

SAYIŞTAYIN BELEDİYELER ÜZERİNDEKİ PERFORMANS DENETİMLERİNDE ULAŞTIĞI BULGULARIN ANALİZİ*

THE ANALYSIS OF FINDINGS OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS' MUNICIPAL PERFORMANCE AUDIT REPORTS

Tolga DEMİRBAŞ**

Rıdvan ENGIN***

Öz

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamuda stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme (PEB) sisteminin uygulanmasını öngörmüş böylece kamuda kaynakların etkin kullanılmasını, mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesini amaçlamıştır. PEB sisteminin genel olarak stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu olmak üzere üç unsuru olduğu bilinmekle birlikte en az bu unsurlar kadar önemli olan bir diğer ögesi performans denetimidir. Kamu kaynaklarının etkin kullanılmasına hizmet eden performans denetimi alanında Sayıştayın önemli bir bilgi birikimi bulunmaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile verilen yetkiye istinaden kurumsal düzeyde performans denetimlerine yakın zamanda başlayan Sayıştayın bu tür denetimlerde hangi bulgulara ulaştığı, hangi sorunları raporladığı, PEB sistemi açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle çalışmanın amacı, belediyeler üzerinde yapılan Sayıştay performans denetimlerinde ulaşılan sorunların ortaya konmasıdır. Bu amaca ulaşmak için 2015 yılında yayınlanan 40 denetim raporunda yer alan 289 bulgu içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve sorunlar gruplandırılmıştır. Böylece PEB sisteminde yaşanan sorunlar, Sayıştayın kurumsal performans denetimi açısından ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sayıştay, Performans Denetimi, Belediyeler, Performans Esaslı Bütçeleme.

ABSTRACT

The Public Financial Management and Control Law brought strategic planning and performance-based budgeting (PBB) system into public sector and thereby aims use of public resources effectively and enhancement of fiscal transparency and public accountability. Strategic planning, performance program and annual report are generally

* Bu çalışmanın teorik kısmında Doç. Dr. Tolga DEMİRBAŞ danışmanlığında Arş. Gör. Rıdvan ENGIN tarafından yazılan "Belediyelerde Performans Denetimi ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi" adlı yüksek lisans tezinden yararlanılmıştır. "Belediyelerde Performans Denetimi ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi" adlı yüksek lisans tezinden yararlanılmıştır.

** Doç. Dr., Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, tolga@uludag.edu.tr (Sorumlu Yazar).

*** Arş. Gör., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, ridvanengin@comu.edu.tr

known as three main elements of PBB system in Turkey. Besides, the system has another element called performance auditing which is as important as others. The Turkish Court of Accounts (TCA) has significant knowledge about this type of audit that serve effective use of public resources. The TCA has started performing agency-based performance audits in recent years based on the Law No. 6085. It's important to know which issues are reported in performance audits by the TCA about PEB system. The aim of this article is to reveal the problems on municipal performance management reported by the TCA's performance audits. To reach this aim, 289 findings with context analysis in 40 performance audit reports on municipalities are examined and issues are categorized by audit criteria. In this way, the problems of Turkish PEB system are discussed through the perspective of the TCA's agency-based performance audits.

Keywords: The Turkish Court of Accounts, Performance Audit, Municipalities, Performance Based Budgeting.

GİRİŞ

Kamu mali sisteminin anayasası olarak nitelendirilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun getirdiği en önemli yeniliklerden biri, stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme (PEB) sistemidir. Sistemin özü, kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaç ve hedeflerini stratejik planları aracılığıyla belirlemesi; stratejik plandaki amaç ve hedeflere hizmet eden yıllık hedefleri, faaliyetleri ve performans göstergelerini içeren performans programlarını hazırlamaları ve son olarak bütçe uygulaması sonrasında yıllık idare faaliyet raporu ile hedeflere ulaşılma durumunun açıklanmasıdır. Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu belgeleri ile sembolleşen PEB sisteminde, aslında üzerinde yeterince durulmayan '*performans denetimi*' adlı önemli bir öge daha bulunmaktadır. Performans denetimi, PEB sisteminin güvenilir ve sağlıklı bir şekilde işlemesi, kamu idarelerinin kaynaklarını israf etmeden kullanmaları ve kamuoyu ile doğru bilgileri paylaşmaları açısından oldukça önemlidir.

Türkiye'de TBMM adına denetim yapan Sayıştayın performans denetimi alanında yaklaşık 20 yıllık bir bilgi birikimi ve deneyimi bulunmaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre esas olarak '*kurumsal performans denetimi*' görevini üstlenen Sayıştay, son yıllarda bu tür denetimlere başlamıştır. Günümüzdeki yapıda Sayıştayın performans denetimi, üç temel belgenin (stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu) ve idarenin performans ölçüm sisteminin incelenmesine dayanmaktadır. Bu çerçevede çalışmanın amacı, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen kurumsal performans denetimleri sonucunda ne gibi bulgulara ulaşıldığını incelemek böylelikle PEB sisteminde yaşanan eksiklikleri,

Sayıştay denetçilerinin gözüyle ortaya koymaktır. Sayıştay deneticilerinin TBMM adına denetim yapmaları ve denetimler sırasında bilgiye ulaşma açısından önemli haklarla donatılmış olmaları, denetimlerde tespit edilen sorunları daha önemli hale getirmektedir.

Sözü edilen amaca ulaşmak için Sayıştayın belediyeler üzerinde gerçekleştirdiği ve 2015 yılında yayınladığı 40 denetim raporunda tespit edilen 289 bulgunun incelenmesi tercih edilmiştir. PEB sistemi dâhilinde performans ölçümünün diğer idarelere göre nispeten kolay olması, halkın kararlara katılım imkânları, aynı görev ve yetkilere sahip olmaları, kamu idaresi olarak belediyelerin seçilmesinde etkili olmuştur.

Çalışmada, öncelikle performans denetimi konusu teorik açıdan ele alınmakta ve Sayıştay tarafından yapılan performans denetimlerinin gelişimi ve temel esasları hakkında bilgiler verilmektedir. Sonrasında Sayıştay performans denetiminin sürecine ve denetim kriterlerine değinilmektedir. Denetim raporlarındaki bulguların içerik analizi yöntemiyle analizine dördüncü başlıkta yer verilmekte ve sonrasında elde edilen tespitler tartışılmaktadır.

1. PERFORMANS DENETİMİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Performans denetiminin, denetim tarihindeki yerinin oldukça yeni olduğu söylenebilir. Devlet faaliyetlerinin zamanla büyümesi ve karmaşıklaşması kamu kesiminde denetimin kabuk değiştirmesine ve gelişmesine sebep olmuş böylece denetimin alanı uzun yıllar hüküm süren ve geleneksel denetim olarak da adlandırılan finansal denetim ya da uygunluk denetiminden politika yapıcılara destek olan performans denetimine doğru evrilmiş ve genişlemiştir. Esasında performans denetimi, siyaset bilimine ve kamu yönetiminde girdilere diğer bir deyişle kaynaklara odaklı hesap verme bakış açısının çıktığı ve sonuçlara yönelik hesap verme yükümlülüğüne doğru değişmesiyle birlikte gelişmiştir (Waring & Morgan, 2007: 323).

“Etkenlik denetimi”, “işlemsel denetim”, “program denetimi”, “paranın karşılığı denetimi”, “yönetim denetimi” ve “verimlilik etkenlik ve tutumluluk denetimi (VET)” gibi adlarla anılan performans denetiminin (Özer, 1997: 64) standart bir tanımı ise yoktur.

Australya Ulusal Denetim Ofisi ANAO (2008: 3)’ya göre performans denetimi, “kamu sektörü kapsamındaki birimlerin; programlarının, kaynaklarının,

bilgi sistemlerinin, performans ölçülerinin, izleme sistemlerinin, hukuka ve politikalara riayetini bağımsız, tarafsız ve sistematik bir değerlendirilmesi” olarak tanımlanmaktadır. Buna göre performans denetimi yürürlükte olan bazı devlet programlarının, politikalarının, projelerinin ve faaliyetlerinin değerlendirmesini içermektedir. Performans denetiminde ayrıca idari destek sistemlerinin tutumluluk, verimlilik, etkinlik ve mevzuat ile politikalara uyumu dikkate alınarak nasıl işlediği de incelenebilmektedir.

Kubalı (1998: 30)’ya göre performans denetimi, kaynakların en ekonomik koşullarda elde edilip edilmediğinin, kaynaklardan en verimli şekilde yararlanılıp yararlanılmadığının ve plânlanan amaçların etkin olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesidir.

Atakan ve diğerleri (1997: 4)’ne göre performans denetimi, kaynakların verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun faaliyetlerinin değerlendirilmesidir.

Parlamento adına denetim yapan yüksek denetim kurumlarının bir araya gelerek oluşturdukları Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı’nın (INTOSAI) denetim standartlarında yer alan tanım da oldukça değerlidir. INTOSAI denetim standartlarınının 40. paragrafına göre performans denetimi, “*tutumluluğun (ekonomikliğin), verimliliğin ve etkinliğin denetimiyle ilgilidir*” ve şunları kapsar (INTOSAI, 2016: 7):

(a) *Yönetsel faaliyetlerin, temel idari ilke ve uygulamalar ile yönetim politikaları açısından tutumluluğunun denetimi;*

(b) *Bilgi sistemlerinin, performans ölçülerinin ve izleme süreçlerinin incelenmesi ve denetlenen birimler tarafından belirlenen sorunları düzeltmek üzere takip edilen prosedürleri içerecek şekilde insan kaynağının, mali ve diğer kaynakların kullanımında verimliliğin denetimi ve*

(c) *denetlenen birimin hedeflerine ulaşması açısından performans etkinliğinin (effectiveness) denetimi ve mevcut faaliyetlerin etkisinin ulaşılmak istenen etki ile karşılaştırılarak denetimi.*

Genel olarak bakıldığında tanımlar, devlet birimlerinin sundukları hizmetlerin tutumluluk (gerekli olan kadar para harcanması), verimlilik (mevcut kaynaklardan en yüksek çıktının sağlanması) ve etkinlik (kurumsal amaçlara

ulaşılması) açısından değerlendirmesini içermektedir (Kubalı, 1998: 33; Yükçü ve Atağan, 2009: 1-3).

