



KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HESAP VERME MEKANİZMASI OLARAK PERFORMANS ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ UNSURLARI

Dürdane KÜÇÜKAYCAN*

ÖZ

Yeni kamu yönetimi anlayışı kamu kaynaklarının kullanımında hesap verme sorumluluğunun gereklerinin yerine getirilmesi açısından performansın değerlendirilerek performans raporu olarak kamuoyuna sunumunu gerektirmektedir. Bu çalışmada kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğu mekanizması içerisinde yer alan performans esaslı bütçeleme sistemi unsurları değerlendirilmiştir. Kamu idareleri 5018 sayılı kanuna göre hesap verme sorumluluğu çerçevesinde faaliyet raporu hazırlamakla yükümlüdür. Faaliyet raporları, 5018 sayılı Kanuna göre kamu idareleri için temel hesap verebilirlik aracı olarak kabul edilmektedir. Kamu idarelerinin faaliyetlerinin sonuçlarının görülmesi açısından faaliyet raporları temel hesap verebilirlik aracı olmakla birlikte, bu raporla kamu idaresinin performans başarısını/başarısızlığını değerlendirebilmek için performans esaslı bütçeleme sistemi içerisinde yer alan diğer temel unsurların da değerlendirilmesi gerekmektedir. Performans esaslı bütçeleme sistemini oluşturan temel unsurları (stratejik plan, performans programı, faaliyet raporları ve performans denetimi) kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesini ve raporlamasını sağlayarak kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğunun gelişmesine katkı sağlaması beklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Hesap Verme Mekanizması, Performans Raporlama, Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi.

JEL Sınıflandırması: H11, H61, H83

* Arş. Gör. Dr., Eskişehir Osmangazi Üniv., İİBF Maliye Bölümü durdane@ogu.edu.tr

Bu çalışma Doç. Dr. Ahmet TEKİN danışmanlığında Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde "Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Belediyelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinin Performans Denetim Kriterleri Açısından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği" adlı tamamlanmış doktora tez çalışmasına dayanmaktadır.

**PERFORMANCE REPORTING AND PERFORMANCE BASED BUDGET SYSTEM
COMPONENTS AS MECHANISM OF ACCOUNTING IN PUBLIC FINANCIAL
MANAGEMENT**

ABSTRACT

The new public management approach requires that performance be assessed and presented to the public as a performance report in order to meet the requirements of accountability for the use of public resources. In this study, performance-based budgeting system elements included in the mechanism of accountability in public financial management were evaluated. Public administrations are obliged to prepare an activity report within the framework of accountability in accordance with Law no. 5018. Activity reports are accepted as the basic accountability tool for public administrations according to Law No. 5018. In view of the results of the activities of the public administrations, the main elements of the performance-based budgeting system should be assessed in order to be able to assess the performance / failure of the public administrations, together with the activity reports as a basic accountability tool. It has been expected that the basic elements of the performance-based budgeting system (strategic plan, performance program, activity reports and performance audit) contribute to the development of accountability in public financial management by providing evaluation and reporting of public administrations' performance.

Key Words: Accounting Mechanism, Performance Reporting, Performance Based Budgeting System.
JEL Classification Codes: H11, H61, H83.

1. Giriş

1980’li yıllarda kamuda etkinliğin sağlanması ve etkin devlet yönetiminin oluşması adına kamu kesiminde Avustralya, Yeni Zelanda, ABD ve İngiltere gibi gelişmiş ülkelerde yeni kamu yönetimi (YKY) anlayışı olarak adlandırılan kamu kesimini modernleştirme çalışmaları yaşanmıştır. YKY anlayışı, kamu yönetiminin küçültülmesi ve kamunun özel sektör yönetim tekniklerine göre yönetilmesini savunmaktadır. Bu anlayışla beraber özel sektörde uygulanan prensipler kamuya aktarılmaya çalışılmıştır (Özen, 2008: 42).

Gelişmiş ülkelerde başlayan dönüşüm tüm ülkeleri etkilemiştir. Kamu kesiminde yaşanan dönüşüm sonucunda ortaya çıkan YKY anlayışıyla birlikte ülkeler; mali saydamlığı, hesap verebilirliği ve performans yönetiminin uygulanabilirliğini sağlamak için kamu mali yönetimlerinde değişime gitmiştir. Ülkeler kamu kaynaklarının sunumunda etkinliğin artırılması ve kamu kaynaklarının tahsisinin performans göstergelerine göre yapılması hususunda geleneksel bütçeleme sistemlerinin yetersiz kalması neticesinde kamu mali yönetimlerinde düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelerden birisi de modern bir bütçeleme sistemi olarak kabul edilen “performans esaslı bütçeleme (PEB) sistemi” dir. PEB sistemine geçen ülkeler bütçeleme süreçlerinde kendi yapısal koşullarını dikkate alarak yasal düzenlemeler yapmıştır.

Ülkemizde de 24.12.2003 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile Türk kamu mali yönetiminde stratejik planlamaya dayalı PEB modelinin uygulanması öngörülmüştür (Egeli vd., 2007: 28-29). Kanunun uygulanmaya başlanmasıyla beraber kamu idareleri bütçelerini PEB sürecine göre yapmaya başlamışlardır. İlgili yasal alt yapının oluşması ve yönetmeliklerin hazırlanması dolayısıyla kamu mali yönetiminde PEB sistemi 2006 yılında uygulanmaya başlamıştır. Girdiye dayalı yaklaşımla hazırlanan bütçelerle mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin güçlendirilememesi sonucunda kamu mali yönetiminde PEB yaklaşımı benimsenmiştir.

Çağdaş kamu yönetimi için kamudaki performansın değerlendirilebileceği bir bütçeleme sistemi gerekli olmuştur. PEB sistemi, kamudaki hesap verme sorumluluğu göstergelerinin hesap verme süreci içerisinde iyi bir şekilde işleyebileceği bir bütçeleme sistemidir. Yeni kamu mali yönetimi anlayışıyla beraber uygulamaya konulan PEB sistemiyle kamu yöneticileri, kamu kaynaklarını hukuka uygun kullanıp kullanılmadığının yanında kaynakların etkin kullanıp kullanılmadığı konusunda da sorumluluk altına girmişlerdir. PEB sistemiyle, kamu idareleri için performans bilgisinin elde edilmesi sayesinde, kamu kaynaklarının kullanımında etkinliğin artırılması ve saydamlığın sağlanması yanında daha hesap verebilir bir kamu mali yönetim sisteminin oluşması beklenmektedir.

5018 sayılı Kanun ile PEB sisteminin uygulanmasıyla, kamuda kaynaklarının kullanımında verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun sağlanması; mali saydamlığı ve hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi hedeflenmiştir. PEB sisteminin temel unsurlarını; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu oluşturmaktadır. Bu üç temel belgeyi hesap verme sorumluluğunu çerçevesinde PEB sistemi gereği hazırlamaları yasal bir yükümlülüktür.

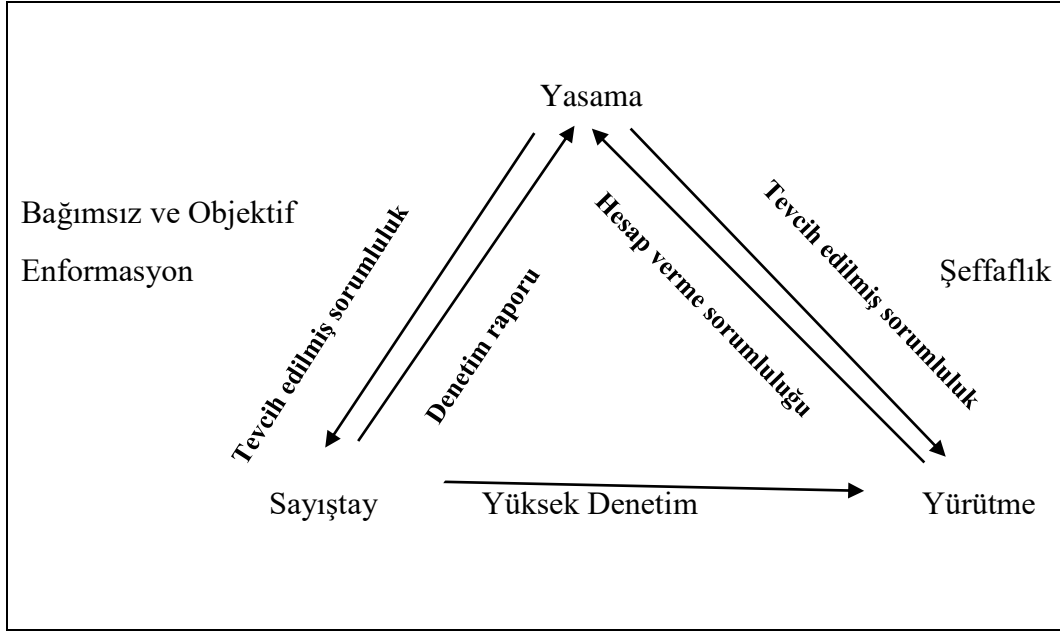
Stratejik plan ve performans programları aracılığıyla kamu idareleri temel politika hedefleri ile bunların kaynak ihtiyaçları arasında bağlantıyı sağlarken; söz konusu belgelerde öngörülen hedeflere ilişkin gerçekleştirmeleri ise faaliyet raporları aracılığıyla kamuoyuna açıklamaktadırlar. Üç temel belgenin yanı sıra kamu idarelerinin PEB sistemi performans denetimi ile tamamlanmaktadır. PEB sisteminin tamamlayıcı temel unsuru olan Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimiyle hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kamu idarelerinin stratejik planı, performans raporunu ve faaliyet raporundaki bilgilerinin kalitesi kamuoyuyla paylaşılmaktadır.

