

# PERFORMANS BİLGİSİNİN DENETİMİ OLARAK TÜRK SAYIŞTAYI'NIN PERFORMANS DENETİMİ

Hasan Engin ŞENER\*

## Özet

Bu çalışmada, Sayıştay'ın performans denetimi yetkisi bağlamında 5018 sayılı kanun ile 5227 sayılı (kadük) kanun arasındaki farklar ortaya konacaktır. Performans denetimi bağlamında ana eksen devam etse de, içeriği farklılaşmaktadır. Ayrıca Sayıştay'ın performans denetimi yetkisinin, aslında performans bilgisinin denetimi olduğu savunulacaktır. Performans bilgisinin denetimi yerine performans denetimi kavramının yasa metinlerinde yanlış bir şekilde kullanılması, kavramsal esneme ve gerilme sorununa neden olmaktadır. Performans bilgisinin denetimi; aracı, amacı, kapsamı ve önemi açılarından performans denetiminden ayrılmaktadır. Performans bilgisinin denetimi; saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması, üretilen performans bilgisinin kalitesinin ve güvenilirliğinin artırılması açılarından avantajlara sahip olsa da hata bulmayı hedefleyen geleneksel denetim anlayışının bir devamıdır. Dolayısıyla, performans denetimi yerine ikame edilemez.

**Anahtar Kelimeler:** Performans denetimi, performans bilgisinin denetimi, hesap verebilirlik, VET, Türk Sayıştay

---

\* Doç. Dr., Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, hasan@enginsener.com, ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-0873-0940>.

Makaleyi okuyarak görüş ve önerilerini paylaşan Prof. Dr. Muhittin Acar'a çok teşekkür ederim.

Makale gönderim tarihi: 19.11.2017

Makale kabul tarihi : 07.12.2017

## PERFORMANCE AUDIT OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS AS PERFORMANCE INFORMATION AUDIT

### Abstract

In this study, the difference between law no. 5018 and caduceus law no. 5227 will be explained in terms of the Turkish Court of Accounts performance audit function. Although the main axis is continuing in the context of performance audit, its content becomes different. Besides, it will be argued that performance audit function of the Turkish Court of Accounts is actually performance information audit. The wrongful use of the term performance audit, instead of performance information audit in the law texts paves the way for conceptual stretching and straining problem. Performance information audit is different from performance audit in the following respects: means, ends, scope and importance. Although performance information audit has multiple advantages like achieving transparency and accountability, increasing the quality and reliability of the performance information produced, it is a continuation of the traditional auditing understanding aiming at detecting errors. Hence, it cannot be substituted for performance audit.

**Key Words:** Performance audit, performance information audit, accountability, 3Es, the Turkish Court of Accounts

### Giriş

5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun, yeniden yapılanmanın önemli bir parçasını oluşturmaktayken *kadük* kalması sonucunda içerdiği unsurlar parçacıl yöntemlerle uygulamaya konmaya çalışıldı. Örneğin 5227'nin içerdiği unsurlardan biri olan bireysel performans dayalı istihdam, bir başka yasa tasarısı ile devam ettirilmeye çalışıldı. Ancak Maliye Bakanlığı'nın itirazları, sendikalarla anlaşmazlık ve diğer nedenlerle siyasal iktidar "*kamu personel reformunu tehir etti ve uygun zamanda taslağa geçiş yapabilecek bir uygulama stratejisi oluşturdu.*" (Dinçer, 2017) Bu ifade, parçacıl reform (Şener, 2009) görüşünü doğrulamaktadır.

Neden 5227 yeniden Meclise sunulmadı ve neden parçacıl bir yola gidildi sorusunun yanıtı, reformun hem kurumsal hem de düşünsel sahiplerinden birisi olan Ömer Dinçer tarafından açıkça şu şekilde verilmektedir:

*Cumhurbaşkanlığından iade edildikten sonra mecliste yeniden görüşülmedi. Çünkü o zamanki Türkiye şartlarında ikinci kez meclisten geçmiş ve Cumhurbaşkanına gitmiş olsaydı, Anayasa Mahkemesine götürülecekti. Bu durumda Anayasa Mahkemesinde verilecek bir iptal kararıyla Türkiye'de değişimin önü*

*bütünüyle kesilebilirdi. Dolayısıyla kanun kadük kaldı. Ancak Müsteşarlık görevimiz süresince Başbakanlığa gelen bütün kanunları ve diğer hukuki düzenlemeleri, sanki o kanun yürürlükteymiş gibi denetleyerek ve o kanunun ruhuna uygun bir şekilde çıkarmaya çalıştık. Bu açıdan kamu yönetiminde reform sürecinin, Temel Kanununun iadesiyle bitmediği söylenmelidir. (Dinçer, 2015: 235)*

Bir başka ifadeyle, reform sürecinin önünün tıkanmaması için 5227 yeniden Meclise getirilmedi ve içerdiği unsurlar parçacıl olarak yürürlüğe kondu. Dolayısıyla 5227, yürürlüğe girmemiş olsa da reformun ana eksenini yansıtmaması bakımından hala günceldir.

Ancak bu makalede, Türk Sayıştay (bundan sonra Sayıştay olarak anılacaktır) ile ilgili olarak, ellerinde imkan olmasına karşın siyasi iktidar tarafından parçacıl da olsa devam ettirilmeyen en az dört temel husus olduğu tespit edilmiştir. Bu hususlardan ilk ikisi, makalenin konusunu oluşturan performans denetimi ile doğrudan ilgilidir. Bunlar; 1. Performans denetiminin geniş kapsamı, 2. Performans denetiminden doğan yönetici sorumluluğu, 3. Bağımsız dış denetçilerden faydalanılması, 4. Sayıştay'ın bölge düzeyinde örgütlenmesi.

Bu hususlar, 5227'de (KYTK) öngörülenin aksi gelişmeler olması bağlamında Akdoğan ve Şener'in (2017: v) şu tespitini doğrular niteliktedir:

*Bazı alanlarda KYTK'da öngörülenin aksi gelişmeler yaşanırken, bazı alanlarda ise KYTK'nın ötesine geçilmiştir. KYTK'yi gündeme getiren siyasal iktidar günümüzde değişmemişken, KYTK'da öngörülenin aksine ve lehine yasal düzenlemeler ve idari uygulamalarda bulunulması, bu değişikliklerin incelenmesi ve analiz edilmesinin akademik olarak anlamlı bir çaba olduğunu göstermektedir.*

Yaşanan bu “aksi” gelişmelerin tartışılması bağlamında, bu çalışma ayrıca önem kazanmaktadır.

Bu çalışmada ayrıca, Türkiye’de uygulanan ve tanımlanan performans denetimi anlayışının *dar* olduğu savunulacaktır. Bu amaçla öncelikle performans yönetimi ve performans ölçümü arasındaki farklar, daha sonra performans ölçümünün çıktısı üzerinden performans bilgisini denetlemenin, performans denetimi ile aynı olmadığı; hem araç olarak hem de amaç olarak farklı yönelimleri olduğu ifade edilecektir.

Türkiye’de yapılan performans denetimi tartışmalarında, bu ayrım yapılmadığından Sartori'nin (1970: 1034-1035) “*kavramsal esneme ve gerilme*” (*conceptual stretching and straining*) olarak tanımladığı sorun karşımıza çıkmaktadır. Aynı kavrama farklı anlamlar yüklenerek yapılan tartışmalar teknik olarak sulandırılmış (*diluted*) tartışmalardır ve Popper'in (2002) kavramı kullanılırsa, doğ-

ruya ulaşma (*verisimilitude*) yolculuğunu en baştan sekteye uğratmaktadır. Örneğin, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde yapılan tartışmalarda<sup>1</sup> iktidar partisi, performans denetiminin güçlendirildiğini iddia ederken, muhalefet, performans denetiminin imkansız hale getirildiğini savunmaktadır. Oysa yapılan hata, performans denetimi kavramına yüklenen anlamların esnetilmiş ve sulandırılmış olmasıdır; çünkü iktidar performans denetimi ile “performans bilgisinin denetimini”, muhalefet ise, “VET denetimini” anlatmak istemektedir. Bu bağlamda, Sayıştay'ın “*Performans Bilgisi Denetimi Rehberi*”nin Aralık 2014 tarihli yeni baskısında, 5018 ve 6085 sayılı kanunların terminolojisi ile uyumlulaştırmak amacıyla, değişikliğe giderek “*Performans Denetimi*” başlığını kullanması *hukuki olarak doğru, ancak akademik olarak sorunludur*.

Bu sorunlar temelinde, makalenin yanıt aradığı iki temel soru bulunmaktadır. 1) Sayıştay'ın performans denetimi yetkisi bakımından 5018 sayılı Kanun ile 5227 sayılı kadük Kanun arasındaki farklar nelerdir? 2) 5018 sayılı Kanun ve 5227 sayılı kadük Kanunda yapılan performans denetimi tanımlarının literatürdeki karşılığı nedir?