Esasen literatür incelendiğinde performans denetiminin basit bir kavram olmadığı, OECD ülkelerinde birbirinden farklı 7 tür performans denetiminin uygulandığı görülmektedir (OECD, 1996: 22-26). Örneğin *verimlilik denetimi*, girdilerden en uygun şekilde çıktılarının üretilip üretilmediğini değerlendirmek amacıyla örgütsel fonksiyonları, süreçleri ve faaliyetleri incelemektedir. *Program etkinliği denetimi*, program düzeyindeki çıktı ve sonuçlar arasındaki ilişkiyi inceleyerek ulaşılan sonuçları bazı standart ya da hedeflerle karşılaştırarak genel bir yargıya varan denetim türüdür. *Performans yönetim kapasitesinin denetimi*, denetlenen kurumun programlarını ve faaliyetlerini verimli ve etkin şekilde yönetme kapasitesine sahip olup olmadığını değerlendirmeyi gerektirmektedir. *Performans bilgilerinin denetimi*, denetlenen kurumun hükümete ya da meclise sunduğu performans bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini tasdik eden denetim türüdür. *En iyi uygulama incelemesi*, birçok kurumda var olan bir fonksiyonun (hastanelerde radyoloji gibi) en iyi şekilde hangi kurumda işlediğini ve bunun sebeplerini bulmak amacıyla yapılan incelemelerdir. *Risk değerlendirmesi*, mevcut bir programın gelecekte işlemez hale gelme ihtimali olan hassas yönlerini belirlemek ve böylece politikacılar ile yöneticileri uyarmak amacıyla yapılan değerlendirmedir. Son olarak *genel yönetim incelemesi* ise performans yönetim kapasitesinin denetimine benzemektedir ancak ondan daha geniş konularla ilgilenebilmektedir. Örneğin kurumun bazı faaliyetlerini sürekli şekilde etkin ve verimli yönetmemesinin temel sebeplerinin neler olduğu bu incelemelerde ele alınabilmektedir. Söz konusu 7 farklı performans denetimi türü birbirlerinden farklı görünse de sonuçta doğrudan ya da dolaylı olarak kamuda faaliyetlerin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından geliştirilmesini hedef almakta ve bu yönde işlev görmektedir.

Performans denetiminin temel özellikleri şu şekilde belirtilebilir (Demirbaş, 2001: 64-66):

- Performans denetimi bir kurumu, programı, faaliyeti veya hizmeti kısmen veya tamamen konu alabilir.
- Geniş kapsamlı bir denetim türü olan performans denetimi hem merkezi idarede hem de yerel yönetimlerde uygulanabilir.
- Performans denetimlerinde siyasi amaçların uygunluğu sorgulanmaz. Daha çok bu amaçlar sonucu oluşturulan politika sonuçlarının değerlendirilmesi, uygulanması ve politik kararlara yol açan bilgilerin yeterliliğinin incelemesi yapılır.

- Performans denetiminde mali ve mali olmayan veriler kullanılabilir.
- Performans denetimi iç ve dış denetçiler tarafından yapılabilir. Ayrıca performans denetiminde sabırlı, yaratıcı, analitik düşünen, ekip çalışmasına ve işbirliğine yatkın, performans denetim kültürüne sahip olan denetçilere ihtiyaç duyulmaktadır.
- Performans denetimi karmaşık, zaman alıcı ve yoğun çalışmayı gerektiren bir denetim türüdür.
- Performans denetimleri yargısal bir kararla sonuçlanmaz. Dünyada performans denetimini yargısal bir kararla sonuçlandıran denetim birimi bulunmamaktadır.

Performans denetimi, kamu kaynakları yönetiminin kalitesi hakkında vatandaşlara bilgi ve güvence sağlamanın yanı sıra iyi yönetim uygulamalarını saptayarak ve geliştirerek kamu 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 vermektedir (Sayıştay, 2002a: 4-5). Performans denetimi denetlenen kamu idaresine olduğu kadar karar alma konumunda olanlara da tarafsız analizler yoluyla bilgi sağlamakta ve bu bilgilerin performansı artırmak üzere kullanılmasını teşvik etmektedir (GAO, 2011: 17).

Görüldüğü gibi performans denetimi geleneksel denetimden oldukça farklı olup kamu idaresinin mali kayıt ve tablolarından ziyade faaliyetlerine odaklanmaktadır. Bu şekilde idarenin kendini geliştirmesine ve vatandaşlara daha etkin hizmet sunmasına hizmet etmektedir. Performans denetiminin de maliyeti olmasına rağmen sağladığı faydalar bu maliyetin oldukça üzerindedir. Örneğin İngiltere Yüksek Denetim Kurumu NAO, 2015 yılında yaptığı denetimlerde harcadığı her 1 pounda karşılık 19 poundluk bir harcama tasarrufu sağlamıştır. Toplam 1,21 milyar poundluk tasarrufun sağlanmasında 2015 yılında tamamlanan 50 adet performans denetiminin katkısı ise oldukça önemlidir (NAO, 2016: 11, 30).

2. SAYIŞTAY PERFORMANS DENETİMİNİN GELİŞİMİ VE TEMEL ESASLARI

Türkiye’de Sayıştay 1990’lı yılların başlarından itibaren performans denetimi konusunda deneyime sahip olan Yüksek Denetim Kurumları ile işbirliğini artırmış ve bu denetim türünü uygulama anlamında hazırlıklara başlamıştır (Sayıştay, 2002b: 9-10). 1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu’na “Verimlilik ve Etkinlik Değerlendirmesi” başlıklı bir maddenin eklenmesi ile Sayıştaya, performans denetimi yapabilme yetkisi açıkça verilmiştir. Sözü edilen ek 10. maddede “Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarını ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir” ibaresine yer verilmiş ve performans denetiminin genel çerçevesi çizilmiştir. Aynı yılda İngiltere Ulusal Denetim Ofisi (NAO) ile başlatılan işbirliği projesi sayesinde Karayolları Genel Müdürlüğünde ve Kültür Bakanlığına bağlı müzelerde 2 adet pilot performans denetimi yapılmıştır (Sayıştay, 2002b: 10). Pilot denetimler dâhil olmak üzere 1996-2008 yılları arasında 15 adet performans denetimi yapılmış ve raporlar TBMM’ye sunulurken kamuoyu ile paylaşılmıştır¹.

Esasında Sayıştayda performans denetimi, kamu mali yönetiminde çağdaş bir bütçe ve muhasebe sistemine ve performans ölçümü uygulamalarına geçilmeden başlatılmıştır (Engin, 2015: 111). 2003 yılı Aralık ayında kabul edilen 5018 sayılı Kanun ile kamuda performans yönetimi anlayışına geçilmiş ve modern mali yönetim uygulamalarının benimsenmesi yolunda önemli adımlar atılmıştır. Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçe sistemi (m. 9), devlet muhasebesinde tahakkuk esaslı (m. 50), modern iç denetim (m. 63) ve iç kontrol (m. 55), mali saydamlık (m. 7) ve hesap verme sorumluluğu (m. 8), çok yıllık bütçeleme (m. 15-17) bu adımlara örnek gösterilebilir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ayrıca Sayıştay denetimini dış denetim olarak tanımlamış ve dış denetimin “*kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi*” suretiyle gerçekleştirileceğini (m. 68/b) belirterek performans denetiminin genel çerçevesini çizmiştir. Kanun’un 9. maddesinde de performans denetimlerinin performans göstergeleri çerçevesinde yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu şekliyle mali yönetimi düzenleyen genel yasa (832 sayılı Sayıştay Kanunu’ndan farklı olarak) Türkiye’de performans denetiminin, “performans bilgilerinin denetimi” ve/veya

¹ Sayıştay bünyesinde gerçekleştirilerek sonraki yıllara sarkan 6 performans denetim çalışmasının ise 2011 yılında TBMM’ye gönderilmesine gerek olmadığına karar verilmiştir (Sayıştay, 2012: 29).

“performans yönetim kapasitesinin denetimi” çerçevesinde ele alınacağına işaret etmiştir.

5018 sayılı Kanun’un “dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir” (m.68) hükmü uyarınca 19/12/2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu kabul edilmiştir. Sayıştay Kanunu’nda 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). Kanun’da performans denetimi için ise “hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi” (m.2/d) tanımı kullanılmıştır. Madde gerekçesine bakıldığında Sayıştay tarafından yapılacak performans denetiminde faaliyet sonuçlarının idare tarafından belirlenmiş göstergeler esas alınarak ölçüleceği ifade edilmiştir. Gerekçede bu şekliyle esasen kamu idaresinin kendisi tarafından da yapılan ölçme işleminin, bir dış denetim birimi olan Sayıştay tarafından faaliyetler sonuçlandıktan sonra TBMM’ye sunulacak değerlendirme raporlarında kullanılmak üzere yeniden yapılacağı belirtilmektedir.

Son düzenlemeler çerçevesinde Sayıştay performans denetiminin temel esasları şu şekilde belirtilebilir:

• *Performans denetiminde performans bilgilerinin denetimi esastır.* Hukuki düzenlemeler yukarıda belirttiği gibi Sayıştay performans denetiminin performans göstergeleri çerçevesinde yapılacağını belirtmektedir. Performans denetiminin idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi olarak tanımlanması da bunu güçlendirmektedir. Nitekim Sayıştay tarafından 2013 yılında “*Performans Bilgisi Denetimi Rehberi’nin*” yayınlanması bunu doğrulamaktadır. Denetim rehberinde, performans denetiminin temelini idarelerin ürettiği performans bilgilerinin oluşturacağı, bu nedenle 6085 sayılı Kanun’un 2. maddesinde tanımlanan performans denetimi için ‘*performans bilgisinin denetimi*’ ifadesinin tercih edildiği ifade edilmiştir (Sayıştay, 2013: 1-3). Aralık 2014’te 2. versiyonu yayınlanan rehberde performans bilgisi denetimi ifadesi yerine doğrudan “performans denetimi” terimi tercih edilmişse de temel yaklaşımda bir değişiklik olmamıştır. Nitekim denetim rehberinde Sayıştayın performans denetimi görevini kamu idarelerinin ilgili raporlarında yer alan performans bilgisinin kalitesini değerlendirerek yerine getirdiği belirtilmekte ve hedefleri şu şekilde sıralanmaktadır: Kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanmasını temin etmek üzere kamu idarelerinin, 5018 sayılı

Kanun'a 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 vermek (Sayıştay, 2014: 6).

• *Performans denetiminin kurum düzeyinde yapılması esastır:* Sayıştay Kanunu'nun tanımlar maddesinde performans "kamu idarelerince belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesi" (m.2/n) olarak tanımlanmıştır. Performans denetiminin tanımında da "idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler..." dendiği için performans denetiminin kurum düzeyinde yapılmasının esas olduğu anlaşılmaktadır². Nitekim Sayıştay'ın performans denetimi rehberinde de zaman zaman "kurumsal düzeyde performans denetimi" terimi kullanılmıştır. Rehberde performans denetiminin temelini idarelerin üreteceği performans bilgilerinin oluşturduğu, bu tür denetimlerde performans bilgisinin incelenmesi ile kurumsal performans hakkında ortaya çıkan bulguların raporlandığı da belirtilmektedir (Sayıştay, 2014: 1, 5).

• *Performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz:* 6085 sayılı Kanun'un sorumlular ve sorumluluk hallerine ilişkin hükümleri, Kanun'un üçüncü bölümünde (m. 7, 8 ve 9) yer almıştır. 1050 sayılı Kanun'un yürürlükten kaldırılması ve yerine 5018 sayılı Kanun'un 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 gerçekleştirilen 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

² Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin (2011) 20/a maddesinde performans denetimine ilişkin olarak "Denetim cari yıl esaslı 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.

vurgulanmıştır (6085 sayılı Kanun Genel Gerekeçe: 7. madde). Sonuç olarak söz konusu hükümler doğrultusunda performans denetimlerinin bağlayıcı olmadığı ve kamu idareleri için tavsiye niteliğinde olduğu görülmektedir.