Kamu mali yönetiminde PEB sisteminin temel unsurlarının etkin bir şekilde çalıştığı bu bütçeleme sistemi, performans hesap verebilirliğinin gözetildiği bir sistemdir. Bu bütçeleme sistemiyle beraber geçmişte daha çok hata tespitine yönelik olarak algılanan hesap verebilirlik günümüzde performansı geliştirici bir araç olarak kabul edilmektedir. Hesap verme sorumluluğu sürecinde PEB sisteminin her bir temel unsuru kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi açısından önem arz etmektedir. Çalışmanın amacı; kamu mali yönetiminde hesap verme mekanizmasının işleyişini sağlayan performans raporlamasını ve PEB sürecinde yer alan unsurlarının hesap verme sürecindeki rolünü değerlendirmektir.

2. Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Mekanizması Olarak Performans Raporlaması

Kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin sağlanabilmesi için hesap verme mekanizmaları bulunmaktadır. Fakat her ülkenin kendine has toplumsal ve siyasal kültüründen dolayı farklı hesap verebilirlik mekanizmaları bulunmaktadır (Demiroğlu, 2014: 81). Kamu sektöründeki tipik hesap verebilirlik mekanizması ise birden çok paydaşa birden fazla performans boyutunun rapor edilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır (Pollanen, 2014: 105). Kamunun performans boyutunun değerlendirildiği bir hesap verme mekanizmasının işleyebilmesi için öncelikle stratejik planlar oluşturulmalıdır.

Stratejik planlarda kamu kurumlarının vizyonları, amaçları ve performans hedefleri belirlenmelidir. Bu belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için yıllık bazda performans programı hazırlanmalıdır. Amaç ve hedeflerin yıllık bazda ne ölçüde ulaşıp ulaşılmadığını belirlemek üzere performans ölçümü yapılmalıdır. Performans ölçümü sonuçlarını değerlendirmek üzere performans denetimi yapılarak performans raporları aracılığıyla kamuoyu ile paylaşılmalıdır (Karakas, 2005: 293). Kamu yönetimi içerisinde bu işlemlerin tamamının her bir kamu idaresi için yapılması önem arz etmektedir. Çünkü hesap verme sorumluluğu, üzerinde anlaşmaya varılmış beklentilerin ışığında, performansla yönelik sorumluluk üstlenme ve bunu açıklama yükümlüğüne dayanan bir ilişkidir (Kanada Sayıştay, 2001: 3). Bu ilişkide hesap veren ile hesap soran arasında bilgi paylaşımı gerekmektedir. Bilgi paylaşımı ise hesap verme sorumluluğu raporları aracılığıyla yerine getirilmektedir. Hesap verme mekanizmasının işleyişini temsili demokrasi için aşağıdaki şekilde yer almaktadır.



Şekil 1: Hesap Verme Sorumluluk Üçgeni Kaya, 2003: 2.

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere (hesap verme sorumluluk üçgeninde) hesap verme mekanizması temsili demokrasilerde yasama, yürütme ve yüksek denetim kurumu arasındaki karşılıklı ilişkiye dayanmaktadır. Dolayısıyla hesap verme sorumluluk üçgeninde yer verilen her bir unsur hesap verme mekanizmasının işleyişi için önem arz etmektedir. Bu unsurlar arasında yer alan yasama organı olan Meclisin temel görevlerinden birisi bütçe hakkının gereğini yerine getirmektir. Meclis, kamu idarelerinin kamu fonlarını ve mallarını iyi yönettiğine ve bu idarelerin yaptıkları harcamalarının değerinin karşılığının alındığına dair vatandaşa güvence vermesi temel görevlerinden birisidir. Bu görevi gereği meclisin bütçe aracılığıyla yürütmeye tahsis ettiği kamu fonlarının harcanmasına yönelik denetimleri gerçekleştirmesi gereklidir. Meclis bu denetimi kamu kurumlarının yıllık raporlarını incelemek ve değerlendirmek suretiyle yerine getirmektedir. Vatandaşa güvence sağlamanın diğer bir etkili aracı ise Meclis adına yüksek denetim kurumlarınca gerçekleştirilen bağımsız ve tarafsız denetimlerdir (Kaya, 2003: 2). Yüksek denetim kurumları Meclis adına gerçekleştirmiş oldukları denetimlerin sonuçlarını denetim raporları aracılığıyla kamuoyu ile paylaşmaktadır. Yüksek denetim kurumlarınca gerçekleştirilen bağımsız ve tarafsız denetimler, kamu idarelerinin vatandaşa sundukları yıllık raporlarının güvenilirliğini garantilemektedir.

Hesap verme sorumluluk üçgeninde de görüldüğü üzere kamuoyuna bilgi paylaşımını sağlamanın açısından kamu idareleri tarafından hazırlanan yıllık raporlar önemli bir araçtır. Yıllık raporlar kamu idaresinin hesap verme sorumluluğunu yerine getirmektedir. Bu bağlamda hesap verme sorumluluğu uygulamada bir raporlama faaliyeti olarak yürütülmektedir. Yıllık raporlar aracılığıyla hesap verme mekanizmasının işleyişi sağlanmaktadır. Bu raporlar kamu idarelerinin performansının ölçülmesi ve ölçme sonucunda elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi açısından önem arz etmektedir.

Yıllık raporlarda kamu idaresinin mali veya mali olmayan faaliyet sonuçlarının tamamına yer verilmesi gerekmektedir. Hesap verebilirlik mekanizması için sadece bilginin var olması değil,

ayrıca mevcut olan bilginin güvenilir, doyurucu nitelikte, anlaşılabilir ve ulaşılabilir olması da gerekmektedir (Steccolini, 2004: 330). Bundan dolayı performans ölçümü sonrasında performans ölçümünden elde edilen bilginin kamuoyuna tam ve anlaşılabilir bir şekilde zamanında ulaştırılmalıdır. Ayrıca vatandaş kendisine sunulan bilgilerin güvenilir olduğuna inanmalıdır.

Kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğuyla hareket ederek yıllık raporlarında rapor ettikleri bilginin kalitesine ve içeriğine dikkat etmeleri beklenmektedir. Bu bağlamda kamuda güvenilir, doyurucu nitelikte, anlaşılabilir ve ulaşılabilir bilgiye ulaşabilmek için iyi işleyen bir kamu mali yönetim sistemi gerekmektedir. İyi işleyen bir kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin sağlanabilmesi için hesap verme süreci ve bu süreç içerisindeki hesap verme sorumluluğu araçları da etkin çalışmalıdır. Kamuda hesap verme sorumluluğunun etkin bir şekilde işleyebilmesi için gerekli genel prensipler bulunmaktadır. Bu genel prensipler etkin hesap verme sorumluluğu göstergeleri olarak beş başlık altında aşağıda yer almaktadır (Kanada Sayıştay, 2001: 4; Karakaş, 2005: 293).

Etkin hesap verme sorumluluğu göstergeleri şunlardır:

- Roller ve sorumluluklar açık olmalı,
- Performans beklentileri açık olmalı,
- Kapasiteler ve beklentiler arasında denge kurulmalı,
- Raporlar güvenilir olmalı,
- Gözden geçirme ve düzeltme mekanizmaları rasyonel olmalı.

Kamuda hesap verme mekanizmasının etkin bir şekilde işleyebilmesi için ilk olarak hesap verme sorumluluğu ilişkisinde tarafların (hesap soran –hesap veren) rolleri ve sorumlulukları açık ve net bir şekilde ortaya koyulmakla birlikte karşılıklı anlaşmanın da sağlanmış olması gerekmektedir. İdarenin kapasitesinden fazla bir beklenti içerisine girilmeyerek idareden beklentiler ile kapasitesi arasındaki denge sağlanmalıdır. Gerçekleştirilmek istenen amaçlar ve beklentiler net bir şekilde ortaya konulmalıdır. İdarenin başarısı/başarısızlığıyla ilgili olarak süreklilik arz eden bir performans raporlama sistemi kurulmalıdır. Raporların değerlendirilmesinde idarenin başarılı/başarısız sonuçları kamuoyu ile paylaşılmalıdır. Başarısız durumunun düzeltilmesine yönelik gerekli düzenlemeler ve önlemler alınmalıdır. Netice itibarıyla etkin bir hesap verme sorumluluğu için yukarıda bahsi geçen her bir göstergenin hesap verme süreci içerisinde yer verilmelidir.

Etkin hesap verme sorumluluğu göstergelerini hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde hesap veren ve hesap soran arasında temel prensipleri bize göstermektedir. Bu temel prensipler içerisinde yer alan güvenilir raporlama hesap verme sorumluluğunda nelerin başarılmış ya da başarılmamış olduğunu göstermesi açısından önemlidir. Ulaşılan sonuçlar makul bir zaman dilimi içerisinde sürekli, periyodik (dönemsel) veya her iki şekilde de raporlanmalıdır (Kanada Sayıştay, 2001: 4-6). Dolayısıyla kamunun performans boyutunun değerlendirildiği bir hesap verme mekanizmasının işleyebilmesi için kamu idarelerinin performans yönetimini gerçekleştirmiş olmaları gerekmektedir.

3. Performans Yönetimi Aşamaları ve Performans Raporlaması

Hesap verme mekanizması içerisinde yıllık raporlar kamu idaresinin hesap verme sorumluluğunu yerine getirilmesine yardımcı olmaktadır. Kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğu bir raporlama faaliyeti olarak yürütülmektedir. Yıllık raporlar, hükümetlerin varoluşunun hesabının tam olarak rapor edilmesini sağlamakla beraber hesap verebilirlik için de temel bir araç olarak düşünülmektedir (Boyne ve Law, 1991; Ryan vd., 2000; Mack vd., 2001). Çünkü bu raporlar kamu idarelerinin performansının ölçülmesi ve ölçme sonucunda elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi açısından önem arz etmektedir. Yıllık raporlar, kamu mali yönetiminde idarelerinin kamuoyuna hesap verme yükümlülüğünün yerine getirilip/getirilmediğini göstermesi açısından önemli bir araç olarak görülmektedir.