Araştırmanın yöntemini yasa metinlerinin ve gerekçelerinin içerik analizi ile birlikte yorumlanması oluşturmaktadır. Kavramlar, belirli bir bağlam içerisinde oluşturulur ve bu bağlam kültürden kültüre, ülkeden ülkeye değişir. Dolayısıyla Türkiye'deki bağlam ve anlam ile diğer ülkelerdeki bağlam ve anlam farklı olabilir. Nitekim, performans denetimi her ne kadar dışarıdan ithal edilen bir kavram ve denetim türü olsa da, bu kavrama yüklenen anlam, Türkiye bağlamında farklılaşmaktadır. Bu farklılığı ortaya koyabilmek için öncelikle Türkiye'deki anlamı ortaya çıkarılacak ve bu anlam literatürle karşılaştırılmalı olarak değerlendirilecektir. Literatürden hareketle performans denetimi kavramı VET denetimi ve performans bilgisinin denetimi olarak kodlanmıştır. Mevzuat metinlerinde, yasa gerekçelerinde ve Meclis tutanaklarındaki tartışmalarda “performans denetimi” adıyla geçen hususlar özellikle bu ayırım temelinde farklılaştırılmıştır. Örneğin 5018 sayılı kanundaki performans denetimi “performans bilgisi” olarak, 5227 sayılı kanundaki performans denetimi “verimlilik, etkililik, tasarruf (VET)” olarak kodlanmıştır. Bir başka ifadeyle, 5018'deki performans denetimi kavramı “dar anlamda performans denetimi”, 5227'deki performans denetimi kavramı, “geniş anlamda performans denetimi” olarak kodlanmıştır. Her ne kadar performans denetimi kavramı kullanılsa da 832 sayılı kanunda 1996 yılındaki değişiklik sonrasında eklenen tanım “geniş anlamda performans denetimi” olarak kodlanmıştır. (Bkz. Tablo 1) Bu nedenle, 832 sayılı kanunda performans denetimi “kavramı”

---

<sup>1</sup> 6085 sayılı Sayıştay Kanununun tartışma tutanaklarına ve diğer bilgilere şu adresten ulaşmak mümkündür: [https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar\\_sd.durumu?kanun\\_no=6085](https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_sd.durumu?kanun_no=6085) (Erişim tarihi: 3 Ekim 2017)

(Bkz. Tablo 1, birinci sütun) bulunmamasına karşın “performans denetimi” (Bkz. Tablo 1, ikinci sütun) uygulaması bulunmaktadır.

### 5018 ve 5227'ye Göre Sayıştay'ın Performans Denetimi Anlayışları Arasındaki Farklar

Makalenin temel önermesi, 5018 ile 5227 arasında ana ekseninde (performans yönetimi sisteminin kurulması ve performans denetiminin yapılması) bir kayma olmamasına rağmen çeşitli sapmalar bulunduğu (Bkz. Tablo 1)

Tablo1. Performans denetiminin kapsamı bağlamında mevzuatın karşılaştırması

Mevzuat	Performans Denetimi Kavramı	Performans Denetimi	Sayıştay'ın Performans Denetimi tanımının kapsamı (1)	Sayıştay'ın Performans Denetimi tanımının kapsamı (2)
832 (*)	Yok	Var	VET	Geniş
5018	Var	Var	Performans Bilgisi	Dar
2004 Sayıştay Kanunu Taslağı	Var	Var	VET	Geniş
5227	Var	Var	VET	Geniş
6085	Var	Var	Performans Bilgisi	Dar

(\*) 1996 yılındaki değişiklik (Ek Madde 10- Ek : 4/7/1996-4149/8 md.) sonrası.

Bu sapmalar arasında en tartışmalı olanı performans denetiminin kapsamına ilişkindir. Performans denetiminin adı değişmese de anlamının daraltıldığı ve farklı bir bağlamda uygulamaya konduğu tespiti önemlidir, çünkü aynı siyasal iktidar, Sayıştay'a verdiği performans denetimi yetkisinin içeriğini 5227 ile genişletmeyi düşünmüş, ancak daha sonra bundan vazgeçmiştir. Bu değişikliğin nedenleriyle ilgili tartışma, bölüm sonunda ayrıca yapılacaktır.

Ana eksenini oluşturan ve Acil Eylem Planında<sup>2</sup> açık bir şekilde ifade edilen performans denetimine geçiş hususu, *performans denetimi* kavramı tanımının

<sup>2</sup> 2003 Acil Eylem Planında (KYR-25) belirtilen tespitler ve öneriler şunlardır: “Sayıştay mevcut durumda sadece kanuna uygunluk denetimi yapmaktadır. Dünyadaki gelişmeler ve ülke ekonomisinde verimliliği artırma hedefi çerçevesinde sadece kanuna uygunluk denetimi yetersiz kalmaktadır. Performans denetimine geçilmesi ile birlikte kamu yönetiminde etkinlik, vatandaş ve hizmet odaklı çalışma anlayışı ve hedefe dönük faaliyet gösterme uygulaması yaygınlaştırılacaktır. Bu

açıkça yapılmaması ve Adalet ve Kalkınma Partisi'nin Acil Eylem Planında performans denetiminden neyin kastedildiğinin net olarak anlaşılması nedeniyle, iyi bir başlangıç noktası sunmamaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, bu anlamda iyi ve temel bir başlangıç noktası niteliğindedir. Nitekim 5018, açık bir şekilde performans denetimini 9. maddenin son fıkrasında sınırlandırarak tanımlamıştır: “*Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir.*”

Görülmektedir ki, ana eksen olan performans denetimine geçişte herhangi bir değişiklik yoktur. Ancak açıkça performans denetiminin, 1996 yılında eski Sayıştay kanunundaki değişikliklerle getirilen VET temelinde değil, göstergeler temelinde yapılacağı ifade edilmektedir. Dolayısıyla performans denetiminin kapsamı, *daraltılmış bir şekilde, performans ölçümü* sonucunda ortaya çıkacak olan *performans bilgisinin değerlendirilmesinden ibarettir.*

5018 her ne kadar dar kapsamlı bir performans denetimi tanımı öngörse de, 5227 sayılı *kadük* Kanunun ve Başbakanlık tarafından Temmuz 2004 tarihinde yayımlanan Sayıştay Kanunu *taslağının*<sup>3</sup> VET temelinde geniş kapsamlı bir performans denetimi tanımı yaptığı görülmektedir. Başbakanlık tarafından yayımlanan taslağın 35. maddesinde performans denetimi; “*kamu idarelerinin, kamu kaynaklarının ve kamu idarelerinin faaliyetlerinin etkililiği, ekonomikliği ve verimliliğini değerlendirmek suretiyle gerçekleştirilir*” denilmektedir. Madde gerekçesinde, Sayıştay’ın 1996 yılından bu yana “örnek çalışmalar” yoluyla gerçekleştirdiği performans denetimlerinin bundan böyle “*daha sistemli, programlı ve kurumsal bir yapıya dönüşmüş olacağı*” öngörülmektedir. (T.C. Başbakanlık, 2004: 128) Dolayısıyla madde gerekçesi, önceki geniş kapsamlı uygulamaların sistematik bir şekilde yaygınlaşacağını açıkça ifade etmektedir.

5227 sayılı *kadük* Kanunun 39. maddesi de 2004 tarihli Sayıştay Kanunu taslağı ile paralel bir şekilde “*performans denetimi; yönetimin bütün kademelelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve programların plânlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarında ekonomikliğin, verimliliğin ve etkililiğin, denetlenmesini ifade eder*” diyerek VET’i vurgular. Madde gerekçesinde performans kavramının da geniş bir şekilde yorumlandığı anlaşılmaktadır: “*Performans kavramı, kamu*

---

*kapsamda özellikle kuruluşların veri tabanları performans göstergelerini ölçecek şekilde geliştirecektir.*” (Adalet ve Kalkınma Partisi, 2003: 29)

<sup>3</sup> Bu Kanunun “tasarı” yerine “taslak” olarak adlandırılmasının nedeni Hükümet tarafından değil, “2003 yılında başlatılan ‘Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma’ çalışmaları çerçevesinde, ‘Sayıştay Kanunu Taslağı Çalışma Grubu’ tarafından” hazırlanmasıdır. (T.C. Başbakanlık, 2004)

kurum ve kuruluşlarının hizmet üretiminde ekonomiklik, verimlilik ve etkililik düzeyini” ifade eder.

5227'deki performans ve performans denetimi tanımları, hem 5018 ile hem de 2010 tarihli 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu ile büyük farklılık içermektedir: 6085 sayılı kanun, 5018 sayılı Kanun ile paralel bir şekilde, performans ve performans denetimini şu şekilde tanımlar: “*Performans: Kamu idarelerince belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesini, ifade eder. (Madde 2n); Performans denetimi: Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini ifade eder. (Madde 2d)*”

Yasa yapıcının performans denetimini 5018'de ve 6085'te VET dışında tanımlama gayretinin tesadüfi olmadığı 6353 sayılı Kanun ile yapılmak istenen değişiklikte de belirgindir. 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35. maddesine, uygulamaya açıklık getirmek amacıyla aşağıdaki fıkra eklenmiştir: “... etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez.” Açıktır ki, VET gerekçesi de denetimden tamamen çıkartılmak istenmiştir, ancak bu bentte yer alan “...etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle...” ibaresi, Anayasa Mahkemesi'nin 27 Aralık 2012 tarihli 2012/207 numaralı kararı ile iptal edilmiştir.

Dolayısıyla VET gerekçesi, hala *lafzi* olarak da olsa ve performans denetiminin tanımı içinde yer verilmese de, hem 5018'in 68. maddesinde hem de 6085 sayılı Kanunda bulunmaktadır. Ancak bu demek değildir ki Sayıştay VET denetimi yapabilir.<sup>4</sup> Aksine, Sayıştay'ın yapabileceği denetim türleri açıkça mevzuatta düzenlilik ve performans denetimi olarak sayılmış ve içerikleri tanımlanmıştır. *Sayma yöntemi* ile sınırları çizilen bir kanun metninde, daha sonra *yorum yolu* ile yeni denetim yöntemi ihdas edilmemesi gerekir. Sayılan yöntemler arasında VET denetimi olmadığı gibi Sayıştay'a bunlar dışında herhangi bir denetim türü ihdas etme yetkisi de verilmemiştir. Bu nedenle, Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin “Etkililik, Ekonomiklik ve Verimlilik Denetimi” başlıklı dördüncü bölümü, 5018 ve 6085 sayılı kanunlara *aykırılık* içerir. Bunun yanı sıra, Sayıştay'ın VET'i temel alan performans denetimi grubunu lağvetmesi, Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 25(b). maddesinde *yazmasına rağmen* Sayıştay'ın VET denetimi ile ilgili

---

<sup>4</sup> Karşıt görüşler için bkz. İlhan (2011); Durkal ve Akbey (2016). Ayrıca Anayasa Mahkemesi de 27 Aralık 2012 tarihli 2012/207 numaralı kararında, Sayıştay'ın VET denetimi yapabileceği kanaatinde: “6085 ve 5018 sayılı kanunların ilgili maddeleri birlikte ele alındığında, hukukumuzda öngörülen performans denetiminin uluslararası standartlarla belirlenen performans denetimi ile aynı içeriğe sahip olduğu ve sadece performans ölçümünden ibaret olmayıp, verimlilik, etkililik ve tutumluluk yönlerinden bir değerlendirme yapmayı da kapsadığı anlaşılmaktadır.” (Anayasa Mahkemesi, 2013)

bir rehber çıkarmaması ve performans bilgisinin denetimi görevini bütün denetçilere vermesi de göstermektedir ki, VET denetimi Sayıştay'ın gündeminden *fiili olarak* da çıkmıştır.

