 9000**, <http://erolkaya.com/wp-content/uploads/kitaplar/belediyelerde-toplam-kalite-yonetimi.pdf>, (06.06.2015).
- KELEŞ Hayrullah, “Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar”, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, ed. Erkan Karaarslan, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayın No: 11, Ankara, 2006, ss. 255-269.
- KELEŞ Ruşen - Fehmi Yavuz, **Yerel Yönetimler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1983.
- KELEŞ Ruşen, “Yerel Yönetimlerde Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, S. 25, Nisan-Haziran 1997, ss. 10-17.
- KERMAN Uysal - Yakup Altan - Mehmet Aktel - Mustafa Lamba, “Yerel Yönetişim ve Kent Konseyleri”, **Kent Konseyleri Sempozyumu Bildiri Kitabı**, ed. Enes Battal Keskin, Bursa Kent Konseyi Bilimsel Yayınlar Dizisi-1, 2011, ss. 13-29.

- KESKİNER Yusuf Emrah, “Belediye Şirketlerinde Stratejik Plan Hazırlama Zorunluluğu”, **Türk İdare Dergisi**, S. 451, 2006, ss. 21-30.
- KHAN Muhammad Akram, “Performans Denetiminin Esasları”, **Sayıştay Dergisi**, çev. Necmiddin Bağdadioğlu - Atilla İnan, S. 27, 1997, ss. 64-94.
- KHAN Muhammed Akram, “Performans Denetiminde Veri Analizi: Denetçilerin Kullandığı Teknikler”, **Sayıştay Dergisi**, çev. Arife Coşkun - Murat Toker, S. 37, Nisan-Haziran 2000, ss. 125-128.
- KIZILBOĞA Rüveyda, **Kurumsal Risk Yönetimi Odaklı İç Denetim ve İstanbul Büyükşehir Belediyesi İçin Bir Model Önerisi**, 1. b., Marmara Belediyeler Birliği Yayını, İstanbul, 2013.
- KLOVIENE Rute – Loreta Valanciene, “Performance Measurement Model Formation In Municipalities”, **Economics and Management**, Vol. 18, No. 3, 2013, pp. 383-393.
- KORKMAZ Umut, “Kamuda İç Denetim (I)”, **Bütçe Dünyası**, C. II, Sayı 25.
- KÖSE H. Ömer, “Denetim ve Demokrasi”, **Sayıştay Dergisi**, S. 33, Nisan-Haziran 1999, ss. 62-85.
- KÖSE H. Ömer, **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, 2. b., Sayıştay Yayını, 2007.
- KÖSE H. Ömer, “Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler ve Sayıştay’ın Konumu”, **Sayıştay Dergisi**, S. 65, 2007, ss. 111-150.
- KÖSE Ömer, “Performans Denetimi”, ed. Halis Kırıl, **İç Denetim “yönetime değer katmak”**, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Ankara, 2014, ss. 433-464.
- KÖSEOĞLU Özer, “Belediyelerde Performans Yönetimi”, **Türk İdare Dergisi**, S. 447, 2005, ss. 211-235.
- KÖSEOĞLU Özer, “Türk Belediyeciliğinde Performansa Dayalı Yönetim Anlayışına Geçiş: Arka Plan ve Sorunlar”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. XVII, S. 1, 2008, ss. 19-42.
- KUBALI Derya, **Performans Denetimi Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Sayıştay Başkanlığı Yayını, 1998.
- KUBALI Derya, “Performans Denetimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. XXXII, S. 1, Mart 1999, ss. 31-62.
- KULUÇLU Erdal, “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, **Sayıştay Dergisi**, S. 63, Ekim-Aralık 2006, ss. 3-37.
- KUTLAR Aziz - Fatih Yüksel - Fehim Bakırcı, **Türkiye’de Belediyelerin Ekonomik Etkinliği ve Etkinliğe Etki Eden Faktörler Üzerine Bir Araştırma**, TBB Yayını, Ankara, 2011.
- Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporları (2009-2013).
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Performans Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar için Taslak)**, Aralık 2004.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Web Sitesi
- MEŞE Mustafa, “Belediye Şirketleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dış Denetim**, Nisan-Haziran 2011, ss. 203-215.

