

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE DEĞİŞİM VE SAYIŞTAY'IN PERFORMANS DENETİMİ YETKİSİNİN GELİŞİMİ

Change in Public Financial Management and the Development Turkish Court of Accounts' Authority of Performance Audit

Fevzi KAÇER*

Geliş: 22.01.2019/ *Kabul:* 05.07.2019

DOI: 10.33399/biibfad.516336

Öz

Kamu kurum ve kuruluşlarının, kamu kaynaklarını kullanırken, gerçekleştirmiş oldukları iş ve işlemlerinin sadece mevzuata uygunluk, doğruluk ve düzenlilik yönlerinden denetlenmesi günümüzde artık yeterli görülmemektedir. Aynı zamanda bu kaynakların verimli, etkili ve tutumlu bir şekilde hesap verme sorumluluğu kapsamında kullanılması, sadece girdilere değil, çıktı ve sonuçlara odaklanan bir denetimi gerekli kılmaktadır. Bu bağlamda gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından kamu mali yönetimi reformları kapsamında performans denetimi gündeme gelmiştir. Ülkemizde de kamu mali yönetimi alanında yapılan reformlar sonucunda Sayıştay Başkanlığı dış denetim kapsamında kamu idarelerine yönelik performans denetimi yapma yetkisine sahip olmuştur.

Bu çalışmada; kamu mali yönetimi alanındaki değişim ve dönüşümlere kısaca değinilmiş ve performans denetimi incelenmiştir. Bu kapsamda Sayıştay'ın performans denetim yetkisi tarihsel süreç içinde ele alınmıştır. Ayrıca yapılan yasal düzenlemeler ve bu düzenlemelerde

* Dr. Öğr. Üyesi, Bingöl Üniversitesi, İİBF, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, fkacer@bingöl.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6272-5125>

Sayıştay'ın performans denetimi yetkisinin gelişimi ele alınmıştır. Sayıştay'ın yapmış olduğu performans denetimi kapsamında verimlilik, etkililik ve tutumluluk (VET) denetimi yapamadığı sadece performans bilgisi denetimi yaptığı tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Performans denetimi, Sayıştay, Kamu mali yönetimi, Dış denetim, VET

Jel Kodları: H83, H11,E69, M42

Abstract

The auditing of the public institutions and organization regarding to the compliance with the legislation, accuracy and regularity is no longer sufficient, for using public resources, completed work and transactions. Besides, the use of these resources in an efficient, effective and frugal way of accountability requires an audit that focuses not only on inputs but on output and results. As a result of the reforms carried out in the field of public financial management in our country, Turkish Court of Accounts (TCA) has the authority to conduct performance audits for public administrations within the scope of external audit.

In this study; changes and transformations in the field of public financial management are briefly mentioned and performance audit is examined. In this context, the audit authority of the TCA has been dealt with in the historical process. In addition, the legal arrangements and the development of the audit power of the TCA in these regulations are discussed. It is concluded that Turkish Court of Accounts (TCA) has not been able to conduct an audit of economic, efficiency and effectiveness (3E) within the scope of performance audits; but only audit of performance information.

Keywords: Performance audit, , Turkish Court of Accounts, Public financial management, External audit, 3E

Jel Codes: H83, H11,E69, M42

1. Giriş

1980'lerden sonra dünyanın birçok ülkesi, kamu mali yönetim yapılarında bir reform yapma çabası içine girmişlerdir. Bunun en önemli nedeni yaşanan büyük ekonomik krizler ve bu krizlerin meydana getirdiği yıkımlardır. Kıt olan kamu kaynaklarının verimsiz bir şekilde kullanılması, devletin başarısızlığı temellinde yapılan eleştiriler, geleneksel kamu yönetimi yerine yeni kamu işletmeciliği (New Public Mana-

gement) yaklaşımı kapsamında bir paradigma değişimine yol açmıştır. Kamu yönetiminde bu paradigma deyimi ile birlikte, geleneksel kamu yönetimi anlayışından özel sektör lehine bir kopuş meydana gelmiştir. Daha çok özel sektör alanında kullanılan birçok kavram ve pratik kamu yönetimi alanında kullanılmaya başlanmıştır. Hesap verebilirlik, saydamlık, verimlilik, etkililik, ekonomik, stratejik yönetim, performans denetimi gibi konular giderek kamu yönetimi içinde önem kazanmaya başlamıştır. Özellikle Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) gibi kuruluşların çabalarıyla birçok ülke bu anlayış çerçevesinde kamu yönetimi alanında yeniden yapılanma içine girmiştir.

Kamu yönetimi alanındaki bu değişim ve dönüşümler, kamu mali yönetimi alanında da önemli değişikliklere yol açmıştır. Bu değişim hem bütçe sistemleri hem de denetim ile ilgili alanlarda özellikle gelişmiş ülkelerde uygulamaya konulan performans esaslı bütçeleme, performans denetimi gibi konularda meydana gelmiştir. Daha sonra diğer gelişmekte olan ülkeler bu ülke uygulamalarını takip etmişlerdir. Bu uygulamaları iyi uygulama örnekleri kapsamında kendi içyapılarına aktarmışlardır.