• *Performans denetimleri düzenlilik denetimleri ile birlikte yürütülür:* 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" denilmektedir. Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin (2011) 14. ve 20. maddelerinde de benzer şekilde performans denetimi ve düzenlilik denetiminin birlikte planlanarak yürütülmesinin esas olduğu belirtilmektedir.

• *Performans denetimi bir yerindelik denetimi değildir:* 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 eylemin değiştirilmesi, durdurulması veya varlığına son verilmesi gündeme gelir (Atay, 2014: 15). Sayıştay denetiminin genel esaslarını belirleyen 6085 sayılı Kanun'un 35/a maddesinde Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamayacağı, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınamayacağı vurgulanmaktadır. Ayrıca Kanun'un 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. Böylece önceden belirlenmiş hedeflerin ve bu hedeflere ulaşmak için kararlaştırılan araçların yerindeliliğinin veya gerekliliğinin performans denetimine konu edilemeyeceği vurgulanmıştır (6085 sayılı Kanun Genel Gerekeçe: 2. madde).

3. SAYIŞTAY PERFORMANS DENETİMİNİN SÜRECİ VE DENETİM KRİTERLERİ

Genel olarak performans denetiminde planlama, uygulama, raporlama ve izleme olmak üzere dört temel aşama bulunmaktadır (Özer, 1997: 107). Sayıştayın performans denetimi rehberinde de sürecin bu dört aşama üzerinde yapılandırıldığı görülmektedir (Bkz. Tablo 1).

Tablo 1. Sayıştay Performans Denetimi Süreci ve Kriterleri

Denetim Aşaması	Denetim Kapsamı	Denetim Kriterleri	Zaman Planı
Planlama	-	-	Haziran
Uygulama (Stratejik plan ve performans programı)	Stratejik plan ve performans programı	Mevcudiyet, Zamanlılık Sunum, İlgililik, Ölçülebilirlik, İyi tanımlanma	Temmuz-Eylül
Uygulama (Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi)	Seçilen veri kayıt sistemleri	Veri kayıt sisteminin mevcudiyeti, Güvenilirlik	Eylül-Şubat
Uygulama (Faaliyet raporu)	Faaliyet raporu	Mevcudiyet, Zamanlılık Sunum, Tutarlılık Doğrulanabilirlik, Geçerlilik / İknâ edicilik	Nisan (belediyeler için)
Raporlama	-	-	Mayıs (belediyeler için)
İzleme	-	-	-

Kaynak: Sayıştay, 2014: 9.

3.1. Planlama Aşaması

Planlama aşamasında öncelikle denetimi yapacak ekibin oluşturulması söz konusudur. Sonrasında denetlenecek idare ile iletişim kurularak performans denetiminin amacı, metodolojisi, süreçleri, denetimin kapsamı ve süresi hakkında bilgi verilir. Planlama aşamasında denetim ekibi denetlenecek kamu idaresinin tanınması için idareye ilişkin mevzuat, örgüt yapısı, stratejik plan, faaliyet raporu, bütçe gibi bilgi ve belgeleri de inceler. Ayrıca idarenin genel performans yönetimi hakkında bilgi edinilerek, performans bilgisinin kullanımı ve kontrolüne ilişkin idarenin genel tutumu hakkında bilgi sahibi olunur. Planlama aşamasında son olarak denetimin ne zaman başlayacağı, ne zaman tamamlanacağı, ilgili denetçilerin sorumluluk alanları gibi konularda detaylı bilgi içeren bir denetim planı hazırlanmakta ve bu plan onay için Başkanlığa sunulmaktadır (Sayıştay, 2014: 11-15).

3.2. Uygulama Aşaması

Uygulama aşaması, denetim planının Başkanlık tarafından onaylanması ile başlamaktadır. Performans denetiminin uygulama aşaması; a) stratejik planın değerlendirilmesi, b) performans programının değerlendirilmesi, c) faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ve d) faaliyet raporlarının

değerlendirilmesi şeklinde olmak üzere dört temel süreçten oluşmaktadır (Sayıştay, 2014: 17-39):

- *Stratejik Planın Değerlendirilmesi*: Denetim ekibi tarafından idarenin stratejik planı, plan dönemi içinde sadece bir defa değerlendirilir. Plan döneminin sonunda ise genel bir değerlendirme yapılır. Sayıştayın stratejik planları değerlendirirken kullandığı kriterler “mevcudiyet, zamanlılık, sunum, ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma” olmak üzere altı tanedir. Bunlardan *mevcudiyet*, stratejik planın yayımlanmış olması; *zamanlılık*, stratejik planın yasal süreler içerisinde hazırlanması; *sunum*, stratejik planın şekil ve içeriğinin ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanması; *ilgililik*, amaçlar ve hedefler arasında mantıksal bağlantı olması; ölçülebilirlik, hedeflerin veya göstergelerin ölçülebilir olması; *iyi tanımlanma* ise hedeflerin açık ve net bir tanımının olması olarak tanımlanmıştır.

- *Performans Programının Değerlendirilmesi*: Performans programı stratejik planın uygulama aracı olup her yıl hazırlanmaktadır. Dolayısıyla performans denetiminin uygulama aşamasında idare performans programı da her yıl değerlendirilmektedir. Sayıştayın performans programını değerlendirirken kullandığı kriterler, stratejik planları değerlendirirken kullandığı kriterlerle aynıdır. Bunlardan *mevcudiyet*, performans programının yayımlanmış olması; *zamanlılık*, performans programının yasal süreler içerisinde hazırlanması; *sunum*, performans programının şekil ve içeriğinin ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanması; *ilgililik*, performans hedeflerinin stratejik plandaki hedeflerle, performans göstergelerinin de performans hedefleriyle ilgili olması; ölçülebilirlik, performans hedeflerinin veya göstergelerinin ölçülebilir olması; iyi tanımlanma ise performans hedeflerinin açık ve net bir tanımının olması olarak tanımlanmıştır.

- *Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi*: Uygulama aşamasının bir sonraki adımı, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesidir. Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi, kurumların performans bilgisini üreten veri kayıt sistemlerinin değerlendirilmesi yoluyla yapılmaktadır. Bu çerçevede öncelikle performans bilgilerinin sistemli şekilde kaydedildiği bir veri kayıt sisteminin olup olmadığına bakılır. Sonrasında bazı hedef ve göstergeler seçilerek bunlara ilişkin kayıtların güvenilir olup olmadığı incelenir.

- *Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesi*: Veri kayıt sisteminin değerlendirilmesinin ardından uygulama aşamasında son olarak faaliyet raporunun değerlendirilmesine geçilir. Sayıştay denetçilerinin faaliyet raporunu

değerlendirirken kullandıkları kriterler altı tanedir: Buna göre *mevcudiyet*, faaliyet raporunun yayınlanmış olması; *zamanlılık*, faaliyet raporunun yasal süreler içinde hazırlanmış olması; *sunum*, faaliyet raporunun mevzuattaki şekil ve içeriğe uygun olması; *tutarlılık*, performans hedef ve göstergelerinin planlama ve raporlama belgelerinde tutarlı şekilde yer alması; *doğrulanabilirlik*, faaliyet raporunda yer verilen performans bilgisinin kaynağına kadar izlenebilmesi ve son olarak *geçerlilik/ikna edicilik*, performans hedefinden sapmalara ve bu sapmaların nedenlerine ikna edici şekilde faaliyet raporunda yer verilmesidir.

3.3. Raporlama Aşaması

Uygulama aşamasından sonra denetim raporunun hazırlanmasına geçilir. Ancak öncelikle planlama ve uygulama aşamasında tespit edilen hususlar denetlenen idare ile paylaşılmakta ve denetim bulguları mutabakatı sağlanmaya çalışılmaktadır. Raporlama öncesi mutabakat sürecinden sonra taslak denetim raporu hazırlanmakta, gerekli süreçlerden sonra kamu idaresine gönderilmekte ve idarenin görüşleri yazılı olarak alınmaktadır. İdarenin görüşleri ışığında denetim raporu nihai şekle getirilip Mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulmaktadır. Düzenlilik denetimi ile performans denetim raporunu içeren *idare denetim raporu*, Sayıştay Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra bilgi ve gereği için belediye meclislerine gönderilmektedir³ (Sayıştay, 2014: 41-44; Sayıştay Denetim Yönetmeliği, 2011: 35. madde).

3.4. İzleme Aşaması

İzleme aşaması, hesap verebilirliğin ve performans yönetiminin iyileştirilmesine katabileceği değeri göstermesi bakımından gereklidir. İzleme, denetim raporlarında yer verilen önerilerin sonraki yıl denetimlerinde dikkate alınması ve idarenin bunlara ilişkin gerçekleştirdiği faaliyetlerin takip edilmesi anlamına gelmektedir. İzleme sonucunda tespit edilen ilerlemeler ya da ilerleme sağlanamayan, yetersiz kalınan alanlara denetim raporunun izleme bölümünde yer verilir (Sayıştay, 2014: 45).

³ Sayıştay Rapor Değerlendirme Kurulunca merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarına ilişkin görüş verilen denetim raporları ise Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmakta ve bilgi ve gereği için ilgili kamu idarelerine gönderilmektedir (Sayıştay Denetim Yönetmeliği, 2011: madde 35/VI).

4. SAYIŞTAYIN BELEDİYELER ÜZERİNDEKİ PERFORMANS DENETİMİ

Sayıştaya 6085 sayılı Kanun ile birlikte verilen performans denetim yetkisine istinaden kurumsal performans (bilgilerinin) denetimine ilk kez 2013 yılında 22 kamu idaresinde başlanmış ve denetim raporları 2014 yılında TBMM'ye ve ilgili idarelere sunulmuştur (Sayıştay, 2014: 78; Sayıştay, 2015: 25, 34). 2015 yılında ise 2014 yılı denetim programı kapsamında 140 kamu idaresi için düzenlenen performans denetimi raporu, düzenlilik denetimi raporları ile birlikte yayınlanmıştır (Sayıştay, 2016: 24). Sayıştay tarafından gerçekleştirilen kurumsal performans denetimlerinin yıldan yıla arttığı görülmektedir.