- Ministry of Municipal Affairs and Housing, **Municipal Performance Measurement Program Handbook**, 2007.
- NADAROĞLU Halil, **Mahalli İdareler**, 7. b., Beta Yayıncılık, İstanbul, 2001.
- NAO, **Value For Money Handbook A Guide for Building Quality into VFM Examinations**, http://www.psc-intosai.org/media/17425/united_kingdom_-_vfm_handbook.pdf, (20.06.2015).
- NEGİZ Nilüfer, “Belediye Personelinin Hizmet İçi Eğitim Sorunu: Bir Araştırma ve Model Önerisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. XII, S. 3, 2007, ss. 193-214.
- NIAO, **Value For Money Standards**, http://www.niauditoffice.gov.uk/index/about-niao/value_for_money_audit/value_for_money_standards.pdf, (02.06.2015).
- Office of the Auditor General of Canada, <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/1051.shtm>, (25.05.2015).
- OKUR Yaşar, **Türkiye’de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi**, 1. b., Nobel Yayıncılık, Ankara, 2007.
- OKUTAN Emre, “Belediye Şirketlerinin Denetiminde 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Sonrası Dönem”, **Dış Denetim**, Ocak-Mart 2011, ss. 154-166.
- ÖNCEL S. Yenal, **Mahalli İdareler Maliyesi**, 3. b., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- ÖZ Ahmet Emre, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi, Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi, Maliye Bakanlığı, Ankara, 2008.
- ÖZDEMİR Ahmet, “Performans Denetiminin Türk Sayıştayı Açısından Uygulanabilirliği”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 7, Ocak-Mart 1992, ss. 47-56.
- ÖZER Ahmet, “Yerel Yönetimlerin Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. II, S. 4, 1993, ss. 23-32.
- ÖZER Hüseyin, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Sayıştay Yayını, Ankara, 1997.
- ÖZER Hüseyin, “Performans Denetimi”, **Sayıştay Dergisi**, S. 7, Ocak-Mart 1992, ss. 30-40.
- ÖZER M. Akif, “Performans Yönetimi Uygulamalarında Performansın Ölçümü ve Değerlendirilmesi”, **Sayıştay Dergisi**, S. 73, Nisan-Haziran 2009, ss. 3-29.
- ÖZEREN Baran, **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, 1. b., Sayıştay Yayını, Ankara, 2000.
- ÖZTÜRK Namık Kemal, “Kamu Sektöründe Performans Ölçümünün Amaçları ve Yöneticilerin Konumu”, **Türk İdare Dergisi**, S. 449, Yıl 77, Aralık 2005, ss. 75-91.
- ÖZTÜRK Namık Kemal, “Kamu Sektöründe Performans Ölçümü ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. XXXIX, S. 1, 2006, ss. 81-89.
- ÖZTÜRK Namık Kemal - Bayram Coşkun, “Yerel Yönetimlerde Toplam Kalite Yönetiminin Uygulanması ve Ortaya Çıkan Sorunlar”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. VII, S. 4, 1998, ss. 113-125.