Kamu mali yönetimi alanındaki bu gelişmeler, Türkiye’de özellikle 1990’lı yıllar ile birlikte ivme kazanmış, bu dönemde yaşanan ekonomik krizler, bu alanda reform yapma ihtiyacını daha kaçınılmaz kılmıştır. Bu kapsamda denetim ile ilgili, denetimin kapsamı, Sayıştay’ın görev ve yetkileri, performans denetimi konuları çeşitli raporlarda gündeme gelmiş ve daha sonra yasa metinlerine konu olmuştur. 1996 yılında Sayıştay Kanunu’nda yapılan ekleme ile Sayıştay’a performans denetimi yetkisi verilmiştir. 2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile hem denetim hem de kamu mali yönetimi alanında çok önemli değişikliklere gidilmiştir. 2010 yılında ise yeni bir Sayıştay kanunu kabul edilmiş ve bu kanunda Sayıştay’ın performans yetkisi yeniden tanımlanmıştır.

Bu çalışmada kamu mali yönetimi alanında yaşanan değişim ve performans denetimi ele alınmış, daha sonra bir yüksek denetim organı olan Sayıştay’ın gelişimi tarihsel süreç içinde ele alınmıştır. Bu bağlamda Sayıştay’ın performans denetimi yetkisi yapılan yasal düzenlemeler açısından değerlendirilmiştir. Böylece kamu mali yönetimi alanında

yaşanan gelişmeler ışığında Sayıştay'ın performans denetiminin kapsamı ortaya konulmaya çalışılmıştır. Performans denetiminin etkinliği, performans denetiminde ne anlaşıldığı ile yakın ilişkilidir. Sayıştay, 2013 yılından itibaren düzenli olarak performans denetimi yapmakla birlikte, yapılan denetimlerin kapsamı üzerinde tartışmalar devam etmektedir. Bu çalışma, bu tartışmalara katkı sunmayı amaçlamaktadır.

2. Kamu Mali Yönetimi İle İlgili Gelişmeler

Kamu Mali Yönetimi (KMY) sistemleri, bir değişim ve dönüşüm geçirmektedir. Bu değişim ve dönüşümün odağında kıt olan kaynakların verimli kullanımını en üst düzeye çıkarmak, devlet maliyesinde şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırmak ve uzun vadeli ekonomik başarıyı sağlamak bulunmaktadır (Pretorius ve . Pretorius, 2009: vii)

Kamu mali yönetimi alanındaki değişimler, Yeni Kamu İşletmeciliği (YKİ) temelinde genel olarak, kamu yönetimi alanındaki paradigma değişiminin bir uzantısıdır (Mury, 2018: 45). YKİ, sadece geleneksel yönetim anlayışını değil mali yönetim ve denetim anlayışını da değiştirmiştir. Çünkü YKİ'nin savunduğu temel ilkelerden, özel sektör yönetim usullerinin kamuda uygulanması, kaynak kullanımında sıkı disiplin, az kaynakla çok iş yapma, süreç yerine sonuçlara odaklanma gibi temel ilkeler (Hood, 1991: 4-5) doğrudan doğruya mali yönetim ve denetim ile ilgilidir. Bu yeni yönetim yaklaşımı doğrultusunda, 1980'lerden itibaren kamu mali yönetiminin verimlilik, etkililik ve ekonomiklik ekseninde yeniden şekillendirilmesi ve yapılandırılması çalışmaları ivme kazanmıştır (Ergen, 2016: 97).

Kamu hizmet sunumunu iyileştirmek, kalkınma planları hedeflerine ulaşmak, bütçe açıklarını azaltmak, yolsuzluğu önlemek, kamu kaynaklarını etkili ve verimli kullanmak, şeffaflığı ve etkin bir hesap verilebilirliği sağlamak, uzun vadeli ekonomik başarıya katkıda bulunacak etkin bir kamu mali yönetimi reformu, bu arayışların özünü oluşturmaktadır. Tek bir faaliyet alanından ziyade, bütçe döngüsünün hazırlanması ve uygulanması, bütçe gözetim ve denetimi, vergi ve borç yönetimi, satın almadan, kaynak ve gelir dağılımına kadar geniş bir faaliyet alanı içinde birbiriyle ilişkili örgütsel ve siyasi kültürle bağlantılı bir reform alanı söz konusu olmuştur (Pretorius ve . Pretorius, 2009: iii, Kaçer, 2017: 1).

Kamu mali yönetimi reformlarının bir diğer odak noktası, kamu kaynaklarının kullanımında, saydamlık, hesapverebilirlik, verimlilik, etkinlik, ekonomiklik gibi ilkelerin uygulamaya geçirilmesidir. Bu bağlamda performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme, stratejik planlama, performans programları faaliyet raporları ve performans denetimi gibi kavram ve uygulamalar yaygınlık kazanmıştır.

Geride bıraktığımız 20, 30 yıllık süreçte, gelişmiş veya gelişmekte olan birçok ülke yeni kamu yönetimi anlayışının etkisiyle kamu mali yapılarında reformlar gerçekleştirmişlerdir. Türkiye de bu kapsamda özellikle 2000'lerin başında yoğun bir reform gündemini hayatta geçirmeye çalışmıştır. Bu reformlar kapsamında kamu mali yönetimi ile ilgili en temel değişiklik 2003 yılında yasalaşan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'yla yapılmıştır. Konumuz açısından bakıldığında, bu yasal düzenlemede denetim ile ilgili kapsamlı değişiklikler yapıldığı görülmektedir. Performans denetimi, hesap verebilirlik ve saydamlık gibi kavramlar bu kanun kapsamında tanımlanmıştır. Daha sonra 2010 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu kabul edilmiştir. Yapılan reformların içeriklerine bakıldığında, Türkiye'de kamu mali yönetimi alanında yapılan reformlar diğer ülkelerdeki reform hareketlerinden bağımsız ve ayrıksı değildir.