Kamu idareleri için yıllık raporlar aracılığıyla performansın değerlendirilmesi ise oldukça zor bir süreçtir. Çünkü performans her zaman tartışmalı ve gelişen bir kavramdır. Başarılı bir performans için performansın nelerden oluşacağı, özellikle de kamu sektörü faaliyetinin doğası gereği daha zor hale gelmektedir. Çoğu kamu programının birden fazla hedefi bulunmaktadır. Birden fazla hedefin olması belirsizliğin ve değişkenliğin yanında hedeflerin tartışmalı ve bazen de çelişkili olma eğilimine yol açmaktadır. Çünkü kamu idareleri için başarı kriterleri çoktur ve tartışmalıdır. Bu durum performans çok yönlü ve öznel bir olgu haline getirmektedir (Thomas, 2006: 19). Performansın değerlendirilmesinde yaşanan tüm bu güçlükler rağmen kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi gerekmektedir.

Artan kamu harcamalarına karşılık kamu gelirlerinin yetersizliği nedeniyle kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi gereklilik arz etmektedir. Aynı zamanda kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesiyle kamu harcamalarını finanse eden vatandaşın ödediği paralarının karşılığını görme imkânı sunulmuş olmaktadır. Kamu mali yönetiminde performansın değerlendirilmesi ise başarılı bir performans yönetimiyle mümkün olmaktadır.

Performans yönetimi önceden saptanmış hedeflere ulaşmada kaydedilen başarının ölçülüp değerlendirildiği süreci ve bu süreçte yer alan tüm faaliyetlerin tamamını kapsamaktadır (Zeytinoğlu, 2010: 52). Performans yönetimi; performans ölçümü ve sonrasında gerçekleşen performans denetimiyle denetim uygulanan idarenin performansının değerlendirildiği süreçtir. Tanımdan da anlaşıldığı üzere performans yönetimi birden çok aşamanın birbirini izlediği geniş kapsamlı bir süreci ifade etmektedir. Performans yönetiminin her bir süreci hesap verebilirlik mekanizmasının etkin çalışmasına katkı sağlamaktadır. Aşağıda performans yönetimiyle ilgili süreçlere yer verilmiştir:

1. **Aşama:** Performans bilgisinin elde edilmesi,
2. **Aşama:** Performans ölçümü,
3. **Aşama:** Performans raporlaması,
4. **Aşama:** Performans denetimi.

1. Aşama: Performans Bilgisinin Elde Edilmesi

Kamu yönetiminin ve hesap verebilirliğin öncelikleri (örneğin şeffaflık, açıklık, vatandaş katılımı, cevap verebilirlik vb.), güvenilir bilgiye dayanmaktadır (Masterson ve Smith, 2012: 85). Performans yönetim sürecinin başlangıç noktası kaliteli performans bilgisinin elde edilmesiyle başlamaktadır. Bu süreçte elde edilen bilgiler, performans yönetimindeki diğer süreçler olan performans ölçümünde, performans raporlamasında ve performans denetiminde kullanılan temel kaynaklardır. Performans bilgisi; kurumun hedefleri, planları ve tasarılarıyla ilgili olarak karar almak amacıyla yapmış olduğu işlemlere ait bilgilerin sistematik biçimde toplandığı bilgiler bütünüdür (Sayıştay Başkanlığı, 2002: 6). Kurumun neleri başarıp neleri başaramadığını gösteren bilgiler olması dolayısıyla performans bilgisi, kamuda hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde rol oynayan önemli bir araçtır.

2. Aşama: Performans Ölçümü

Son yıllarda sıkça kullanılmaya başlanılan performans ölçümü kamu yönetimi için önemli kavramlardan biri olarak görülmektedir. “Ölçemezsen, idare edemezsin” fikri, performans ölçümünü, kamu kurumlarında performans yönetiminde temel araç haline getirmiştir (Thomas, 2006: 1). Performans ölçümü ise bir program ya da faaliyetin girdi, çıktı ve sonuçlarının karşılaştırılması olarak değerlendirilmesi süreci olarak ifade edilmektedir (Gören, 2000: 238).

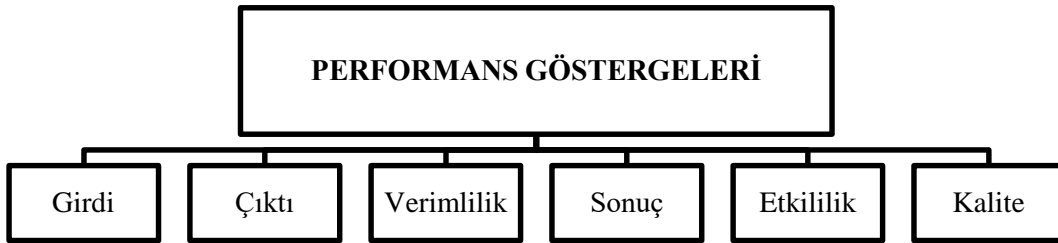
Performans ölçümü ve bu kavramla ilgili kafa karıştırıcı birçok kavramla (yeni kamu yönetimi, performans yönetimi, sonuç odaklı yönetim, sonuç esaslı bütçeleme, performans sözleşmesi vb.) karşılaşılmaktadır. İsmi ve tekniği ne olursa olsun ortak hedef kamu yönetiminin performansını geliştirmek ve topluma fayda sağlamaktır (Thomas, 2006: 1). Bilge (2006: 5), performans ölçümünün herkes tarafından kabul görmüş bir tanımı olmadığını vurgulamakla birlikte literatürdeki performans ölçümü tanımlarından yola çıkarak, performans ölçümünü; bir devletin sunduğu hizmetlerin kamusal ihtiyaçlara ne kadar yanıt verebildiğini öğrenmek ve açıklamak için yapılan sistematik bir girişim ve kamu sektörünün kabul edilebilir bir maliyetle, kaliteli üretim yapıp yapmadığının belirlenmesinde kullanılan bir araç olarak ifade etmiştir. Brusca ve Montesinos (2016: 507) kamu yönetiminde performans ölçümü uygulanmasının daha iyi bir yönetim ve kaynak kullanımında daha etkili olunmasına katkı sağladığını vurgulamıştır.

Performans ölçümü, kamu harcamalarını kontrol etme ihtiyacı, yönetsel yetkinlik ve sonuçlara yönelik hesap verme sorumluluğu çerçevesinde gelişen denetim ve ölçüm kültürünün bir parçasıdır. Performans ölçümü, hem yönetmek için daha iyi bilgi üretmeyi sağlarken hem de iyi yönetimi göstermekte ve onaylamaktadır. Özellikle, dar anlamda tanımlanmış ‘mali hesap verebilirlik’ den daha geniş kapsamlı ‘yönetim hesap verebilirliği’ kavramına geçişi içeren hesap verebilirlik hareketinde yer alan denetim, değerlendirme, performans değerlendirme ve kontrol yöntemlerinin kullanılmasının temelini oluşturmaktadır. Ayrıca performans ölçümü hem kurum içi hem de kurum dışı dış çevreye (paydaşlara) hesap verme sorumluluğunun da yerine getirilmesine hizmet etmektedir (Tilbury, 2006: 49).

Ayrıca kamu kesimi performansı çok boyutlu bir kavramdır. Bu bakımdan, özel sektör kuruluşlarının performansına benzerlik göstermektedir. Özel sektör performansının basit bir

şekilde kârlılığa odaklanır, ancak başka performans boyutları da vardır; tüketiciler, fiyat ve kalite, katma değer, kurumsal sosyal sorumluluk, çalışanların ücretleri ve çalışma koşulları vb. Kamu sektörü için de performans çok boyutludur; fakat karmaşıktır (Jackson, 2011: 15). Kamu mali yönetiminde performans, performans göstergeleriyle ölçülmektedir ve raporlanmaktadır (Brusca ve Montesinos, 2016: 508).

Performans göstergeleri, performansın tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamaktadır. Bir performans göstergesi, yorumlanması ve anlam verilmesi gereken bir 'sinyal' gibidir (Johnsen, 2005: 9). Performans göstergeleri, kamu kuruluşlarının belirledikleri stratejik amaç ve hedeflere ulaşmak için yürüttükleri faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan ve sayısal olarak ifade edilen araçlardır (BÜMKO, 2009: 6; Sayıştay Başkanlığı, 2014: 25). Bir performans göstergesinin ölçülebilirliğinin sağlanabilmesi için miktar, zaman, kalite ve maliyet cinsinden ifade edilmesi gerekmektedir (Kalkınma Bakanlığı, 2006: 36). Performans göstergeleri şematik olarak aşağıdaki gibi gösterilebilir.



Şekil 2: Performans Gösterge Türleri , Karaaslan, 2015: 94; Pehlivan, 2016: 102

Girdi göstergeleri; üretilen ürün ve hizmetlerin hangi kaynaklar kullanılarak üretildiğine ilişkin bilgi vermektedir.

Çıktı göstergeleri; kurumun ürettiği nihai mal ve hizmet miktarına ilişkin bilgi sağlamaktadır.

Sonuç göstergeleri; üretilen her türlü ürün veya hizmetin bireylerin ve toplumun durumundaki değişime etkileri sonuç göstergeleri aracılığıyla ölçülmektedir.

Verimlilik Göstergeleri; belirlenen bir girdi düzeyi ile en yüksek çıktının elde edilip edilmediğine ilişkin bilgiyi sağlamaktadır.