Sonuç olarak, görülmektedir ki, 5227 ve 5018, performans denetimi tanımları bakımından birbirinden çok farklıdır. Ancak tek fark bu değildir. 5227'de var olmasına karşın, aşağıdaki hususlardan da daha sonra vazgeçilmiştir:

1. Yöneticilerin performanslarından dolayı sorumlu tutulması,
2. Sayıştay tarafından, dış denetimin, bağımsız dış denetçilere de yaptırılabilmesi,
3. Sayıştay'ın bölge düzeyinde örgütlenebilmesi.

5227 sayılı Kanununun 43. maddesine göre, yöneticiler görevlerini “*performans ölçütlerine*” uygun olarak yapmakla üstlerine karşı sorumludurlar.<sup>5</sup> Burada yöneticilerin açıkça performans denetiminden sorumlu olacakları ifade edilmese de, madde 43'ün gerekçesinde çok net bir şekilde şu söylenmektedir: “*Yöneticilerin yapmadıkları icraattan dolayı sorumlu tutulmadığı sistem terkedilerek performans denetimi kapsamında bunlardan da sorumlu tutulması söz konusu olmaktadır.*” (Alt çizgi eklenmiştir.)

2004 tarihli Sayıştay Kanunu tasarısında da performans denetimi tanımında “*hesap verme sorumluluğu*” kavramı geçmektedir. Ayrıca bu tasarının gerekçesinde Sayıştay'ın “*düzenlilik denetimi ve performans denetim tekniklerini eşit ağırlıkta uygulayabileceği*” ifade edilmektedir. (T.C. Başbakanlık, 2004: 14, 18)

Demek ki, performans denetiminin yöneticiler açısından sorumluluk doğurması gerekliliği, o dönemdeki yasa yapıcı tarafından kabul edilmektedir. Oysa bu husus 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanununda açıkça reddedilir: “*Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz.*” (Madde 7/6) Bunun anlamı, dış denetimin bir türü olarak performans denetiminin sorumluluk doğurması konusunda da 5227 sonrasında fikir değişikliğine gidildiği ya da 5018'deki sistemin aynı şekilde devam etmesi görüşünün ağır bastığıdır.

---

<sup>5</sup> 5227 sayılı kadük Kanununun, 43. maddesi: “*Bu Kanun kapsamındaki kurum ve kuruluşların her kademedeki yöneticileri, görevlerini mevzuata, stratejik plân ve programlara, performans ölçütlerine ve hizmet kalite standartlarına uygun olarak yürütmekten üst kademelere karşı sorumludur.*”



5227 sayılı kadük Kanunda olmasına karşın, daha sonra mevzuatta parçacıl dahi olsa devamı getirilmeyen -performans denetimi ile doğrudan ilişkili olmayan- iki husus daha bulunmaktadır. 5227'nin 40. maddesi şu şekildedir:

*Merkezî idareye dahil kurum ve kuruluşlarla il özel idareleri, belediyeler ve bunlara bağlı kuruluşlar ve mahallî idare birliklerinin dış denetimi kanunla belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde Sayıştay tarafından yapılır veya yaptırılır, sorumluların hesap ve işlemleri kesin hükme bağlanır. Bu amaçla Sayıştayın teşkilât yapısı içinde özel ihtisas daireleri oluşturulabileceği gibi, bölge düzeyinde birimler kurulabilir.* (Alt çizgiler eklenmiştir.)

2010 tarihli 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanununda ne bölgesel düzeyde bir örgütlenme, ne de bağımsız denetçilerden faydalanma hususları zikredilmiştir.<sup>6</sup> Demek ki, siyasal iktidar, bu iki husustan da daha sonra vazgeçmiştir.

Tablo 2. 5227'de getirilmek istenen 4 temel husus bağlamında mevzuatın karşılaştırması

Mevzuat	Sayıştay'ın performans denetimi tanımının kapsamı	Yöneticinin, Sayıştay'ın performans denetiminden sorumluluğu	Sayıştay'ın bağımsız dış denetçilerden faydalanma imkanı	Sayıştay'ın bölge düzeyinde birim kurması
832	VET	Yok	Yok	Yok
5018	Performans Bilgisi	Yok	Yok	Yok
2004 Sayıştay Kanunu Taslağı	VET	Var	Var	Yok
5227	VET	Var	Var	Var
6085	Performans Bilgisi	Yok	Yok	Yok

Bu tartışmalar göstermektedir ki, Tablo 2'de ifade edildiği gibi, 5227'de düşünülmüş olmasına karşın, daha sonra vazgeçilen en az dört husus bulunmaktadır.

Tablo 2'den çıkan bir sonuç da, 5227 sayılı kadük Kanunun (bölge teşkilatı kurulması düzenlemesi hariç) Sayıştay ile ilgili maddelerinde, 2004 tarihli Sayıştay tasarısını hazırlayan ve Sayıştay meslek mensuplarından oluşan “Sayıştay Kanunu Taslağı Çalışma Grubu”nun etkileri görülmektedir.

<sup>6</sup> Not edilmelidir ki, 2004 yılında Başbakanlık tarafından yayımlanan Sayıştay Kanunu taslağının 45. maddesi, Sayıştay'ın talebi üzerine bağımsız dış denetçilerden faydalanma imkanı getirmekteydi.

Ana ekseninde bir kayma olmasa da, 5018 ve 6085'in uyumu ve bu yasaların ilgili düzenlemelerinin 5227 ile taban tabana zıt oluşu, 5227 ile getirilmek istenen sistemin yasa yapıcılar tarafından net bir şekilde benimsenmediğini ortaya koymaktadır. Aksi takdirde eğer istenmiş olsaydı, 5227 ile yasalaşamayan konular, Dinçer'in makalenin başında alıntılanmış sözlerinde olduğu gibi, diğer kanunlarla parçacıl ya da inkremental/artımcı bir şekilde uygulamaya konulabilirdi.

Özetle, 1996 yılında yapılan değişiklikle Sayıştay'a VET denetimi yapma yetkisi verilmiş, Birleşik Krallık Sayıştayı (Ulusal Denetim Ofisi) ile işbirliği sonucunda performans denetimi prosedürü ve metodolojisini öğrenmek amacıyla iki pilot çalışma yapılmış, Sayıştay bünyesinde 1999 yılında "*performans denetimi grubu*" kurulmuş ve 2008 yılına kadar iki pilot çalışmanın dışında 13 performans denetimi raporu yayımlanmıştır. (Uysal, 2010: 142 vd.) Bu raporlar, *geniş anlamda* performans denetiminin Sayıştay açısından planlandığını göstermektedir. Her ne kadar 5018'de bu görüş geçerlik kazanmasa da, 5227 sayılı kadük kanununda yer alan tanımda, her faaliyet ve programın planlama, uygulama ve kontrol aşamasında VET değerlendirmesinin yapılması öngörülmekteydi. (Madde 39/c) Ancak kanun, dönemin Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer tarafından Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle geri gönderilmiştir. Sezer tarafından özetle şu argüman öne sürülmüştür: Sayıştay, yalnızca mali denetim yapabilir, performans denetimi yapamaz.<sup>7</sup>

Açıktır ki Sezer'in bu görüşü yalnızca 1996 sonrasındaki gelişmeleri göz ardı etmekle kalmamakta, aynı zamanda bir sonraki bölümde açıklanacak olan INTO-SAI perspektifini de tamamıyla dışlamaktadır. Her ne kadar Sezer'in bu vetosu, stratejik planlama ve performans yönetimi çabalarını durdurmuşsa da siyasal iktidar, performans denetiminin kapsamını 5227'deki kadar genişletmeyi bir daha düşünmemiştir. Dolayısıyla, Sezer'in bu görüşü ile siyasal iktidarın Sayıştay'a geniş anlamda performans denetimi yetkisi vermemesinin örtüştüğü görülebilir.

Performans denetiminin kapsamının daraltılmasının veya genişletilmesinin istenmemesinin resmi gerekçesi Nurettin Canikli<sup>8</sup> tarafından şu şekilde ifade edilmiştir: "*İdarenin takdir yetkisine müdahale eden, onu değiştirebilen ve onu denetleyen bir mantıkla kaleme alınmıştı.*" (Dünya gazetesi, 8 Aralık 2010)

Bunun yanı sıra, Aucoin'ın 1998 yılında Kanada Sayıştay'ı üzerine yaptığı değerlendirmesi, siyasal iktidarın neden Sayıştaylara *geniş anlamda* performans denetimi yetkisi vermek istemeyebileceğini açıklar niteliktedir. Aucoin (1998: 6, 10), denetim raporlarının parlamentoda muhalefet tarafından sürekli gündemde

<sup>7</sup> "İncelenen Yasa'yla Sayıştay'a verilen 'hukuka uygunluk' ve 'performans' denetim yetki ve görevinin Anayasa'nın 160. maddesine uygun düşmediği sonucuna varılmaktadır." (Sezer, 2004)

<sup>8</sup> Sayıştay kanunu değişikliğindeki önemli aktörlerden biri olan Nurettin Canikli'ye göre "*sadece 'performans denetimi' tanımı içerisinde yer alan ve esasında yerindelik denetimini içeren kısım kaldırılmıştır.*" (TBMM, 2010)

tutulması ve medyanın kamu görevlilerini suçlamak için “*arama ve parçalama*” (*search and destroy*) taktiklerine başvurması nedeniyle, Kanada Sayıştay'ının kamu görevlileri tarafından adeta “*muhalefet ve medya güçlerinin müttefiki olarak*” görülmeye başlandığı yönündeki görüşlere yer vermiştir. Bu çerçevede, Adalet ve Kalkınma Partisi MKYK Üyesi, Ankara Milletvekili Zelkif Kazdal'ın (*Sabah Gazetesi*, 5 Ocak 2013) bütçe görüşmeleri sırasında sürekli Sayıştay raporlarına referans veren muhalefeti eleştirirken kullandığı ifade dikkat çekicidir: Muhalefet Partilerinin “*tek istedikleri Sayıştay muhalefet etsin, onlar da hazır bunları alıp tekrarlasınlar. Sayıştay muhalefet odağı değil, muhalefete de yardımcı olan bir denetim organıdır.*”