3. Denetimin Kavramı, Kapsamı ve Sınıflandırılması

Denetimin kökenlerini eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerine kadar götüren çeşitli kanıtlar bulunmaktadır (Khan, 1995: 15). Bununla birlikte, günümüzdeki anlamıyla siyasal, sosyal ve ekonomik boyutları olan kamusal denetim, ancak mutlak iktidarların sınırlandırılması için verilen mücadelelerle mümkün olmuştur (Köse, 2007: 20). Devletin üstelendiği görev ve işlevler artıkça kamu harcamalarında sürekli bir artış söz konusu olmuştur. Bu harcamaları vergileriyle karşılayan halkın, katlandığı yük artmıştır. Bu durum devlet tarafından toplanan vergilerin azaltılması ve harcamaların denetim altına alınmasına yönelik toplumsal beklentileri ve baskıları artırmıştır. Tarihte ilk kez İngiltere'de Parlamento kurumunun ortaya çıkmasına öncülük eden bu süreç, kamu harcamalarının denetlenmesi ihtiyacının da ortaya çıkmasının bir sonucu olarak denetim işlevinin giderek artan bir önem kazanmasını sağlamıştır (Akyel ve Köse, 2010: 11). Zira oluşturulan Parlamentonun

önemli işlevlerinde biri, halktan toplanan vergilerin denetim altına alınmasını ve daha sonraki süreçte de, kamu giderlerinin sınırlandırılmasını sağlamak olmuştur (Köse, 2007: 20). Parlamento, yapısı gereği, gelir ve giderler üzerinde ayrıntılı incelemeler yapamayacağından, uzman bir kuruluşa ihtiyaç duymuştur. Sayıştaylar, bu ihtiyacın sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Kubalı, 1998:10).

Denetimin niteliği, gelişimini yıllar boyunca sürdürmekle birlikte, modern kamu denetimi kavramı demokratik kurumların yerleşmesine yol açan sanayi devrimi sonrasında, bugünkü niteliğine kavuşmuştur (Kubalı, 1998:9).

3.1. Denetim Kavramı

Denetim geniş kapsamlı bir kavramdır. Denetim, gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenen amaçlar, ölçütler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki olası hata ve yanlışların önlenmesine yardımcı olmak, kurumların ve kişilerin gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun sağlanmasına kılavuzluk etmek, ulaşılan sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak amacıyla uygulanan, sistemli planlı ve programlı bir süreçtir (Polat, 2006: 49).

DPT'nin raporunda ise Denetim, "ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin iyileştirilmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreç" şeklinde tanımlanmaktadır (DPT, 200:97).

Başka bir tanımlamaya göre de denetim, "bir kişinin, kurumun veya surecin önceden belirlenmiş bulunan mevzuat, kural ve değerler gibi kıstaslar itibarıyla izlenmesi, ölçülmesi, kıyaslanması ve bu kıstaslar çerçevesinde gözlenen kişi, kurum ve süreçlerin tutarlılık, çelişki veya eksiklik gösterip göstermediğinin sözlü veya yazılı olarak ortaya konulmasına yönelik bir çalışma"dır (Falay, 1997: 18).

Yukarıda yapılan tanımlardan da anlaşılabilceği gibi denetim; sistemli, planlı, programlı, hedefli ve sürekli bir faaliyettir. Denetim faaliyetini, uzmanlık becerisine sahip, kurum, kuruluş, birim ve kişiler tarafından yerine getirilmektedir. Çağdaş denetim, stratejik önceliklere göre, yıllık programlara bağlanan, sürekli, sistemli ve kendi kendini geliştirici bir işlev gören bir faaliyettir. Sağlıklı mali yapının sürdürülmesi, saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun yerleşmesi, yolsuzlukların önlenmesi denetim faaliyetine önem kazandırmaktadır (Polat, 2006:49).

3.2. Denetimin Kapsamı

Tarihsel gelişim süreci içerisinde kamusal denetimin kapsamı, belli bir döneme bağlı olarak veya ülkeden ülkeye büyük farklılıklar göstermiştir. İlk başlarda devletin merkezdeki kuruluşlarının mali işlemlerinin incelenmesi ile başlayan kamusal denetim faaliyeti, sonraki dönemlerde devletin görev ve işlevlerinde meydana gelen gelişmelerle birlikte daha geniş bir kapsam ve nitelik kazanmıştır. Başka bir deyişle, ilk başlarda denetim faaliyetlerinin tamamını düzenlilik ve uygunluk denetimleri oluştururken, zamanla yeni denetim yöntem ve teknikleri uygulamaya konulmuştur. Buna bağlı olarak denetimin kapsamı kadar amaç ve niteliği de değişmiştir. Bu değişime koşut bir biçimde devletin kısa veya uzun dönemli planları, programları ve projeleri günümüz denetiminin öncelikli konuları arasında yer almaya başlamıştır (Köse, 2007: 6-7)..

Kamu hizmeti alanında yaşanan gelişmeler, vatandaşların beklentileri, hizmetlerin çeşitlenmesi, yeni hizmet alanlarının ve buna bağlı olarak yeni kurumsal yapıların ortaya çıkması da denetimin kapsamını ve niteliğini genişletmiştir. Kamu yönetimi alanında yaşanan paradigma değişimi, kısıtlı kamu kaynaklarının kullanımının verimlilik, etkililik ve tutumluluk ilkeleri açısından incelenmesinin yanı sıra, bunların sonuçlarının da değerlendirme konusu yapılmasını gündeme getirmiştir.