- PARLAK Müslüm - Zeliha Parlak, “Sayıştay Denetçilerinin Denetimle İlgili Algıları, Beklentileri ve Görüşleri Üzerine Bir Anket Çalışması”, **Sayıştay Dergisi**, S. 92, 2014, ss. 5-34.
- PASAI Performance Audit Manual**, http://www.pasai.org/site/pasai/files/manuals_guidelines/performance_audit.pdf, (25.05.2015).
- PEKER Ömer, “Belediye Yönetimlerinden Kalite Üretimi”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. V, S. 2, Mart-1996, ss. 15-23.
- Performance Measurement Team Department of Management and Budget, **A Manual for Performance Measurement Fairfax County**, 11. Edition, 2007, http://www.fairfaxcounty.gov/dmb/performance_measurement/basic_manual.pdf, (14.03.2014).
- POLAT Necip, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, **Sayıştay Dergisi**, S. 49, Nisan-Haziran 2003, ss. 65-80.
- PROBST Alan, **Performance Measurement, Benchmarking&Outcome-Based Budgeting for Wisconsin Local Government**, Local Government Center, Second Edition, 2009.
- SAĞBAŞ İsa - Abdülkerim Çalışkan - Gülsüm Gürler Hazman - Mehmet Zakir Erin, **Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü: Teori ve Türkiye Uygulaması**, 1. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.
- SAĞBAŞ İsa - İbrahim Akdoğan, “Belediyelerde Performans Ölçümünde Başarılı Uygulamalar”, **Yerel Siyaset**, S. 20, 2007, ss. 67-70.
- SAKAL Mustafa - Elif Ayşe Şahin, “Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme”, **Sayıştay Dergisi**, S. 68, Ocak-Mart 2008, ss. 3-27.
- SAKINÇ Süreyya, **Yerel Yönetimler Maliyesi**, 3. b., Orion Kitabevi, Ankara, 2012.
- SANAL Recep, “Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında Yerel Yönetimlerin Denetimi”, **Türk İdare Dergisi**, S. 459, 2008, ss. 101-128.
- SAYDER, **INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi**, çev. M. Hakan Özbaran – Sacit Yörüker, 2009, Ankara.
- SAYER Ahmet - A.A. Ertuğrul Yurt, “Parlamento ve Yüksek Denetim Kurumları”, **Dış Denetim**, S. 3, Ocak-Mart 2011, ss. 86-90.
- Sayıştay Başkanlığı, **Performans Ölçümü ve Performans Denetimi**, (Performance Measurement and Value for Money), 1997.
- Sayıştay Başkanlığı, **Performans Denetimi Özet El Kitabı**, çev. Arife Coşkun, Ankara, 1997.
- Sayıştay Başkanlığı, **Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım**, Ankara, 1997.
- Sayıştay Başkanlığı, **Kanada Sayıştay Performans Denetimi El Kitabı**, çev. Sacit Yörüker, 1999.
- Sayıştay Başkanlığı, **Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Prensipleri**, çev. Safiye Kaya - Cem Suat Aral, Ankara, 2000.
- Sayıştay Başkanlığı, **Performans Ölçüm Rehberi**, çev. Hülya Demirkaya, 2000.

- Sayıştay Başkanlığı, **Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunca Hazırlanan Rapor**, Ocak 2000, http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/56_DenetimSistemininEtkinligininArtirilmasi.pdf, (09.06.2015).
- Sayıştay Başkanlığı, **İsveç Sayıştay'ı Performans Denetimi Elkitabı Teori ve Uygulama**, çev. Tolga Demirbaş, Ankara, 2001.
- Sayıştay Başkanlığı, **Performans Ölçümü: Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler**, çev. C. Suat Aral, Ankara, Mayıs-2001.
- Sayıştay Başkanlığı, **ASOSAI Performans Denetim Rehberi**, çev. Sacit Yörüker - Baran Özeren, Ankara, 2002.
- Sayıştay Başkanlığı, **Doğru Dokunun Seçimi: Performans Bilgisi İçin Bir Çerçeve**, çev. M. Hakan Özbaran, Ankara, 2002.
- Sayıştay Başkanlığı, **Yönetim ve Hesapverme Sorumluluğu Amaçları Bakımından Performans Bilgisi**, çev. Baran Özeren - Cem Suat Aral, Ankara, 2002.
- Sayıştay Başkanlığı, **Performans (Paranın Değerinin Karşılığı) Denetim Kılavuzu**, çev. Sacit Yörüker, 2006.
- Sayıştay Başkanlığı, **Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu** (Performans Denetimi Raporu), Ankara, 2008.
- Sayıştay Başkanlığı, **Performans Bilgisi Denetimi Rehberi**, Ankara, Nisan 2013.
- Sayıştay Başkanlığı, **Performans Denetimi Rehberi**, Ankara, Aralık 2014.
- Sayıştay Başkanlığı, **Düzenlilik Denetimi Rehberi**, Ankara, Şubat-2014.
- Sayıştay Başkanlığı, <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/PerformansRapor.asp>, (02.07.2015).
- Sayıştay Denetim Yönetmeliği
- Sayıştay Faaliyet Raporları (1999-2014)
- SEZGİN Murat, “Belediyelerde Halkla İlişkiler ve Halka Dönük Yönetim”, http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/Imagesimages/files/1_5_%20Belediyelerde%20Halkla%200%20C4%B0li%C5%9Fkiler%20ve%20Halka%20D%C3%B6n%C3%BCk%20Y%C3%B6netim.pdf, (10.06.2015).
- SEZER Yasin - Tancu Söyleyici, “**Belediye Meclisinin Bilgi Edinme ve Denetim Yolları**”, <http://www.yerelsiyaset.com/pdf/mayis2008/14.pdf>, (17.02.2014).
- SONGUR H. Mehmet, **Mahalli İdarelerde Performans Ölçümü**, Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1995.
- SONGÜR Neşe, “Belediyelerin Stratejik Planlama Sürecindeki Gereklilikleri Yerine Getirme Durumları Üzerine Bir Araştırma”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. XVII, S. 4, 2008, ss. 63-86.
- SONGÜR Neşe, “Belediyelerin Stratejik Planlama Yaklaşımına Bakış Açıkları”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, C. XVIII, S. 4, 2009, ss. 27-52.
- SÖYLER İlhami, “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştay'ın Rolü”, **Sayıştay Dergisi**, S. 87, 2012, ss. 61-96.