Bu bağlamda, Lapsley ve Lonsdale (2010: 83-86), olası bir başarısızlık sonucunda politikacılar ve medya eleştirir korkusunun<sup>9</sup>, kurumların var olan örgütsel muhafazakarlıklarını güçlendirme, statükoyu kemikleştirme, ölçülebilir olana odaklanma<sup>10</sup> ve inovasyon eksikliğine (*lack of innovation*) yol açma gibi riskleri bulunduğunu, bu nedenle yöneticilerin optimal olmayan (*sub-optimal*) yetersiz uygulamalara yönelebileceğini belirtir. Bu durum, literatürde “riskten kaçınma” (*risk avoidance*) davranışı (Ammons, 2004: 158-159) olarak geçmektedir. Bovens (2007), kurumların riskten kaçınma davranışı izleyerek zor hedefler belirlemekten kaçınabileceklerini ifade etmektedir. Riskten kaçınma davranışı nedeniyle kamu yöneticilerinin, kurum hedeflerini ve başarı kriterlerini belirlerken standardı düşük tutması durumunda, başarı da, bu düşük standartlar temelinde sağlanmış olacaktır. Bu durumda ise, Prof. Dr. Mehmet Barca'nın kullandığı tabirle “*vizyoner hedefler*”<sup>11</sup> yerine, kolay başarılabilir, sıradan ve vasat hedefler sorunu ile karşılaşılabilir.

Performans denetiminin kapsamının genişletilmemesinin diğer bir nedeni yöneticilerin sorumluluk üstlenme konusundaki çekinceleri olabilir. Performans

---

<sup>9</sup> Literatüre göre yöneticiler yoğun stres altında verileri manipüle de edebilirler. Nitekim İngiliz Sayıştay, “*en iyi durumda gösterme amacıyla bilgileri çarpıtma eğiliminin ... örgütsel öğrenmeden çok, özellikle, kontrol amaçlarıyla performansın gözden geçirilmesine önem verilmişse*” geçerli olduğunu altını çizmektedir. (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 1997: 18) Eterno ve Silverman (2010) da Amerika Birleşik Devletlerinde “*Compstat*” adı verilen bir bilgi sisteminin yöneticileri büyük bir baskı altına aldığını ve polis müdürlerinin kendilerini başarılı göstermek ya da başarısız göstermek adına suç verileri ile oynadığını, dolayısıyla etik olmayan suç raporlamasına (*unethical crime reporting*) yol açtığını tespit etmişlerdir. Bir başka ifadeyle, performans göstergelerine ilişkin veriler üzerinde oynanmış ve bu veriler manipüle edilmiştir.

<sup>10</sup> İngiliz Sayıştay bu sorunu “*eğer hesap edilemiyorsa hesaba katmamak gerekir*” tuzağı olarak tanımlamaktadır. (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 1997: 19) Performans ölçülerinin belirlenmesi ve bunlardan yararlanılması ile ilgili olarak karşılaşılabilecek diğer sorunlar için bkz. (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2002: 73-77; Öztürk, 2006: 87-89.)

<sup>11</sup> Bu tabirin kullanıldığı, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi'nin “*vizyoner hedefler*”i için Barca'nın koordinasyonunda hazırlanan *2014-2018 Stratejik Planı*'na bakılabilir.

denetiminin geniş kapsamı nedeniyle sonuçları etkileme gücü olmayan ya da politika amaçlarını kendilerinin değil, siyasetlerin belirlediği kamu yöneticileri sorumluluk üstlenmek istemeyebilir. (Aucoin, 1998)

Örneğin bir il emniyet müdürünü, sorumluluk alanı olan ildeki yüksek suç ve artan şiddet olayları nedeniyle sorumlu tutmak mümkün olabilir mi? (Behn, 1995: 321) Bu sorunun temelinde şu çekince yer almaktadır. Öncelikle suç oranlarının azaltılması önemli bir sosyal göstergedir.<sup>12</sup> Bu bakımdan, performans göstergelerinin sonuçlarını etkilemek görece daha kolay ve mümkün iken, sosyal göstergelere ulaşılması uzun bir zaman alabileceği gibi doğrudan doğruya bir programın sonuçları ile ya da kişinin etkisi ile ilgili de olmayabilir. Dolayısıyla, *sonuçları* etkileme gücünden yoksun bir yönetici, *sonuçlardan* dolayı sorumlu tutulmak istemeyebilir ya da yukarıda ifade edildiği gibi başarılması kendi elinde olan daha kolay hedeflere yönelebilir.

Sonuç olarak, performans denetimi tanımını bağlamında 5018 sayılı Kanunu, kadük olan 5227 sayılı Kanunda öngörüldüğü gibi genişletme girişiminden daha sonra vazgeçilmesinin nedeni, Sayıştay'a verilen yetkinin iktidarın kararlarına müdahale olarak görülmesidir.

## **Performans Denetimi ve Performans Bilgisinin Denetimi Arasındaki Farklar**

İlk bölümde, 5018 ile 5227 arasındaki performans denetimi anlayışları arasındaki farklar ortaya kondu. Bu farklar ortaya konarken, eski Sayıştay kanunu, eski Sayıştay kanun tasarısı ve yeni Sayıştay kanunu karşılaştırma aracı olarak kullanıldı. Bu bölümün amacı, performans denetimi ve performans bilgisinin denetimi (PBD) arasındaki farkı INTOSAI'ye, Sayıştay'a ve literatüre dayanarak ortaya koymak ve bu temelden hareketle Sayıştay'a verilen *performans denetimi* görevinin, aslında *performans bilgisinin denetimi* yetkisi olduğunun altını çizmektir.

---

<sup>12</sup> Her ne kadar sosyal göstergelerle performans göstergeleri arasında bir ayırım yapılması tartışmalı bir husus olsa da, sosyal göstergelerin performans göstergelerinden temel farkı, tek bir programın sonuçlarını ölçmekten ziyade, "toplumsal ve ekonomik sağlığın tüm işaretlerini" ölçmesidir. Bu açıdan performans ölçüleri daha çok mikro ölçekte ve örgütsel sonuçlara odaklı iken, sosyal göstergeler makro ölçekte ve tüm topluma içkindir. (Aristigueta, 2004: 433)

### **INTOSAI'ye göre Performans Denetiminin Anlamı**

Performans denetiminin *geniş*, performans bilgisinin denetiminin *dar* anlamı olduğunu göstermek için öncelikle, performans yönetimi ile performans ölçümü arasındaki fark ortaya konacaktır. Daha sonra INTOSAI'ye referansla, *geniş anlamda* performans denetimi kavramı açıklanacaktır.

Performans yönetimi, karar alma için performans bilgisinin kullanılması ve bu bilginin, yönetimin uygulamaları ile bütünleştirilmesidir. Performans ölçümünün ise en az beş yönü vardır: 1. Ölçüm nesnesini belirlemek, 2. Göstergeleri formüle etmek, 3. Veri toplamak, 4. Verileri analiz etmek, 5. Raporlamak. (Van Dooren, Bouckaert ve Halligan, 2010: 31, 25) Bu tanımlar göstermektedir ki, performans bilgisinin elde edilmesi ve raporlanması anlamında performans ölçümü, performans yönetiminin tamamını değil, ancak ve ancak onun bir unsurunu içermektedir. Ölçülüp, değerlendirilip, raporlansa da, Hatry'nin (2002) ifade ettiği gibi, performans bilgisi, kullanılmadığı ve yönetimin uygulamaları ile bütünleştirilmediği müddetçe performans yönetiminden söz edilemez. Bir başka ifadeyle, performans yönetimi, unsurlarına indirgenemez.

Benzer şekilde, performans denetimi de, performans bilgisinin denetimine indirgenemez. Kavramları yerli yerinde kullanmak gerekirse, 5018'e göre kamu idareleri, performans ölçümü yapmak ve bunları raporlamak zorundadır. Bunun sonucunda elde edilen ise, performans bilgisidir. Sayıştay'dan beklenen, *geniş anlamda* performans denetimi *değil*, kamu idareleri tarafından üretilmiş olan *performans bilgisinin denetimidir*.

IX. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) Kongresi, Lima Deklarasyonu'nun<sup>13</sup> "*Hukuka Uygunluk Denetimi, Düzenlilik Denetimi ve Performans Denetimi*" başlıklı dördüncü bölümü, Sayıştayların performans denetimini nasıl anlaması gerektiği konusunda temel hususları ifade etmektedir:

1. Yüksek Denetim Kurumlarının geleneksel görevi, muhasebe işlemleri ile mali yönetimin yasalara uygunluğunu ve düzenliliğini denetlemektir.
2. Halen önemini koruyan bu denetim türüne ek olarak kamu kurumlarının performansını, tutumluluğunu, verimliliğini ve etkinliğini incelemeye yönelik eşit derecede önemli diğer bir denetim türü olarak performans denetimi bulunmaktadır. Performans denetimi, sadece belirli mali işlemleri değil aynı zamanda kurumsal ve idari sistemleri içeren kamusal faaliyetin tamamını kapsar.
3. Yüksek Denetim Kurumlarının denetim amaçlarının hepsi, yani mali yönetimin hukuka uygunluğu, düzenliliği, tutumluluğu, verimliliği ve etkinliği temelde eşit öneme sahiptir. Bununla birlikte Yüksek Denetim Kurumları çalışma bazında önceliklerini kendileri belirler. (Alt çizgiler eklenmiştir.)