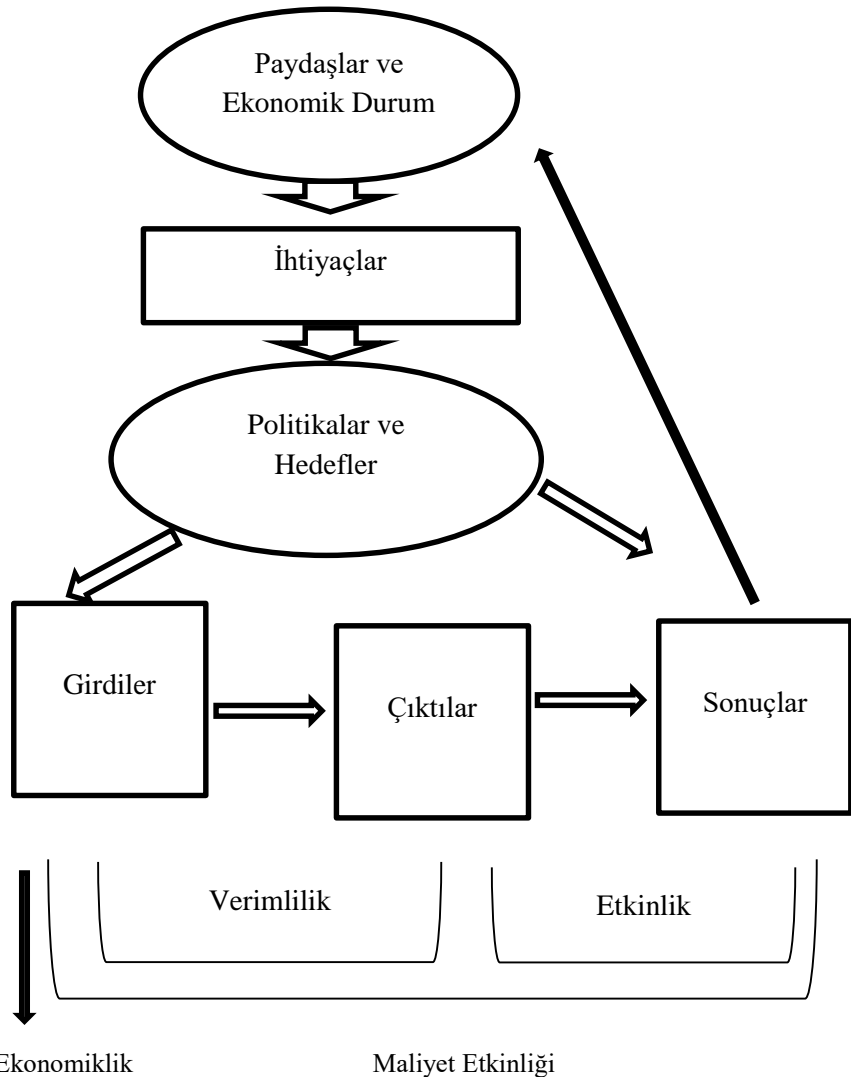
Etkililik Göstergeleri; Çıktıların beklenen sonuçlarla uyumunu ölçmektedir.

Kalite Göstergeleri; üretilen mal ve hizmetlerin hatasız, vaktinde, belirli standartlara uygun ve kullanıcıların isteklerini karşılayacak şekilde kullanılıp kullanılmadığını ölçmektedir.

Kamu yönetiminde tek bir göstergeye bakarak performans ölçümünün başarılı olup/olmadığına karar verilemez. Çünkü her bir performans göstergesi yaşam döngüsü içerisinde farklı kişiler (paydaşlar) için farklı işlevlere sahiptir. Dolayısıyla da kamuda daha iyi performans göstergesi arayışı devam eden bir çaba olarak görülmektedir (Johnsen, 2005: 9). Yukarıdaki göstergelerin her biri ölçülebilir faaliyetler içermektedir. Fakat değerlendirilemeyen etkilerin (büyük ya da küçük, olumlu ya da olumsuz) olması dolayısıyla da performans olumlu ya da olumsuz yansımaları bulunabilir.

3. Aşama: Performans Raporlaması

Performans, sadece veri odaklı olmaktan ziyade teoriye dayalı ölçme sistemlerine dâhil edilmesi gereken performans göstergeleri aracılığıyla ölçülmekte ve raporlanmaktadır (Johnsen, 2005: 10). Performans raporlama modelinde, girdiler (kullanılan kaynaklar) çıktılarına (sağlanan hizmetlere) dönüştürülür ve ikisi arasındaki ilişki bir verimlilik göstergesidir. Etkililik, gerçek sonuçlar ile hedefler arasındaki sonuçların (toplum üzerindeki etkileri) arasındaki ilişki ölçütüdür. Bu bağlamda, Radnor ve Barnes (2007: 393), performans raporlamasını, genellikle belirli bir hedefin, bir faaliyet ya da sürecin girdi, etkinlik, çıktı ya da sonuç seviyesinin açıklanması olarak ifade etmektedir. Aşağıdaki şekil performans raporlama modelinin nasıl çalıştığını göstermektedir.



Şekil 3: Performans Raporlama Modeli, Johnsen, 2005: 10; Jackson, 2011: 16; Brusca ve Montesinos, 2016: 508

Yukarıdaki şekil incelendiğinde performans raporlama modelinde ilk olarak paydaşların ekonomik durumunun değerlendirmesinden başlayan, ihtiyaçların tespiti ve buna göre de politikaların ve hedeflerin belirlendiği bir sürece sahiptir. Modelde sadece sonuçların raporlanmasının yeterli olmadığı görülmektedir. Süreç içerisinde girdilerin, çıktıların, sonuçların da değerlendirilmesi gerekmektedir. Değerlendirme yapabilmek için ise girdiler

(kullanılan kaynaklar) ve çıktılar (sağlanan hizmetler) arasındaki verimlilik ilişkisine bakılırken çıktılar ve sonuçlar (toplum üzerindeki etkileri) arasındaki etkinlik ilişkisine bakılmaktadır. Ayrıca girdiler ve sonuç arasındaki maliyet etkinliği de değerlendirilmez. Kullanılan kaynakların (girdilerin) maliyetinin en az olup olmadığının da (ekonomiklik) değerlendirilmelidir. Tüm bu elde edilen performans bilgileriyle performans raporlaması tamamlanmakta ve paydaşlara bildirim yapılmaktadır.

Kamudaki performans raporlaması ilk olarak finansal bilgilerin raporlaması olarak başlamıştır. Performans raporlaması, sadece bütçe rakamlarının (gelirler-giderler) açıklanmasından ve muhasebe kayıtlarının oluşturulmasından ibaret olarak görülmüştür. Muhasebe alanındaki değişim ve bu alandaki gelişmelerle beraber performans raporlamasındaki ilgi, kamu idare alanında performans yönetimine kaymıştır. Performans raporlamasında artık sadece mali bilgileri değil mali olmayan (performans) bilgilerine de yer verilerek performans ölçümü sonuçlarını da içermesi bakımından geniş bir çalışma alanına sahip olmuştur (Schatteman, 2008: 309-310).

Kamuda hesap verme sorumluluğunun gereklerinin yerine getirilmesi açısından performansın ölçülerek performans bilgisi olarak kamuoyuna rapor olarak sunulması gerekmektedir. Birçok ülke ve standart belirleme kuruluşları, performans raporlamasının devlet kuruluşlarının yıllık raporlarına dâhil edilmesi gerektiğini belirtmektedir (Brusca ve Montesinos, 2016: 508). Performans raporları yıllık raporların içinde yer alarak kamu kaynaklarını finanse eden vatandaşlara paranın karşılığını göstermesi yanında kamu kaynaklarının kullanımında verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun yerine getirilip/ getirilmediğinin bilgisine de yer verilmektedir.

Performans ölçüm türlerinin tümü, kamu biriminin sunduğu hizmetlerin verimlilik, etkinlik, tutumluluk kriterlerini karşılayıp/karşılamadığının değerlendirilmesinde kullanılmaktadır. Bu üç ölçü türü aynı zamanda performans denetiminin de unsurlarını oluşturmaktadır (Bilge, 2006: 26). Tutumluluk (farklı kaynaklarda iktisadilik ve ekonomiklik gibi kullanımları da bulunmaktadır) kurumun hedefleri doğrultusunda kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesi anlamına gelmektedir (Khan: 1997: 69-71). Verimlilik ise eldeki kaynaklarla (girdiler) mümkün olan en çok ürünün (çıktının) elde edilmesidir (Candan, 2007: 78). Etkinliği, Khan (1997: 69-71), kurumun hedefleri doğrultusunda kaynaklardan optimum düzeyde yararlanılması olarak ifade etmektedir. Amaçlara yönelik bir kavram olan etkinlik, hedeflere ulaşma derecesini ve arzulanan etkiyle gerçekleşen etki arasındaki ilişkiyi göstermektedir (Candan, 2007: 78).

Kamu idarelerinin performansın değerlendirilmesi sürecinde performans raporları mali ve mali olmayan (performans) bilgilerini içermesi bakımından önem arz etmektedir. Performans raporları, idarenin amaç ve hedeflerine ulaşma düzeyi ile gerçekleşen sapmaları ve bu sapmaların nedenlerini ortaya koymak üzere, kamu idaresinin, göstergelere dayalı performans bilgisini içeren yıllık belgelerdir (Polat, 2010: 56). Bu raporlar içerdikleri bilgilerle kamuoyuna kamu kaynakların kullanımında amaçları ve hedefleri karşılama düzeyini göstermektedirler.

Performans raporları belli periyodlar halinde düzenli bir şekilde hazırlanarak kamuoyuna sunulmaktadır. Bu raporlar kamu idaresinin mali ve mali olmayan (performans) bilgisi göstermesi açısından performans hesap verebilirliğini yerine getirmektedir. Raporlar kamuda hesap verme aracı olarak görülmektedir. Çünkü bu raporlarda kamu idaresinin sadece mali bilgileri değil performans bilgilerine de yer verilmesi neticesinde idarenin hizmet sonuçlarını değerlendirme imkânı sağlamaktadır.

Bilginin açıklanması sayesinde kamu görevlilerinin kamu kaynaklarını ne şekilde kullandığı ve görevlilerinin belirlenen performans hedeflerini karşılama düzeyini vatandaş tarafından öğrenilmektedir. Dolayısıyla bilgi açıklama yükümlülüğü, hesap verme sorumluluğunun bir şeklidir. Bu bağlamda kamu kurumları tarafından yayımlanan raporların bilgi düzeyinin kalitesi kamu hesap verebilirliği için kritik öneme sahiptir. Raporlardaki bilginin sadece mali bilgileri değil idarenin mali olmayan bilgilerinin de olması performansın yeterliliğini göstermektedir. Raporlardaki mali ve mali olmayan bilgiye yer verilerek kamuoyuna kapsamlı bilgi sunumu yapılmaktadır. Kapsamlı bilgi ise kamu hizmetlerinin girdi, çıktı, etkinlik, memnuniyet, hız ve kaliteyi içermektedir. Kamudaki hesap verme sorumluluğunun performans raporlaması şeklinde oluşmasında bilgi açıklama düzeyi bu açıdan önem arz etmektedir (Adi vd., 2016: 1-2).