Kamusal hizmetlerinin sonuçlarının, örneğin çevresel sonuçlarının, toplumsal refaha etkilerinin, uzun vadeli ulusal çıkarlar açısından etkilerinin saptanması, çevresel sürdürülebilirlik, alternatif tercihler geliştirilmesi, iyi yönetim uygulamalarının yaygınlaştırılması gibi birçok yeni işlev, günümüzdeki kamusal denetim faaliyetlerinin kapsamını önceki dönemlerle karşılaştırılamayacak derecede genişletmiş ve farklılaştırmıştır (Köse, 2007: 7)

3.3. Denetimin Sınıflandırılması

Denetim ile ilgili olarak, literatürde çok farklı ölçütlere göre yapılan çok çeşitli sınıflandırmalar bulunmaktadır. Denetimin, öncelikle denetimi yapan organlar, denetleyenin denetlenenle ilişkisi ve konumu, denetimin özel sektörde veya kamuda yapılması, denetimin yapıldığı zaman, safha, denetlenen konu, uygulama alanı, kullanılan yöntem ve teknikler, benimsenen yaklaşım bakımından sınıflandırılması mümkündür (Candan, 2007: 43).

Denetimin kurumsal yapısı bakımında yüksek denetim, dış denetim ve iç denetim türlerinden söz edilebilir. Yüksek denetim, hemen her ülkede bağımsız ve uzman kuruluşlarca genellikle Parlamento adına yapılan denetimler için kullanılmaktadır. İç ve dış denetim ayrımı ise hem de özel sektör hem de kamu için geçerlidir.

Denetimin niteliği bakımından düzenlilik ve performans denetimi şeklinde bir sınıflandırma yapmak mümkündür. Klasik veya geleneksel denetim olarak nitelendirilen düzenlilik denetimleri maddi doğruluk ve yasalara uygunluk denetimlerini kapsamaktadır (Köse, 2007: 8). Burada bu denetim türleri içinden sadece performans denetimi üzerinde durulacaktır.

3.4. Performans Denetimi

Performans denetimi kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından kullanılıp kullanılmadığını ve mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun iş ve işlemlerinin değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Özer, 1992: 33). Performans denetiminde, kurumların faaliyet ve işlemleri ilgili kurallara, yasal düzenlemelere uygunluğu ve doğruluğu yerine faaliyet ve işlemlerin sonuçları üzerinde durulmaktadır. Kaynak kullanımında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine riayet edilip edilmediği incelenmektedir (Candan, 2007: 47).

Uluslararası Sayıştaylar Birliği'nin (INTOSAI- International Organizations of Supreme Audit Institutions) performans denetimini, devlet teşebbüslerinin, sistemlerinin, işlemlerinin, programlarının, faaliyetlerinin veya kuruluşlarının tutumluluk, verimlilik ve etkinlik ilkelerine uygun olarak faaliyet gösterip göstermediğinin ve iyileştirme alanlarının

olup olmadığının bağımsız, objektif ve güvenilir bir incelemesi olarak tanımlamaktadır (INTOSAI, 2013: 2).

Tanımda geçen tutumluluk, verimlilik ve etkinlik ilkeleri şu şekilde açıklanmaktadır (INTOSAI, 2013,2):

a) *Tutumluluk*, kaynak maliyetlerini en aza indirmek anlamına gelir. Kullanılan kaynaklar uygun zamanda, uygun miktarda ve kalitede ve en uygun fiyata bulunmalıdır.

b) *Verimlilik*, mevcut kaynaklardan en iyi şekilde yararlanmak anlamına gelir. Kullanılan kaynaklar ile nicelik, kalite ve zamanlama açısından elde edilen çıktılar arasındaki ilişkiyle ilgilidir.

c) *Etkililik*, belirlenen hedeflere ve istenen sonuçlara ulaşma ile ilgilidir.

INTOSAI'nın Ekim 1977'de Lima (Peru)'da düzenlenen dokuzuncu kongresinde kabul edilen Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi'nde; mali yönetimin hukuka uygunluğu, düzenliliği, tutumluluğu, verimliliği ve etkinliği temelde eşit öneme sahip olduğu belirtilmiştir. INTOSAI, düzenlilik denetimi ile performans denetiminin eşit öneme sahip olduğunu kabul etmiştir. Ayrıca performans denetiminin sadece belirli mali işlemleri değil aynı zamanda kurumsal ve idari sistemleri içeren kamusal faaliyetin tamamını kapsadığı belirtilmiştir (INTOSAI, 1997).

Performans denetimi yerine farklı kavramlaştırmalar da söz konusudur. Bunlar; verimlilik-etkinlik tutumluluk denetimi, yönetimin denetimi, yönelimli denetim, işlemsel denetim, faaliyet denetimi, program denetimi, paranın karşılığı denetimi, etkinlik denetimi olarak sayılabilir (Kubalı, 1998: 30, Candan, 2007:55)

Bu farklı kullanımlarına rağmen performans denetimi tanımlarının ortak özelliği; denetime tabi tutulan kurum, program veya projede kaynakların elde edilmesi ve kullanımında ve faaliyetlerin yürütülmesinde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine uyulup uyulmadığının, öngörülen amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının incelenmesidir (Candan, 2007: 55). Başka bir anlatımla performans denetimi, başarı veya başarısızlığın ölçülmesi, başarı veya başarısızlığın nedenlerinin belirlenmesi ve gelişme önerilerine yer verilmesi olarak tanımlanabilir (Kubalı, 1998: 30).