<sup>13</sup> Sayıştay'ın resmi sitesinde yayımlanmış olduğu çeviri temel alınmıştır. (INTOSAI, 1998)

Bu alıntıda ortaya çıkan dört temel sonuç bulunmaktadır: İlk olarak, performans denetimi, VET denetimini, bir başka ifadeyle verimlilik, etkililik ve tutumluluk denetimini içerir.<sup>14</sup> İkinci olarak, performans denetimi, kısmi bir faaliyet analizini değil, “*kamusal faaliyetin tamamını*” kapsamalıdır. Üçüncü olarak, performans denetimi ile diğer denetim türleri (örneğin düzenlilik denetimi) eşit derece öneme sahip olmalıdır. Son olarak, VET *amacı* da diğer amaçlarla (örneğin hukuka uygunluk) eşit öneme sahip olmalıdır.

Sayıştay’a verilen performans (bilgisinin) denetimi yetkisi, performans denetiminin bu dört unsuru ile çelişki içindedir: 1. Performans bilgisinin denetimi VET denetimini değil, performans raporlarının incelenmesini içerir. 2. Performans bilgisinin denetimi, kamusal faaliyetin tamamını değil<sup>15</sup>, sadece kamu idareleri tarafından raporlanan<sup>16</sup> performans bilgisinin incelemesini içerir. 3. Performans bilgisinin denetimi, diğer denetim türleri ile, örneğin düzenlilik denetimi ile, eşit temel öneme sahip değildir, çünkü performans bilgisinin denetimi sorumluluk doğurmaz. 4. Performans bilgisinin denetimi VET’i amaçlamaz, dolayısıyla Sayıştay denetimi bakımından VET’in diğer denetim türlerinin amaçları ile eşit derece öneme sahip olmadığı savunulabilir. Dolayısıyla performans denetimi ile performans bilgisinin denetimi arasında Tablo 3’te görüldüğü gibi en az üç fark bulunmaktadır.

Tablo 3. Performans denetimi ile performans bilgisinin denetimi arasındaki farklar

	<i>VET denetimini ve amacını içeriyor mu?</i>	<i>Faaliyetlerin tamamını kapsıyor mu?</i>	<i>Diğer denetim türleri ile eşit öneme sahip mi?</i>
<b>Performans Denetimi</b>	Evet	Evet	Evet
<b>Performans Bilgisinin Denetimi</b>	Hayır	Hayır	Hayır

INTOSAI’nin ISSAI 3200 standartlarına göre denetçi, denetim kriteri tanımlamak için birçok farklı kaynak kullanabilir. (14 farklı kaynak sayılmaktadır.) Bu kaynaklardan biri de, “*denetlenen kurum veya hükümet tarafından belirlenen te-*

<sup>14</sup> Literatürde, kamu yönetiminde VET dışında ölçütlere gereksinim duyulduğuna ilişkin olarak bkz. (Bilgin, 2008: 65-66; Eren, 2009; Frederickson, 1992; Lane, 2000: 153; Özer, 1997: 34) “*Hakkaniyet*” ilkesi bunlar arasında en çok öne çıkanıdır. HVET (4Es; *equity, efficiency, effectiveness, economy*) tartışması için bkz. Norman-Major, K. (2011).

<sup>15</sup> Köseoğlu ve Şen (2014: 126), Türkiye’deki performans yönetimi politikasını “*bütüncül değil parçalı (hizmet alanlarına göre) yaklaşım*” olarak değerlendirmektedir.

<sup>16</sup> Bu belgeler, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarıdır.

*mel performans göstergeleridir.”* Ancak bu noktada bir uyarı yapılmaktadır: Denetçi eğer, denetlenen kurumun ölçütleri temelinde hareket edecekse çok dikkatli (*cautious*) olmalıdır. “*Bu standartlara ulaşmak aynı derecede iyi performansa sahip olmayı gerektirmez ve denetçi, denetlenen kurumun onlara ulaşmayı garantiye almak için insafsızca (unreasonably) düşük standartlar belirleyebileceğinin farkında olmalıdır.*” (INTOSAI 2016, madde 40, 41)<sup>17</sup> Kaldı ki, kurumun belirlediği performans kriterleri temelinde bir denetim yapılacak olsa bile, performans denetiminin *asıl amacı* VET olmalıdır; tek başına performans ölçülerinin ve ölçüm sonuçlarının değerlendirilmesi değil. Nitekim, INTOSAI denetim standartları, “*performans ölçümlerinin geçerliliğinin*” de denetlenebileceğini söylemektedir: INTOSAI Denetim Standartları’na (ISSAI 100-45) göre “*Yüksek Denetim Kurumları, performans ölçümlerinin geçerliliğini denetlemek için teknikler geliştirmeye çalışmalıdır.*” (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2013) Aslında Sayıştay’a 5018 ve 6085 ile verilen performans (bilgisinin) denetimi yetkisi, bu hususu içermektedir. Demek ki, INTOSAI standartlarına göre performans bilgisinin kullanımı, performans denetiminin ancak ve ancak bir parçası olabilir; asla kendisi değil.

Dolayısıyla nasıl ki performans ölçümü performans yönetiminin bir unsuru ise, performans ölçümü ve sonucunda elde edilen performans bilgisinin denetimi de performans denetiminin sadece bir unsurudur. Mademki sadece bir unsurunu içermektedir, o zaman performans denetimi ile performans bilgisinin denetimi kavramlarını birbirinden ayırmak, “*kavramsal esneme ve gerilmeyi*” önlemek açısından önemlidir.

### ***Sayıştay’a göre Performans Denetiminin Anlamı***

Sayıştay, performans denetimini 5018 ve 6085 sayılı kanunların öngördüğü şekilde *dar* olarak tanımlar. Ancak bunu yaparken, 2013’te çıkarılan ancak 2014’te güncellenen rehberin başlığında bir farklılaşmaya gider. 2013’te basılan ve yayımlanan rehberin adı “*Performans Bilgisi Denetimi Rehberi*”dir. Bununla birlikte, 2014’te güncellenen rehberin adı “*Performans Denetimi Rehberi*” olarak değiştirilmiştir. 2013 versiyonunda 6085 sayılı yeni Sayıştay kanununa referans verilerek “*tanımdan da anlaşılacağı üzere performans denetiminin temelini idarelerin üreteceği performans bilgisi oluşturmaktadır. Bu sebeple Rehberin bundan sonraki bölümlerinde 6085 sayılı Kanunun 2. maddesinde tanımlanan performans denetimi için ‘performans bilgisinin denetimi’ ifadesi kullanılacaktır*” (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2013: 1) denmektedir. Dolayısıyla Sayıştay, aslında yapmış olduğu denetimin geniş anlamda performans denetimi olmadığını, *dar*

---

<sup>17</sup> Bu uyarı, önceki bölümde ele alınan *riskten kaçınma davranışının* bir yansıması olarak okunmalıdır.

anlamda performans bilgisinin denetimi olduğunu akademik bir dille ve açıkça ifade etmiştir.

Akademik bir metinde, kavramsal çerçeve çok önemlidir, çünkü kavramların farklı anlamları olabileceği gibi farklı türleri de olabilir. Bu nedenle, kavramsal çerçeve, o kavramın yazar tarafından hangi anlamda kullanıldığını gösterir. Rehberin 2013 versiyonu da, tam olarak bunu yapmaktadır. Ancak, Sayıştay, 2014 yılında yayımlanan güncel versiyonunda bu cümleyi (“*bu sebeple Rehberin bundan sonraki bölümlerinde 6085 sayılı Kanununun 2. maddesinde tanımlanan performans denetimi için ‘performans bilgisinin denetimi’ ifadesi kullanılacaktır*”) çıkarmıştır. Nitekim, rehberin başlığı da değiştirilmiş ve “*Performans Denetimi Rehberi*” olarak basılmıştır.

Demirbaş ve Engin’in (2016:34) vurguladığı gibi “*performans denetimi terimi tercih edilmişse de temel yaklaşımda bir değişiklik olmamıştır.*” Ancak temel sorun da tam olarak budur: Görülmektedir ki aslında Sayıştay, *performans bilgisinin denetimi* kavramını kendi literatüründen resmi olarak çıkarmıştır.<sup>18</sup> Bu da, akademik anlamda “*kavramsal esnetme ve gerilme*” sorununu beraberinde getirmektedir, çünkü her ne kadar adı performans denetimi olsa da Sayıştay’ın yaptığı denetim aslında *performans bilgisinin denetimidir*. Nitekim Demirbaş ve Engin de bu görüşe katılmaktadır: Sayıştay’ın “*performans denetiminde performans bilgilerinin denetimi esastır.*” Mademki esas olan budur, o zaman *mevzuat değişikliğine gidilerek PBD kavramı kullanılmalıdır*. Bir sonraki bölümde de, literatüre referansla bu önerme pekiştirilecektir.

2013 ile 2014 arasında yayımlanan rehberler arasındaki farklardan biri de değerlendirme kriterleri ile ilgilidir. 2013’te değerlendirme kriterleri üçe ayrılmışken, 2014’te bu ayırım kalkmış ve kriterler alt alta sıralanmıştır. 2013’teki rehberde kriterler şu şekilde sınıflandırılmaktadır: “*1. Raporlama gerekliliklerine uygunluğun sağlanması, 2. Performans bilgisinin içeriğinin kalitesi, 3. Veri güvenilirliği.*” Bu tasnif, aslında Sayıştay’ın performans denetiminin VET’i değil, performans bilgisini temel aldığını gösteren bir başka örnektir. Dolayısıyla, sadece amacı değil, aracı/yöntemi de farklıdır. 2014’te bu tasnif kalksa da kriterler hemen hemen aynı şekilde kalmıştır. Bu ilkeler şunlardır: Mevcudiyet, Zamanlılık, Sunum, İlgililik, Ölçülebilirlik, İyi Tanımlanma, Tutarlılık, Doğrulanabilirlik, Geçerlilik/İkna Edicilik ve Güvenilirlik.<sup>19</sup> Bu değerlendirme kriterlerini

---

<sup>18</sup> Performans denetiminden ayrı olarak performans bilgisinin denetimi kavramının 2014 öncesinde Sayıştay tarafından kullanıldığına ilişkin olarak bir başka örnek, Sayıştay’ın Eski Başkan Yardımcısı sıfatıyla Erol Akbulut’un TBMM’deki sözleridir. Akbulut’a göre performans denetimi tanımında iki unsur bulunmaktadır: 1. Performans bilgisinin denetimi ve 2. VET denetimi. “*Performans denetimi de performans bilgisinin denetimi ve kamu kaynaklarının verimli, etkin, tutumlu kullanılıp kullanılmadığının incelenmesine yönelik olarak yapılan denetimdir.*” (TBMM, 2013)

<sup>19</sup> 2014’te, “doğruluk ve tamlık” kriterleri tek bir kritere indirilmiş ve bu iki kriteri içine alan “güvenilirlik” kriteri ikame edilmiştir. (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2014: 7).



temel alan bulgular incelendiğinde, bulguların VET ile doğrudan ilgili olmadığı da görülecektir.