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırma Sayıştay'ın belediyeler üzerinde gerçekleştirdiği kurumsal performans denetimleri sonucu ortaya konan bulgulardan hareketle belediyelerin performans yönetim sistemlerinde var olan sorunları incelemeyi amaçlamaktadır. Performans denetimlerinde birçok bilgi ve belgeye erişme hakkı bulunan denetçilerin ulaştıkları sorunların ele alınması, belediyelerde performans yönetimi sorunlarına farklı bir açıdan bakmayı sağlayacaktır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Sayıştay 2015 yılında 17 büyükşehir belediyesi, 15 il belediyesi ve 8 büyükşehir ilçe belediyesi olmak üzere toplam 40 belediye idaresinin 2014 performans denetimi raporunu, düzenlilik denetim raporları ile birlikte (idare denetim raporu başlığı altında) yayınlamıştır⁴. Araştırmanın amacına uygun olarak söz konusu denetim raporları, performans denetim kriterleri açısından içerik analizine tabi tutulmuştur. İzlenen yöntem şu şekilde özetlenebilir:

Öncelikle tüm denetim raporlarındaki bulgular (toplam 289 bulgu) orijinal şekilleriyle stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu ve faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ana başlıklarında gruplandırılmıştır. Sonrasında bulgular her bir ana başlık altında ilgili olduğu denetim kriterine göre sınıflandırılmıştır. Örneğin stratejik plana ilişkin bulgulardan sunum kriterine ilişkin olanlar ayrı bir alt grup altına alınmıştır. Bu kümelenmeler sağlandıktan sonra yine her bir denetim kriteri ile ilgili olan bulgular incelenerek hitap ettiği soruna/sorunlara göre kendi içinde tekrar sınıflandırılmıştır. İncelemeler sonucunda az da olsa bazı

⁴ Sayıştay aynı yıl 6 belediye bağlı idaresinin de performans denetimini yapmıştır. Çalışmada homojenliğin bozulmaması için bu idareler değerlendirme dışında tutulmuştur.

denetim bulgularının aynı denetim kriterine ilişkin birden fazla sorunu içerdikleri görülmüştür. Örnek vermek gerekirse denetim kriterlerinin çoğu “beş yıllık tahmini maliyet tablosunun hazırlanmaması” gibi rahat gruplandırılacak spesifik bir soruna işaret ederken bazıları “stratejik planın sunum kriterine uygun olmaması” gibi denetim kriterine ilişkin birçok sorunu içeren şekilde genel olarak kaleme alınmıştır. Bu nedenle bu tür bir denetim bulgusunda yer alan sorunlar da dikkatle incelenmiş ve ait olduğu sorun gruplarına dâhil edilmiştir. Diğer bir deyişle bu tür bir bulgu birden fazla sorunun altına ayrı ayrı işlenmiştir.

4.3. Bulgular

4.3.1. Stratejik Planın Performans Denetimine İlişkin Bulgular

Sayıştayın performans denetiminin uygulama aşamasında ele alınan ilk belge stratejik plandır. Stratejik planlar beş yıllık dönemi kapsadığından plan dönemi içinde sadece bir kez denetlenmektedir. Stratejik planın denetlenmesinde ele alınan kriterler daha önce belirtildiği gibi mevcudiyet, zamanlılık, sunum, ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanmadır.

Sayıştay denetçileri, 2014 yılına ilişkin performans denetimlerinde büyük ölçüde (31 belediyede) 2010-2014 stratejik planlarını denetlemişlerdir. Bu nedenle stratejik planların çoğu beşinci yılında denetime alınmıştır.

40 belediyenin stratejik planının performans denetimi sonucunda herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmeyen belediye sayısı yalnızca 5'tir. Sayıştay denetçileri tarafından 35 belediyede stratejik plana ilişkin tespit edilen bulgu sayısı ise toplam 114'tür. Tablo 1, denetim raporlarında belirtilen sorunların denetim kriteri bazında sınıflandırılmasıyla elde edilmiş olup stratejik plana ilişkin sorun alanlarını belediye sayısı olarak göstermektedir⁵.

⁵ Tabloda bir denetim kriterine ilişkin belediye sayısı ile o kritere ilişkin alt sorunların görüldüğü toplam belediye sayısı birbirini tutmamaktadır. Bu doğal bir durum olup sebebi, sorunların bazılarının aynı belediyelerde yaşanmasıdır.

Tablo 2. Stratejik Planın Denetiminde Rapor Edilen Sorunlar (N=35)

Kriter	Belediye Sayısı (n)	Yüzde
1. SUNUM	29	82,9
Maliyetlendirme tablosuna yer verilmemesi	19	54,3
Performans göstergesine yer verilmemesi	12	34,3
Kaynak tablosuna yer verilmemesi	8	22,9
Stratejilere yer verilmemesi	7	20,0
Mevzuata göre yürütülen faaliyetler ile hizmetlere yer verilmemesi	4	11,4
GZFT Analizinde sorunlar olması	4	11,4
Eylem planı olmaması	4	11,4
Katılımcılık sorunları	4	11,4
Aşırı amaç-hedef belirlenmesi	3	8,6
Performans göstergesinin çıktı-sonuç odaklı olmaması	3	8,6
Aşırı performans göstergesi belirlenmesi	2	5,7
Amaç-hedef benzerliği	2	5,7
Performans göstergesinin mevcut düzeyine yer verilmemesi	1	2,9
Faaliyetlerin hedef olarak belirlenmesi	1	2,9
Amaçların misyona uygun olmaması	1	2,9
Misyonun mevzuata uygun olmaması	1	2,9
Hedeflere yer verilmemesi	1	2,9
Kısaltmaların açıklamasının yapılmaması	1	2,9
Belediyenin tarihi gelişimi yerine ilin gelişimine yer verilmesi	1	2,9
Temel değerlere yer verilmemesi	1	2,9
2. ÖLÇÜBİLİRLİK	21	60,0
3. İLGİLİLİK	12	34,3
Hedef amaçla ilgili değil	11	31,4
Gösterge hedefle ilgili değil	5	14,3
4. İYİ TANIMLANMA	10	28,6
5. ZAMANLILIK	3	8,6
6. MEVCUDİYET	1	2,9

Rapora konu edilen bulgular incelendiğinde en çok bulgunun (66 adet) *sunum kriterine* ilişkin olduğu tespit edilmiştir. Buna göre bulguların yarısından fazlası stratejik planın mevzuatta yer alan şekil ve içerik şartlarına uymadığına ilişkindir. Denetim bulgusu elde edilen belediyelerden 29'unun (%82,9) stratejik planında sunum kriterine uymayan yönlerin olduğu denetim raporlarına yansımıştır (Bkz. Tablo 2).

Sunum kriterine ilişkin bulgular incelendiğinde ise en fazla rapor edilen sorunun maliyetlendirme olduğu ortaya çıkmaktadır. Bilindiği gibi Kalkınma Bakanlığınca yayınlanan Stratejik Planlama Kılavuzuna göre kamu idarelerinin

stratejik planları ile bütçeleri arasındaki bağlantıyı güçlendirmek ve harcamaların önceliklendirilmesi sürecine yardımcı olmak için her bir amaç ve hedefe hizmet edecek faaliyet-projelerin beş yıllık maliyet tahmininin yapılması gereklidir. Ayrıca bu maliyetin hangi kaynaklardan karşılanacağını gösteren bir de kaynak tablosunun düzenlenmesi gerektiği ilgili Kılavuzda belirtilmektedir (DPT, 2006: 42-43). Buna karşın Sayıştay raporları incelendiğinde denetim bulgusu tespit edilen belediyelerin yarısından fazlasının (%54,3) maliyetlendirme görevini mevzuata uygun şekilde ve içerikte yerine getirmediği tespit edilmiştir. İçerik analizi sonucunda stratejik planda maliyet tablosuna 19, kaynak tablosuna ise 8 belediyenin yer vermediği görülmektedir.

Sunum kriterine ilişkin bulgular incelendiğinde en fazla rapor edilen ikinci sorunun performans göstergelerine ait olduğu görülmektedir. Bilindiği gibi performans göstergeleri, stratejik hedeflerin ölçülebilir olarak ifade edilmediği hallerde hedeflere ulaşma derecesini ölçmede kullanılacak araçlardır. Bu araçlar kamu hizmetinin üretiminde kullanılacak girdilere, kamu hizmeti üretim miktarına yani çıktılara, çıktılarının hizmetten yararlananlara sağladığı sonuçlara odaklanabileceği gibi kalite ya da verimlilik odaklı olabilir. Bununla birlikte hedeflere ulaşma anlamında en önemli performans göstergeleri sonuç odaklı olanlardır (DPT, 2006: 36-38). Sayıştay performans denetimlerinde stratejik planlarında performans göstergelerine tamamen ya da kısmen yer vermedikleri için eleştirilen 12 belediye (%34,3) bulunmaktadır. Raporlarda ayrıca göstergelere yer veren ancak göstergeleri çıktı ya da sonuç odaklı olmadığı için eleştirilen 3 belediye bulunmaktadır. Ayrıca gereğinden fazla gösterge belirleyen 2 belediye (örneğin bir belediyede 535) ve göstergelerin mevcut seviyelerine yer vermeyen 1 belediyenin de olduğu raporlarda belirtilmektedir.

Performans denetimlerinde sunum kriteri açısından amaç ve hedeflerle ilgili de önemli sorunlar tespit edilmiştir. Buna göre 3 belediye aşırı sayıda amaç ya da hedef belirlediği için eleştirilmiştir. Bu belediyelerden birine bakacak olursak belediyenin 60 adet stratejik amaç belirlediği, her amacın altında da yer yer 40'a yakın hedef oluşturduğu tespit edilmiştir. Raporda bu kadar çok sayıda amaç ve hedefin performans programı hazırlıklarında güçlükler meydana getireceği ve gerçekçi olmayacağı vurgulanmıştır. Denetim raporlarına ayrıca 2 belediyede hedeflerin amaçların tekrarından ibaret olduğu; 1 belediyenin stratejik planında hedeflerin hiç yer almadığı; 1 belediyede bazı hedeflerin faaliyetlerden oluştuğu; 1 belediyede hedeflerin zaman çerçevesinin belli olmadığı; 1 belediyenin misyona uygun olmayan amaç ve hedefler belirlediği bulgusu da yansımıştır.

Sunum kriteri açısından stratejik planlarda tespit edilen sorunlardan bir diğeri stratejik planlarda idarenin amaç ve hedeflerine nasıl ulaşacağını gösteren kararları ifade eden ve bu yönü ile yapılacak faaliyet ve projelerin belirleyicisi olan stratejilerin (DPT, 2006: 39) bir kısım belediye tarafından ihmal edildiğidir. Sayıştay tarafından stratejik planda stratejilere yer vermedikleri için eleştirilen belediye sayısı 7'dir (%20).

Sunum açısından raporlara konu olan bulgular incelendiğinde bir kısım belediyede durum analizlerinin de sağlıklı yapılmadığı anlaşılmaktadır. Bilindiği gibi durum analizi, kuruluşun "neredeyiz?" sorusuna cevap aradığı aşamadır. Bu aşamada kuruluşun makro ölçekli planlara ve mevzuata göre görev ve yükümlülükleri, faaliyet alanları ile sunduğu hizmetleri, güçlü ve zayıf yönleri, paydaşlarıyla ilişkileri ele alınmakta böylece misyon, vizyon, amaç ve hedeflerin belirlenebilmesi için bir çerçeve oluşturulmaktadır (DPT, 2006: 15). Performans denetimleri sonucunda 4 belediyenin yasal yükümlülükleri çerçevesinde yürüttüğü faaliyetleri ve sunduğu hizmetleri hiç ya da yeterince açıklamadığı; (diğer) 4 belediyenin güçlü yönler, zayıf yönler, fırsatlar ve tehditler (GZFT) analizlerini sağlıklı yapmadıkları tespit edilmiştir.