4. Aşama: Performans Denetimi

Yeni kamu yönetimi anlayışıyla performans yönetiminin uygulanabilirliğini sağlamak için kamu mali yönetimlerinde performans denetimi ve performans ölçümü önem kazanmıştır. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı-INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) denetim standartlarına göre performans denetimi, kamusal faaliyetlerin değerlendirilmesinde, kamu kaynaklarını verimli, ekonomik ve etkin (Efficiency, Effectiveness, Economy -3E) kullanılıp kullanılmadığını ortaya koymak amacıyla yapılan bir faaliyet olarak ifade edilmektedir. Tanımda da yer verildiği üzere performans denetiminin üç temel unsuru vardır: Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk. Bu üç temel unsur performans ölçümünde de kullanılan ölçütler olması dolayısıyla performans ölçümü ve performans denetimi birbiriyle ilişkili kavramlardır. Candan'a göre (2007: 92) performans ölçümü ve performans denetimi birbiriyle ilişkili kavramlar olmakla birlikte performans denetimi dışsal karakterli bağımsız bir kurum tarafından gerçekleştirilen bir faaliyet iken performans ölçümü kişilerin ve kurumların kendilerinin öz değerlendirmesi olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla da performans denetimi, performans ölçümü sonrasında yapılan bağımsız bir denetim şekli olarak kabul edilmektedir.

Performans denetimi, devletin hesap verebilirlik mekanizmasının bir parçasını oluşturmaktadır. Dünyada YKY anlayışı sonrasında kamu mali yönetiminde 30 yıllı aşkın bir süredir performans denetimi uygulanmaktadır. Performans denetimi, her ülkenin yönetim yapısına göre ulusal ya da yerel düzeydeki yüksek denetim kurumları tarafından yürütülmektedir. Denetim sonuçları, çoğunlukla ülkelerin parlamentosuna gönderilen raporlardan oluşmaktadır. Denetim kurumlarının yetkisi, kamu politikalarının, programların ve projelerin idareler tarafından

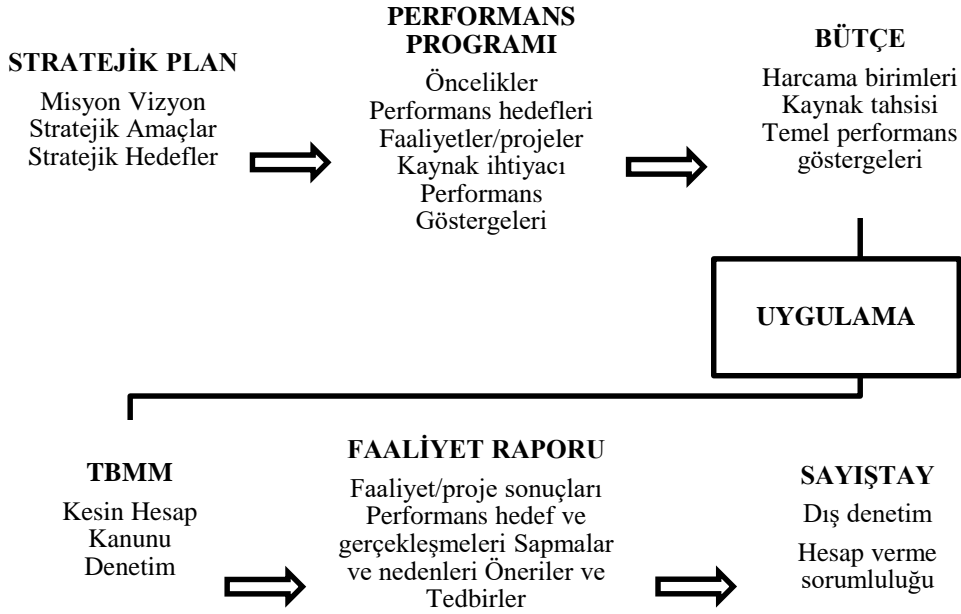
ekonomik, etkin, verimli ve iyi yönetim uygulamaları göz önünde bulundurularak işletilip işletilmediğini belirlemektir (Kjennerud, 2013: 681).

Performans yönetimi birden çok aşamanın birbirini izlediği geniş kapsamlı bir süreci ifade ettiği görülmektedir. Performans yönetiminin her bir süreci hesap verebilirlik mekanizmasının etkin çalışmasına katkı sağlamaktadır. PEB sistemi tüm bu süreçleri içerisinde barındıran bir bütçeleme sistemi olarak kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğunun gelişmesine katkı sağlamaktadır. Performans esaslı bütçeleme sistemini oluşturan temel unsurların (stratejik plan, performans programı, faaliyet raporları ve performans denetiminin) süreç içerisindeki rolleri tek tek değerlendirildiğinde kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğunun gelişmesine katkıları daha iyi görülebilir.

3.PEB Sistemi Unsurlarının Hesap Verme Sürecindeki Rolü

Ülkeden ülkeye farklı isimleri olmasına rağmen hesap verme sorumluluğunun etkin bir şekilde işleyebilmesi için gerekli genel prensiplerin ortak olması (rollerin, sorumlulukların ve performans beklentilerinin netliği, kapasiteler ve beklentilerin dengelenmesi, güvenilir raporlama ile rasyonel gözden geçirmeler ve düzeltmeler) sebebiyle benzer yıllık performans raporları hazırlanmaktadır. Bu çalışmada Türkiye'nin benimsediği stratejik planlamaya dayalı PEB süreci esas alınarak hesap verme süreci ve bu süreç içerisinde yer alan performans raporları anlatılmıştır.

Kamudaki etkin hesap verme sorumluluğu göstergeleri hesap verme süreci içerisinde PEB sistemindeki faaliyet raporları, stratejik yönetim ve stratejik planlama, iç denetim ve dış denetim aracılığıyla çalışmaktadır. Her ülkenin kendine özgü şartları, kamu mali yönetim yapılarındaki farklılıkları ve PEB sisteminde farklı modellerinin (performans sözleşmesine dayalı ve bütçe formatına dönüştürülmüş model gibi) olması dolayısıyla ülkeden ülkeye hesap verme sorumluluğu uygulamalarında ve sürecinde değişikliklere yol açmıştır. Ülkemizdeki 5018 sayılı Kanun hükümlerine bağlı kalınarak oluşturulmuş olan hesap verme sorumluluğu süreci aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



Şekil 4: 5018 Sayılı Kanun'a Göre Hesap Verme Sorumluluğu Süreci, Taytak ve Bahtiyar, 2015: 266.

Yukarıdaki şekilde gösterildiği üzere kamuda hesap verme sorumluluğu sürecinin işleyebilmesi için öncelikle stratejik planlar oluşturulmaktadır. Her bir kamu idaresi oluşturduğu stratejik planında misyonunu, vizyonunu, amaçlarını ve stratejik performans hedeflerini belirlemektedir. Stratejik planlar kamu idareleri için uzun vadeli bir plan niteliğinde hazırlanmaktadır. Bu planda belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için yıllık bazda performans programının hazırlanması gerekmektedir. Performans programıyla kamu idaresinin stratejileri yıllık dilimlerde gösterilmektedir. Kamu idareleri kaynak tahsislerini yaparken performans programlarındaki performans göstergelerini dikkate almaları gerekmektedir.

Kamu idarelerinin bütçeleri aracılığıyla performans programları uygulama alanına sahip olmaktadır. Mali yılın tamamlanmasıyla beraber uygulama sonuçlarını göstermesi açısından faaliyet raporu hazırlanmaktadır. Amaç ve hedeflerin yıllık bazda ne ölçüde ulaşıp ulaşılmadığını belirlemesi açısından faaliyet raporu önem arz etmektedir. Çünkü faaliyet raporunda kamu idaresinin faaliyet/proje sonuçlarına, performans hedef ve gerçekleştirmeleri, varsa sapmalara ve sapmanın nedenlerine yer verilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere hesap verme süreci faaliyet raporunun hazırlanarak kamuoyu ile paylaşılmasıyla tamamlanmamaktadır. Ayrıca meclisin bütçe hakkının gereği olarak kamu fonlarının ve mallarının iyi yönetildiğine ve kamu idarelerinin yaptıkları harcamalarının değerinin karşılığının alındığına dair vatandaşa güvence vermesi için denetimler gerçekleştirmesi gerekmektedir. Meclis kamu kurumlarının yıllık raporlarını inceleyerek ve değerlendirerek bu denetimi gerçekleştirmektedir. Vatandaşa güvence sağlamada hesap verme sorumluluğu çerçevesinde meclis adına yüksek denetim kurumlarınca gerçekleştirilen bağımsız ve tarafsız dış denetimle hesap verme süreci tamamlanmaktadır.

Sürecin tamamı değerlendirildiğinde kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğu sürecinin tamamında raporlama faaliyeti yer almaktadır (Kaya, 2003: 1).

5018 sayılı Kanununun amacında da raporlama faaliyetine vurgu yapılmıştır. “*Kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, bunların raporlanması ve mali kontrolü düzenlemek*” şeklinde bu Kanunun amacının özetlendiğinde raporlama faaliyetinin önemi görülmektedir. Benzer şekilde 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 5. maddesinde de Sayıştay’ın “*kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetleyeceği ve sonuçları hakkında TBMM’ye doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunacağı*” belirtilmiştir. Hesap verme sorumluluğu raporlama faaliyetiyle beraber anlatılmıştır.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetimlerle, kamu idarelerinin yasal zorunluluk gereği hazırladıkları; stratejik planın, performans programının ve faaliyet raporunun içerisindeki bilgilerin doğruluğu araştırılmaktadır. Ayrıca 5018 Kanununun 68. maddesinde de belirtildiği üzere Sayıştay tarafından yapılan dış denetimin amacı “*yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin incelenerek bunların TBMM’ye raporlanması*” olduğu ifade edilmiştir. Vatandaşa karşı olan hesap verme sorumluluğu içerisinde denetim raporu sonuçları bütçe hakkının gereği olarak kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

5018 Sayılı Kanun ile hem kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımını hem de mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin kamu mali yönetim sistemimizde uygulanması amaçlanmıştır. Amaçlanan bu ilkelerin uygulamaya konulmasını sağlamak üzere kamu mali yönetim sistemimize dâhil edilen temel yöntem ve araçlardan birisi olarak PEB sistemi kabul edilmektedir. PEB sisteminin temel unsurlarını ise stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları oluşturmaktadır. Bu unsurların tamamı, kamu idarelerinin performans bilgisinin oluşmasını sağlayarak idarelerin performanslarının değerlendirilmesine imkân tanımaktadır. Dolayısıyla kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi uygulamada performansın raporlanması faaliyeti olarak gerçekleşmesi gerekmektedir.