Örneğin, Sayıştay'ın, 2014 yılında performans denetim raporu yayımladığı 40 belediyenin analiz edildiği bir çalışmada, belediyelerin “*stratejik planın denetiminde rapor edilen sorunlar*” bağlamında en çok “*hata*” 29 belediye ile sunum kriterinde belirmektedir. Sunum kriterine göre en fazla raporlanan sorun ise “*malîyetlendirme tablosuna yer verilmemesi*”dir. (19 belediye) İkinci olarak bulunan sorun 21 belediye ile ölçülebilirlik kriteri ile ilgilidir. (Demirbaş ve Engin, 2016:41) 12 belediye “*performans göstergelerine tamamen ya da kısmen*” (Demirbaş ve Engin, 2016:42) yer vermemişlerdir. Hedeflerin amaçlarla ilişkili olmadığı belediye sayısı da 11’dir. Benzer sorunlar performans programında da bulunmaktadır. Örneğin “*performans hedefleri çıktı/sonuç odaklı olmayan*” belediye sayısı 9’dur. (Demirbaş ve Engin, 2016:43) Görülüyor ki performans bilgisinin denetimi sonucu elde edilen bulgular VET üzerinden değil, dar kapsamlı olarak performans bilgisi üzerinden yapılmaktadır. Kaldı ki PBD’nin soruları ile VET anlamında performans denetiminin soruları da birbirinden farklıdır, çünkü PBD’nin amacı VET değildir.

Sayıştay’ın yapmış olduğu performans bilgisinin denetimindeki sorular arasında verimlilikle ilgili bir soru olmadığı gibi, performans hedeflerine ulaşılmış mı sorusu da ancak *kısmen* ve *dolaylı olarak* yer almaktadır. Sayıştay’ın (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2014: 7) “*geçerlilik/ikna edicilik*” kriterine göre “*planlanan ve raporlanan performans arasındaki her tür sapmanın denetlenen idare tarafından ele alınıyor olması ve sapmayı açıklayan nedenlerin inandırıcı ve ikna edici olması*” gereklidir. Dolayısıyla, Sayıştay etkililik düzeyiyle ilgilenmemekte, sadece kurumların hedefleri ile gerçekleşme durumları arasında bir sapma olması durumunda “*ikna edici*” bir açıklama beklemektedir. Örneğin Sayıştay’ın 2014 yılında performans denetim raporu hazırladığı 40 belediyeyi temel alan ve yukarıda referans verilen çalışmada “*denetçiler, 16 belediyenin performans hedeflerinden sapmaların nedenlerini açıklamadığını belirtmişlerdir.*” (Demirbaş ve Engin, 2016:51) Son bir örnek vermek gerekirse, “*faaliyet raporunda performans bilgisine*” hiç yer vermeyen belediye sayısı 8’dir. (Demirbaş ve Engin, 2016:51) Açıktır ki, bu tespitler ve bulgular etkililik denetimi değildir, ayrıca bu kadar eksik bir rapor temelinden VET denetimi yapılmak istenmesi durumunda dahi bu mümkün olmayacaktır.

“*Doğru işi yapmak,*” yalnızca yeni yönetim anlayışının değil, aynı zamanda eski yönetim anlayışının<sup>20</sup> da istediği bir şeydir. Ancak eski yönetim anlayışında bir işin doğru yapılması, o işin hukuka uygun bir şekilde yapılmasını ifade eder. Oysa, performans yönetimi temelinde sonuç odaklı yeni yönetim anlayışına göre

<sup>20</sup> Bu makalede, eski yönetim anlayışıyla Wilson, Weber ve Taylor’la özdeşleşen klasik kamu yönetimi, yeni yönetim anlayışıyla da “Yeni Kamu İşletmeciliği” ifade edilmektedir. (Hughes, 2003)

işin doğru yapılmasının temel kriteri, hedeflere ulaşmaktır. Ancak bir kurum, hedeflerine ulaşmış olsa bile doğru işi kötü de yapabilir ya da riskten kaçınma davranışı sergileyerek hedeflerini düşük tutmuş da olabilir. Böyle durumların tespiti ve iyileştirmeye dönük çözüm önerilerinin PBD ile ortaya konması pek olası değildir. Performans bilgisi ölçülebilirse, hedefle ilgiliyse, doğru hesaplanmışsa ve hedeften sapma yoksa, Sayıştay denetçisinin performans denetimi raporu boş kalacaktır.<sup>21</sup> Bu durumda, kurum, her ne kadar “doğru işi, kötü yapsa da; doğru çıktıyı fazla maliyetle üretse de” (Tablo 4, kutu III) başarılı sayılacaktır. Oysa performans denetimi sonucunda beklenen başarı, sadece Tablo 4’te birinci kutuda ifade edilmektedir: “Doğru işi, iyi yapmak; doğru çıktıyı en az maliyetle üretmek.” Bu kutuyu VET olarak okumak da mümkündür.

Tablo 4. Verimlilik ve etkililik ile ilgili olası sonuçlar

	<b>Etkili (effective)</b>	<b>Etkisiz (ineffective)</b>
<b>Verimli (efficient)</b>	I Doğru işi, iyi yapmak Doğru çıktıyı en az maliyetle üretmek	II Yanlış işi, iyi yapmak. Yanlış çıktıyı, en az maliyetle üretmek.
<b>Verimsiz (inefficient)</b>	III Doğru işi, kötü yapmak Doğru çıktıyı fazla maliyetle üretmek.	IV Yanlış işi, kötü yapmak. Yanlış çıktıyı fazla maliyetle üretmek.

Kaynak: Jackson (2011: 17)

Son olarak altı çizilmelidir ki, Sayıştay’ın Denetim Yönetmeliği’nin yürürlükte olmasına rağmen fiilen uygulanmayan dördüncü bölümünde “Etkililik, Ekonomiklik ve Verimlilik Denetimi” (VET) ayrı bir kategori altında değerlendirilir.

Sonuç olarak Sayıştay açısından performans denetimi adı altında uygulanan performans bilgisinin denetimi ile VET denetiminin farklı kavram ve uygulamalar olduğu açıktır.

<sup>21</sup> Oysa performans bilgisinin yorumlanması temelinde sorulması gereken başka sorular olduğuna dair literatürden bir örnek vermek gerekirse şunlar söylenebilir: “Hedefler gerçekçi mi? Hedeflere makul girişimler yoluyla ulaşılabilir mi? Ölçüm için yapılan zamanlama gerçekçi mi? Hedefleri kim belirliyor? Üst düzey yöneticiler mi bu hedefleri dikte ediyor? Alt seviyelerce mi ortaya konuyor, yoksa iki seviye arasında mı kararlaştırılıyor? Bunlar teşvik planlarıyla ilişkili mi?” (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 1997: 16)

### ***Literatür ve Uygulamalara Göre Performans Bilgisinin Denetimi***

INTOSAI ve Sayıştay'a göre performans denetimine yüklenen anlamlar önceki alt bölümlerde ifade edildi. Bu alt bölümün amacı, *performans bilgisinin denetimi* kavramının literatürde yer alıp almadığını göstermektir.

Her ne kadar INTOSAI denetim standartları “performans bilgisinin denetimi” kavramını kullanmasa da INTOSAI adına çıkarılan *The International Journal of Government Auditing* dergisinde Terence Nombembe, (Güney Afrika Cumhuriyeti Sayıştay Başkanı, *Auditor-General of South Africa*) tarafından yayımlanan makalenin başlığı “Hükümetin Performans Bilgisini Denetlemek”tir. (*Auditing Government Performance Information*) Dergi her ne kadar INTOSAI adına çıkarılsa da, INTOSAI'nin resmi görüşünü yansıtmaz. Bu nedenle INTOSAI başlığı altında değil, literatür ve uygulama başlığı altında incelenmiştir. Burada Nombembe, Güney Afrika Cumhuriyeti'nde 2004 yılında yürürlüğe giren Kamu Denetimi Yasası (*The Public Audit Act, Act No. 25 of 2004*) ile Güney Afrika Sayıştay Başkanına “Güney Afrika'nın kamu kurumları tarafından raporlanan performans bilgisi üzerinde denetim görüşü veya sonucu ifade etmesi zorunluluğu” getirmiştir. Güney Afrika örnek olayı Türkiye açısından da önemlidir. Çünkü Türkiye'de olduğu gibi Güney Afrika Cumhuriyeti'nde de 1999 yılında yayımlanan “Kamu Mali Yönetimi Kanunu” (the Public Finance Management Act) sonrasında performans yönetimi ve raporlaması resmi olarak yürürlüğe girmiş ve kamu kurumları performanslarını raporlamaya başlamıştır. 2004'ten sonra Güney Afrika Cumhuriyeti Sayıştay, bu raporların “*performans bilgisini*” denetlemektedir. Burada ilginç olan nokta, bu denetimin adının resmi olarak “*performans bilgisinin denetimi*” olmasıdır.

Güney Afrika'da performans bilgisinin denetimi ile şu sonuçlara ulaşılmıştır: “1. Düzenleyici gereksinimlerle uyumsuzluk, 2. Yararlı olmayan performans bilgisi, 3. Güvenilir olmayan raporlanmış performans.” (Nombembe, 2013: 26) Görülmektedir ki, performans bilgisinin denetiminin sonuçları ve amaçları arasında VET bulunmamaktadır.