- ŞAT Nur, “Halkın Yönetime Katılımının Bir Kanalı Sıfatıyla Kent Konseylerinin Değerlendirilmesi”, **Kent Konseyleri Sempozyumu Bildiri Kitabı**, ed. Enes Battal Keskin, Bursa Kent Konseyi Bilimsel Yayınlar Dizisi-1, 2011, ss. 113-132.
- ŞENTÜRK Hulusi, **Belediyelerde Performans Yönetimi**, 2. b., İlke Yayıncılık, İstanbul, 2005.
- TBB, **Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik**, Ankara, 2014.
- TEKELİ İlhan, “Yerel Yönetimlerde Demokrasi ve Türkiye’de Belediyelerin Gelişimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. XVI, S. 2, 1983, ss. 3-22.
- TEKİN Ahmet, “OECD Üyesi Ülkelerde Performans Denetiminin Gelişimi”, **Yerel Yönetim ve Denetim**, C. III, S. 11, Kasım 1998, ss. 13-30.
- TEPAV, **Yerel Yönetimlerde Hizmet İçi Eğitim**, haz: Kamil Ufuk Bilgin - Aslı Akay - H. Emre Koyuncu - E. Çetin Haşar, Ankara, 2007.
- TEPE Kenan, “Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrollerin Denetimi”, **Cumhuriyetin 75. Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**, Ankara, 1998, ss. 53-83.
- The Institute of Internal Auditors, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, (09.07.2015).
- TİTİZ İsmet, “Belediye Yönetiminde Katılımcılık ve Hesap Verilebilirlik”, **Yerel Siyaset**, S. 6, Haziran-2006, <http://www.yerelsiyaset.com/v4/sayfalar.php?goster=ayrinti&id=396>, (30.05.2015).
- TORTOP Nuri – Burhan Aykaç – Hüseyin Yayman – M. Akif Özer, **Mahalli İdareler**, 2. b., Nobel Yayıncılık, Ankara, 2008.
- TORTOP Nuri, **Mahalli İdareler**, 6. b., Yargı Yayınları, 1999.ÇİLESİZ Cumhur, “Anayasal İlkeler Işığında Teftiş ve Denetim”, **Denetim Dergisi**, S. 115, Yıl 24, Temmuz-Eylül 2011.
- TURHAN Murat, “6085 Sayılı Kanun ve Performans Denetiminin Geleceği”, **Dış Denetim**, S. 3, Ocak-Mart 2011, ss. 91-101.
- TÜĞEN Kamil - Ahmet Özen, “Türkiye’de Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı**, 2011, ss. 110-119.
- TÜREDİ Hasan, **Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim ile İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar**, http://www.bjmer.net/Makaleler/408510455_22-46%20t%C3%BCredi.pdf, (10.02.2014).
- Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği, **Yerel Yönetimlerde Dönüşüm Sempozyumu**, Ankara, 2007, <http://www.tmmob.org.tr/yayin/yerel-yonetimlere-donusum-sempozyumu-2007>, (06.07.2014).
- TÜSİAD, **Yerel Yönetimler, Sorunlar, Çözümler**, haz. Selçuk Yalçındağ, Yayın No: TÜSİAD – T/95 – 9/184, İstanbul, 1995.
- ULUSOY Ahmet – Tekin Akdemir, **Mahalli İdareler**, 4. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