Sunum kriteri açısından birden fazla belediye performans denetim raporunda ortaya konan bir diğer sorun da stratejik planın izleme ve değerlendirme sürecine ilişkindir. Stratejik Planlama Kılavuzuna göre kamu idarelerinin amaç ve hedeflerini gerçekleştirmeye dönük proje ve faaliyetlerin uygulanabilmesi için amaç, hedef ve faaliyetler bazında sorumluların kimler / hangi birimler olduğu, bunların ne zaman gerçekleştirileceği, hangi kaynakların kullanılacağı gibi hususların yer aldığı bir eylem planı hazırlamaları gereklidir (DPT, 2006: 45). Stratejik planın izlenmesi ve değerlendirilmesini de kolaylaştıracak bu eylem planının 4 belediyede yer almadığı tespit edilmiştir.

Sunum kriteri açısından vurgulanabilecek son bulgu ise katılımıcılıktır. Bilindiği gibi 5018 sayılı Kanun'un 9. maddesi, stratejik planların katılımcı yöntemlerle hazırlanması gerektiğini belirtmektedir. Stratejik Planlama Kılavuzunda da "katılımıcılığın nasıl sağlandığına ilişkin açıklama"ya planda yer verileceği ifade edilmektedir (DPT, 2006: 9). Performans denetimlerinde ise 4 belediyenin katılımıcılık konusuna yeterince eğilmedikleri, özellikle iç ve dış paydaşların görüşlerini almadan plan hazırladıkları tespit edilmiştir.

Stratejik planların denetiminde sunum kriteri dışında en fazla sorunun tespit edildiği denetim kriteri ölçülebilirliktir. Bilindiği gibi stratejik planlarda hedeflerin taşınması gereken önemli özelliklerden birisi de ölçülebilir olmalarıdır. Eğer hedefler ölçülebilir olarak ifade edilememişse hedefe nasıl ulaşılabileceğini gösteren ölçülebilir performans göstergelerinin belirlenmesi gereklidir. Göstergelerin ölçülebilir olması için de miktar, zaman, kalite ya da maliyet cinsinden ifade edilmesi şarttır (DPT, 2006: 35-36). Performans denetimlerinde 21 belediyede (%60) hedef ve göstergelerde ölçülebilirlik sorunu olduğu belirtilmektedir. Birkaç örnek vermek gerekirse bir belediye “ruhsatsız kazı yapıma sayısının en aza indirilmesi” şeklinde bir gösterge belirlemiş bununla birlikte “en aza” ilişkin bir ölçü belirlemediği için gösterge ölçülebilir bulunmamıştır. Yine bir başka belediye “kaliteli yakıt tüketilmesini sağlamak” hedefini “zabıta denetimlerini sıklaştırmak” olarak belirlediği gösterge ile ölçmeyi planlamıştır. Görüldüğü gibi bu gösterge de miktar, zaman, kalite ya da maliyet cinsinden ifade edilmemiş olup ölçülebilir olmaktan uzaktır. Esasen sunum kriterinde de birçok belediyenin performans göstergelerine kısmen ya da tamamen yer vermedikleri tespit edilmiştir. Her iki kriter birlikte değerlendirildiğinde performans göstergelerinde soruna rastlanan belediye sayısının 26 (%76,6) olduğu gözle çarpmaktadır.

Stratejik planların denetiminde *ilgili kriteri* açısından da önemli sorunların varlığı ortaya konmuştur. İlgililik, stratejik hedeflerin öngörülen amaca yönelmesi, ona hizmet etmesidir. Hedeflerin ölçülebilir olmadığı durumlarda performans göstergeleri belirlendiğine göre bu göstergelerin de hedefle ilgili olup olmaması bu kapsamda yer almaktadır (Sayıştay, 2014: 21, 51; DPT, 2006: 36). Öncelikle stratejik planlarda hedeflerin amaçlarla ilgili olmaması nedeniyle eleştirilen belediyelere bakıldığında sayının 11 (%31,4) olduğu görülmektedir. Örneğin bir belediye, vatandaşları bedensel, ruhsal ve sosyal yönden desteklemeyi belirten bir amaç belirlemiş, buna ilişkin olarak ise personelin sağlık sorunlarını azaltmayı bir hedef olarak belirtmiştir. Doğal olarak denetimde de söz konusu amacın kapsayıcı ve vatandaş odaklı olduğu, hedefin ise kuruma dönük olduğu vurgulanarak ilgili kriterine uyulmadığı ifade edilmiştir. Performans denetimlerinde performans göstergelerinin hedeflerle ilgili olmadığı gerekçesiyle eleştirilen belediye sayısı ise 5’tir. Örneğin bir belediyede performans göstergelerinin yaklaşık yarısının hedeflerle ilgili olmadığı tespit edilmiştir.

İyi tanımlanma, Sayıştay denetçilerinin stratejik plan denetiminde ele alabildikleri bir diğer denetim kriteri olup stratejik hedefler ile performans

göstergelerinin net ve anlaşılır olması ile ilgilidir. Denetim raporları incelendiğinde toplam 10 belediyenin (%28,6) hedeflerinin ve/veya performans göstergelerinin iyi tanımlanmadığı görülmektedir. Örnek vermek gerekirse bir belediyenin performans göstergesi olarak gençler arasında düzenlenen yarışma sayısını gösterge olarak belirlediği belirlenmiş ancak hangi faaliyetlerin yarışma kapsamında değerlendirileceği anlaşılır bulunmadığı için göstergenin iyi tanımlanmadığı bulgusu rapora konu edilmiştir.

Mevcudiyet kriteri açısından bakıldığında performans denetimlerinde 40 belediyeden stratejik plana sahip olmayan belediyeye rastlanmadığı görülmektedir. Bununla birlikte 1 belediyenin plan hazırlamasına rağmen planı, basılı olarak ya da web sayfası yoluyla yayımlamadığı saptanmıştır.

Zamanlılık kriteri açısından bulgular incelendiğinde 3 belediyenin bu kriteri uymadığı belirlenmiştir. Buna göre 2009 Mart seçimlerinden sonra 6 ay içinde belediye meclisinde görüşülüp kabul edilmesi gereken stratejik planın bir belediyede 2 ay gecikmeli şekilde Aralık 2009'da; diğer bir belediyede ise 4 ay gecikmeli olarak Şubat 2010'da kabul edildiği saptanmıştır. Bir belediyede ise aynı planın (kabul tarihi belirtilmemiştir) Kasım 2009'da (1 ay gecikmeyle) tamamlanmış olduğu belirtilmektedir.

4.3.2. Performans Programının Performans Denetimine İlişkin Bulgular

Sayıştayın performans denetiminin uygulama aşamasında denetçilerin ele aldıkları ikinci belge performans programıdır. Stratejik planların yıllık uygulama dilimleri olan programlar; kamu idaresinin stratejik planı doğrultusunda bir yılda ulaşmayı planladığı performans hedeflerini, performans göstergelerini, yapacağı faaliyetler ile bunların maliyetlerini gösteren bir belgedir (Maliye Bakanlığı, 2005: 8). Performans programının denetiminde esas alınan kriterler daha önce belirtildiği gibi mevcudiyet, zamanlılık, sunum, ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanmadır.

Sayıştay denetçileri, belediyelerin 2014 yılı performans programlarını incelemişlerdir. 40 belediyenin performans programının denetimi sonucunda herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmeyen belediye sayısı 9'dur. Sayıştay denetçileri tarafından 31 belediyede performans programına ilişkin tespit edilen bulgu sayısı ise toplam 87'dir (Bkz. Tablo 3).

Tablo 3. Performans Programının Denetiminde Rapor Edilen Sorunlar (N=31)

Kriter	Belediye Sayısı (n)	Yüzde
1. SUNUM	24	77,4
Temel tablolara (T1-T5) kısmen / tamamen yer verilmemesi	12	38,7
Performans hedeflerinin çıktı / sonuç odaklı olmaması	9	29,0
Çok sayıda performans hedefi / gösterge belirlenmesi	4	12,9
Stratejik plandaki bazı amaç / hedeflere yer verilmemesi	4	12,9
Performans göstergelerinin rakamlarına yer vermeme	3	9,7
Stratejik plandaki göstergelere yer vermeme / değiştirme	3	9,7
Stratejik plandaki hedeflerle performans hedeflerin aynı olması	2	6,5
Stratejik planda olmayan amaçlara yer verilmesi	2	6,5
Hedef bazında maliyetlendirme yerine birim esaslı maliyetlendirme	2	6,5
Bazı stratejik hedefler için performans hedefi belirlenmemesi	1	3,2
Stratejik amaçların performans göstergesi olarak tanımlanması	1	3,2
Stratejik plandaki hedeflerden bazılarını değiştirme	1	3,2
Performans programını önceki stratejik plana göre hazırlama	1	3,2
2. İLGİLİLİK	14	45,2
Gösterge performans hedefi ile ilgili değil	12	38,7
Performans hedefi stratejik hedef ilgili değil	7	22,6
3. ÖLÇÜBİLİRLİK	11	35,5
4. İYİ TANIMLANMA	9	29,0
5. MEVCUDİYET	4	12,9
6. ZAMANLILIK	1	3,2

Mevcudiyet kriteri açısından bakıldığında performans denetimlerinde 40 belediyeden performans programını hazırlamayan 4 belediye olduğu görülmüştür. Yukarıda belirtildiği gibi 9 belediyede de denetim bulgusu tespit edilmediğine göre 27 belediyenin diğer kriterlere göre değerlendirildiği anlaşılmaktadır.

Denetim bulguları incelenip denetim kriterlerine göre gruplandırıldığında en fazla tespit edilen bulgunun stratejik planda olduğu gibi *sunum kriterine* ilişkin olduğu görülmektedir. Buna göre 24 farklı belediyeye ait 49 bulgu, belediyelerin hazırladıkları performans programlarının mevzuata uygun olmayan kısımlarını açıklamaktadır.