Stratejik plan ve performans programları vasıtasıyla kamu idarelerinin temel politika hedefleri ile bunların kaynak ihtiyaçları arasında bağlantı kurulmakta; söz konusu belgelerde öngörülen hedeflere ilişkin gerçekleştirmeler ise faaliyet raporları aracılığıyla kamuoyuna açıklanmaktadır. Hesap verme sorumluluğunda, üzerinde anlaşmaya varılmış hedefler (stratejik plan ve performans raporundaki temel politika hedefleri), hedefleri gerçekleştirmek amacıyla kamu kaynaklarını kullanımı sorumluluğunun üstlenildiği ve bunu açıklama yükümlüğüne (faaliyet raporu) dayanan bir ilişkiyi kapsamaktadır. Bu ilişkide hesap veren ile hesap soran arasında bilgi paylaşımı gerekmektedir. PEB sürecini oluşturan temel belgelerin yıllık olarak yayınlanarak kamu idarelerinin performanslarını göstermesi bakımından hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde rol oynayan temel araçlardandır.

Kamuoyuna bilgi paylaşımının sağlanması açısından yayımlanan yıllık raporlar önemli bir haberleşme aracıdır (Blanco vd., 2011: 200). Fakat hesap verme sorumluluğunu sadece yıllık

raporların ve performans raporlarının açıklanmasından ibaret değildir. Bu raporlardaki hem mali hem de mali olmayan (performans) bilgilerin değerlendirilmesiyle kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu tamamlanmış olmaktadır. Bu bağlamda üç temel belgenin (stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları) yanı sıra kamu idarelerinin PEB sistemi performans denetimi ile tamamlanmaktadır.

Hesap verebilirlik için sadece bilginin mevcut olması yeterli değildir, ayrıca mevcut olan bilginin güvenilir, doyurucu nitelikte, anlaşılabilir ve ulaşılabilir olması da önem arz etmektedir. Bundan dolayı performans raporları; inanılır, zamanlı ve içerdiği bilgiler açısından faydalı olmalıdır. Bu bağlamda hesap verme sorumluluğu sürecini iki aşamaya ayrılabilir.

İlk aşamayı kamu kaynaklarının kullanımı hakkında kamuoyuna cevap verme ve açıklamada bulunma yükümlüğünü oluştururken ikinci aşamayı ise açıklanan performans bilgilerin doğruluğunun araştırılması ve de kamu idaresinin başarısının ya da başarısızlığının değerlendirilmesi olmaktadır. PEB süreci içerisinde hesap verme sorumluluğu performans ölçümü ve sonrasında performans denetimiyle tamamlanmış olmaktadır.

a) Stratejik Planların Hesap Verme Sorumluluğundaki Rolü

Performans yönetim araçlarından biri olan stratejik plan, performans esaslı bütçeleme sürecinin temel unsurlarındandır. Stratejik planlama ve yönetimin kamu yönetiminde uygulanmaya başlaması 30 yıldan fazla bir sürece dayanmaktadır (Berry, 1994; Johsen, 2016: 333). Ülkemizde ise 2003 tarihli 5018 sayılı Kanunun kabulü ve sonrasında uygulama dönemini (2006 yılı) de dikkate alırsak yaklaşık 10 yıllık bir süreç içerisinde kamu mali yönetiminde kamu kurumları stratejik planlarını yapmaya başlamışlardır. Yeni kamu mali yönetimi anlayışı çerçevesinde çıkartılan 5018 sayılı KMYKK göre kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlamaktadır. 5018 sayılı Kanunun üçüncü maddesinin (n) fıkrasında 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.

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 Kanun, md. 9). Kamu İdareleri İçin Hazırlanan Stratejik Planlama Kılavuzunda stratejik planlama, *“kuruluşun bulunduğu nokta ile ulaşmayı arzu ettiği durum arasındaki yol”* olarak ifade edilmiştir. Stratejik planlamada; kuruluş amaçlarını, hedeflerini ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemlerin belirlenmesini gerektirir. Stratejik planlar uzun vadeli ve geleceğe dönük bir bakış açısı taşır. Ayrıca kuruluş bütçesinin stratejik planda ortaya konulan amaç ve hedefleri ifade edecek şekilde hazırladığı için, stratejik planlar kaynak tahsisinin önceliklere dayandırılmasına ve hesap verme sorumluluğuna rehberlik eder (Kalkınma Bakanlığı, 2006: 7). Bu bağlamda

stratejik planlar kamuda hesap verme mekanizmasının daha etkin çalışmasını sağlayan araçlardır.

Kamu idareleri bütçelerini stratejik plana göre hazırlamaları dolayısıyla idarelerin öncelikleri ve kaynak tahsisi bağının kurulması açısından stratejik planlar, kamusal kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılmasında yönlendirici belgelerdir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2016: 223-224). PEB sisteminde hesap verme sorumluluğunun ilk temel belgesi olarak stratejik plan yer almaktadır. Hesap verme sorumluluk sürecinin temeli stratejik planla başlamaktadır. Stratejik plan kamu idaresinin performans raporunun hazırlanması için kaynak teşkil ederek bütçedeki kaynakların tahsisini belirlemektedir. Mali yılın sonunda hazırlanan faaliyet raporunun değerlendirilmesinde, stratejik plandaki amaç ve hedeflere kamu idaresinin ne ölçüde ulaşıp ulaşılmadığını göstermesi (başarılı/başarısız performansın değerlendirilmesi) açısından önemlidir.

Kamu idarelerinin hazırladıkları stratejik planlar hesap verme sorumluluğu çerçevesinde Sayıştay'ın performans denetimine tabi tutulmaktadır. Sayıştay'ın denetim ekibi, kamu idaresinin hazırladığı stratejik planı raporlama gereklilikleri açısından denetlemektedir. Ayrıca ekip performans bilgisinin kalitesini değerlendirmek için stratejik planlarda yer alan hedeflere bakarak bu hedeflerin amaçlarla uyumlu, ölçülebilir ve ulaşılabilir olup olmadığına bakmaktadır. Performans göstergelerinin hedeflerle uyumlu ve izlenebilir nitelikte olması ekip tarafından kamu idaresinin başarılı olup/olmadığı kanaatinin oluşması açısından oldukça önemlidir.

b) Performans Programlarının Hesap Verme Sorumluluğundaki Rolü

PEB sürecinin ikinci unsuru olan performans programları stratejik planların yıllık dilimlerini oluşturmaktadır. Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelikte performans programı, *“bir kamu kurumunun yıllık bazda hazırladığı program dönemine ilişkin performans hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını ve performans göstergelerini içeren program”* olarak ifade edilmiştir. Performans programları; bu Yönetmelik, Maliye Bakanlığının hazırlamış olduğu Performans Programı Hazırlama Rehberi ve Bakanlıkça performans esaslı bütçelemeye ilişkin yapılacak diğer düzenlemelere uygun olarak idareye ilişkin mali ve mali olmayan diğer bilgileri içerecek şekilde mali hizmetler biriminin koordinasyonunda harcama yetkililerinin katılımıyla üst yönetici tarafından idare düzeyinde hazırlanmaktadır.

Performans programında stratejik plandan farklı olarak performans göstergesi ve performans hedefi kavramları görülmektedir. Performans göstergesi; kamu idarelerince performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ya da ne kadar ulaşıldığını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan ve sayısal olarak ifade edilen araçlardır. Performans hedefi ise kamu idarelerinin stratejik planlarında yer alan amaç ve hedeflerine ulaşmak için program döneminde gerçekleştirmeyi planladıkları çıktı-sonuç odaklı hedeflerdir.

Stratejik plan kamu idaresinin beş yıllık amaç ve hedeflerini gösterirken performans programı ilgili idarenin mali yıl bütçesini yapmadan önce ilgili mali yılın performans hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını gösterir. Stratejik plan kamu idarelerinin mevcut durumları ile ulaşmak istedikleri hedefledikleri nasıl gideceklerinin yol haritasını göstermesi açısından bir süreci ifade etmektedir.

Performans programları ise stratejik planların yıllık uygulama dilimlerini oluşturmaktadır. Dolayısıyla stratejik planda yer almayan performans hedef ve göstergelerinin performans programında yer almamalıdır. Stratejik planlarda yer alan stratejik amaç, hedefler ile söz konusu hedefleri gerçekleştirmek üzere belirlenen faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyaçlarının belirlenmesini kamu idareleri performans programları aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Yönetmelik gereğince kamu idareleri performans programlarını; çıktı ve sonuç odaklı bir anlayışla, doğru ve güvenilir bilgiye dayalı, mali saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlayacak şekilde her yıl hazırlamaları gerekmektedir.

Kamu idareleri için hesap verme sorumluluğu performans programının hazırlanmasından, uygulanmasına ve sonuçların değerlendirilmesinin her aşamasında yer almaktadır. Maliye Bakanlığının hazırlamış olduğu Performans Programı Hazırlama Rehberinde (BÜMKO, 2009: 6) kamu idarelerinin üst yöneticileri, performans programlarının Yönetmelikte ve Performans Programı Hazırlama Rehberinde belirlenen esas ve usullere uygun olarak hazırlanmasından, uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların performans hedefleri ve hizmet gereklerine uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılmasından ilgili bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu olduğu ifade edilmiştir.