- ÜNAL Feyzullah, **Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Yerel Yönetim Ombudsmanı**, 1. b., Savaş Yayınevi, Ankara, 2013.
- ÜNSAL İbrahim, “Performans Denetiminde İstatistik Tekniklerinin Kullanılması”, **Sayıştay Dergisi**, S. 28, 1998, ss. 48-84.
- YAMAN Adem, “Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış, Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme ve Öneriler”, **Mali Hukuk Dergisi**, S. 133, 2008, ss. 1-18.
- YAVUZ Mustafa, “Kamu Kaynağı Kullanan Şirketlerin Sayıştay Tarafından Denetimi”, **Dış Denetim**, Ocak-Mart 2011, ss. 146-153.
- Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000), <http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Kalkinma%20Planlar/Attachments/3/plan7.pdf>, (19.02.2015).
- YENİCE Ebru, “Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi”, **Sayıştay Dergisi**, S. 61, Nisan-Haziran 2006, ss. 57-68.
- YENİCE Ebru, “Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi”, **Maliye Dergisi**, S. 150, Ocak-Haziran 2006, ss. 122-132.
- YENİCE Ebru, “Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması”, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, ed. Coşkun Can Aktan, 1. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, ss. 147-165.
- YILDIRIM M. Fatih, **Mahalli İdarelerde Yönetişim ve Belediye Stratejik Planlarının İyi Yönetişim İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi**, DPT Ekonomik Modeller ve Stratejik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Ankara, 2011.
- YILMAZ Nebi, “Sayıştay’ın Raporlama Görevi ve Sayıştay Raporları”, **Dış Denetim**, S. 3, Ocak-Mart 2011, ss. 71-85.
- YILMAZ Rıza, **Belediyelerde İç Kontrol El Kitabı**, TBB Yayını, Ankara, 2009.
- YÖRÜKER Sacit - Levent Karabeyli - Safiye Kaya - Baran Özeren, **Sayıştay’ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu**, Sayıştay Yayını, 2003.
- YÜKÇÜ Süleyman - Gülşah Atağan, “Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C. XXIII, S. 4, 2009, ss. 1-13.
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- 6085 sayılı Sayıştay Kanunu
- 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu
- 5393 sayılı Belediye Kanunu
- 2443 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanunu
- 29.09.1978 Tarih ve 16419 Sayılı Resmi Gazete.
- 24 Sayılı 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 22, 24, 28, 29, 31, 37, 56, 59, 62, 64, 83, 84, 86 ve 92 nci Maddelerinin Değiştirilmesine ve 32 nci Maddesinin Yürürlükten Kaldırılmasına İlişkin Kanun Hükmünde Kararname, 27.02.1979 Tarih ve 16563 Sayılı Resmi Gazete.

832 sayılı Sayıştay Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bazı Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun, http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc079/kanuntbmmc079/kanuntbmmc07904149.pdf, (20.03.2015).

58. Hükümet Acil Eylem Planı, Ocak-2003, <http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/EylemVeDigerPlanlar/Attachments/13/58.HükümetAcilEylemPlanı.pdf>, (10.07.2015).

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Genel Gerekçe, http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/6085/6085_Gerekce.pdf, (05.07.2015).

6085 Sayılı Kanun Genel Kurul Tutanakları, <http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/6085/06%206085%20Genel%20Kurul%20Tutanaklar%C4%B1.pdf>, (06.07.2015).

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



ÖZGEÇMİŞ

ÖZGEÇMİŞ			
Adı, Soyadı	Rıdvan		Engin
Doğum Yeri ve Yılı	Bursa		1988
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce		
ve Düzeyi	İyi		
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı		Kurum Adı
Lise	2003	2007	Bursa Atatürk Lisesi
Lisans	2007	2011	Uludağ Üniversitesi
Yüksek Lisans	2012		Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora			
Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama - Ayrılma Yılı		Çalışılan Kurumun Adı
1.			
2.			
3.			
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar			
Katıldığı Proje ve Toplantılar			
Yayımlar:			
Diğer:			
İletişim (e-posta):	ridvanengin@hotmail.com		
	Tarih İmza Adı Soyadı		