Performans denetimi, bir hükümet programının veya faaliyetinin başarısını veya bu program ve faaliyetlerin verimliliğini, etkinliğini ve ekonomikliğini belirlemek amacıyla yapılan sistematik ve objektif bir değerlendirmedir. Bu değerlendirme, iyileştirme önerileri ile birlikte, bu önerilerin yürürlüğe girmesinden veya düzeltici faaliyet için hesap verebilirliğin sağlanmasından sorumlu olan yöneticilere, bakanlara ve parlamentoya rapor edilir. Performans denetimi bu açıdan, kamu kaynaklarının kullanımında, hesap verme sorumluluğunu geliştirmek için önemli bir yapı taşıdır (Waring ve Morgan, 2007: 323).

4. Türkiye’de Yüksek Denetim Organı Olarak Sayıştay

Osmanlı devletinde Tanzimat’la beraber başlayan devlette yenileşme hareketleri çerçevesinde mali alanda devlet harcamalarının denetimini sağlayacak bir kurumun gerekliliği ortaya çıkmış ve 29 Mayıs 1862 yılında Sultan Abdülaziz döneminde Divan-ı Muhasebat kurulmuştur. Daha sonra 1876 Kanunu Esasi’nin 105-107’nci maddelerinde yer alarak anayasal kuruluş niteliğini kazanmıştır (Sayıştay, 2012: X).

Ankara’da TBMM açıldıktan sonra 1920-1923 yılları arasında Sayıştay tarafından yerine getirilen bazı görevler meclis üyeleri arasından seçilen bütçe denetimi görevini yerine getiren geçici bir komisyon eliyle yürütülmüştür. Cumhuriyet ilan edildikten sonra 24 Kasım 1923 yılında 374 sayılı “Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun” çıkarılarak Cumhuriyet döneminde Sayıştay yeniden kurulmuştur. Cumhuriyet döneminde çıkarılan bu kanunla bağımsız bir kuruluş niteliği kazanan Sayıştay, 1924 Anayasasının 100 ve 101’nci maddelerinden yer alarak yeniden bir anayasal kuruluş olma vasfına kavuşmuştur (Akgündüz, 1997: 143-144). Anayasanın bu maddelerinde Sayıştay’ın Türkiye Büyük Millet Meclisine bağlı olduğu ve devletin bütün gelir ve giderlerini denetlemekle görevlendirildiği açıkça belirtilmiştir.

Sonraki süreçte 2005 yılında kadar yürürlükte kalan kamu mali yönetiminin anayasası olarak nitelenen 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nda Sayıştay ile ilgili yeni düzenlemelere gidilmiştir. Kamu mali yönetimi alanında yapılan reformlar denetim alanını dolayısıyla Sayıştay’ın görev ve yetkilerini de kapsamıştır. Cumhuriyetin ilanından sonra çıkarılan 374 sayılı kanun 1934 yılında kaldırılmış ve 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu çıkarılarak Sayıştay’ın kuruluş ve işleyişi yeniden düzenlenmiştir (Akgündüz, 1997: 145).

2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu 1967 yılına kadar yürürlükte kalmış, 1967 yılında 832 sayılı Sayıştay kanunun çıkarılması ile 2517 sayılı kanun yürürlükten kalkmıştır. Özellikle 1961 Anayasasında Sayıştay ile ilgili yeni düzenleme ve 127'nci maddesindeki hüküm uyarınca çıkarılan bu kanunla Sayıştay yeni bir kuruluş ve işleyişe kavuşmuştur (Akgündüz, 1997: 148-150).

Sayıştay günümüze kadar anayasal bir kuruluş olma özelliğini kurumuştur. Sayıştay bir anayasal kuruluş olarak 1982 Anayasası'nda da yer almıştır. Özellikle 2003 yılında kamu mali yönetiminde önemli bir reform gerçekleştirilmiş ve 1927 yılından bu yana yaklaşık 78 yıl yürürlükte kalan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmış ve Sayıştay ile ilgili önemli düzenlemeler yapılmıştır.

Kamu mali yönetimi alanında yapılan yeni düzenleme ile birlikte yeni bir Sayıştay kanunu da çıkarılmak istenmiş 2005 yılında TBMM'ye bir kanun teklifi sunulmuş ancak bu teklif hükümsüz kalmıştır. Aynı teklif 2010 yılında tekrardan meclise sunulmuş bazı değişikliklerle 6085 sayılı kanun olarak yasallaşmış ve 1967 yılından beri yürürlükte bulunan 832 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.

Kısaca değinilmeye çalışılan Sayıştay'ın tarihi içinde, konumuzla ilgili değinilmesi gereken önemli bir düzenleme 1996 yılında 4149 sayılı kanunun ek 10'uncu maddesi ile 832 sayılı kanuna yapılan eklemedir. Bu düzenleme ile Sayıştay'a ilk defa performans denetimi yetkisi verilmiştir. Daha sonra hem 5018 sayılı kanunda hem de 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda performans denetimi ile ilgili düzenlemelere gidilmiştir.