Stratejik plan kamu idaresinin performans programının hazırlanması için kaynak teşkil etmektedir. Performans programı ise bütçenin stratejik plandaki stratejilere göre hazırlanmasını sağlayarak bütçe kaynakların tahsisini belirlemektedir. PEB sürecinde hesap verme sorumluluğunun ikinci dokümanı olarak performans programı yer almaktadır. Performans programında yer alan performans hedef ve göstergeleri, bütçe harcamalarında kullanılan kaynaklar ile performans bağlantısının kurulması açısından önem arz etmektedir. Mali yılın sonunda hazırlanan faaliyet raporunun değerlendirilmesinde, performans programındaki performans göstergelerine kamu idaresinin ne ölçüde ulaşıp ulaşılmadığını (başarılı/başarısız performansın değerlendirilmesi) göstermektedir.

Sayıştay'ın performans denetiminde görevli denetim ekibi, performans programlarının raporlama gerekliliklerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığını denetlemektedir. Denetim ekibi performans göstergelerine bakarak bu göstergelerin hedeflerle uyumlu, ölçülebilir ve ulaşılabilir olup olmadığına yönelik denetim gerçekleştirmektedir. Performans göstergelerinin hedeflerle uyumlu ve izlenebilir nitelikte olması gerekmektedir. Denetim ekibinin kamu idaresinin performans programındaki performans bilgisinin kalitesini değerlendirmesi sonucunda oluşacak olan olumlu/olumsuz kanaat açısından bu durum önemlidir.

c) Faaliyet Raporlarının Hesap Verme Sorumluluğundaki Rolü

Performans esaslı bütçeleme sisteminin temel taşlarından olan faaliyet raporları, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu gerçekleştirmenin en önemli araçlarından biri olarak kabul edilmektedir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2016: 226, Kırılmaz ve Atak, 2015: 189). 5018 sayılı Kanunda faaliyet raporu olarak ifade edilen bu belgeye, terminolojide genellikle performans raporu ya da yıllık performans raporu olarak da ifade edilmektedir. Demirbaş ve Engin (2016: 50) faaliyet raporunu, idarenin başarı karnesi olduğunu savunmaktadır. Faaliyet raporları idarenin uygulama sonuçlarının başarısını ya da başarısızlığını göstermektedir. Bu nedenle de kamu mali yönetiminde şeffaflığın ve hesap verme sorumluluğunun temel araçları olarak görülmektedir.

Sayıştay'ın performans denetim rehberinde (2014: 6) faaliyet raporu, *“kamu idaresinin yıl sonu faaliyet sonuçlarını gösteren; mali bilgiler başlığı altında kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, varlık ve yükümlülüklerine, temel mali tablolara; performans bilgisi başlığı altında ise idarenin stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyet ve projelerine, performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme durumuna ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilen raporlar”* olarak ifade edilmiştir. Faaliyet raporları tanımında da ifade edildiği üzere idarelerin faaliyet sonuçlarını (amaç ve hedeflere ulaşma düzeyini) gösteren dokümanlardır. 5018 Sayılı Kanun'a göre PEB sisteminin temel taşlarından olan faaliyet raporlarını, kamu idareleri mali yılın bitiminden sonra hazırlayıp kamuoyu ile paylaşarak mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu yerine getirmeleri gerekmektedir.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkındaki Yönetmelikte faaliyet raporu hazırlanırken dikkat edilmesi gereken raporlama ilkeleri yer almaktadır: Sorumluluk ilkesi, Doğruluk ve tarafsızlık ilkesi, Açıklık ilkesi, Tam açıklama ilkesi, Tutarlılık ilkesi ve Yıllık olma ilkesidir. Kamu idareleri faaliyet raporlarını hazırlarken raporlarının mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu sağlayacak şekilde doğru, güvenilir, önyargısız ve tarafsız olması, bir mali yılın faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde ilgili tarafların ve kamuoyunun bilgi sahibi olmasını sağlamak üzere açık, anlaşılır ve sade bir dil kullanarak hazırlanmaları gerekmektedir.

PEB sürecinde hesap verme sorumluluğunun son dokümanı olarak faaliyet raporu yer almaktadır. Sayıştay'ın performans denetiminde denetim ekibi faaliyet raporların raporlama gerekliliklerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığını ve performans bilgisinin kalitesini denetlemektedir. Denetim ekibi performans programında gerçekleştirilmesi planlanan performans hedeflerinin gerçekleşme sonuçlarına faaliyet raporunda yer verilip verilmediğine bakmaktadır. Faaliyet raporunda yer alan performans bilgisinin kamu idaresinin veri kayıt sisteminden elde edilen nihai verilerle uyumlu olup olmadığını incelenmektedir. Ayrıca faaliyet raporunda performans programında yer alan performans hedeflerinin gerçekleşmesinde sapmalar varsa sapmanın nedenlerinin açıklanması gerekmektedir.

d) Performans Denetiminin Hesap Verme Sorumluluğundaki Rolü

Yeni kamu yönetimi anlayışıyla performans yönetiminin uygulanabilirliğini sağlamada kamu mali yönetiminde performans denetimi ve performans ölçümü önem kazanmıştır. Her iki kavram da kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli kullanılmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Ülkemizde bu amaçları sağlamak adına çıkartılan 5018 sayılı KMYKK'nda "performans denetimi" kavramı kullanılmıştır. Kanunda "performans ölçümü" kavramı kullanılmamıştır.

5018 sayılı Kanun ile PEB sisteminin 2006 yılından itibaren uygulamaya konulmasının ardından, 2010 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir. Performans yönetiminin/denetiminin Türk kamu yönetimi literatürüne girişi uluslararası girişimlerle birlikte 1996 yılında olmuşsa da bunun hukuki altyapıya kavuşması ve ortaya çıkan boşlukların doldurulması ancak 5018 sayılı kanuna paralel olarak hazırlanan 6085 sayılı Kanun ile mümkün olmuştur (Önder ve Türkoğlu, 2012: 201). 6085 sayılı Kanunla Sayıştay'ın denetim görev ve yetkisi değiştirilmiştir. Kanunun 36. maddesi uyarınca Sayıştay'ın denetim görevleri, "düzenlilik denetimi" ve "performans denetimi" olarak ifade edilmiştir.

İlhan (2011: 115) Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek dış denetimin kapsamına kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi dâhil edilerek, düzenlilik denetimi yanında performans ölçümünü ve verimlilik, etkinlik, tutumluluk denetimini (yani literatürdeki karşılığı ile performans denetimini) kapsadığını vurgulamıştır. 6085 sayılı Kanunun 36. maddesinde performans denetiminin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirileceği ifade edilmiştir.

Sayıştay, performans denetimi adı altında kamu kurumlarının faaliyetlerini bağımsız olarak değerlendirmektedir. Sayıştay performans denetimini 6085 sayılı Kanunun 34. maddesinde ifade edildiği üzere bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması amacıyla kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi ile hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması sağlamak amacıyla yapmaktadır.

Hesap verme sorumluluğu sürecinde kamu idaresinin performans denetiminin yapılabilmesi için öncelikle idarenin performans ölçümünün yapılması gerekmektedir. Bilge (2006: 5) performans ölçümünün en temel işlevlerinden birisinin, yasama organına ve kamuoyuna karşı olan dış hesap verme yükümlülüğünün bir aracı olduğunu ifade etmektedir. Hesap verme sorumluluğunda performansın ölçülmesi ve ölçme sonucunda elde edilen bilgilerin değerlendirilmesini gerektirmektedir. Performans ölçümü sonrasında elde edilen verilerin değerlendirme aşamasında performans denetim yapılmaktadır. Performans denetimi sonrasında performans denetim raporları hazırlanmaktadır.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimiyle kamu idarelerinin faaliyet sonuçlarını ölçülmemektedir. Denetimlerde kamu idarelerinin performans raporlama sürecinde

hazırladıkları dokümanlardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin kamuoyuna güvence verilmektedir. Sayıştay'ın performans denetimi ile idarelerin performans esaslı bütçeleme sürecinde yaptıkları hatalı uygulamaları göstermesi ve düzeltilmesine yönelik öneriler sunması açısından hem yol gösterici hem de bütçeleme sürecinin tamamlayıcı unsurudur. Dış denetimin bağımsız bir kurum tarafından yapılmış olması hesap verme sorumluluğunda nelerin başarılmış ya da başarılmamış olduğunu gösteren raporlardaki performans bilgisinin rasyonel gözden geçirilmesini sağlamaktadır.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetiminde idarelerin performans bilgisinin güvenilirliği konusunda kamuoyuna rapor sunulmaktadır. Aslında kamuoyuyla paylaşılan kamu idaresinin kaliteli-kalitesiz bilgi aktarımı yapıp yapmadığının da bir göstergesidir. Bu bağlamda Sayıştay performans denetim raporları idarelerin hazırladıkları performans bilgisinin kamuoyuna kalitesini göstermektedir. Kaliteli performans bilgisi hesap verebilirlik düzeyinin göstermesi açısından önemlidir. Yıllık performans raporların bir hesap verebilirlik aracı olması dolayısıyla bu raporlardaki bilginin kalitesi ve kapsamı idarenin hesap verebilir düzeyinin bir göstergesidir.

4. Sonuç ve Değerlendirme

Kamu mali yönetiminde etkin hesap verme sorumluluğu göstergeleri; rollerin, sorumlulukların ve performans beklentilerinin netliği, kapasiteler ve beklentilerin dengelenmesi, güvenilir raporlama ile rasyonel gözden geçirmeler ve düzeltmeler olarak sıralanmaktadır. Her bir gösterge birbirini izlemekte ve bu göstergelerden herhangi birinin eksik veya tam olarak yerine getirilmemesi neticesinde hesap verme mekanizması iyi işlemeyecek dolayısıyla bu mekanizmanın sağlıklı çalışmayacağı görülmektedir.

Kamuda hesap verebilirlik aracı olması dolayısıyla yıllık raporlardaki bilgilerin anlaşılabilir, güvenilir, tam ve ulaşılabilir olması gerekmektedir. Eğer raporlardaki bilgiler bahsi geçen kriterleri sağlamıyorsa, hesap verebilirlik aracı olan yıllık raporlar önemini yitirmekle beraber, hesap verebilirlik mekanizmasının da sağlıklı çalışmasını engelleyeceği görülmektedir. Bu bakımdan yıllık raporların hazırlanması kamu idareleri için basit bir belgenin/dokümanın/raporun hazırlanması işleminden oluşmamalıdır. Kamu idareleri için yıllık raporlar performansın değerlendirilebileceği bir doküman olarak hesap verme mekanizmasının çalışmasını sağlamaktadır. Bu bağlamda etkin işleyen bir hesap verme sorumluluğu mekanizması güvenilir raporlamayı gerektirmektedir.