Sunum kriterine ilişkin bulgular “performans hedef ve göstergelerinin mevzuatta belirlenen kriterlere uygun olmaması sorununun” en fazla rapor edilen bulgu olduğunu göstermektedir (14 belediye 22 bulgu). Bilindiği gibi performans

hedefleri, stratejik planda yer alan hedeflerle ilgili olan yıllık hedeflerdir. Bu hedeflerin çıktı-sonuç odaklı, ulaşılabilir, gerçekçi, az sayıda ve performans göstergeleri ile desteklenebilir olması gerekmektedir (Maliye Bakanlığı, 2009: 14). Denetim raporlarında 9 belediye, performans hedeflerinin (tamamen / kısmen) çıktı ya da sonuç odaklı olmadığı için eleştirilmektedir. Genellikle yapılan hata performans hedefinin bir girdi olarak belirlenmesi hatta belediyenin rutin yapması gereken faaliyetlerin performans hedefi haline getirilmesidir. "Cadde ve sokakların yıkanması", "müdahale araç ve ekipmanlarını iyileştirmek", "dava ve icra takiplerini yapmak", "kırtasiye malzemesi alımı" belediyelerin faaliyet / girdi olarak belirledikleri performans hedeflerine verilebilecek örneklerden bazılarıdır. Denetim raporlarında 4 belediye, çok sayıda performans hedefi ve göstergesi belirledikleri için eleştirilmiştir. Örneğin bir belediyenin programında 719 performans göstergesi olduğu tespit edilmiştir. Raporlarda ayrıca 3 belediyenin kullandığı performans göstergelerine ait 2012 yılı gerçekleşme, 2013 yılı tahmin ve 2014 yılı hedef rakamlarına kısmen yer vermedikleri; 2 belediyenin, stratejik plandaki bütün stratejik hedefleri aynı zamanda performans hedefi olarak aldığı; 1 belediyenin bazı stratejik amaçlar için performans hedefi belirlemediği; 1 belediyenin ise stratejik amaçları gösterge olarak tanımladığı belirlenmiştir.

Sunum kriterine göre belediyelerin eleştirildikleri önemli bir konunun da Performans Programı Hazırlama Rehberine göre idarelerin hazırlamaları gereken 5 adet tabloya ait olduğu görülmektedir. Bu tablolar "performans hedefi tablosu", "faaliyet maliyetleri tablosu", "idare performans tablosu", "toplam kaynak ihtiyacı tablosu" ve "faaliyetlerden sorumlu harcama birimlerine ilişkin tablo"dur (Maliye Bakanlığı, 2009: 24-33). Buna göre performans programının ana çatısını oluşturan bu tablolar nedeniyle eleştirilen belediye sayısı 12'dir. Bu belediyelerden 7'si, sözü edilen tablolara (hepsine ya da bazılarına) hiç yer vermedikleri için, 4'ü ise tablolardaki "açıklamalar" kısmına yer vermedikleri için eleştirilmektedir. 1 belediye ise ilgili tablolarda faaliyetlere yer vermediği için eleştiri almıştır.

Sunum kriterine ilişkin bulguların önemli bir kısmı (11 bulgu – 8 belediye) performans programının stratejik plan ile olan ilişkisinin kurulamaması üzerinedir. Buna göre 4 belediye stratejik plandaki bazı amaçlara ya da hedeflere, performans programında hiç yer vermemiş; 2 belediye stratejik planda olmayan amaçlara performans programında yer vermiş; 1 belediye ise stratejik planındaki hedefleri performans programında değiştirmiştir. Benzer şekilde stratejik planda yer alan performans göstergelerine performans programında yer vermeyen ya da değiştiren 3 belediye olduğu da göze çarpmaktadır. İlginç bir şekilde 1 belediye

ise performans programını önceki dönem stratejik planına göre hazırladığı için eleştirilmemiştir.

Sunum kriterine ilişkin sorunlardan bir diğeri de faaliyetlerin ve bunların maliyetlerinin performans hedeflerine dağıtılmasında yaşanan sorunlardır. Bilindiği gibi program hazırlıklarında performans hedeflerinin idare düzeyinde belirlenmesi, bu hedeflere yönelen farklı harcama birimleri faaliyetlerinin hedeflerle ilişkisinin kurulması ve sonra maliyetlendirmenin yapılması gereklidir (Maliye Bakanlığı, 2009: 11-12). Denetim raporlarında 2 belediyenin hedef esaslı maliyetlendirme yerine harcama birimi esaslı maliyetlendirme yaptıkları tespit edilmiştir. Dolayısıyla bu tür bir yaklaşımın harcama birimlerinin ortak hedeflere yönelik faaliyet göstermesini engelleyici olduğu açıktır. Raporlarda bir belediyenin de bütçesinin üçte birini performans hedefleriyle ilişkilendirmediği belirtilmektedir.

Performans programının denetiminde ele alınan önemli kriterlerden bir diğeri ölçülebilirliktir. Performans hedeflerinin ve göstergelerinin ölçülebilirliğini ele alan kriter açısından 11 belediyede birtakım sorunlar bulunduğu denetim raporlarına yansımıştır. Denetim raporlarındaki bir örneğe göre bir belediye "mevcut yeşil alanların çeşitlendirilmesi" stratejik hedefi için "... Bilim Kültür ve Sanat Parkı Projesini" performans hedefi olarak belirlemiş bu hedefin de "inşaat işlerinin tamamlanması" adlı gösterge ile ölçüleceğini ifade etmiştir. Dolayısıyla bu tür göstergeler "ölçüm biriminin net olarak ifade edilmemesi", "ölçümün neye göre ve nasıl yapılacağına açık olmaması", "net bir ölçüm kriterinin olmaması" gibi sebeplerle eleştirilmiştir.

Performans denetim rehberine göre çıktı ve sonuç odaklı olduğu belirlenen performans hedeflerinin ve performans göstergelerinin *ilgili kriterine* göre değerlendirilmesi gereklidir. Bu değerlendirme de performans hedefinin stratejik hedef ile ilgiliği ve performans göstergesinin performans hedefi ile ilgiliği olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır (Sayıştay, 2014: 24-25). Belediyelerin performans denetimlerinde ilgili kriterine uygun performans programı hazırlamadığı için eleştirilen 14 belediye bulunmaktadır. Bu belediyelerden 12'si performans göstergelerinin ilgiliği nedeniyle eleştirilmektedir. Bir örnek vermek gerekirse bir belediye performans programında engelli vatandaşların, engelliler lokalinden yararlanmasını sağlayarak sosyal ihtiyacını karşılamak şeklinde bir performans hedefi belirlemiş ve bu hedefe ulaşma durumunu "şehir içinde asansörlü araçlardan yararlanan engelli sayısı" adlı gösterge ile ölçüleceğini ifade etmiştir. Görüldüğü gibi gösterge hedefe hitap etmemektedir. 14 belediyenin 7'si de performans hedeflerinin stratejik hedefleriyle ilgisiz olması nedeniyle eleştirilmemiştir.

Performans programlarının denetiminde performans hedefleri ile göstergelerinin açık ve anlaşılır olup olmadığına da bakılmış ve *iyi tanımlama kriteri* açısından 9 belediye eleştirilmiştir. Eleştirilen göstergelere “eğlence ve reklam gelirlerindeki artış oranı”, “projenin hazırlanma oranı”, “hizmet binalarında azaltılacak enerji yüzdesi”, “yapılacak araştırma çalışmaları bulgularının kararları etkileme oranı”, “numarataj belgesi düzenlenmesi” örnek verilebilir.

Son olarak *zamanlılık kriterine* göre performans programını Mart ayının 15’ine kadar İçişleri Bakanlığına göndermediği gerekçesiyle 1 belediye de denetim raporunda eleştirilmektedir.

4.3.3. Faaliyet Raporunun Performans Denetimine İlişkin Bulgular

Sayıştayın performans denetiminde ele aldığı bir diğer belge hesap verme yükümlülüğü gereğince hazırlanan faaliyet raporudur. İlgili idareye ilişkin genel bilgilere; kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, idarenin varlık ve yükümlülükleri ile mali bilgilerine; yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetler ile performans bilgilerine yer verilmesi gereken faaliyet raporları (5018 sayılı Kanun, m. 41) idarenin bir anlamda başarı karnesi niteliğindedir. Performans denetiminde faaliyet raporu için esas alınan kriterler daha önce belirtildiği gibi mevcudiyet, zamanlılık, sunum, tutarlılık, doğrulanabilirlik ve geçerlilik/ikna ediciliktir.

40 belediyenin faaliyet raporunun performans denetimi sonucunda herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmeyen belediye sayısı 8’dir. Mevcudiyet kriterine göre faaliyet raporu bulunmayan belediye raporlara yansımamıştır⁶. Bu nedenle Sayıştay denetçileri 32 belediyenin faaliyet raporunu kriterler ışığında değerlendirmişler ve toplam 59 bulguya ulaşmışlardır (Bkz. Tablo 4).

Bilindiği gibi kamu idareleri, faaliyet raporlarını Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik’in ekinde belirtilen şekle ve içeriğe uygun hazırlamak zorundadırlar. Denetimler sonucunda belediyeler açısından en çok tespit edilen sorunun 37 bulgu ile faaliyet raporlarının şekil ve içerik olarak mevzuata uygun olmadığı yani sunum kriterini yerine getirmede eksiklikler olduğu görülmektedir. *Sunum kriterine* uymadığı tespit edilen belediye sayısı toplam 28 olup (%87,5) sayı bir hayli yüksektir.

⁶ Sadece 1 belediyenin faaliyet raporunu zamanında (Nisan ayında) kamuoyuna açıklamadığı tespit edilmiştir.

Tablo 4. Faaliyet Raporunun Denetiminde Rapor Edilen Sorunlar (N=32)

Kriter	Belediye Sayısı (n)	Yüzde
1. SUNUM	28	87,5
Performans hedeflerinden sapmaların nedenlerine yer vermeme	16	50,0
Performans bilgisine hiç yer vermeme	8	25,0
Mali bilgilerde yeterli ayrıntıya yer verilmemesi	5	15,6
Performans bilgi sistemi değerlendirmesine yer vermeme	3	9,4
Performans hedeflerinin gerçekleşmelerini açıklamama	3	9,4
Performans bilgilerinde bir standardın olmaması	1	3,1
2. TUTARLILIK	8	25,0
Performans hedefini ya da gösterge hedefini değiştirme	4	12,5
Performans programındaki göstergeye yer vermeme	3	9,4
Performans programında olmayan performans hedefine yer verme	2	6,3
Performans göstergesinin ölçü birimini değiştirme	2	6,3
Performans hedeflerinin bir kısmına faaliyet raporunda yer verme	1	3,1
Performans programında olmayan göstergeye yer verme	1	3,1
Performans göstergesini faaliyet raporunda değiştirme	1	3,1
Stratejik plandaki misyonun değiştirilmesi	1	3,1
3. GEÇERLİLİK / İKNA EDİCİLİK	6	18,8
4. DOĞRULANABİLİRLİK	3	9,4
5. ZAMANLILIK	1	3,1
6. MEVCUDİYET	0	0

Tahmin edilebileceği gibi en çok eleştiri alan başlık ve içerik performans bilgilerine ilişkindir. Bilindiği gibi faaliyet raporları hakkında yönetmeliğe göre faaliyet raporlarının "Faaliyetlere İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler" başlıklı III. ana başlığının ikinci alt başlığı "Performans Bilgileri" olup bu başlıkta performans hedeflerine ulaşmak için yürütülen faaliyet ve projelere, performans sonuçları tablosuna, performans sonuçlarının değerlendirilmesine ve idarenin performans bilgi sisteminin mevcut durumuna ilişkin değerlendirmelere yer verilmesi gerekmektedir (Maliye Bakanlığı, 2006: 18. madde, Ek 1). Performans denetimine alınan belediyelerden 8'sinin (%25) hiçbir performans bilgisine yer vermediğinin tespit edilmesi düşündürücüdür. Performans bilgilerine yer veren belediyelerden de 20'sinin (%62,5) birtakım eksikliklerinin olduğu Sayıştay denetçileri tarafından tespit edilmiştir. Örneğin denetçiler, 16 belediyenin performans hedeflerinden sapmaların nedenlerini açıklamadığını belirtmişlerdir. Bilindiği gibi faaliyet raporlarında hedefin gerek altında gerekse üstünde meydana gelen sapmaların sebepleri idarelerce açıklanmak zorundadır. Basit bir örnek vermek gerekirse bir

belediye 1 milyon m² yol yapmayı hedeflemiş ve 1,9 milyon m² yol yaptığını faaliyet raporunda belirtmiştir. Bununla birlikte hedef üstü yapılan 0,9 milyon m² yola ilişkin bir açıklama yapmadığı için eleştirilmiştir.