Aşağıda Sayıştay'ın performans denetimi yetkisinin tarihsel süreçteki seyri daha ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

4.1. Sayıştay Performans Denetimi Yetkisinin Gelişimi

Türkiye'de Kamu mali yönetiminde reform girişimleri 1980'lerden sonra yoğunlaşmakla birlikte, Dünya Bankası'yla 21 Aralık 1995 yılında yapılan Kamu Mali Yönetimi Projesi (Public Finance Management Project) ile hız kazanmıştır. Bu proje kamu mali yönetimi alanında yapılan reformların başlangıcını oluşturmuş, yapılan reformların ilk dayanağı ve kaynağı olmuştur. Sayıştay'a performans denetimi yapma

görevi bu kredi anlaşmasından yaklaşık bir yıl sonra 26 Haziran 1996 tarihinde kabul edilen ve 4 Temmuz 1996 tarih ve 22686 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 4149 sayılı "832 Sayılı Sayıştay Kanununun Bazı Maddelerinin ve Bazı Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun" ile, 832 Sayılı Kanuna yapılan eklemeye verilmiştir. "Verimlilik ve Etkinlik Değerlendirmesi" başlıklı Ek Madde 10'da "Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir" denmiştir. Bu düzenleme ile Sayıştay'a geniş manada performans denetimi yetkisi verilmekle birlikte, kamu kurumlarını performans yönetimi sistemine geçirecek ve denetlenecek performans bilgisi üretecek bir düzenlemeye gidilmemiştir. Bununla birlikte Sayıştay performans denetimi yapma yetkisine sahip olmuştur. Sayıştay performans denetimi yetkisine sahip olmakla birlikte 2011 yılına kadar 16 yılda ancak yirmi iki tane kurum ve alanda performans denetimi yapabilmıştır (Sayıştay, 2010: 45).

Sayıştay'a performans denetimi yetkisi 1996 yılında verilmiş olmasına rağmen özellikle kamu mali yönetimi alanında yeni bir düzenlemeye gidilemediği için hem bütçe hem de denetim ile ilgili reform söylemi devam etmiştir. Sekizinci Beş yıllık Kalkınma Planı kapsamında kurulan Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu buna bir örnektir. Rapor'da "Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetiminin Sağlanması" başlığı altında performans denetimi uygulamalarına en kısa zamanda geçilmesi ve bunun için iyi uygulama örnekleri kapsamında diğer ülke uygulamalarının incelenmesi önerilmiştir (DPT, 2000: 137).

İhtisas komisyonu raporu Sayıştay'ın performans denetimi yetkisi olmasına rağmen performans denetimi uygulamalarına geçilmesi yönündeki önerisi, Sayıştay'a verilen performans denetimi yetkisinin sınırlı veya eksik olduğundan kaynaklanmamaktadır. Rapor'da bu yönde herhangi bir tespit söz konusu değil. Ancak Sayıştay'ın performans denetimi kapsamında meclise sunması gereken raporları sunmadığı yönündeki değerlendirme ile kamu mali yönetim sisteminin performans denetimi gibi temel ilke ve anlayışların uzağında işlediği yönündeki tespit bu öneriye kaynaklık etmiştir denilebilir (DPT, 2000: 96-98).

Rapor'da INTOSAI tarafından yapılan performans denetimi tanımına yer verilmiş (DPT, 2000: 104), performans denetimine geçilmesi öneril-

miş fakat Sayıştay performans denetimi yetkisinin kapsamı, yeterliliği veya eksikliği üzerinde durulmamıştır.

Sayıştay'ın performans yetkisinin gelişimine dair önemli bir gelişme 2003 yılında çıkarılan ve 2006 yılında tamamen yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dur. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) kamu kurum ve kuruluşları için stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçelemeyi öngören yeni bir kamu mali yönetimi yapısı ortaya çıkarmıştır. Ayrıca kamudaki denetime ilişkin köklü değişiklikler getirmiştir.

Kanunun Dış Denetim başlıklı 68. maddesinde "Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

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

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

Sayıştay'ın yukarıda değinildiği gibi 1996 yılındaki değişiklikle birlikte performans denetimi yetkisi vardır. KMYKK ile birlikte mali saydamlık, hesap verebilirlik, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu gibi yeni düzenlemeler getirilerek Sayıştay'ın performans denetimi yapabileceği kurumsal bir alt yapı ortaya çıkarılmıştır. Bu yeni yapıya göre Sayıştay'ın görev ve yetkilerinin yeniden düzenlenmesi için 2005 yılında TBMM'ye kanun teklifi verilmiş ancak verilen kanun teklifi komisyonlardan Genel Kurula getirilmemiş ve yasallaşmamıştır. Bu kanun teklifinin genel gerekçesinde Sayıştay'ın "düzenlilik denetimi ve performans denetimi tekniklerini eşit ağırlıkta uygulayabileceği" ne yer verilmiştir. Tanımlar kısmında performans denetimi tanımı "Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, kamu idarelerinin iyi yönetim ilkeleri esas alınarak kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanımı ile faaliyetlerinin kurum hedeflerine ulaşmada etkililiğinin değerlendirilmesi" şeklinde yapılmıştır. Teklifin Sayıştay Denetimi başlıklı 36. Maddesinde, Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar denilmekte ve performans denetimi; kamu idarelerinin faaliyetlerini ve kamu kaynaklarını etkililik, ekonomiklik ve verimlilik açısından değerlendirmek suretiyle gerçekleştirileceği belirtilmektedir.