Güvenilir raporlamada performans bilgilerinin güvenilirliğini artırmak için ülkemizde dış denetimden yararlanılmaktadır. Sayıştay'ın gerçekleştirdiği performans denetiminde kamu idarelerinin performans bilgisinin güvenilirliği konusunda kamuoyuna rapor sunulmaktadır. Sayıştay tarafından kamu idareleri için performans denetim raporları yayımlanmaktadır. Aslında bu raporların yayımlanması ile kamuoyuna kamu idaresinin kaliteli ya da kalitesiz bilgi aktarımı yapıp yapmadığının da açıklaması yapılmaktadır.

Sayıştay'ın hazırladığı performans denetim raporlarıyla kamu idarelerin oluşturduğu performans bilgisinin kalitesi kamuoyuna gösterilmektedir. Kaliteli performans bilgisi hesap verebilirlik düzeyinin göstermesi açısından önem arz etmektedir. Yıllık performans raporlarının bir hesap verebilirlik aracı olması dolayısıyla bu raporlardaki bilginin kalitesi ve kapsamı idarenin hesap verebilir düzeyinin de bir göstergesi olarak kabul edilmelidir.

Yüksek denetim kurumu olarak Sayıştay kamu idarelerinin denetimini, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kamu fonlarının ve mallarının iyi yönetilip/yönetilmediği ve kamu idarelerinin yaptıkları harcamalarının değerinin karşılığının alınıp/alınmadığını tespit etmeye yönelik denetimler gerçekleştirmektedir. Sayıştay, kamu idarelerinin performans ölçümü sonuçlarını değerlendirmek üzere performans denetimi gerçekleştirerek sonuçları performans denetim raporları ile kamuoyuna bildirmektedir. Bu bağlamda Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetimler ile kamu idaresinin performans yönetimi ve dolayısıyla hesap verebilirlik düzeyinin değerlendirildiği görülmektedir.

PEB unsurların tamamı hesap verebilirlik mekanizmasının çalışmasını sağlayan zincirlerden oluşturmaktadır. Zincirin halkalarından biri koptuğunda kamu idarelerin performans yönetimin dolayısıyla da hesap verme mekanizması sağlıklı çalışmayacaktır. İyi işleyen bir performans yönetimi için PEB unsurlarının tamamının çalışması gerekmektedir. Performansın raporlanması için performans bilgisinin oluşması ve performansın ölçülmesi gerekmektedir. Performans bilgisinin oluşması için stratejik plandan başlayan performans raporuyla devam eden ve faaliyet raporuyla sonuçlanan sürecin performans denetim sonuçlarına da bakılarak değerlendirme yapılmalıdır. Böylelikle PEB sisteminin bu temel unsurları, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesini ve raporlamasını sağlayarak kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğunun gelişmesine katkı sağlayabilir.

KAYNAKÇA

- 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete: 24.12.2003, Sayı: 25326.
- Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete: 26.05.2006, Sayı: 26179.
- Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkındaki Yönetmelik, Resmi Gazete: 17.03.2006, Sayısı: 26111.
- Adi, S., Martani, D., Pamungkas, B. ve Simanjuntak, R.A. (2016). Analysis of the Quality of Performance Report of the Local Government on Websites: Indonesian Case, *Cogent Business & Management*, 3: 1229393, pp. 1-17.
- Bilge, S. (2006). *Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Dışsal Faktörlerin Yerel Yönetimlerin Performansına Etkisi Üzerine Bir Araştırma*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, Eskişehir.
- Blanco, H., Lennard, J., ve Lamontagne, S. (2011). Annual Reporting and Accountability by Municipalities in Canada: An Empirical Investigation. *Accounting Perspectives*, 10(3), Ss.195-224.
- Boyne, G. ve Law, J. (1991). Accountability and Local Authority Annual Reports: The case of Welsh District Councils, *Financial Accountability and Management*, 7 (3), Ss. 179 – 94.
- Brusca, I. ve Montesinos, V. (2016). Implementing Performance Reporting in Local Government: A Cross-Countries Comparison, *Public Performance & Management Review*, 39, 506–534.
- Candan, E. (2007). Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.
- Demirbaş, T. ve Engin, R. (2016). “Sayıştayın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, C. 100, ss.27-60.
- Demirel, D. (2014). Doğrudan Hesap Verebilirlik Aracı Olarak Sosyal Hesap Verebilirlik: Nepal ve Türkiye Örnekleri Üzerinden Bir Değerlendirme, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 92, Ocak-Mart 2014, ss. 66-91.
- Do, S. J., Davey, H. ve Coy, D. (2014). Assessing Accountability of Organisations Using the Internet to Report: South Korean Local Government. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 12(1), 1-26.
- Edizdoğan, N. ve Çetinkaya, Ö. (2016). Kamu Bütçesi, Ekin Yayınevi, 7. Baskı, Bursa.
- Egeli, H., Akdeniz, H. Ahmet, Aksaraylı, M., Tüğen, K. ve Özen, A. (2007). Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye’deki Kamu Kurumları Uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22 (1), 27-47.
- Gören, İ. (2000). “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında Performans

- Yönetimi”. XV. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri, Antalya, 15-17 Mayıs 2000. Antalya: Akdeniz Üniversitesi İİBF, 2000, 227-266.
- İlhan, İ. (2011). “6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nda Performans Denetimine İlişkin Olarak Yapılan Değişiklik Üzerine Değerlendirmeler”, *Dış Denetim*, Ocak-Şubat-Mart 2011, 112-117.
- Jackson, P. M. (2011). Governance by Numbers: What Have We Learned Over the Past 30 Years? *Public Money & Management*, 31(1), 13–26.
- Johnsen, A. (2005). What Does 25 Years of Experience Tell Us About the State of Performance Measurement in Public Management and Policy? *Public Money and Management*, 25(1), 9–17.
- Karakaş, M. (2005). “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 2, ss. 292.
- Karaarslan, H. (2015). Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Göstergeler, *Strategic Public Management Journal (SPMJ)*, Cilt No: 2, ss. 88-107.
- Kanada Sayıştayı (2001). “Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu”, Özbaran, B. (Çev.), Sayıştay Yayınları, Araştırma ve Tasnif Grubu Bilgi Notu, 31 Ocak 2001.
- Kaya, S. (2003). “Hesap Verme Sorumluluğu Parlamento ve Sayıştay”, 2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası Konuşma Metni.
- Khan, M. A. (1997). “Performans Denetiminin Esasları”. Bağdadioğlu N. ve İnan, A. (çev.). Sayıştay Dergisi. Sayı: 27, Ekim-Aralık 1997, ss. 64-94.
- Kırılmaz, M. ve Atak, F. (2015). Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Araçları: Faaliyet Raporları, *Ombudsman Akademik Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 3, Temmuz-Aralık.
- Kjennerud, K.R. (2013). “Political Accountability and Performance Audit: The Case of the Auditor General in Norway”, *Public Administration*, 91(3), 680–695.
- Mack, J., Ryan, C. ve Dunstan, K. (2001). ‘Local Government Annual Reports: Australian Empirical Evidence on Recipients’, APIRA Conference, Adelaide, Australia.
- Masterson, D. ve Smith, K. (2012). The GASB as a Contentious Accountability and Governance System in US Local Government, *Evans School Review*, Vol. 2, Num. 1, Spring.
- Önder, Ö. ve Türkoğlu, İ. (2012). Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 8(17), ss. 197-214.
- Özen, A. (2008). Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Maliye Bakanlığı Strateji Gelişme Başkanlığı, Yayın No: 2008/382, Ankara.

- Pehlivan, O. (2016). Devlet Bütçesi, Celepler Matbaacılık, 3. Baskı, Trabzon.
- Polat, M. (2010). Hesap Verebilirlik Aracı Olarak İdare Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesi, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara.
- Pollanen, R.M. (2014). Annual Performance Reporting as Accountability Mechanism in Local Government. *International Journal of Business and Public Administration*, Vol. 11, No. 1, pp.105– 120.
- Ryan, C., K. Dunstan ve J. Brown. (2002). The Value of Public Sector Annual Reports and Annual Reporting Awards in Organisational Legitimacy. *Accounting, Accountability and Performance* 8 (1): 61 – 76.
- Sayıştay Başkanlığı, (2002). “Yönetim ve Hesap Verme Sorumluluğu Amaçları Bakımından Performans Bilgisi”, Tasmania Government, Özeren, B. ve Aral, C.S. (çev.), Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara: Ekim 2002.
- Schatteman, A. (2008). Is Public Performance Reporting Living Up to Its Expectations? A Bibliographic Essay, *Public Performance & Management Review*, 32(2), 309–327.
- Steccolini, I. (2004). Is the Annual Report an Accountability Medium? Empirical Investigation into Italian Local Governments, *Financial Accountability & Management*, 20 (3), 327-350.
- Radnor, Z. ve Barnes, D. (2007). Historical analysis of performance measurement and management in operations management. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 56(5/6), 384–396.
- Taytak, M. ve Bahtiyar, E. (2015). Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştay’ının Rolü, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:20, S:4, s. 261-284.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2006). “Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu”, 2. Sürüm.
- T. C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO). (2009). Performans Programı Hazırlama Rehberi, Ankara.
- Tilbury, C. (2006). “Accountability via Performance Measurement: the Case of Child Protection Services”, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 65 No. 3, pp. 48-61.
- Thomas, P. G. (2006). “Performance Measurement, Reporting, Obstacles and Accountability Recent Trends and Future Directions”, <http://epress.anu.edu.au/anzsog/performance/pdf/prelims.pdf>, Erişim Tarihi:10.06.2017.
- Zeytinoğlu, E. (2010). *Belediyelerde Performans Raporlamasının Kamu Muhasebe Standartları Açısından Analizi*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, Eskişehir.