Performans bilgilerinde hatalar olduğu belirtilen 20 belediyeden hedeften sapmaları açıklamama dışında da eleştiri alanlar da olmuştur. Örneğin 3 belediye performans bilgi sistemi değerlendirmesi yapmadığı, 3 belediye performans hedeflerinin gerçekleşmelerini açıklamadığı, 1 belediye ise performans bilgilerinde herhangi bir standart olmadığı için eleştirilmiştir.

Sunum kriteri açısından denetim raporlarında ele alınan bir diğer konu faaliyet raporlarının mali bilgiler kısmına ilişkindir. Raporlarda mali bilgilere yeterince yer vermeyen ve özellikle bütçe hedeflerinde meydana gelen sapmaların sebeplerini açıklamayan belediyelere de (5 adet) rastlanılmaktadır.

Faaliyet raporlarının denetiminde ele alınan önemli kriterlerden bir diğeri *tutarlılıktır*. Tutarlılık özet olarak faaliyet raporunda faaliyet sonuçlarının, stratejik plan ve performans programında belirtilen hedef ve göstergeler ışığında ölçülmesi ve gösterilmesidir (Sayıştay, 2014: 37). Bu konuda Sayıştay denetçilerinin 8 belediye (%25) hakkında bulgulara ulaştıkları görülmektedir. Bu konuda 4 belediyede performans programında yer alan performans hedefinin ya da gösterge hedefinin faaliyet raporunda değiştirildiği bulgusu oldukça ilginçtir. Örneğin bir belediyede “parklarda kullanılacak gübre miktarı” göstergesi için performans programında görünen hedef 1000 m³ iken faaliyet raporunda görünen hedefin 3000 m³ olduğu belirlenmiştir. Tutarlılık kriteri açısından bir diğer önemli bulgu ise belediyelerden 3’ünün performans programında yer alan performans göstergelerinin bazılarında faaliyet raporunda yer vermemeleridir. Örneğin bir belediyenin performans programında 524 gösterge olmasına rağmen faaliyet raporunda 328 göstergeye yer verdiği tespit edilmiştir. Bazı belediyeler de bunun tersine performans programında olmayan hedeflere (2 belediye) ya da göstergelere (1 belediye) faaliyet raporunda yer vererek tutarlılık ilkesine aykırı davranmışlardır. Bunların dışında 2 belediye performans göstergesinin ölçü birimini değiştirdikleri; 1 belediye faaliyet raporunu, performans programında olduğu gibi kurumsal değil sektör bazında hazırladığı; 1 belediye de stratejik planındaki misyonu faaliyet raporunda değiştirdiği için eleştirilmiştir.

Performans denetimlerinde *doğrulanabilirlik kriteri* çerçevesinde faaliyet raporlarında yer alan performans hedef ve göstergelerine ilişkin gerçekleştirmelerin

belediyenin veri kayıt sistemleriyle uyumlu olup olmadığına da bakılmaktadır (Sayıştay, 2014: 37-38). Sayıştay denetçileri bu açıdan 3 belediyede sorunlara rastlandığını raporlarda belirtmişlerdir. Örneğin bir belediyede “alınan içme / kullanma suyu ve yüzme havuz suyu numune sayısı” performans göstergesine ilişkin hedef 1350, gerçekleşme 1221 olarak faaliyet raporuna yansımış, ancak denetimde veri kayıt sistemindeki verinin 994 olduğu tespit edilmiştir.

Hatırlanacağı gibi sunum kriterinde hedef ve gerçekleştirmelere ilişkin sapmaların sebeplerine yer vermeyen belediyeler olduğu belirtilmişti. Bu sebeplere yer veren belediyeler ise bir diğer denetim kriteri olan *geçerlilik/ikna edicilik kriteri* açısından incelenmiş ve 6 belediyede birtakım sorunlar tespit edilmiştir. Örneğin bir belediye 4 adet yol güzergâhı yapımını hedef olarak belirlemiş, ancak 2014 yılında gerçekleşme 0 olmuş, sapma nedeni olarak da “2014 yılında yeni yol güzergâhı yapımı gerçekleştirilmemiştir” denilmiştir. Sayıştay denetçileri de bunun sapmanın bir nedeni olmadığı, sadece mevcut durumun bir özeti olduğunu belirtmişlerdir.

4.3.4. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

40 belediyenin faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesine ilişkin denetimlerde herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmeyen belediye sayısı yüksek olup 21’dir. Bu konuda Sayıştay denetçileri tarafından 19 belediyede toplam 29 denetim bulgusu tespit edilmiş ve raporlanmıştır (Bkz. Tablo 5).

Tablo 5. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesinde Rapor Edilen Sorunlar (N=19)

Kriter	Belediye Sayısı (n)	Yüzde
1. PERFORMANS BİLGİSİNE İLİŞKİN VERİ KAYIT SİSTEMLERİNİN MEVCUDİYETİ	14	73,7
Veri kayıt sisteminin kurulmamış olması	13	68,4
Veri kayıt sisteminin kullanılmıyor olması	1	5,3
2. VERİ KAYIT SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	5	26,3
Seçilen göstergeler için amaca uygun bir sistem var	2	10,5
Seçilen göstergeler için sistem amaca uygun ölçüm yapamıyor	4	21,1

Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesinde ele alınan kriterlerden birincisi, performans bilgisine ilişkin veri kayıt sistemlerinin mevcudiyetidir (Sayıştay,

2014: 29). Sayıştay denetçileri bu kritere göre yaptıkları değerlendirmelerde 13 belediyede (%73,7) performans ölçüm sistemine ilişkin bir veri kayıt sisteminin bulunmadığı, 1 belediyede ise bir sistem olmakla birlikte kullanılmadığı bulgusuna ulaşmışlardır. Bu durum, bir önceki başlıkta değinilen faaliyet raporlarında belirtilen performans bilgisi yetersizliklerini oldukça destekleyicidir. Veri kayıt sistemi olmayan bir idarenin yeterli performans bilgisini açıklayamaması oldukça doğaldır. Denetim raporlarında, veri kayıt sistemi olmadığı için belediyelerin geleneksel şekilde yılsonu geldiğinde hedeflerle ilgili olan harcama birimlerinden veri toplamaya çalıştıkları ifade edilmektedir. Dolayısıyla, “performans ölçümü için gerekli olan performans bilgisinin oluşturulmasını sağlamak üzere hangi verilerin toplanmasından kimlerin sorumlu olduğuna, hangi periyotlarda bu verilerin elde edileceğine, hangi verilerin, nasıl analiz edileceğine, veri güvenilirliğini sağlamaya yönelik hangi önlem ve kontrollerin planlandığına ilişkin öngörülere dayalı bir sistem” oluşturulmadığı önemle vurgulanmaktadır.

Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesinde denetçiler, veri kayıt sistemi mevcut olan idareler için bazı veri kayıt sistemlerini seçerek ayrıca inceleyebilmektedirler (Sayıştay, 2014: 31-35). Denetim raporlarındaki bulgular incelendiğinde 5 belediyenin çeşitli hedef ve göstergelerinin denetçiler tarafından seçildiği ve incelendiği görülmüştür. Buna göre raporlarda 11 adet performans hedefi ve göstergesinin seçildiği; yapılan incelemeler sonucunda bunların sadece 3’ünde (2 belediye) “hedef ve göstergeye ilişkin gerçekleşmeyi ölçen ve bunlara ilişkin performans bilgisi üreten veri kayıt sisteminin, hedef ve gösterge açısından performansı ölçme ve raporlama amacına uygun olduğu”, diğer 8’inde ise sorunlar bulunduğu (4 belediye) raporlanmıştır. Örneğin bir belediyede poliklinik hizmeti alanların memnuniyeti göstergesi denetçiler tarafından incelenmiş ve memnuniyet anketlerinin sadece poliklinikten yararlanan belediye çalışanlarına uygulandığı, hizmet alan vatandaşlara uygulanmadığı bulgusuna ulaşılmıştır. Ayrıca anket sorularının yıldan yıla değiştirildiği, bazı soruların memnuniyet ölçümü ile ilgisinin olmadığı tespit edilmiştir.

5. TARTIŞMA

Bu araştırmada Sayıştay tarafından belediyeler üzerinde yapılan performans denetimlerinden elde edilen bulguların incelenmesi ve bu tür denetimlerin belediyelerdeki stratejik yönetim anlayışına olan potansiyel katkılarının değerlendirilmesi amaçlanmıştır. 40 belediyeye ait performans denetim raporu

içerik analizine tabi tutulduğunda belediyelerin stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme süreçlerine ilişkin önemli sorunlarının olduğu gözlenmiştir.

En çok rapor edilen sorunun performans esaslı bütçeleme sistemine ilişkin belgelerin mevzuatta öngörülen şekil ve içeriğe uygun hazırlanmaması olduğu (sunum kriteri) göze çarpmaktadır. Sunum kriterine uymayan belediye sayısı stratejik planda 29 (%82,9), performans programında 24 (%77,4) ve faaliyet raporunda 28 (%87,5)'dir. Sunum kriteri açısından en çok yer verilen sorunlar ise şu şekilde özetlenebilir:

- Stratejik planda maliyetlendirme tablosuna yer verilmemesi % 54,3
- Faaliyet raporunda performans hedeflerinden sapmaların nedenlerine yer vermeme % 50
- Performans programında temel tablolara (T1-T5) yer verilmemesi % 38,7
- Stratejik planda performans göstergesine yer verilmemesi % 34,3
- Performans programında performans hedeflerinin çıktı / sonuç odaklı olmaması % 29
- Faaliyet raporunda performans bilgisine hiç yer vermeme % 25
- Stratejik planda kaynak tablosuna yer verilmemesi % 20
- Stratejik planda stratejilere yer verilmemesi % 20

İkinci olarak göze çarpan sorun alanı ise ölçülebilirlik ve ilgililiktir. Nitekim stratejik plandaki hedef ve göstergeleri kısmen/tamamen ölçülebilir olmayan belediye sayısı 21 (%60), performans programında performans hedef ve göstergesi ölçülebilir olmayan belediye sayısı ise 11 (%35,5)'dir. Yine stratejik planda gösterge-hedef-amaç ilgisi kurulamayan belediye sayısı 12 (%34,3), performans programında ise 14 (%45,2)'tür.