Nitekim, Güney Afrika Cumhuriyeti Sayıştay Başkanı açıkça performans denetimi ile performans bilgisinin denetiminin aynı olmadığını altını çizmektedir:

*Performans bilgisinin denetimi ... kamu kurumlarının ekonomik bir şekilde ihale yapmasını ve kaynakların verimli ve etkili bir şekilde kullanılmasını temin eden yönetim önlemlerinin bağımsız bir şekilde denetimi olarak tanımlanabilecek olan performans denetimi ile karıştırılmamalıdır.* (Nombembe, 2013: 24; alt çizgi eklenmiştir.)

Güney Afrika Cumhuriyeti örnek olayı göstermektedir ki, bu iki denetim türü sadece birbirinden ayrı değildir, aynı zamanda birbiri ile de karıştırılmamalıdır.

Literatür taramasında, tespit edilebildiği kadarıyla, performans bilgisinin denetimi kavramını kullanan ilk kişi Michael Barzelay'dir.<sup>22</sup> 1997 tarihli "*Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizations Strategies in the OECD*" başlıklı önemli makalesinde, OECD ülkelerinin Sayıştayları üzerinde yapmış olduğu incelemede, performans bilgisinin denetimini, performans denetiminin bir türü olarak tanımlamıştır. Barzelay'in tanımına göre performans bilgisinin denetimi "*denetlenen kurumlar tarafından üretilen finansal olmayan bilginin geçerliliğini doğrular. Denetleyen kurum, örgütün veya programın ekonomikliğini, verimliliğini veya etkililiğini değerlendirmez*" (1997: 245). Dolayısıyla, Barzelay'e göre, performans bilgisinin denetimi, performans denetimine eşitlenemez; çünkü amacı ve yöntemi yukarıda açıklandığı gibi VET değildir. Kaldı ki, "*kaydedilen işlemlerin doğru olarak hesaplanması*" anlamında doğruluk ilkesi geleneksel denetimin bir unsurudur. (Kubalı, 1999: 34)

Performans bilgisinin denetimi (PBD), Berzaley'in tespitlerine göre en az kullanılan performans denetimi türüdür. Bunun nedeni, PBD'nin "*misyon genişlemesinde mütevaziliği, örgütsel stratejinin marjinal değişimini ve kurumsal rolün hiç değişmemesini*" içermesidir. (1997: 247) Dolayısıyla bu yönüyle sistemde değil, raporlama kalitesinde parçacıl, marjinal, inkremental/artımcı değişiklikler öngörür. Bu açıdan bakıldığında, performans bilgisinin denetimi, hala eski-geleneksel hata bulmaya dönük denetim anlayışının bir devamı olarak görülebilir. Oysa "*böyle bir sistemde hatalar cezalandırılır ama hatanın kişiden değil sistemden kaynaklandığı fark edilmez.*" (Liker ve Convis, 2012: 63)

Türkiye uygulamasında Sayıştay'ın eski/geleneksel denetim raporlarının da hata bulmaya dönük olduğuna kuşku yoktur. Akbulut'un sözleri bu noktada açıklayıcıdır: "*Denetim raporuna bir şeyin girebilmesi için bizim açımızdan ya hukuka aykırılık söz konusu olacak ya usule aykırılık söz konusu olacak ya da 'hata' diye ifade ettiğimiz ... bir bulgumuz olacak ki biz bunları rapora alalım.*" (TBMM, 2013)

Ancak altı çizilmelidir ki, bu hususlar performans bilgisinin denetiminin hiçbir avantajı olmadığı anlamına gelmemelidir: Acar'ın (2002: 230) tanımladığı bağlamda, kamu kurumlarının ne yaptıklarının bilinmesi, ihtiyaç duyulan sistematik verinin üretilmesi, bunların kamuoyuna ve paydaşlara aktarılması, bilgi ve belgelerin erişilebilir, düzenli, anlamlı ve tutarlı olmaları anlamında *saydamlık* ilkesine katkı sağlayabilir. Ayrıca, kurumlar tarafından hazırlanan stratejik planların, performans programlarının ve faaliyet raporlarının kağıt üzerinde kalması bakımından da PBD değerli görülebilir. Bunun yanında Pollitt'in (2006) belirttiği gibi performans bilgisinin içeriği ve kalitesi, demokratik tartışmanın da

---

<sup>22</sup> Barzelay bu makalesini ilk olarak 1996 tarihli *Performance Auditing and the Modernisation of Government* başlıklı OECD raporunda iktibas etmiştir.

kalitesini artırabilir. Son olarak PBD, “çıktılar üzerinden hesap verme sorumluluğuna aracı” (Al, 2007: 57) olur.

Barzelay'in vurguladığı bir diğer nokta da Türkiye açısından önemlidir. Barzelay, PBD'nin sadece Finlandiya, Yeni Zelanda ve İsveç'te kullanıldığını söyler, ancak bu ülkelerde PBD dışında performans denetimi yapıldığının da altını çizer. Bir başka ifadeyle, performans denetimi bu ülkelerde kullanılmasına karşın, performans denetimi, PBD ile sınırlandırılmamıştır. Zaten Barzelay'e göre PBD, performans denetiminin “merkezi çekirdeğini” (*not a central core*) dahi oluşturmaz. (1997: 245)

Sonuç olarak, PBD, literatür ve uygulamada yer almaktadır ancak, PBD'nin uygulanması, performans denetiminin yerine geçirilmemiş, tam tersine performans denetimini destekleyici bir unsur olarak görülmüştür. Oysa Türkiye'deki uygulamada PBD, performans denetiminin yerine getirilmiştir. Avrupa Komisyonu'nun 2016 İlerleme Raporu eleştirisini de bu bağlamda okumak gereklidir: “*Sayıştay performans denetimlerinin yalnızca performans göstergelerine ilişkin olmamasını, bunun yanı sıra kamu kurumlarının ekonomisine, verimliliğine ve etkililiğine de odaklanmasını sağlamalıdır*” (2016: 94). Avrupa Komisyonu bu noktada, PBD'yi tek başına yetersiz görmekte, VET denetiminin de yapılmasını beklemektedir.

Behn (2003) performans ölçümü yapmanın sekiz farklı amacı<sup>23</sup> olduğunu ortaya koyarken aslında performans ölçümünün başlı başına bir amaç değil, sadece bir araç olduğunu da göstermiş olur. Hangi amaç seçiliyor ise, ona uygun bir aracın tercih edilmesi gereklidir. Bu, performans denetimi için de geçerlidir. Eğer amaç, *sadece* mevcut ölçütler temelinde bir değerlendirme yapmak, raporlanan bilginin hatalarını tespit etmek ve raporların kalitesini artırmak ise, bu durumda PBD doğru bir tercih olarak görülebilir.

---

<sup>23</sup> Bu sekiz amaç şu şekilde ifade edilmiştir: Değerlendirme, Denetleme, Bütçeleme, Motive etme, Teşvik etme, Kutlama, Öğrenme, İyileştirme. (Behn, 2003)

## Sonuç

Bu makale 5018 ile 5227 sayılı Kanunlar ve performans denetimi ile performans bilgisinin denetimi arasındaki farklardan yola çıkan iki soru etrafında şekillendirilmiştir.

Birinci soru kapsamında, siyasal iktidarda ve politikaların ana ekseninde bir değişiklik olmadığı halde idari reformların temelini oluşturması düşünülen, ancak kadük kalması sonucunda yürürlüğe girmeyen 5227’de, 5018 ile tezat oluşturan ve vazgeçilen düzenlemeler tespit edilmiştir. Bu düzenlemelerin başında Sayıştay’a geniş anlamda performans denetimi yetkisi verilmesi ile performans denetiminden dolayı yöneticinin sorumlu tutulması gelmektedir. Anlaşılmaktadır ki siyasal iktidar hem kendisini hem de kamu yöneticilerini, yerindelik denetimi olarak gördüğü performans denetimiyle kısıtlamak istememektedir. Bu amaçla hem performans denetimini dar anlamda tanımlamış, hem de Sayıştay’ın performans denetimi sonucunda hiçbir mali ve hukuki sorumluluk doğmayacağı konusunda amir hüküm getirmiştir. Öyle ki, siyasal iktidar bununla yetinmeyerek, Sayıştay’ın verimlilik, etkililik ve tasarruf gerekçesini *dahi* kullanmasının önüne geçmek için kanun değişikliğine gitmek istemiş, ancak Anayasa Mahkemesi bu değişikliği Anayasaya aykırı bularak reddetmiştir.

İkinci soru bağlamında 5018 ve 6085’de tanımlanan *performans denetimi* nin, aslında -hata bulma anlayışının bir devamı olarak görülebilecek- *performans bilgisinin denetimi* olduğu sonucuna varılmıştır. Literatür ve uygulamada birbirinden farklılaştırılmasına karşın Türkiye’de, yukarıda zikredilen kanunlarda, bu iki kavram *ısrarla* birbirinden farklılaştırılmamakta ve performans denetimi kavramı *dar* bir içerikle tanımlanmaktadır. Bu nedenle, 5018 ve 6085 sayılı kanunlarda yer alan performans denetimi tanımları *yanıltıcıdır*. Kavramsal esneme ve gerilme sorununu ortadan kaldırmak için performans denetimi kavramı, *mevzuat değişikliğine gidilerek*, performans bilgisinin denetimi (PBD) kavramı ile ya yer değiştirmelidir ya da performans denetimi, hem PBD’yi hem de VET denetimini de içine alacak şekilde yeniden tanımlanmalıdır. Böyle bir *mevzuat değişikliğine gidilmesi durumunda*, riskten kaçınma davranışını engellemek, eleştiri korkusunu ortadan kaldırmak, kurum performansını geliştirmek ve sistemi iyileştirmek amacıyla Sayıştay, performans denetimi grubunu yeniden aktif hale getirmeli ve bu konuda uzmanlaşmış kadrosuyla VET denetimini, yalnızca *gönüllü/istekli* olan kamu idarelerine uygulamalıdır.

Son olarak, bu makalede değinilen ancak tartışılmayan, bununla birlikte gelecekte yapılabilecek akademik çalışmalarda tartışılabilir olan husus, VET denetiminin kamu sektöründe yeterli olup olmadığı ve *hakkaniyet* gibi başka ilkelere de (örneğin yasallık, meşruluk, saydamlık, hesap verilebilirlik vs.) performans denetimine dahil edilip edilemeyeceği konuları olabilir. Böylece *hakkaniyet*

ilkesiyle birlikte VET denetimi, bir başka ifadeyle, HVET (4Es; equity, efficiency, effectiveness, economy) denetimi, gündeme gelebilir.

## Kaynakça

- Acar, M., “Bağımsız Düzenleyici Kurumların Hesap Verebilirliği”, *Bağımsız Düzenleyici Kurumlar ve Türkiye Uygulaması*, TÜSİAD, İstanbul 2002, s. 205-240.
- Adalet ve Kalkınma Partisi, *T.C. 58. hükümet Acil Eylem Planı*, Ankara 2003.
- Akdoğan, A. A. ve Şener, H. E., “Bu Sayıda”, *Memleket Siyaset Yönetim*, C.12, S.27, 2017, s. v-vi.
- Al, H., “Kamu Kesiminde Yeni Denetim Yaklaşımları: Süreç Odaklı Denetimden Sonuç Odaklı Denetime Geçiş”, *Amme İdaresi Dergisi*, C.40, S.4, 2007, s.45-61.
- Ammons, D. N., “Productivity Barriers in the Public Sector” *Public Productivity Handbook*, Second Edition, (Eds. Marc Holzer and Seok-Hwan Lee), Marcell Dekker, New York 2004, pp. 139-164.
- Anayasa Mahkemesi (2013, 2 Nisan). Anayasa Mahkemesi'nin 27 Aralık 2012 tarihli 2012/207 numaralı kararı. *Resmi Gazete*, Sayı: 28606 (Mükerrer) , <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/04/20130402M1-4.htm> (Erişim tarihi: 3 Kasım 2017)
- Aristigueta, M. P. “Indicators of Living Conditions: Challenges and Opportunities for Accountability and Governance”, *Public Productivity Handbook*, Second Edition, (Eds. Marc Holzer and Seok-Hwan Lee), Marcell Dekker, New York 2004, pp. 431-445.
- Aucoin, P., *Auditing for Accountability: The Role of the Auditor General*, The Institute On Governance, Ottawa 1998.
- Avrupa Komisyonu, *2016 Türkiye Raporu*, SWD (2016) 366, Brüksel 2016.
- Barzelay, M., “Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD”, *Governance*, Vol. 10, 1997, pp. 235–260.
- Behn, R. D., “The Big Questions of Public Management”, *Public Administration Review*, Vol. 55, No. 4, 1995, pp. 247-258.
- Behn, R. D., “Why Measure Performance? Different Purposes Require Different Measures”, *Public Administration Review*, Vol. 63, No. 5, 2003, pp.586-606.
- Bilgin, K. U., “Kamu Performans Yönetimi: Vali ve Kaymakamlar Performans Ölçümü Araştırması”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 41, S. 2, 2008, s.59-80.

- Bovens, M., “Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework”, *European Law Journal*, Vol. 13, No. 4, July 2007, pp. 447–468.
- Demirbaş, T. ve Engin, R., “Sayıştayın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, C. 100, 2016, s.27-60.
- Dinçer, Ö., *Türkiye’de Değişim Yapmak Neden Bu Kadar Zor?*, Alfa, İstanbul, 2015.
- Dinçer, Ö., “‘Kamu personel reformu’ yapılabilir mi?”, *Habertürk*, 27 Şubat 2017.
- Durkal, M. E. ve Akbey, F., “Bütçe Hukukunda Bir Tartışma: Sayıştay’ın Performans Denetimleri Yerindelik Denetimi Sayılır mı?”, *İÜHFİM*, C. LXXIV, S. 1, 2016, s. 7-52.
- Eren, V., “Kamu Performans Yönetiminde Ölçüt Sorunu: İdari Faaliyetlerde Başarı Ölçütleri,” *Amme İdaresi Dergisi*, C. 42, S. 2, 2009, s. 1-21.
- Eterno, J. A. & Silverman, E. B., “The NYPD’s Compstat: compare statistics or compose statistics?”, *International Journal of Police Science and Management*, Vol. 12 No. 3, 2010, pp. 426–449.
- Frederickson, H. G., “Toward a New Public Administration,” *Jay Classics of Public Administration*, 3rd edition, (Eds. M. Shafritz and Albert C. Hyde) Brooks-Cole Publishing Company, California, 1992, pp. 368 – 381.
- Hatry, H. P., “Performance Measurement: Fashion and Fallacies”, *Public Performance & Management Review*, Vol. 25, No. 4, 2002, pp.352-358.
- Hughes, O.E., *Public management and administration: An introduction*, Palgrave Macmillan, Gordonsville 2003.
- INTOSAI (1998) *Lima Deklarasyonu*,  
[https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Standartlar/IS-SAI\\_1.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Standartlar/IS-SAI_1.pdf) (Erişim tarihi: 3 Kasım 2017)
- INTOSAI (2016) *Guidelines for the performance auditing process*, [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm) (Erişim tarihi: 3 Kasım 2017)
- İlhan, İ., “6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nda Performans Denetimine İlişkin Olarak Yapılan Değişiklik Üzerine Değerlendirmeler”, *Dış Denetim Dergisi*, Ocak-Şubat-Mart 2011, s. 112-117.
- Jackson, P. M., “Governance by numbers: what have we learned over the past 30 years?”, *Public Money & Management*, Vol. 31, No. 1, 2011, pp. 13–26.
- Kazdal, Z. (2013, 5 Ocak) "Muhalefet bürokrasiden imdat diliyor!" *Sabah Gazetesi*, 5 Ocak 2013)



- Köseoğlu, Ö. ve Şen, M. L., “Kamu Sektöründe Performans Yönetimi: Politikalar, Uygulamalar ve Sorunlar”, *Akademik İncelemeler Dergisi*, C. 9, S. 2, 2014, s. 113-136.
- Kubalı, D., “Performans Denetimi,” *Amme İdaresi Dergisi*, C. 32, S. 1, 1999, s. 31-62.
- Lane, J. E., *The Public Sector: Concepts, Models and Approaches*, Third Edition, Sage, London 2000.
- Lapsley, I., & Lonsdale, J. (2010) “The Audit Society: Helping to Develop or Undermine Trust in Government”, *Administrative Justice in Context*, (Ed. M. Adler), Hart, UK 2010, pp. 73-96.
- Liker, J. K. ve Convis, G. L., *Toyota Tarzı Yalın Liderlik*, (Çev. Ayşe Soydan), Optimist, İstanbul 2012.
- Nombembe, T., “Auditing Government Performance Information”, *International Journal of Government Auditing*, Vol. 40, S. 2, April 2013, s. 24-27.
- Norman-Major, K., “Balancing the Four Es; or Can We Achieve Equity for Social Equity in Public Administration?”, *Journal of Public Affairs Education*, Vol .17, No. 2, 2011, pp. 233-252.
- Özer, H., *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, T. C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara 1997.
- Öztürk, N. K., “Kamu Sektöründe Performans Ölçümü ve Karşılaşılan Sorunlar”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 39, S. 1, 2006, s. 81-99.
- Pollitt, C., “Performance Information for Democracy The Missing Link?”, *Evaluation*, Vol. 12, No. 1, 2006, pp. 38-55.
- Popper, K. R., *Conjectures and Refutations: The Growth of Scientific Knowledge*, Routledge, London & New York 2002.
- Sartori, G., “Concept Misformation in Comparative Politics”, *The American Political Science Review*, Vol. 64, No. 4, 1970, pp.1033-1053.
- “Sayıştay Kanunu'nda performans denetimi kaldırılmadı.” (2010, 8 Aralık). *Dünya Gazetesi*. <https://www.dunya.com/gundem/quotsayistay-kanunu039nda-performans-denetimi-kaldirilmadiquot-haberi-132763> (Erişim tarihi: 3 Kasım 2017)
- Sezer, A. N. (2004, 3 Ağustos). 5227 sayılı “Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun”. <https://www.tccb.gov.tr/basin-aciklamalari-ahmet-necdet-sezer/1720/6352/5227-sayili-kamu-yonetiminin-temel-ilkeleri-ve-yeniden-yapilandirilmesi-hakkinda-kanun.html> (Erişim tarihi: 3 Kasım 2017)

- Şener, H. E., *Bir Fırsat Olarak İdari Reform: Macaristan ve Türkiye'nin AB'ye Uyum Süreci*. Phoenix, Ankara 2009.
- TBMM (2010, 1 Aralık) *Türkiye Büyük Millet Meclisi Tutanak Dergisi*, 24. Birleşim, Dönem: 23, Cilt: 83, Yasama Yılı: 5, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TU-TANAK/TBMM/d23/c083/tbmm23083024.pdf> (Erişim tarihi: 3 Kasım 2017).
- TBMM (2013, 24 Ekim). Bütçe ve Kesinhesap Kanunu Tasarılarının Geneli ile Sayıştay Tezkereleri Üzerinde Görüşmeler. [https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon\\_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=31](https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=31) (Erişim tarihi: 3 Kasım 2017)
- T.C. Başbakanlık, *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Sayıştay Kanunu Taslağı*, T.C. Başbakanlık, Ankara 2004
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Ölçümü ve Performans Denetimi*, (Çev. Sacit Yörüker ve Fikret Gülen), Çeviri Dizisi Yayın No. 15, Birinci Basım, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara 1997.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Yönetim ve Hesapverme Sorumluluğu Amaçları Bakımından Performans Bilgisi*, (Çev. Baran Özeren ve Cem Suat Aral), Çeviri Dizisi Yayın No. 21, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2002.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Bilgisi Denetimi Rehberi*, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2013.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Rehberi*, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2014.
- Uysal, O., *Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Etkinliği Bakımından Sayıştay'ın Rolü*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez No: 264001, İzmir 2010.
- Van Dooren, W., Bouckaert, G. and Halligan, J., *Performance Management in the Public Sector*, Routledge, UK 2010.