Bu yasa teklifinde düzenlenen performans denetiminin kapsamı KMYKK ile de uyumludur. Ancak bu kanun teklifi hükümsüz kalmış ve ancak bundan beş yıl sonra 2010 yılında bu teklif tekrardan meclise sunulmuş ve özellikle performans denetimi ile ilgili ciddi değişikliklere uğrayarak kabul edilmiş ve yasallaşmıştır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu 19 Aralık 2010 tarihli 27790 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun'da performans denetimi; "hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi" olarak tanımlanmıştır. Kanunun denetimin genel esasları başlıklı 35. maddesinde denetim şu şekilde tanımlanmıştır; "kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir". Burada denetimin genel esasları kapsamında denetim, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımını içermektedir. Ancak denetim ile ilgili kanunda geçen bu esaslar, ne düzenlilik denetimi ne de performans denetimi tanımlarından geçmemektedir. Kanunun Sayıştay Denetimi başlıklı 36. maddesinde Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar denilmektedir. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Performans denetimi tanımına baktığımızda 2005 yılında sunulan teklifte göre dar bir performans denetimi söz konusudur. Sayıştay'ın performans denetimi, etkililik, ekonomiklik ve verimlilik kavramlarına yer verilmeden tanımlanmıştır. Daha da önemlisi, 2012 yılında kanunda yapılan bir değişiklik, "Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin denetiminde; ... alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez." hükmü eklenmiştir. Yapılan bu değişiklik performans denetimi amacı ve mantığı ile uyuşmayan bir düzenleme olmuştur. Ancak Anayasa Mahkemesi'nde açılan iptal davası ile bu değişiklik Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. ¹

1 Anayasa Mahkemesi'nin 27.12.2012 tarih, 2012/102 Esas ve 2012/217 sayılı kararı

Günümüzde Sayıştay tarafından parlamento adına yapılan dış denetim kapsamında düzenlilik denetimi önemini korumaktadır. Bununla birlikte performans denetimi, diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de yüksek denetim organı olan Sayıştay tarafından uzun bir süredir uygulanmaktadır. Yukarıda gelişim süreci konusunda değinildiği gibi, Türkiye'de performans denetiminin kapsamı konusunda giderek daha tutucu bir yaklaşım sergilenmektedir. Özellikle verimlilik, etkililik ve tutumluluk denetimi konusunda Sayıştay'ın yerindelik denetimi yapabileceğine yönelik kuşkular, hem kanun metinlerine hem de söylemlere yansımaktadır. Sayıştay denetimleri açısından, performans denetimi olarak adlandırılmamış olmakla birlikte içerik olarak performans denetimi olan ve 1996 yılında Sayıştay Kanunu'na eklenen düzenlemeden başlayarak 2005 yılındaki Sayıştay Kanun teklifine kadar bu teklif dahil performans denetimi konusunda INTOSAI tanımına uygun bir anlayış hakim olmuştur. Ancak 2010 yılında çıkarılan 6085 sayılı kanun ve daha sonra 2012 yılında bu kanunda yapılan değişiklik gösteriyor ki performans denetiminin kapsamı daha dar tutulmaya çalışılmaktadır.

Verimlilik, etkililik ve tutumluluk, yönünden yapılan incelemeler uluslararası uygulamalarda performans denetiminin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmektedir. Avrupa Birliği Sayıştay'ı ve ABD Sayıştay'ı performans denetiminin amacını verimlilik, etkililik ve tutumluluk olduğunu kabul etmektedir. Yasal düzenlemeler de bu yöndedir (ECA, 2017: 7, GAO, 2011: 17-18) . 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda performans denetimi ile ilgili yapılan değişiklik ile birlikte kamu idarelerinin performans denetimi tartışmalı hale gelmiş ve takip eden yıllardaki uygulama, performans denetiminin tanımındaki bu değişiklikten önemli ölçüde etkilenmiştir (Balyemez, 2017: 106).

Bu değişikliğin etkileri Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nde de göze çarpmaktadır. Yönetmelikte, performans denetiminin tanımı Kanun'daki tanıma göre yapılmış ancak yönetmeliğin 4. maddesinin e bendinde, Sayıştay Kanununda yer almayan 'etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi' adında yeni bir denetim türünün tanımı yapılmıştır (md.4/e). Dolayısıyla, Kanun'da (md.36) olmayan bir denetim türü Yönetmelikle ihdas edilmiştir. Yönetmeliğin ikinci bölümü 'düzenlilik denetimine', üçüncü bölümü 'performans denetimine', dördüncü bölümü ise 'etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimine' ayrılmıştır. Ancak Sayıştay tarafından 2014 yılında 'düzenlilik denetim rehberi' ve 'performans

denetim rehberi' yayımlanmasına rağmen etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetim konusunda bir rehber yayımlanmamıştır. Sayıştay raporları da düzenlilik ve performans denetimi şeklinde iki bölüm halinde yayımlanmış, raporlarda 'etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi' başlığı altında herhangi bir bölüme yer verilmemiştir (Bal-yemez, 2018: 285).

Sayıştay performans denetimini kurumların üretmiş olduğu performans bilgisi üzerinde yapmaktadır. Stratejik planlar, performans programları ve faaliyet raporları üzerinde yapılan denetim bir VET denetimi değil, ancak performans bilgisinin denetimi olarak görülebilir. Ancak yasal zorunluk olmasına rağmen bazı kurumların stratejik plan hazırlamadığı, bazı kurumların faaliyet raporlarını Sayıştay'a göndermediği veya zamanında göndermediği (Kaçer, 2018: 129-132) bir ortamda, Sayıştay performans bilgisi denetimi yapması bile zorlaşmaktadır.