Son olarak önemli sorun alanlarından birisi de performans bilgisine ilişkin veri kayıt sisteminin olmaması ya da yetersiz olmasıdır. Nitekim denetim bulgusu edinilen 19 belediyeden 13'ünün (%68,4) veri kayıt sistemini kurmamış olması performans esaslı bütçe sisteminin temel direğinin aslında olmadığı anlamına gelmektedir.

40 belediyenin performans denetiminde denetçilerce ulaşılan bulgular çoğunlukla mevcut literatürle uyumludur. Örneğın belediyelerin stratejik planları üzerine araştırma yapan Songür (2008: 68-69), 106 belediyeden anket yöntemiyle veri toplamış ve söz konusu belediyelerin %70,8'inde tahmini maliyet tablosunun olmadığı, %34,9'unda performans göstergelerine yer verilmediği,

%32,1'inde katılımçılığın nasıl sağlandığına ilişkin açıklamanın bulunmadığı bulgusuna ulaşmıştır. Belediye stratejik planlarını iyi yönetim ilkeleri çerçevesinde değerlendiren Yıldırım (2011: 90-95), belediyelerin %42,5'inde katılımçılığın yetersiz olduğunu, %67,5'inde hedeflerin ölçülebilirliğinde sorunlar bulunduğunu ve %35'inin durum analizinde yetersizlikler olduğunu belirtmiştir. 16 büyükşehir belediyesinde mali saydamlık değerlendirmesi yapan Avcı (2015: 178), faaliyet raporunda 10 belediyenin (%62,5) performans hedef ve göstergelerindeki sapmaların nedenine dair açıklama yapmadığı; 13 belediyenin de (%81,1) mali denetim sonuçlarına yer vermediği bulgusuna ulaşmıştır. 70 belediyenin faaliyet raporlarını içerik analizine tabi tutan Demirbaş (2010: 306) ise belediyelerin performans bilgilerine yer verme açısından başarı düzeyinin %38,8 olduğunu bulmuştur. İlgili çalışmada belediyelerin, performans sonuçları tablosuna yer verme açısından %26,6; performans sonuçlarını değerlendirme açısından %21,1; performans bilgi sistemini değerlendirme açısından ise %15,7 gibi düşük düzeyde başarı gösterdikleri ifade edilmiştir.

Görüldüğü gibi Sayıştay denetçileri tarafından yapılan tespitler daha ayrıntılıdır ve mevcut literatürle benzerdir. Sorunların 8-10 yıldır benzer olduğu düşünüldüğünde belediyelerin sorunların çözümünde yeterince başarılı olamadıkları sonucu karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle Sayıştayın performans denetim bulgularının belediyeler tarafından ne kadar dikkate alınacağı sorusu hemen akla gelmektedir. Bu konuda denetim raporlarındaki bulguların bize bazı ipuçlarını verdiği belirtilebilir. Bilindiği gibi denetim raporunda bir denetim bulgusu ifade edildikten sonra kamu idaresinin bulguya verdiği cevap belirtilmekte ve sonrasında da denetçinin bu cevaba istinaden ulaştığı sonuç belirtilmektedir. 40 belediyenin denetim bulgularına verdikleri cevaplar incelendiğinde genellikle belediyelerin Sayıştay denetçilerinin belirttikleri sorunları ciddiye aldıkları ve sonraki dönemlerde bunları düzeltmeyi taahhüt ettikleri görülmektedir. Örneğin bazı belediyeler "yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri uyarınca işlem yapılacağından", "bulgu kapsamına alınan konularda gerekli dikkat ve özenin gösterileceğinden" ya da "bu tür eksiklik ve aksaklıklara bundan sonra yer verilmeyeceğinden" söz etmektedirler. Hatta bazı belediyelerin "tespit edilen bulgular titizlikle incelenerek tüm birimlerin bilgilendirildiğini" ya da "yeni hazırlanan stratejik planda bulguda yer alan sorunların olmadığını" ifade etmesi oldukça olumludur.

Her ne kadar mevzuatımızda performans denetimlerinin mali ve hukuki sonuç doğurmayacağı belirtilmişse de kamu idarelerinin Sayıştaya ve TBMM'ye

karşı hesap verme yükümlülüklerinin olduğu, bu nedenle Sayıştayın denetim bulgularına itibar etmeleri gerektiği belirtilmelidir. Denetim raporlarında da denetçiler, bulgulardaki sorunların bir sonraki yılda yapılacak denetimlerde izleneceğini önemle ifade etmektedir. Bu nedenle düzeltilmeyen hata ve eksiklikler müteakip denetimlerde ele alınacak konular arasında olacak, bu husus da denetim raporlarındaki önerilerin dikkate alınması açısından itici bir güç oluşturabilecektir.

Ayrıca bu makalede tartışılmamakla birlikte Sayıştayda kurumsal performans denetiminin geliştirilmesi yönünde çalışmaların devam ettirilmesi de gereklidir (Yılmaz, 2014: 363). Özellikle performans denetiminin düzenlilik denetimleri ile birlikte yürütülmesi, tüm denetim ekiplerinin her iki denetim türü ile ilgili bilgi düzeyinin artırılmasını gerekli kılmaktadır.

SONUÇ

Bu çalışmada Sayıştay denetçileri tarafından belediyelerde yürütülen performans denetimlerinden elde edilen bulgular analiz edilmiş ve PEB sisteminde 'denetçi gözüyle' yaşanan sorunlar ortaya konmuştur. Denetimler sonucunda PEB sisteminin yerleşmesi ve işlerlik kazanması hususunda belediyelerde ciddi sorunlar yaşandığı görülmüştür. Bu sorunların 8-10 yıldır karşılaşılan benzer sorunlar olması ise sorunların düzeltilmesi konusunda şüphe doğurmaktadır.

Öncelikle PEB sisteminde Sayıştay performans denetiminin önemli bir öge olduğunu bir kez daha belirtmek gereklidir. Bu nedenle denetim raporlarında yapılan tespitler ve getirilen öneriler oldukça değerlidir. Sayıştayın her yıl yapacağı performans denetimlerinde sorunlu alanları tekrar denetleyeceği ve belediyelerin bulgulara verdikleri cevapların genelde olumlu olduğu bir arada değerlendirildiğinde denetimlerin sorunların azaltılmasında faydalı olacağı söylenebilir. Ancak performans denetiminde başarının, sadece denetimi yapan birimlere bağlı olması mümkün değildir. Bu nedenle PEB sisteminde önemli aktörler olan Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı ve (belediyeler özelinde) İçişleri Bakanlığı gibi düzenleme yapma yetkisi olan kurumların desteği ve işbirliği de önemli bir etkidir. Vatandaşların belediye kararlarına katılımı, belediye faaliyetleri konusunda duyarlı olmaları ve ödedikleri vergilerin hesabını sorma bilincinde olmaları da performans denetiminin PEB sistemine katkı düzeyini artıracaktır.

KAYNAKÇA

- ANAO (2008), Performance Auditing in the Australian National Audit Office, Australia.
- Atakan, Nevin, Arife Coşkun, S. Melda Sonuvar (1997), Performans Denetimi Pakistan Sayıştay Uygulaması, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Atay, Ender Ethem (2014), "Hukuk Devleti İlkesi Işığında İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu", Ombudsman Akademik Dergisi, Sayı 1 (Aralık).
- Avcı, Mehmet (2015), Mali Saydamlık: Türkiye'de Büyükşehir Belediyeler Uygulaması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Zonguldak.
- Demirbaş, Tolga (2001), Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Demirbaş, Tolga (2010), Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Faaliyet Raporları ile Saydamlığı Sağlama Çabaları: Belediyeler Üzerine Bir Araştırma, Editörler Figen Altuğ, Özhan Çetinkaya, Selçuk İpek, Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar, Ekin Kitabevi, Bursa.
- DPT (2006), Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu (2. Sürüm), Ankara.
- Engin, Rıdvan (2015), Belediyelerde Performans Denetimi ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Bursa.
- GAO (2011), Government Auditing Standards, United States Government Accountability Office, December, USA.
- INTOSAI (2016), Basic Principles in Government Auditing, ISSAI 100, Denmark, http://www.issai.org/media/12943/issai_100_e.pdf (Erişim Tarihi 17.05.2016).
- Kubalı, Derya (1998), Performans Denetimi Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Maliye Bakanlığı (2005), Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) (Yapı-Rehber-Pilot Uygulama), Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Maliye Bakanlığı (2006), Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, 17 Mart 2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete.

- Maliye Bakanlığı (2009), Performans Programı Hazırlama Rehberi, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- NAO (2016), Annual Report and Accounts 2015-16, London.
- OECD (1996), Performance Auditing and the Modernisation of Government, Paris.
- Özer, Hüseyin (1997), Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Sayıştay (2002a), ASOSAI Performans Denetim Rehberi, çev. Sacit Yörüker, Baran Özeren, Ankara.
- Sayıştay (2002b), Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar, Ankara.
- Sayıştay (2012), 2011 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara.
- Sayıştay (2013), Performans Bilgisi Denetimi Rehberi, Ankara.
- Sayıştay (2014), Performans Denetimi Rehberi, Ankara.
- Sayıştay (2016), 2015 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara.
- Sayıştay Denetim Yönetmeliği (2011), 17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı Resmi Gazete.
- Sayıştay, İdare Denetim Raporları, <http://www.sayistay.gov.tr> (Erişim Tarihi 11.03.2016)
- Songür, Neşe (2008), "Belediyelerin Stratejik Planlama Sürecindeki Gereklilikleri Yerine Getirme Durumları Üzerine Bir Araştırma", Çağdaş Yerel Yönetimler, Cilt 17, Sayı 4 (Ekim).
- Waring, Colleen G., Stephen L. Morgan (2007), "Public Sector Performance Auditing in Developing Countries", Performance Accountability and Combating Corruption, Ed. Anwar Shah, World Bank, Washington DC.
- Yıldırım, M. Fatih (2011), Mahalli İdarelerde Yönetişim ve Belediye Stratejik Planlarının İyi Yönetişim İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Ekonomik Modeller ve Stratejik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Yılmaz, Hakkı Hakan (2014), "Kurumsal Performans Denetimi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği: Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Sayıştayın Değişen Rolü", 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi, 16-20 Mayıs, Antalya.

Yükçü, Süleyman, Gülřah Atağan (2009), "Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 23, Sayı 4.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazete.

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Genel Gerekçe, http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/6085/6085_Gerekce.pdf, (05.07.2015).