5. Sonuç

Kamu yönetimi alanında meydana gelen değişimler, kamu mali yönetimi alanını da etkilemiştir. Özellikle yeni kamu işletmeciliği kapsamında ön plana çıkan, kamu kaynaklarının, verimli, etkin ve tutumlu kullanılması, süreçlerden ziyade sonuçlara odaklanma, stratejik yönetim, performans yönetim ve denetimi, saydamlık, hesapverebilirlik gibi kavramlar kamu mali yönetimi alanındaki reform çalışmalarını büyük ölçüde etkilemiştir. Önceleri gelişmiş ülkelerde uygulamaya konulan reformlar, diğer gelişmekte olan ülkelere de yayılmıştır. Bu reform çalışmaları kapsamında yüksek denetim organı olarak Sayıştayların görevlerinde ve yaptıkları denetimin kapsamı ve içeriği değişmiştir. Türkiye'de bir yüksek denetim organı olarak Sayıştay, varlığını Osmanlı Devleti'nden bu yana sürdürmektedir. Denetim anlayışından meydana gelen değişimlere paralel olarak Sayıştay'ın yapmış olduğu denetim faaliyetinin alanı genişlemiştir. Düzenlilik denetimi yanında performans denetimi ile de yetkilendirilmiştir.

Ancak performans denetimi ile ilgili yapılan yasal düzenlemelerde Sayıştay'ın performans denetim yetkisinin kapsamı tartışmalı hale gelmiştir. Bunun temel nedeni 2010 yılında çıkarılan Sayıştay kanununda performans denetiminin kapsamının 5018 sayılı kanuna göre daha daraltılmış olmasıdır. VET denetimini içermeyen bu düzenleme

aynı zamanda INTOSAI performans denetimi kapsamına da uygun düşmemektedir. Kamu kaynaklarının kullanımında saydamlığın ve hesapverebilirliğin sağlanması, ayrıca kaynakların verimli, etkili ve tutumlu kullanılmasının bir değerlendirmeye tabi tutulması açısından Sayıştay, VET denetimi yapabilmelidir. Sadece kurumların ürettikleri performans bilgisinin denetimi bu amaca hizmet etmekte yetersiz kalmaktadır.

Özellikle ABD Sayıştay'ı yapmış olduğu performans denetimi sonucunda ne kadar ekonomik fayda sağlandığı ile ilgili bir bilgi paylaşmaktadır. Sayıştay'ın benzer bir bilgiyi üretip paylaşabilmesi performans denetiminin etkinliği açısından faydalı olacaktır.

Son olarak Sayıştay'ın hali hazırda yapmış olduğu performans denetiminin idareleri geliştirici bir sonuç doğurabilmesi için kamuoyunun ilgisi ve farkındalığı artırılmalıdır. Bunun için raporların hem parlamento gündemine taşınması, hem de basın yayın organlarında haber yapılması, her yıl bu raporları konu alan akademik faaliyet ve yayınların çoğalmasına bağlıdır.

Kaynakça

- Akgündüz, A. (1997). *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Akyel, R. ve Köse, H. Ö. (2010). "Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği". *Türk İdare Dergisi*, 466, s. 9-45.
- Balyemez, A. S. (2017). "Türkiye'de Neoliberal Dönüşüm Kapsamında Yapılan Düzenlemeler Çerçevesinde Kamu İdareleri ve Özel Sektör İşletmelerinin Bağımsız Dış Denetimi". *LAÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), s. 92-132.
- Balyemez, A. S. (2018). "Sayıştay Performans Denetimlerinin Uygulama ve Sonuçları Üzerine Bir Tartışma". *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(2), s. 276-311.
- Candan, E. (2007). *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara.

- DPT (2000). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara.
- ECA (2017). "Performance Audit Manual", https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.PDF, (Erişim: 20.03.2019)
- Ergen, Z. (2016). "Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasabe-İ Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanuna Bütçe ve Harcama Usullerinde Dönüşüm". *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), s. 93-115.
- Hood, C. (1991). "A Public Management For All Seasons?". *Public Administration*, 69(1), s. 3-19.
- Falay, N.(1997). "Denetim, Verimlik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay". *Sayıştay Dergisi*, 25, s. 18-30.
- GAO (2011). "Government Auditing Standards: 2011 Revising", <https://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>, (Erişim: 20.03.2019)
- INTOSAI (1977). ISSAI 1: The Lima Declaration, Austria.
- INTOSAI (2013). ISSAI 300: Fundamental Principles of Performance Auditing, Austria.
- Kaçer, F. (2017). *Politika Transferi Bağlamında Türkiye’de Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Kaçer, F. (2018). "Politika Transferi Bağlamında Türkiye’de Kamu Mali Yönetimi Reformunun Başarısının Değerlendirilmesi". *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 32, s. 121-134.
- Khan, M.A. (1995). "Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş". (Çeviren Faruk Eroğlu), *Sayıştay Dergisi*, 19, s. 15-30.
- Köse, H.Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Kubalı, D. (1998). *Performans Denetimi: Kavramlar, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Mury, L. G. (2018). "Performance Audits Focused on the Principle of Effectiveness: An Overview of Public Audit Agencies". *Applied Finance and Accounting*, 4(2), s. 45-54.

- Özer, H. (1997). *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay Yayını, Ankara.
- Polat, N.(2006). *Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetim*, Coşkun Can Aktan (Ed.). Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Pretorius, C. ve Pretorius, N.(2009). *Public Financial Management Reform Literature Review*, Department For International Development, London,
- Sayıştay Başkanlığı (2010). T.C. Sayıştay Başkanlığı 2009 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı (2012). *Kuruluşundan Cumhuriyet'e Sayıştay Tarihi*, T.C. Sayıştay Başkanlığı 150. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları (No:4), Ankara,
- Waring, C. G., ve Morgan, S. L. (2007). *Public Sector Performance Auditing in Developing Countries*. Public Sector Governance and Accountability Series: Performance Accountability and Combating Corruption. Washington, DC, USA: The International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank.