

MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK ARACI OLARAK: TÜRK SAYIŞTAY'IN PERFORMANS DENETİMİ¹

(AS A TOOL FOR FISCAL TRANSPARENCY AND ACCOUNTABILITY:
PERFORMANCE AUDIT OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS-TCA)

*Durdane KÜÇÜKAYCAN**

ÖZ

Ülkemizde kamu idarelerinin dış denetimi, Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre Sayıştay tarafından yapılan harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması” olarak açıklanmaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsamaktadır. Bu çalışmada Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimi incelenmiştir. Çalışmanın amacı Sayıştay'ın yapmış olduğu performans denetimini,

tüm aşamalarıyla inceleyerek kamu idareleri için mali saydamlık ve hesap verebilirlik aracı olarak değerlendirilmesini yapmaktır. Sayıştay'ın gerçekleştirdiği performans denetimi; performans esaslı bütçeleme sisteminin tamamlayıcı unsuru olarak kamu idareleri açısından önem arz etmekle beraber performans hesap verebilirliğinin göz ardı edilerek performans bilgisinin denetimi olarak mali saydamlığın sağlanmasına katkı sağladığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hesap Verme Sorumluluğu, Mali Saydamlık, Performans Denetimi, Performans Denetim Raporları, Performans Esaslı Bütçeleme.

JEL Kodları: H11, H83

ABSTRACT

The external audit of public administrations in Turkey is carried out by the Court of Accounts. According to the Public Financial Management and Control Law no. 5018, institutional objectives and the terms of their compliance plans and reporting the results of the Grand National Assembly of Turkey “is described as. According to the Law No. 6085, the Court of Accounts audit includes regularity audit and performance audit.

In this study, the performance audit performed by the Court of Accounts is examined. The purpose of this study is to examine the performance audit performed by the Court of Accounts in all stages and to evaluate it as a tool of financial transparency and accountabil-

ity for public administrations. The performance audit performed by the Court of Accounts; although it is important for public administrations as a complementary element of performance based budgeting system, it has been determined that performance accountability contributes to ensuring financial transparency by ignoring performance accountability.

Keywords: Accountability, Fiscal Transparency, Performance Auditing, Performance Auditing Reports, Performance-based Budgeting.

JEL Classification: H11, H83

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

* Dr. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Eskişehir, Orcid: 0000-0001-5515-2616, durdane@ogu.edu.tr, Yazı Gönderim Tarihi: 20.08.2019, Yazı Kabul Tarihi: 02.09.2019.

1. GİRİŞ

Kamu kesiminde yaşanan dönüşüm sonucunda ortaya çıkan yeni kamu yönetimi anlayışıyla beraber ülkeler; mali saydamlığı, hesap verebilirliği ve performans yönetiminin uygulanabilirliğini sağlamak için kamu mali yönetimlerinde düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelerden birisi de modern bir bütçeleme sistemi olan “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi”dir. Bu bütçeleme sistemine geçen ülkeler bütçeleme süreçlerinde kendi yapısal koşullarına göre yasal düzenlemeler yapmıştır. Ülkemizde de 24.12.2003 tarihinde yürürlüğe giren “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” çerçevesinde Türk kamu mali yönetiminde stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme modeli benimsenmiştir (Egeli, Akdeniz, Aksaraylı, Tüğen ve Özen, 2007, ss. 28-29). Bu bütçeleme modeli Kanunun uygulanmaya başlanmasıyla beraber fiili olarak 2008 yılından itibaren genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanmaya başlanmıştır. 2008 yılından itibaren kamu idarelerinin çoğunluğu bütçelerini performans esaslı bütçeleme sistemine göre yapmaya çalışmışlardır. Girdiye dayalı yaklaşımla hazırlanan bütçelerle mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanamaması sonucunda kamu mali yönetiminde performans esaslı bütçeleme sistemi kullanılmaya başlanmıştır.

Ülkemizde benimsenen stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarını; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu oluşturmaktadır. Bu bütçeleme sistemine göre kamu idareleri mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilmek için stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu hazırlamaları gerekmektedir. Üç temel belgenin yanı sıra kamu idarelerinin performans esaslı bütçeleme sistemi, performans denetimi ile tamamlanmaktadır.

Çalışmada öncelikle mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun kavramsal çerçevesi ortaya koyulmuştur. Sonrasında Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimi açıklanmıştır. Sayıştay'ın yapmış olduğu performans denetimi tüm aşamalarıyla incelenerek kamu idareleri için mali saydamlık ve hesap verebilirlik aracı olarak değerlendirilmesi yapılmıştır.

2. MALİ SAYDAMLIK

Yeni kamu yönetimi anlayışı kapsamında önem kazanan ilkedden birisi mali saydamlıktır. Saydamlık, genel kabul gören anlamıyla, herhangi bir konuda bilginin var olması ve bu var olan bilgiye paydaşların ulaşabilir olması olarak ifade edilmekle beraber saydamlığın çok çeşitli boyutları vardır. Mali saydamlık ise hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olması olarak tanımlanmaktadır (DPT-ÖİK, 2000, 83). Saydamlık sayesinde devletin hedefleri, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilginin düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunumu sağlanmış olmaktadır. Bu açıdan mali saydamlık, kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığının bilgisinin var olması olarak açıklanmaktadır (Atiyas ve Sayın, 2000, 28).

Mali saydamlık; hükümetin, geçmiş, gelecek ve şimdiki faaliyetleri ile ilgili olarak kapsamlı ve anlaşılabilir bilginin vatandaşlara sunumunu gerektirmektedir. Bu açıdan mali saydamlık; kapsayıcılık, açıklık, güvenilirlik, zamanlılık, kamu maliyesinin düne, bugünü ve geleceğine ilişkin kamu raporlamasının bağıntılı olması, etkin bir mali yönetim ve hesap verebilirlik için kritik bir öneme sahiptir (IMF, 2016). Kısacası mali saydamlık, “devletin yaptığı mali işlemlerle ilgili gerçeklerden tasarruf etmediği” durum olarak ifade edilmektedir (Emil ve Yılmaz, 2004,15).

5018 sayılı Kanunun üçüncü bölümü olan kamu kaynaklarının kullanımının genel esaslarının yer aldığı kısımda mali saydamlık anlatılmaktadır. Kanunun 7. maddesine göre mali saydamlık “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir.” olarak ifade edilmektedir. İlgili Kanun maddesindeki tanımda da yer verildiği üzere temel amaç kamu kaynaklarının elde edilmesinde ve kullanılmasında denetimin sağlanmasıdır. Ayrıca Kanunun ilgili maddesinde kamu idarelerinin mali saydamlığın sağlanabilmesi için;

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanmasının,

- ii. Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olmasının,
- iii. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanmasının,
- iv. Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulmasının,

zorunlu olduğu belirtilmektedir. Kanunun yedinci maddesinde yer alan bu hususlar IMF'nin 1998 yılında yayımladığı ve 2007 yılında güncellenen Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğünde yer almakta olan dört temel ilke ile de örtüşmektedir. Bu ilkeler: rollerin ve sorumlulukların açık olması, bütçe sürecinin açık olması, bilginin kamuya açık olması ve dürüstlüğü güvencesidir².

Mali saydamlık olarak bilinen bu kavramın kamu mali yönetiminde gerçekleşebilmesi için her türlü kaynağın elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi; yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması; bütçeye ilişkin tüm belge ve raporların kamuoyuna açık ve anlaşılabilir olması gerektiğini Altuğ (2019, 25) ifade etmiştir. Edizdoğan ve Çetinkaya (2017, s. 54) da 5018 sayılı Kanun kapsamında hazırlanması gereken stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporunun mali saydamlığı sağlamaya yönelik araçlar olabileceğini ifade etmiştir.

3. HESAP VEREBİLİRLİK

Yeni kamu yönetimi anlayışı kapsamında önem kazanan bir diğer önemli ilke hesap verebilirliktir. Türk Dil Kurumu'nun Türkçe sözlüğüne baktığımızda, "hesap verebilirlik" kavramı sözlükte yer almamaktadır. Türkçede tam karşılığı olmadığı için çalışmalarda

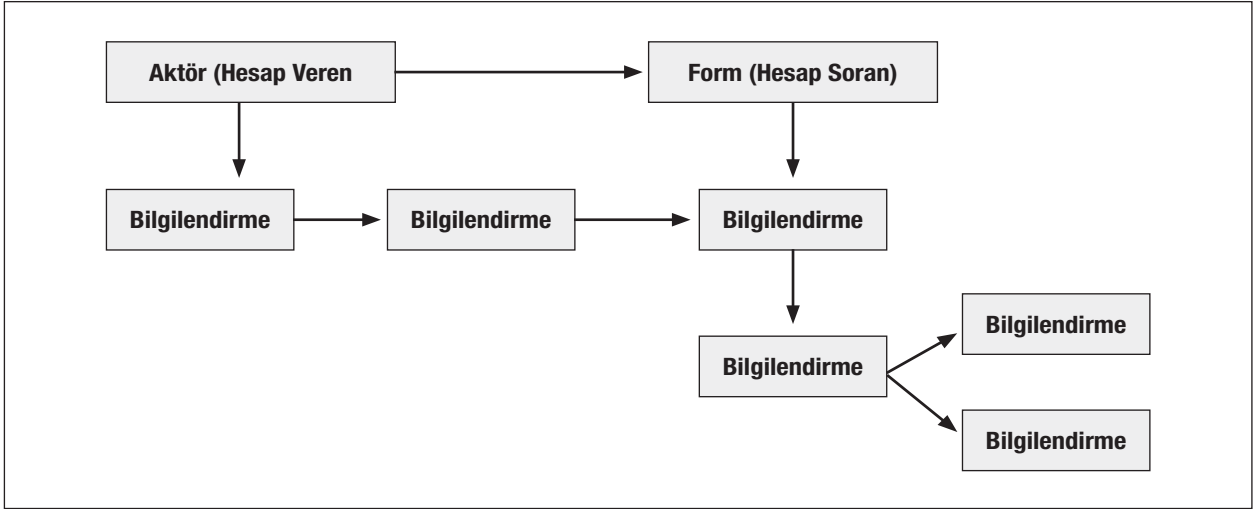
hesap verebilirlik kavramı hesap verme sorumluluğu olarak da adlandırılmaktadır. 5018 sayılı Kanunda her iki kavram da kullanılmıştır. Hesap verme sorumluluğu, Kanunun 8. maddesinde yer almaktadır. Kanunda "Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır." ifadesine yer verilmektedir. Modern bütçe ilkelerinden olan hesap verme sorumluluğu, kişinin görevini yerine getirip getirmediğinin hesabını verme sorumluluğu olarak açıklanmaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2017, s. 64). Hesap verme sorumluluğu olarak da adlandırılan hesap verebilirlik, cevap verme ve açıklamada bulunma yükümlüğünü ifade etmektedir (Taktak ve Bahtiyar, 2015, s. 264).

Kaya (2003, s. 1) kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunu; "üzerinde mutabakata varılmış hedefler çerçevesinde belirli bir performansın gerçekleştirilmesine yönelik sorumluluğun üstlenilmesine ve bunun açıklanması yükümlülüğüne dayanan bir ilişki" şeklinde tanımlamıştır. Bu bağlamda artık hesap verme sorumluluğu sadece cevap verme ve açıklamada bulunma yükümlüğünü ifade etmemektedir. Kamu gücünü kullanma görev ve yetkisi verilen kamu görevlisinin yasal sınırlar içerisinde bu yetkiyi kullanmakla beraber kamu kaynaklarını etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanıp kullanmadığının da hesabını vermesi beklenmektedir.

Hesap verebilirlik kavramı genellikle diğer kavramlarla (sorumluluk, denetim, saydamlık) olan ilişkisi ortaya konularak da açıklanmaktadır. Hesap veren tarafa kamu gücü kullanma görev ve yetkisi yasal sınırlar içerisinde verilmektedir. Bu açıdan hesap verebilirliğin olabilmesi için hesap verenin sorumluluğun bilincinde olması ve sorumluluğunu yerine getirmesi gerekmektedir. Hesap veren tarafa kamu gücü kullanma görev ve yetkisi yasal sınırlar içerisinde verildiği için hesap soran tarafın da hesap veren tarafı denetlemesi beklenmektedir.

2) Bu ilkelerle ilgili 2014 ve 2018 yılında güncellemeler yapılmış olup ayrıntılı bilgiler IMF'in resmi internet sitesinde yer almaktadır. (<https://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>).

Şekil 1. Hesap Verebilirlik İlişkisi



(Bovens, 2007, 454)

Yukarıdaki şekil incelendiğinde hesap verme ilişkisinde iki tarafın bulunduğu gözükmektedir. Bir tarafta aktör (hesap veren kişi) diğer tarafta da form (hesap soran kişi) yer almaktadır. Hesap vereni değerlendirmek için hesap veren tarafın hesap soranı bilgilendirmesi gerekmektedir. Hesap verenin bilgilendirme yöntemi ise hesap sorma yetkisine sahip kişiye raporlama yapmasıdır. Bu bağlamda uygulamada hesap verebilirlik raporlama faaliyeti olarak kabul edilmektedir.

Hesap verebilirlik sadece bilginin var olması değil, ayrıca mevcut olan bilginin güvenilir, doyurucu nitelikte, anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmasını gerektirir. Çünkü Steccolini'nin (2004, s. 330) de ifade ettiği üzere hesap verebilirlik hem bilgi verilmesini hem de hesap vereni muhakeme etmek için elde edilen bilgilerin değerlendirilmesini de içine alan bir süreçtir. Bu bağlamda raporlardaki bilginin düzeyi ve kalitesiyle kamu idarelerinin hesap verebilirliği değerlendirilmektedir. Dolayısıyla kamu idareleri, yıllık raporlar hazırlayarak hedeflerini, faaliyetlerini ve performanslarını kamuoyuna sunmaktadırlar. Bu durum hem kamu hesap verebilirliğinin hem de performans hesap verebilirliğinin yerine getirilmesi açısından önem arz etmektedir. Kamu idareleri için yıllık raporlar hesap verme araçları olarak görülmektedir. Bu bağlamda raporlardaki bilginin içeriği ve yeterliğinin sağlanması ilgili kamu idaresinin kamuoyuna hesap verme sorumluluğunun yerine getirip getirmediğinin de bir göstergesidir.

4. MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK ARACI OLARAK TÜRK SAYIŞTAY'ININ PERFORMANS DENETİMİ

Mali anayasamız olarak kabul edilen 5018 sayılı Kanun'un üçüncü bölümü olan Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları başlığı altındaki madde 7'de mali saydamlık tanımlanırken, madde 8'de hesap verebilirlik tanımlanmıştır. Mali saydamlık ve hesap verebilirlik, 5018 sayılı Kanunda da yer verildiği üzere birbirine hem yakın maddelerde hem de yakın ilişkili ve birbirlerini tamamlamasıyla kamu mali yönetimi için anlam ifade eden kavramlardır.

Hesap verebilirlik ve mali saydamlık birbirine bağlı ve ilişkili olmakla birlikte farklı kavramlardır. Her ikisi de modern bütçe ilkelerindedir. Mali saydamlık ilkesi hükümetin, geçmiş, gelecek ve şimdiki faaliyetleri ile ilgili olarak kapsamlı ve anlaşılabilir bilginin vatandaşlara sunumunu gerektirmektedir. Saydamlık ilkesi bir kamu faaliyetinin öncesinde, sonrasında ve faaliyet esnasında paydaşlara geri bildirim gerektirmektedir. Hesap verebilirlik ise bir kamu faaliyetinin gerçekleşmesi sonrasında karşımıza çıkmaktadır. Bu açıdan bu iki kavramdan biri olmadan diğerinin çok fazla bir anlam ifade ettiğini söyleyemeyiz. Kamu mali yönetiminde saydamlığın sağlanabilmesi için hesap verebilirlik önemli bir araç, hesap verebilirliğin sağlanabilmesi için de saydam politikaların uygulanması

gerekmektedir. Kısacası her iki kavramın bir madalyonun iki yüzünü oluşturduğunu söyleyebiliriz. Madalyonun iki yüzünü oluşturan bu iki kavramın kamu mali yönetiminde işlerlik kazanabilmesi ise denetim aracılığıyla gerçekleşmektedir.

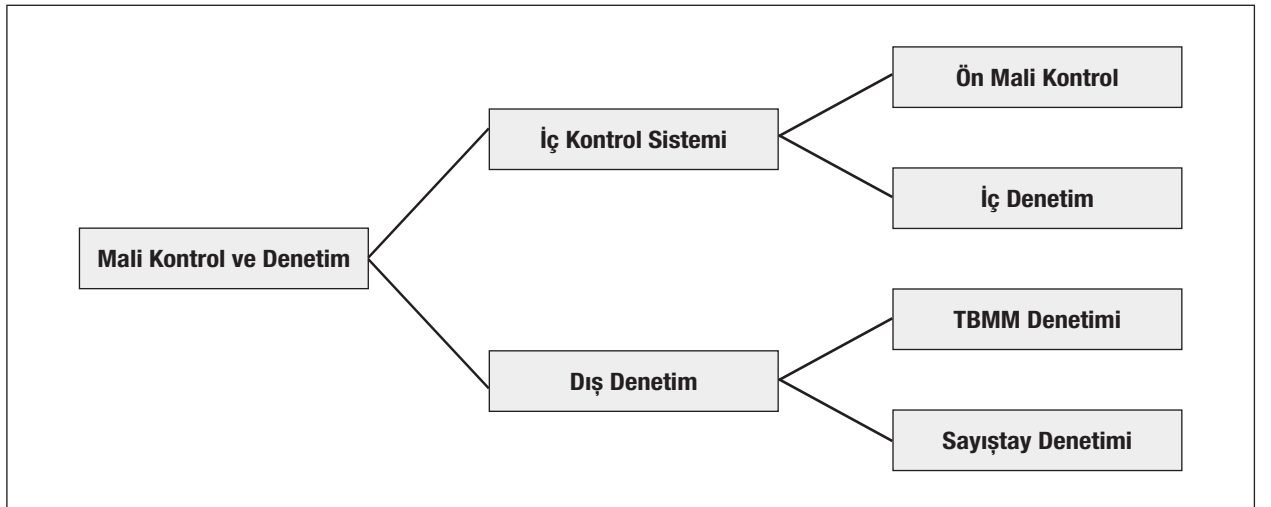
4.1. Performans Denetiminin Türk Mevzuatındaki Yeri

Denetim; kamu sektöründe kaynak kullanımını açınsından yasallığın ve etkinliğin sağlanması hedefiyle süreç takibi gerektiren hem kamu kurumlarının kendileri tarafından gerçekleştirilen hem de kurum dışı bağımsız bir organ tarafından yürütülen zorunlu bir faaliyet olarak görülmektedir (Özen ve Öztornacı, 2015, s. 1). Bu tanım içerisinde denetimin türleriyle (iç ve dış denetim ile performans ve düzenlilik denetimi) beraber denetimin zorunlu bir faaliyet olduğu yer almaktadır. 5018 sayılı Kanunda hem denetim hem de kontrol kavramlarına yer verilmiştir. Mali kontrol ve denetim iki başlık altında toplanmıştır. Bunlar; iç kontrol sistemi ve dış denetimdir. Kamu kurumlarının kendileri tarafından yapmış oldukları denetim, iç kontrol sistemi içerisinde, ön mali kontrol ve iç denetim şeklinde yapılmaktadır. Edizdoğan ve Çetinkaya (2017, s. 364) tarafından 5018 sayılı KMYKK ile 6085 sayılı Sayıştay Kanuna göre hazırlanan ülkemizde uygulanmakta olan mali kontrol ve denetime ilişkin şekle aşağıda yer verilmiştir.

5018 sayılı Kanunun beşinci kısmında iç kontrol sistemi başlığı altında iç kontrol sisteminin amacı, yapısı, işleyişi ve kapsamı açıklanmıştır. Kanunda iç kontrol; “*idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü*” olarak tanımlanmıştır (5018 sayılı Kanun, md. 55). Tanımdan da anlaşılacağı üzere kamu kaynaklarının kullanımının mevzuata uygun bir şekilde yapılmasını ve faaliyetlerin verimli, etkili ve tutumlu (Efficiency, Effectiveness, Economy -3E) bir şekilde yürütülmesinden kamu idaresi tarafından oluşturulan iç kontrol sistemi sorumlu tutulmaktadır.

İç kontrol sistemi içerisinde hedeflenen amaca ulaşabilmek için kamu kaynaklarının kullanımının denetimi ön mali kontrolün ve iç denetimin gerçekleştirilmesiyle sağlanmaktadır. Ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsamaktadır. Harcama öncesinde/işlemlerin gerçekleşmesi aşamasında kamu kaynak kullanımının mevzuata uygunluğunun tespiti açısından ön mali kontrol işleminin yürütülmesi gerektiği için bu denetim kamu idaresinin mali hizmetler birimi tarafından gerçekleştirilmektedir.

Şekil 2. Türkiye’de Mali Kontrol ve Denetim



(Edizdoğan ve Çetinkaya, 2017: 364)

İç kontrol sistemi ön mali kontrolün yanında kamu kaynaklarının kullanımı öncesi/sonrası aşamasında yapılan iç denetim ile tamamlanmaktadır. Kanunda iç denetim; “*kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti*” olarak ifade edilmiştir (5018 sayılı Kanun, md. 63). İç denetim faaliyeti kamu kurumunun faaliyetlerine değer katmak amacıyla yapılan performans denetimini de içine alan bir danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyet kamu idarelerine atanan iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. İç denetçiler 5018 sayılı Kanuna göre doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak çalışmaktadırlar. Ön mali kontrol gibi iç denetim de kurumun kendi personeli tarafından yapılmaktadır.

Dış denetimi, Edizdoğan ve Çetinkaya (2017, s. 364), parlamentoya bağlı ve işlevsel bağımsızlığı olan, yürütmenin dışında en üst denetim kuruluşu tarafından yapılan denetim faaliyeti olarak ifade etmiştir. Bu denetim türü kamu kaynaklarının kullanımı sonrasında (harcama sonrası) yapılan ve kamu idaresinin Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) ve Sayıştay tarafından dışarıdan denetlenmesi faaliyetlerini içermektedir. Dış denetim; bağımsız bir kurum tarafından, kamu idaresinin harcama yaptıktan sonra, gerçekleştirilen ve öngörülenler (hedeflenenler) ile ulaşılan sonuçların karşılaştırılması ve yasalara uygunluğu açısından denetlenmesidir (Çakar, 2008, s. 2).

Kanunda “*Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması*” olarak açıklanmaktadır (5018 sayılı Kanun, md. 68). Ayrıca Kanunda Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek olan dış denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak yapılacağı ifade edilmiştir. Sayıştay Yüksek Denetim Kurumlarının denetim uygulamalarını dikkate alarak kamu idarelerini denetlemektedir. Sayıştay gerçekleştirdiği denetimlerin sonuçlarını da TBMM’ye raporlayarak kamuoyu ile paylaşmaktadır.

Yukarıda kamu kaynaklarının kullanımının mevzuata uygun bir şekilde yapılması ve faaliyetlerin verimli, etkili ve tutumlu bir şekilde yürütülmesinden kamu idaresi tarafından oluşturulan iç kontrol sisteminin sorumlu tutulduğu ifade edilmiştir. Aynı ifadelerin 5018 sayılı Kanunda dış denetim için de geçerli olduğu görülmektedir. Atay (2016, s. 109) Sayıştay denetimi olarak da bilinen dış denetimin ve kamu idarelerinde kurulan iç denetim birimleri tarafından gerçekleştirilen iç denetimin, temelde aynı amaca hizmet eden ve birbirini tamamlayan iki uygulama olarak yürütüldüğünü ifade etmiştir. Bu iki denetim faaliyeti, birbiri ile sürekli etkileşim içindedir. Dış denetim sonuçlarından iç denetim birimleri, iç denetim sonuçlarından da dış denetimi gerçekleştiren Sayıştay denetçileri faydalanmaktadırlar.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 7. maddesinde yer alan “*Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz.*” hükmü ile performans denetimlerinin sonuçlarının idareler açısından bağlayıcı olmadığı ifade edilmektedir. Bu bağlamda hem iç denetim hem de dış denetim hukuki bir sorumluluk doğurmamaktadır. Her iki denetim türü de idarenin faaliyetlerine değer katmak amacıyla yapılmaktadır. Çalışmada Sayıştay tarafından yapılan dış denetim üzerinde durulmaktadır (iç kontrol sistemi ve türleri çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur).

4.1.1. Sayıştay Denetimi

Kamu gelir ve giderlerinin parlamento adına denetlenmesi yüksek denetim olarak adlandırılır. Yüksek denetim, yürütme organının ve idarenin mali işlemlerinin parlamento adına en üst düzeyde denetimi olarak bilinmektedir. Yüksek denetim kurumları ise yasama, yürütme ve yargı erkerlerinin emir, talimat ve etki alanı dışında çalışan kurumsal, mali, mesleki ve diğer alanlarda bağımsız kuruluşlardır. Uluslararası Sayıştaylar Birliğinin (INTOSAI-International Organization of Supreme Audit Institutions) ülkelerin yüksek denetim standartlarının gelişmesinde önemli katkıları olmuştur. Özellikle denetimin çerçevesinin belirginleşmesinde ve uluslararası standartların içleştirilmesinde önemli deklarasyonlar ve üst belgeler yayımlayarak üye ülkelerin denetim standartları geliştirmesine yardımcı olmuştur (Kılıçaslan v.dğr., 2018, s. 15).

Ülkemizde ise yüksek denetim görevi 1982 Anayasamıza göre Sayıştay'a verilmiştir. Yüksek denetim ya da Sayıştay denetimini, Önder ve Türkoğlu (2012, s. 201), kamu yönetiminin parlamento adına bağımsız denetim elemanlarınca denetlenmesi ve ilgili örgütün mali tabloları ile hesap işlemlerinin doğruluğunun, uygunluğunun araştırılması; yönetimin verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu hakkında görüş belirtmesine yönelik faaliyetler olarak ifade etmiştir. Bu denetimde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesinin yanında mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim ile mali işlemlerin hukukiliği denetlenmektedir.

4.1.2. Sayıştay'ın Denetim Türleri

6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsamaktadır. Sayıştay denetiminin türleri şematik olarak aşağıdaki gibi gösterilebilir:

Düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun tespit edilmesi ile bu idarelerin mali rapor ve tablolarının, güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirdiği denetim türüdür (6085 sayılı Kanun, md. 36). Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere düzenlilik denetimi kendi içinde "mali denetim" ve "uygunluk denetimi" olmak üzere iki denetimden oluşmaktadır.

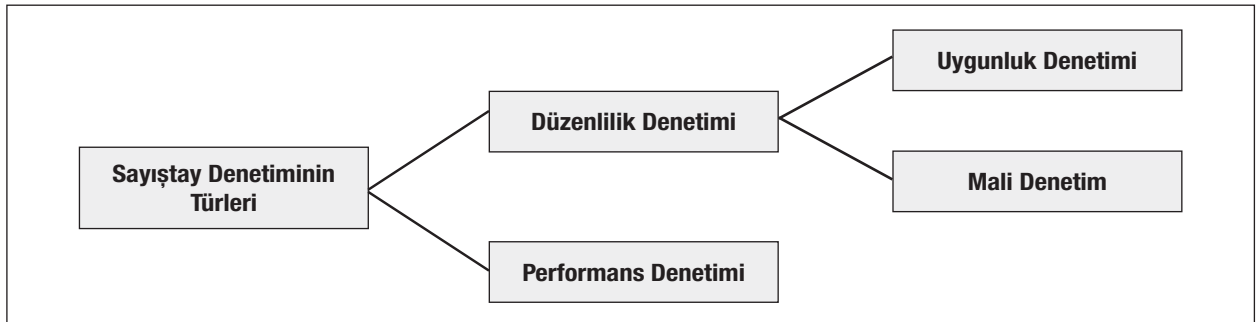
Mali denetim; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemleri-

nin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimini(6085 sayılı Kanun, md. 36/c), uygunluk denetimi ise kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimini (6085 sayılı Kanun, md. 36/ç) ifade etmektedir.

Performans denetimi ise hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilen denetimdir (6085 sayılı Kanun, md. 2/d). Candan (2007: 53) tarafından da ifade edildiği üzere performans denetimi, denetlenen kurumun verimlilik, etkinlik ve tutumluluk esasları çerçevesinde kaynak kullanımını gerçekleştirip/gerçekleştirmedeğini anlamak için faaliyetlerin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesidir.

INTOSAI Denetim Standartlarına göre düzenlilik denetiminin aksine performans denetimi tabiatı itibarıyla daha kapsamlı olup yoruma ve yargıya daha açıktır. Kapsamı daha geniş olması itibarıyla bir mali yıldan ziyade bir kaç yıllık veya bir devreyi kapsar niteliktedir. Ayrıca bu denetim belirli finansal tablolara veya diğer nitelikteki tablolara ilişkin yapılmaktadır. Performans denetimi raporları çeşitli olup daha çok tartışma ve mantıksal argüman içermektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2002, s. 125). Çalışmanın kapsamını Sayıştay tarafından yapılan dış denetim türü olan performans denetimi oluşturmaktadır (Düzenlilik denetimi ve türleri çalışmanın kapsamı dışındadır).

Şekil 3. Türkiye'de Sayıştay Denetiminin Türleri



(6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, md. 36)

4.1.3. Performans Denetimindeki Aşamalar

Sayıştay performans denetimini, kamu idareleri için esas olarak düzenlilik denetimiyle eş zamanlı ve yıllık olarak gerçekleştirmektedir. Performans denetimi; “Planlama, Uygulama, Raporlama ve İzleme” aşamaları olarak dört aşamada yürütülmektedir. Performans denetiminin planlama aşamasında, denetim ekibi oluşturularak denetlenecek kamu idaresiyle iletişim kurulmaktadır. Denetim ekibi denetlenecek idareyi tanıyarak denetim planını hazırlamaktadır. Uygulama aşamasında denetim ekibi; kamu idaresinin stratejik planını, performans programını ve faaliyet raporunu (üç temel belge) değerlendirmektedir. Denetim ekibi kamu idaresinin her bir belgesini değerlendirirken performans denetim kriterlerine uygunluğuna göre denetimi gerçekleştirmektedir.

Performans denetiminin uygulama aşamasından sonra raporlama aşamasında denetim ekibi performans denetim raporunu hazırlamaktadır. Her bir performans denetim raporunda standart bir şekilde; “Performans Denetiminin Amacı, Dayanağı, Kapsamı ve Yöntemi, Genel Değerlendirme, Denetim Bulguları, İzleme Sonuçları ve Ekler” başlıkları yer almaktadır. Aşağıdaki tabloda bir performans raporunda olması gerekli olan başlıklara yer verilmiştir.

Tablo 1. Performans Denetim Raporu Standart İçerik

Başlıklar
1.Özet
2.Denetlenen Kamu İdaresi Yönetiminin Sorumluluğu
3.Sayıştayın Sorumluluğu
4.Denetimin Dayanağı, Amacı, Yöntemi ve Kapsamı
5.Genel Değerlendirme
6.Denetim Bulguları

(Sayıştay Performans Denetim Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Performans raporunda olması gerekli olan başlıkların yer verildiği yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere altı tane başlık bulunmaktadır. Başlangıçta performans raporunun kısa bir özeti yapılmaktadır. Özet başlığından sonra denetlenen kamu idaresinin ve Sayıştay'ın mevzuat gereği sorumlulukları açıklanmaktadır. Dördüncü başlıkta performans denetiminin dayanağını, amacı, yöntemi ve kapsamına yer verilmektedir. Performans denetiminin dayanağını; 5018 sayılı KMYKK ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Uluslararası

denetim standartları ve Sayıştay'ın ikincil mevzuatı oluşturmaktadır. Denetimin amacı; bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi suretiyle hesap verme sorumluluğu ve saydamlık açısından kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması olarak açıklanmaktadır.

Dördüncü başlık içerisinde yer alan performans denetiminin yöntemine ilişkin olarak kamu idaresinin faaliyet raporlarında yer alan performans bilgilerinin ve bunları oluşturan kayıt ve belgelerin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin denetim kanıtı elde etmeye; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması suretiyle denetimlerin gerçekleştirildiği ifade edilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 43). Sayıştay tarafından yapılan performans denetimi, kamu idaresinin performans bilgilerinin ve performans belgelerin doğruluğuna ve güvenilirliğine yönelik yapılmaktadır. Performans raporunun üçüncü başlığının son bölümünde ise denetimin kapsamında kamu idaresinin denetlenen belgelerinin ismine yer verilmektedir.

Performans raporunun beşinci başlığı genel değerlendirme bölümüdür. Bu başlık altında denetim ekibi, performans denetim rehberinde yer alan kriterlere göre kamu idaresinin hazırlamış olduğu belgelere ilişkin yaptığı değerlendirmelere yer vermektedir. Bu değerlendirmelerin kapsamında kamu idaresi için hem olumlu hem de olumsuz tespitler yer alabilmektedir. Genel değerlendirme bölümü olması dolayısıyla kamu idaresinin performans yönetim sistemi hakkında bilgi verecek şekilde hazırlanmaktadır. Değerlendirmeler stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu ve faaliyet sonuçlarının ölçülmesi sıralamasıyla sunulmaktadır. Bu bölümde performans denetim kriterlerine ilişkin olarak değerlendirmeler (kamu idaresi için hem olumlu hem de olumsuz tespitler) yapılarak okuyucuya kamu idaresinin performans yönetimindeki başarı/başarısızlık durumuna ilişkin fikir vermektedir.

Kamu idaresinin performans denetim raporunun son bölümü olan denetim bulguları başlığı altında ise stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporuna ilişkin bulgulara sırasıyla yer verilmektedir. Örneğin “Stratejik Planın Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular” başlığında idarenin stratejik planının de-

netim kriterlerinin karşılanmaması durumunda ilgili kriterle ilgili bulguya (tespit edilmişse) yer verilmektedir. İdarenin stratejik planında (örneğin) ölçülebilirlik kriterini yerine getirmemişse “Stratejik Planda Ölçülebilir Olmayan Hedefler ile ilgili Göstergelere Yer Verilmemesi” başlığıyla idarenin yapmış olduğu hatalı uygulamaya yer verilmektedir. Tespit edilen hatalı uygulamanın altında kamu idaresinin cevabına da yer verilerek (idarenin yapmış olduğu savunma) kamuoyunun bilgisine sunulmaktadır. Ayrıca kamu idaresinin cevabının altına “sonuç olarak” ifadesiyle idarenin performans denetim raporunda yer verilen önerilerin bir sonraki denetimde uygulanıp/uygulanmayacağına denetleneceği vurgulanmaktadır³.

Sayıştay'ın performans denetiminin son aşaması olan izleme aşamasıyla beraber denetim tamamlanmaktadır. Denetim sonuçlarının izlenmesi aşamasında ise Sayıştay raporlarının TBMM’de görüşülmesinden sonra; denetim raporlarında belirtilen bulgulara ilişkin önerilerin denetlenen kamu idaresi tarafından ne ölçüde yerine getirildiği değerlendirilmektedir. INTOSAI Denetim Standartlarında da yer verildiği üzere performans denetimi birkaç yıllık zamanı aldığı görülmektedir. Sayıştay'ın performans denetiminin süreçleri ve zaman planı aşağıdaki tabloda özetlenmiştir⁴.

Yukarıdaki tablo incelendiğinde performans denetiminin planlama aşaması Haziran ayında başlamak-

tadır. Uygulama aşamasında denetim ekibi, kamu idaresinin stratejik planını ve performans programını Temmuz ile Eylül aylarında ve faaliyet raporunu Şubat ayında (belediyelerde Mayıs) değerlendirmektedir. Raporlama aşamasında denetim ekibi, kamu idaresinin her bir belgesine ilişkin olarak performans denetim kriterlerine uygunluğuna göre denetim sonuçlarının yer aldığı raporu Mart ayında (belediyelerde Mayıs) hazırlamaktadır. İzleme aşaması ise izleyen yıldaki denetimlerde yapılmaktadır.

4.1.4. Performans Denetim Raporları

Denetim ekibi tarafından gerçekleştirilen performans denetim sonuçlarına Sayıştay'ın resmi internet sayfasında yer alan raporlar başlığı altından ulaşılmaktadır. Kamu İdareleri Denetim Raporları adı altında kamuoyunun bilgisine sunulmuştur. Raporlar kamuoyuna 2012 mali yılından itibaren sunulmaya başlanmıştır. Bu raporlarda her bir kamu idaresinin hem düzenlilik denetimi hem de performans denetim sonuçlarına ulaşılabilmektedir. Bu bağlamda raporlar iki bölümden oluşmaktadır: İlk bölümde kamu idarelerinin düzenlilik denetimi, ikinci bölümde ise aynı idarenin performans denetimi sonuçlarına yer verilmektedir. Aşağıdaki tabloda yıllar itibarıyla Sayıştay tarafından hazırlanan kamu idareleri denetim raporları yer almaktadır.

Tablo 2. Performans Denetimi Süreçleri ve Zaman Planı

Denetim aşaması	Denetim Kapsamı	Denetim Zamanı
Planlama	-	Haziran
Uygulama	Stratejik Plan Performans Programı	Temmuz – Eylül
Uygulama	Faaliyet Raporu	Şubat (Belediyeler için Nisan)
Raporlama		Mart (Belediyeler için Mayıs)
İzleme	Stratejik Plan Performans Programı Faaliyet Raporu	(İzleyen Yıllar)

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 9)

3) Performans denetim raporlarında “Konunun izleyen Stratejik Plan denetimlerinde takip edilmesi yerinde olacaktır.” ifadesine yer verilmektedir.

4) Denetimin yürütülmesine ilişkin sunulan zaman planı Sayıştay denetim ekibinin kapasitesine ve iş planına göre değişiklik gösterebilir.

Tablo 3. Kamu İdareleri Denetim Raporları

Kamu İdareleri	Yıllar					
	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Özel Bütçeli İdareler - A	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Özel Bütçeli İdareler - B	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Sosyal Güvenlik Kurumları	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Özel İdareler	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Belediyeler - Bağlı İdareler	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları	-	-	-	-	-	2017
Kalkınma Ajansları	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Diğer Kamu İdareleri	2012	2013	2014	2015	2016	2017

(T.C. Sayıştay Başkanlığı, Kamu İdareleri Denetim Raporları, <http://www.w.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=103>, Erişim tarihi: 26 Kasım 2019)

Sayıştay gerçekleştirdiği performans denetimi sonuçlarına internet sayfasında yayımlayarak denetlediği kamu idarelerinin performans bilgisinin kalitesini kamuoyu ile paylaşmaktadır. Bu durum kamu idareleri için kamu vicdanının rahatlatması bakımından önem arz etmektedir. Yüksek denetim kurumu görevini yerine getiren Sayıştay'ın denetim raporlarını paylaşması, kamu idarelerinin mali yıla ilişkin uygulama sonuçlarının vatandaş tarafından görülmesi açısından hem hesap verebilirliğe hem de saydamlığa hizmet etmektedir.

4.1.5. Performans Denetim Kriterleri

Sayıştay'ın performans denetim rehberinde (2014, s. 6) performans denetimi görevini kamu idarelerinin üç temel dokümanında yer alan performans bilgisinin kalitesini değerlendirerek yerine getirildiği ifade edilmiştir. Rehberde yer verilen performans bilgisi ise devletin hizmet sunumunu konu alan, mali olmayan bilgi olarak tanımlanmıştır. Sayıştay denetçileri kamu idarelerinin mali olmayan bilgisini denetlerken performans denetim kriterlerini dikkate alarak perfor-

Tablo 4. Performans Denetim Kriterleri

Raporlama Gerekliliklerine Uygunluk Kriterleri		
Stratejik Plan	Mevcudiyet	Denetlenen idarenin, yasal düzenlemelere göre ilgili dokümanları hazırlaması
Performans Programı	Zamanlılık	Performans bilgisinin yasal süre içinde raporlanması
Faaliyet Raporu	Sunum	Performans bilgisinin düzenleyici esaslara uygun şekilde raporlanması
Performans Bilgisinin İçeriğine Yönelik Kriterler		
Stratejik Plan	İlgililik	Amaç, hedef, gösterge ve faaliyetler arasında mantıksal bağlantı olması
	Ölçülebilirlik	Hedeflerin veya göstergelerin ölçülebilir olması
Performans Programı	İyi tanımlanma	Hedeflerin ve göstergelerin açık ve net bir tanımının olması
Faaliyet Raporu	Tutarlılık	Hedeflerin (göstergeler dâhil), denetlenen idarenin planlama ve raporlama dokümanlarında tutarlı olarak kullanılması
	Doğrulanabilirlik	Raporlanan performans bilgisinin kaynağına kadar izlenebiliyor olması
	İkna edicilik/ Geçerlilik	Planlanan ve raporlanan performans arasındaki her tür sapmanın denetlenen idare tarafından ele alınıyor olması ve sapmayı açıklayan nedenlerin inandırıcı ve ikna edici olması

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s.7)

mans denetimini gerçekleştirmektedir. Performans denetim kriterleri ise diğer Yüksek Denetim Kurumlarının denetim uygulamaları da dikkate alınarak ilgili belgelerin hazırlama rehberleri ile yönetmelikler uyarınca oluşturulmuştur. Bu kriterler⁵ aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Denetim ekibi, kamu idaresinin stratejik planını, performans programını ve faaliyet raporunu (üç temel belge) değerlendirirken yukarıdaki tablolarda yer verilen performans denetim kriterlerine uygunluğuna göre denetimini gerçekleştirmektedir. Tablonun ilk bölümünü raporlama gerekliklerine uygunluğuna yönelik denetim kriterleri oluşturmaktadır. Raporlama kriterleri denetlenen idarenin ilgili raporu yasal düzenlemelere göre yasal süreç içerisinde ve yönetmeliklerdeki sunum şartlarına uygun bir şekilde hazırlanıp/hazırlanmadığına yönelik kriterlerdir. Tablonun ikinci bölümünü ise kamu idarelerinin performans raporlarındaki performans bilgisinin içeriğine yönelik denetim kriterlerinden oluşmaktadır. Kamu idarelerinin kamuoyuna sundukları raporlardaki bilgilerin kalitesi bu kriterlere göre değerlendirilmektedir. Performans denetim kriterleri iyi bir raporlamanın na-

sıl yapılması gerektiğine ilişkin kamu idarelerine yol göstermektedir.

Raporlama gerekliklerine uygunluk kriterleri stratejik plan, performans raporu ve faaliyet raporu için ortak olmakla birlikte, performans bilgisinin içeriğine yönelik kriterler faaliyet raporu için farklılık arz etmektedir. Denetlenen kamu idaresinin stratejik planı ve performans raporu Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından "Mevcudiyet, Zamanlılık, Sunum, İlgililik, Ölçülebilirlik, İyi tanımlanma" performans denetim kriterleri açısından denetlenmektedir. Bu denetim kriterlerine idarelerin stratejik planında ve performans raporunda uyulup uyulmadığına Sayıştay denetim ekibi tarafından idare için hazırlanan performans denetim raporunda yer verilmektedir.

Denetlenen kamu idaresinin faaliyet raporu ise Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından "Mevcudiyet, Zamanlılık, Sunum, Tutarlılık, Doğrulanabilirlik, Geçerlilik/ İkna edicilik" performans denetim kriterleri açısından denetlenmektedir. Sayıştay denetim ekibi tarafından bu kriterleri idarelerin faaliyet raporunda karşılama düzeyi tespit edilerek idare için hazırlanan performans denetim raporunda yer verilmektedir.

Tablo 5. Stratejik Plan Değerlendirme Kriterleri

Değerlendirme Kriterleri
✓ Mevcudiyet: Kamu idaresi stratejik planı yayımlanmış olmalıdır.
✓ Zamanlılık: Kamu idaresi stratejik planını yasal süreler içerisinde hazırlanmalıdır.
✓ Sunum: Kamu idaresinin stratejik planının şekil ve içeriğinin mevzuata uygun olarak hazırlanması gerekmektedir.
✓ İlgililik: Kamu idaresinin stratejik planında amaçlar ve hedefler arasında mantıksal bağlantı olmalıdır.
✓ Ölçülebilirlik: Kamu idaresinin stratejik planında hedeflerin veya göstergelerin ölçülebilir olması gerekmektedir.
✓ İyi Tanımlanma: Kamu idaresinin stratejik planında hedeflerin açık ve net tanımı olmalıdır.

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 17)

Tablo 6. Performans Raporu Değerlendirme Kriterleri

Değerlendirme Kriterleri
✓ Mevcudiyet: Kamu idaresi performans programını yayımlanmış olmalıdır.
✓ Zamanlılık: Kamu idaresi performans programını yasal süreler içerisinde hazırlanmalıdır.
✓ Sunum: Kamu idaresinin performans programının şekil ve içeriğinin mevzuata uygun olarak hazırlanması gerekmektedir.
✓ İlgililik: Kamu idaresinin performans programında amaçlar ve hedefler arasında mantıksal bağlantı olmalıdır.
✓ Ölçülebilirlik: Kamu idaresinin performans programında hedeflerin veya göstergelerin ölçülebilir olması gerekmektedir.
✓ İyi Tanımlanma: Kamu idaresinin performans programında hedeflerin açık ve net tanımı olmalıdır.

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 17)

5) Performans denetim kriterleri, performans raporlarının değerlendirilmesine yönelik hazırlanan kriterler olup INTOSAI standartları ve kamu mali mevzuatımız dikkate alınarak Sayıştay tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 7. Faaliyet Raporu Değerlendirme Kriterleri

Değerlendirme Kriterleri
✓ Mevcudiyet: Kamu idaresi faaliyet raporunu yayımlanmış olmalıdır.
✓ Zamanlılık: Kamu idaresi faaliyet raporunu yasal süreler içerisinde hazırlanmalıdır.
✓ Sunum: Kamu idaresinin faaliyet raporunun şekil ve içerik açısından mevzuata uygun olarak hazırlanması gerekmektedir.
✓ Tutarlılık: Kamu idaresi faaliyet raporundaki performans hedef ve göstergeleri idarenin stratejik plan ve performans raporuyla tutarlı olması gerekmektedir.
✓ Doğrulanabilirlik: Kamu idaresi faaliyet raporunda performans bilgisinin kaynağına kadar izlenebiliyor olmalıdır.
✓ Geçerlilik/ İkna Edicilik: Kamu idaresi faaliyet raporunda, planlanan ve raporlanan performans arasındaki her tür sapmanın denetlenen idare tarafından ele alınmalı ve sapmayı açıklayan nedenlerin inandırıcı ve ikna edici bir şekilde raporlanması gerekmektedir.

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 35)

Raporlama gerekliliklerine uygunluk kriterleri stratejik plan, performans raporu ve faaliyet raporu için ortak olmakla birlikte, performans bilgisinin içeriğine yönelik kriterler faaliyet raporu için farklılık arz etmektedir. Aşağıdaki tabloda stratejik planın değerlendirmesinde kullanılan kriterler ile bu kriterlerin (kısaca) neyi ifade ettiklerine ilişkin bilgiler bulunmaktadır.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere denetlenen kamu idaresinin stratejik planı, Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından "Mevcudiyet, Zamanlılık, Sunum, İlgililik, Ölçülebilirlik, İyi Tanımlanma" değerlendirme kriterleri açısından denetlenmektedir. Sayıştay denetim ekibi, bu kriterleri idarelerin stratejik planında uyup/uyumadığına idare için hazırladığı performans denetim raporunda değerlendirerek yer vermektedir. Aşağıdaki tabloda performans programının değerlendirmesinde kullanılan kriterler ile bu kriterlerin (kısaca) neyi ifade ettiklerine ilişkin bilgiler bulunmaktadır.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere denetlenen kamu idaresinin performans programı, Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından "Mevcudiyet, Zamanlılık, Sunum, İlgililik, Ölçülebilirlik, İyi Tanımlanma" değerlendirme kriterleri açısından denetlenmektedir. Sayıştay denetim ekibi, bu kriterleri idarelerin performans programında uyup/uyumadığını idare için hazırladığı performans denetim raporunda tespit ederek raporlamaktadır. Aşağıdaki tabloda faaliyet raporunun değerlendirmesinde kullanılan kriterler ile bu kriterlerin (kısaca) neyi ifade ettiklerine ilişkin bilgiler bulunmaktadır.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere denetlenen kamu idaresinin faaliyet raporu, Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından "Mevcudiyet, Zamanlılık, Sunum, Tutarlılık, Doğrulanabilirlik, Geçerlilik/İkna edicilik" değerlendirme kriterleri açısından denetlenmektedir. Sayıştay denetim ekibi, bu kriterleri idarelerin faaliyet raporunda uyup/uyumadığını idare için hazırladığı performans denetim raporunda tespit ederek raporlamaktadır.

4.1.6. Performans Bilgisinin Raporlama Gerekliliğine Yönelik Kriterlerin Değerlendirilmesinde Kullanılan Formlar

Performans denetiminin ilk üç kriterini "Mevcudiyet, Zamanlılık ve Sunum" oluşturmaktadır. Bu kriterler raporlama gerekliliklerine yönelik kriterlerdir. Sayıştay'ın denetim ekibi bu kriterlerinin değerlendirmesini yaparken Form 3, 5 ve 7'den yararlanmaktadır. Denetlenen kamu idaresinin ilgili dokümanına (stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu) göre doldurulan formlar değişmektedir.

Performans denetiminin ilk kriteri "Mevcudiyet" kriteridir. Denetlenen kamu idaresi, ilgili dokümanı (stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu) hazırlamış ve yayımlamışsa performans denetiminde "mevcudiyet" kriterini yerine getirmiş olmaktadır. Bu kriteri tam olarak yerine getirebilmek için sadece ilgili dokümanı hazırlamak yeterli değildir. Yasal olarak hazırlanması zorunlu olan dokümanı hazırladıktan sonra yayımlanmış olmasıyla bu kriter yerine geti-

rilmiş olmaktadır. Mevcudiyet kriteri gereğince kamu idaresinin ilgili dokümanı hazırlamış ve yayımlanmış olup/olmadığına bakılmaktadır. İlgili idare dokümanı hazırlaması ve sonrasında yönetmelik gereği idarenin internet sitesinde yayımlaması gerekmektedir. İnternet sitesi olmayan idarelerin kamuoyunun erişimini sağlamak üzere gerekli tedbirleri alması gerekmektedir.

Raporlama gerekliliklerine yönelik olan ikinci kriter “zamanlılık” kriteridir. Denetlenen kamu idaresi hazırlamış olduğu ilgili dokümanın, yayımlanma tarihi mevzuat gerekliliklerine uygun olarak yayımlanmışsa performans denetimde “zamanlılık” kriterini yerine getirmiş sayılmaktadır. Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu denetlenirken “mevcudiyet ve zamanlılık” kriterleri için farklı formlar doldurulmaktadır. Fakat performans denetiminde benzer şekilde değerlendirilerek raporlanmaktadır.

Raporlama gerekliliklerine yönelik olan üçüncü ve son kriter “sunum” kriteridir. Raporlama gerekliliklerine yönelik son kriter olan “sunum” kriterinin denetlenmesinde birçok soruya cevap verilmesi bakımından diğer raporlama kriterlerine (mevcudiyet ve zamanlılık) kıyasla daha kapsamlıdır. Ayrıca bu kriterin denetlenmesinde, her üç dokümanın farklı şekil ve içeriğe sahip olması dolayısıyla, denetim ekibi tarafından farklı şekilde değerlendirilmektedir.

Denetim ekibi stratejik planın “sunum” kriterine göre şekil ve içerik olarak değerlendirilmesinde Performans Denetim Rehberinde yer alan Form 3’ten yararlanmaktadır. Stratejik planın “sunum” kriterine göre değerlendirilmesinde kamu idaresi tarafından belirlenen misyonun kuruluş amacıyla ve stratejik amaç ve hedeflerin ulusal politika ve plan belgeleriyle uyumlu olup/olmadığına bakılmaktadır. Ayrıca denetlenen ilgili idarenin amaç, hedef ve faaliyetlerini belirlerken kuruluş kanunlarını, yetki ve sorumluluklarını göz önünde bulundurup/bulundurmadağı dikkate alınarak değerlendirmelere ve bulgulara raporda yer verilmektedir. Denetim ekibi, aşağıdaki tabloda yer verilen Form 3’te yer alan 3.,4.,5.,6.,7.,8. ve 9. sorulara, denetlenen idarenin stratejik planını inceleyerek tespit edip raporlamaktadır.

Denetim ekibi, denetlenen idarenin performans programının “sunum” kriterine göre şekil ve içerik olarak değerlendirilmesinde, Performans Denetim Rehberinde yer alan ve aşağıdaki tabloda yer verilen Form 5’ten yararlanmaktadır. Performans programının “sunum” kriterine göre değerlendirilmesinde bu formda yer alan 3.,4.,5.,6.,7.,8. ve 9. sorulara denetim ekibi cevap aramaktadır. Sayıştay’ın denetim ekibi, bu sorulara denetlenen idarenin performans programında karşılama düzeyine bakarak “sunum” kriterini ilgili idarenin yerine getirip/getirmediğini raporlamaktadır.

Tablo 8. Form 3

(Stratejik planın mevcudiyet, zamanlılık ve sunum kriterlerine göre değerlendirilmesi)		
Soru		İlgili Denetim Kriteri
1	Kamu idaresi, ilgili dokümanı hazırlamış ve yayımlamış mı?	Mevcudiyet
2	Dokümanın yayımlanma tarihi mevzuat gerekliliklerine uygun mu?	Zamanlılık
3	Kamu idaresinin misyon ve vizyonu kuruluş kanunları, yetki ve sorumluluklarıyla uyumlu mu?	Sunum
4	Stratejik planda belirlenen misyon ve vizyon üst politika belgeleriyle uyumlu mu?	Sunum
5	Kamu idaresi amaçlarını belirlemiş mi?	Sunum
6	Kamu idaresi hedeflerini belirlemiş mi?	Sunum
7	Kamu idaresinin amaç ve hedefleri kurumun yetki ve sorumluluklarıyla uyumlu mu?	Sunum
8	Eğer gerekiyorsa kamu idaresi göstergelerini belirlemiş mi?	Sunum
9	Stratejik plan, ilgili mevzuatta belirtilen tüm başlıkları kapsıyor mu?	Sunum

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 50)

Tablo 9. Form 5

(Performans Programının mevcudiyet, zamanlılık ve sunum kriterlerine göre değerlendirilmesi)		
Soru		İlgili Denetim Kriteri
1	Kamu idaresi, ilgili dokümanı hazırlamış ve yayımlamış mı?	Mevcudiyet
2	Dokümanın yayımlanma tarihi mevzuat gerekliliklerine uygun mu?	Zamanlılık
3	Amaçlara yer verilmiş mi?	Sunum
4	Hedeflere ve/ veya performans hedeflerine yer verilmiş mi?	Sunum
5	Eğer gerekiyorsa göstergeler belirlenmiş mi?	Sunum
6	Performans hedefleri stratejik planda yer alan hedeflerin yıllık dilimlerini oluşturuyor mu?	Sunum
7	Kullanılan tablolar açısından performans programı mevzuata uygun mu?	Sunum
8	Performans hedefleri ve bunlara ilişkin faaliyetler kaynaklar ile ilişkilendirilmiş mi?	Sunum
9	Faaliyet maliyetleri Maliye Bakanlığının öngördüğü yöntemeye uygun hesaplanmış mı?	Sunum

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014: 52)

Tablo 10. Form 7

(Faaliyet raporunun mevcudiyet, zamanlılık ve sunum kriterlerine göre değerlendirilmesi)		
Soru		İlgili Denetim Kriteri
1	Kamu idaresi, ilgili dokümanı hazırlamış ve yayımlamış mı?	Mevcudiyet
2	Dokümanın yayımlanma tarihi mevzuat gerekliliklerine uygun mu?	Zamanlılık
3	Birim faaliyet raporları hazırlanmış mı?	Sunum
4	Faaliyet raporu ilgili mevzuatta belirtilen tüm başlıkları (genel bilgiler, amaç ve hedefler, faaliyetlere ilişkin bilgi ve değerlendirmeler vb.) kapsıyor mu?	Sunum

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 53)

Denetim ekibi faaliyet raporunun “sunum” kriterine göre şekil ve içerik olarak değerlendirilmesinde Performans Denetim Rehberinde yer alan ve aşağıdaki tabloda yer verilen Form 7’den yararlanmaktadır. Faaliyet raporunun “sunum” kriterine göre değerlendirilmesinde bu formda yer alan 3. ve 4. sorulara cevap aranmaktadır. Sayıştay’ın denetim ekibi bu soruların denetlenen idarenin faaliyet raporunun karşılama düzeyine bakarak “sunum” kriterini ilgili idarenin yerine getirip/getirmediğini raporlamaktadır.

4.1.7. Performans Bilgisinin İçeriğine Yönelik Kriterlerin Değerlendirilmesinde Kullanılan Formlar

Performans denetiminde denetlenen kamu idarelerinin stratejik planı, performans raporu ve faaliyet

raporu için raporlama gerekliliklerinin uygunluğuna yönelik kriterler (mevcudiyet, zamanlılık ve sunum) aynıdır. Performans bilgisinin içeriğine yönelik kriterler ise stratejik plan ve performans programı için benzer kriterler iken faaliyet raporu için farklılık arz etmektedir. Denetlenen idarenin stratejik planı ve performans raporu Sayıştay’ın denetim ekibi tarafından “İlgililik, Ölçülebilirlik ve İyi tanımlanma” performans denetim kriterleri açısından denetlenmektedir. İdarenin faaliyet raporu ise Sayıştay’ın denetim ekibi tarafından “Tutarlılık, Doğrulanabilirlik ve Geçerlilik/ İkna edicilik” performans denetim kriterleri açısından denetlenmektedir. Bu performans denetim kriterleri, idarenin performans bilgisinin içeriğini değerlendirmeye yönelik kriterlerdir. Sayıştay’ın denetim ekibi her bir dokümanın performans bilgisinin içeriğinin değerlendirilmesinde farklı formlar doldurarak denetimi gerçekleştirmektedir.

Tablo 11. Form 4

(Stratejik planın ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma kriterlerine göre değerlendirilmesi)					
	Gösterge	İlgililik		Ölçülebilirlik	İyi Tanımlama
		Hedef	Gösterge		
Amaç 1					
Hedef 1.1. Hedef girin	Hedefle ilgili 1. göstergeyi girin	Evet/ Hayır (Hedef amaçla ilgiliyse evet, değilse açıklayın)	Evet/ Hayır (Gösterge hedefle ilgiliyse evet, değilse açıklayın)	Evet/ Hayır (Hayır ise açıklayın)	Evet/ Hayır (Hayır ise açıklayın)

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 51)

Tablo 12. Form 6

(Performans programının ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma kriterlerine göre değerlendirilmesi)						
Performans hedefi	Gösterge	Çıktı/ Sonuç Odaklılık	İlgililik		Ölçülebilirlik	İyi tanımlama
			Hedef	Gösterge		
Hedef 1.1 Hedef girin	Hedefle ilgili 1. göstergeyi girin	Değerlendirme	Evet/ Hayır (Hayır ise açıklayınız)	Evet/ Hayır (Hayır ise açıklayınız)	Evet/ Hayır (Hayır ise açıklayınız)	Evet/ Hayır (Hayır ise açıklayınız)

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 53)

Stratejik planın “İlgililik, Ölçülebilirlik ve İyi Tanımlanma” kriterlerine göre değerlendirilmesinde Performans Denetim Rehberinde yer alan ve aşağıdaki tabloda da yer verilen Form 4’ten yararlanılmaktadır. Stratejik plandaki her bir amaç için belirlenen hedefler tek tek bu kriterlere göre değerlendirilmektedir. Denetlenen idarenin stratejik planındaki hedeflerin amaçlarla ilgili olması durumunda ilgili idarenin planı “ilgililik” kriterini sağlamış sayılmaktadır. Eğer amacın altındaki hedefin amaçla ilgisiz olduğu tespit edilirse bir sonraki kriterler olan “ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma” kriterleri açısından ilgili hedef değerlendirme dışında kalmaktadır. Ayrıca bazı hedefler amaçla ilgili bazıları amaçla ilgisiz olabilmektedir. Böyle bir durumda denetim ekibi, bu kriteri denetlenen idarenin kısmi olarak yerine getirdiğini raporlamaktadır.

Stratejik planın denetlenmesine benzerlik göstermekle beraber performans programının “ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma” kriterlerine göre değerlendirilmesinde Performans Denetim Rehberinde yer verilen ve aşağıdaki tabloda da yer verilen Form 6’dan yararlanılmaktadır. Performans programındaki her bir amaç için belirlenen hedefler tek tek bu kriterlere göre değerlendirilmektedir. Stratejik plandan farklı olarak her bir performans hedefinin çıktı veya sonuç odaklı olup/olmadığına bakıldıktan sonra “ilgililik” kriterleri açısından denetim gerçekleştirilmektedir. Denetlenen idarenin performans programındaki hedeflerin amaçlarla ilgili olması durumunda ilgili idarenin programı “ilgililik” kriterini sağlamış sayılmaktadır. Eğer amacın altındaki hedefin amaçla ilgisiz olduğu tespit edilirse bir sonraki kriterler olan “ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma” kriterleri açısından ilgili hedef değerlendirme dışında kalmaktadır. Ay-

rica bazı hedefler amaçla ilgili bazıları amaçla ilgisiz olabilmektedir. Böyle bir durumda bu kriteri ilgili idarenin kısmi olarak yerine getirdiği denetim ekibi tarafından raporlanmaktadır.

Performans programı hazırlama rehberinde performans hedeflerinin çıktı ve sonuç odaklı olmasının gerekliliği ifade edilmiştir. Yukarıdaki tablo incelendiğinde “İlgililik” kriterinin değerlendirilmesi öncesinde performans hedeflerinin çıktı veya sonuç odaklı olup/olmadığının değerlendirildiği görülmektedir. Çıktı odaklı performans hedefi; idare tarafından üretilen mal veya hizmetleri, sonuç odaklı performans hedefi ise; idare tarafından üretilen mal ve hizmetlerin bireyler ve toplum üzerindeki etkisini ifade etmektedir.

Stratejik plan ve performans raporu denetlenirken kullanılan her iki formda (Forum 4 ve 6) da -yukarıdaki tablolarda görüldüğü üzere- kriterler arasında bağlantı olması nedeniyle herhangi bir kriterin karşı-

lanmaması dolayısıyla diğer kriter için denetim gerçekleştirilememektedir. Performans hedefi, “ilgililik” kriterini karşılayabilirse “ölçülebilirlik” kriterine tabi tutulmaktadır. Aynı hedef “ölçülebilirlik” kriterini de karşılayabiliyorsa “iyi tanımlanma” kriterine göre değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır.

Performans denetimindeki “iyi tanımlanma” kriteri, açık ve net hedefler hazırlama gerekliliği ile ilgili olan bir kriterdir. Bu kritere göre idarelerin, neyi başarmak istediklerini açıkça tanımlamaları gerekmektedir. Sayıştay’ın denetim ekibi, idarelerin belirlediği hedef ve performans göstergesinin iyi tanımlanıp/tanımlanmadığını raporlamaktadır. Çünkü göstergelerin iyi tanımlanmamış olması durumunda, idarelerin hedeflere yönelik başarıyı yanlış raporlama riski ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu riskin oluşmaması için idarelerin hedeflerini açık ve anlaşılır bir şekilde belirlemeleri gerekmektedir.

Tablo 13. Form 8

(Faaliyet raporunun tutarlılık, doğrulanabilirlik ve geçerlilik/ ikna edicilik kriterlerine göre değerlendirilmesi)							
	Tutarlılık	Doğrulanabilirlik			Geçerlilik/ İkna Edicilik		
		Performans programında öngörülen hedef	Faaliyet raporunda raporlanan gerçekleştirme	Raporlanan gerçekleştirme	Gerçekleşme hedefin altında mı?	Evetse Faaliyet raporu performans düşüklüğü için neden sunuyor mu?	Nedenler ikna edici ve geçerli mi?
Performans hedefi 1.1	Evet/ Hayır	Girin	Girin	Evet/ Hayır	Evet/ Hayır	Evet/ Hayır (Evet ise nedenlerini belirtin)	Evet/ Hayır (Hayır ise kanıtını girin)
Gösterge 1	Evet/ Hayır	Girin	Girin	Evet/ Hayır	Evet/ Hayır	Evet/ Hayır (Evet ise nedenlerini belirtin)	Evet/ Hayır (Hayır ise kanıtını girin)

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 54)

İdarenin faaliyet raporu Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından "Tutarlılık, Doğrulanabilirlik ve Geçerlilik/İkna edicilik" performans denetim kriterleri açısından denetlenmektedir. Faaliyet raporunun bu kriterlerine göre değerlendirilmesinde Performans Denetim Rehberinde yer alan ve aşağıdaki tabloda da yer verilen Form 8'den yararlanılmaktadır. Stratejik plan ve performans raporunun denetlenirken ilgili ve ölçülebilir olduğu kanaatine ulaşılan hedef ve göstergeler için "tutarlılık ve doğrulanabilirlik" kriterine göre değerlendirilmesi yapılmaktadır.

Denetim ekibi (stratejik plan ve performans programı değerlendirmesi sonucunda ilgili ve ölçülebilir olduğu kanaatine vardığı hedef, performans hedefi ve göstergeleri için) yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere öncelikle "tutarlılık" kriterine göre değerlendirmesini yapmaktadır. "Tutarlılık" kriteri değerlendirmesinde hedef, performans hedefi ve göstergeleri iyi tanımlanma kriterini sağlayıp/sağlamadığına bakılmamaktadır. Ancak hedef, performans hedefi ve göstergeler ilgili ve ölçülebilir olmalıdır.

Performans denetimindeki "tutarlılık" kriteri, performans programında gerçekleştirilmesi planlanan performans hedeflerinin gerçekleşme sonuçlarının faaliyet raporunda gösterilmesinin gerekliliği ile ilgilidir. Kamu idarelerinin, performans programlarındaki göstergeler aracılığıyla faaliyet raporlarındaki başarılarını raporlaması gerekmektedir. Performans göstergelerinin sonucu bilinirse verimlilik ölçümü yapılabilmektedir. Denetim ekibi idarelerin faaliyet raporunda raporladıkları performans göstergelerinin performans raporundaki göstergelerle uyumuna bakarak tutarlılığı değerlendirmektedir.

"Tutarlılık" kriteri performans programı ile faaliyet raporunda yer verilen performans hedef ve göstergeleri arasındaki tutarlılığa bakılarak gerçekleştirilmektedir. Performans raporundaki performans hedeflerinin gerçekleşme sonuçlarına faaliyet raporunda yer verilmesi gerekmektedir. Faaliyet raporunda idarenin başarı düzeyinin tespiti performans raporundaki performans göstergeleriyle mümkün olmaktadır.

"Geçerlilik/ İkna Edicilik" kriteriyle (performans raporunda) planlanan performans ile gerçekleşen per-

formans arasındaki sapmaların nedenlerinin inandırıcı ve geçerli olup/olmadığı değerlendirilmektedir. Performans hedeflerinin gerçekleşme durumlarıyla oluşan sapmalara yönelik gerekçelerine faaliyet raporunda yer vermesi gerekmektedir.

4.2. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik Aracı Olarak Sayıştay'ın Performans Denetiminin Değerlendirilmesi

Yeni kamu yönetimi anlayışıyla performans yönetiminin uygulanabilirliğini sağlamak için kamu mali yönetimlerinde performans denetimi önem kazanmıştır. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı-INTOSAI denetim standartlarına göre performans denetimi, kamusal faaliyetlerin değerlendirilmesinde, kamu kaynaklarını verimli, ekonomik ve etkin (Efficiency, Effectiveness, Economy -3E) kullanılıp kullanılmadığını ortaya koymak amacıyla yapılan bir faaliyet olarak ifade edilmektedir. Tanımda da yer verildiği üzere performans denetiminde verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun değerlendirilmesinin yapılması gerekmektedir. Tüm bu değerlendirmelerden sonra performans denetimi gerçekleşmiş olmaktadır. Dolayısıyla kamu kaynaklarının kullanımında verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun ölçülmesi (değerlendirilmesi) sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılmasıyla performans denetimi yerine getirilmiş sayılmaktadır.

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik popüler bir kavramlar olmasına rağmen soyut kavramlardır. Bu kavramların kamu mali yönetimi için işlevsellik kazanması için denetim gereklidir. Bunun için de kamu mali yönetiminde iyi işleyen bir denetim sisteminin olması gerekmektedir. Sonuçların denetlenmesi, kamu idarelerinin amaçlarına ulaşma derecesini ve kamu kaynaklarının kullanımındaki etkinlik düzeyini göstermesi açısından mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediğinin de görülmesini sağlamaktadır.

Ülkemizde Sayıştay performans denetimde; yönetsel

sorumluluk bağlamında kamu idarelerinin hazırladığı plan ve programları (amaç ve hedefler, faaliyetler ve performans hedefleri bağlamında) değerlendirmektedir. Performans denetiminde idarelerin amaç ve hedeflerine ulaşma performansı ile faaliyetlerinin yarattığı etkinin amaçlanan etkiyle karşılaştırılması yapılmaktadır.

Performans denetim rehberinde (2014, s. 1) kurumsal düzeyde performans denetimi, idarenin plan ve program belgelerinin ışığında izleyeceği yolu ortaya koyan amaç ve hedefleri ile bütçe uygulaması sonucunda ortaya çıkan faaliyet sonuçlarının performans göstergeleri çerçevesinde ölçülmesi şeklinde yapıldığı ifade edilmiştir. Burada da ifade edildiği üzere Sayıştay'ın performans denetiminin temel unsurunu, performans göstergeleri oluşturmaktadır. Ayrıca performans denetiminde faaliyet sonuçlarının göstergeler aracılığıyla ölçülmesi hedeflenmektedir. Zaten 6085 sayılı Sayıştay Kanunu da performans denetimini, hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçümü olarak tanımlamaktadır. Fakat Sayıştay'ın performans denetiminde kullandığı kriterler, performans ölçümüne yönelik kriterler değildir. Kamu idarelerinin performans raporlarını değerlendirmeye yönelik kriterlerdir.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimi idarenin faaliyet sonuçlarını ölçmemektedir. Performans raporlarındaki bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğine ilişkin kamuoyuna Sayıştay tarafından güvence verilmektedir. Performans denetim rehberi yürürlüğe girmeden önce Performans Bilgisi Denetimi Rehberi, Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulunun 05.02.2013 tarih ve 2013/5 sayılı toplantısında görüşülerek kabul edilmiş ve 01.04.2013 tarihinde Sayıştay Başkanı tarafından onaylanarak yürürlüğe girmiştir. Rehberin isminde de yer verildiği üzere performans bilgisinin denetimi yapılmaktadır. Performans Bilgisi Denetimi Rehberinde değişiklik yapma ihtiyacı üzerine, performans denetim rehberi, Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulunun 02.12.2014 tarih ve 2014/14 sayılı toplantısında görüşülerek kabul edilmiş ve 15.12.2014 tarihinde Sayıştay

Başkanı tarafından onaylanarak yürürlüğe girmiştir. Ayrıca performans denetim rehberinde (2014, s. 6) performans bilgisini denetlerken Sayıştay'ın üç temel hedefi olduğu ifade edilmiştir:

- i. *Kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanmasını temin etmek üzere kamu idarelerinin, 5018 sayılı Kanuna uygun olarak performans bilgilerini faaliyet raporlarında göstermelerini sağlamak,*
- ii. *Raporlanan bilgilerin yararlılığına ve kalitesine katkıda bulunmak,*
- iii. *Kamu idarelerinin performans hedefleri ve göstergeleri açısından kaydettikleri ilerlemeyi izlemek ve raporlamak üzere hazırladıkları faaliyet raporlarında yer alan bilginin doğruluğu konusunda TBMM'ye ve kamuoyuna bilgi vermek.*

Rehberde yer verilen hedeflerden anlaşıldığı üzere performans denetimde elde edilen faaliyet sonuçlarıyla hedeflenen faaliyet sonuçları bakılarak hedeflere ulaşılma ya da ulaşılmama durumu değerlendirilmektedir. Performans denetiminde kamu idarelerinin performans bilgisini oluştururken mevzuata uygun davranıp davranmadığına bakılmaktadır. İdareler 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre denetlenmektedir. Ayrıca idareler, performans esaslı bütçeleme sürecinde hazırlamış oldukları stratejik planı, performans programını ve faaliyet raporunu yürürlükteki yönetmelikler ve rehberlere uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı değerlendirilmektedir.

5. SONUÇ

Dünyada 1980'li yıllardan itibaren hâkim olmaya başlayan Yeni Kamu Yönetimi anlayışıyla birlikte kamu mali yönetiminde etkinliğe, verimliliğe ve performansa verilen değerlerde artış yaşanmıştır. Mali saydamlık, hesap verebilirlik ve performans yönetimine yönelik olarak ülkeler, kamu mali yönetim sistemle-

rinde düzenlemeler yapmışlardır. Ülkemizde de bu yeni anlayış doğrultusunda düzenlemeler yapılmıştır. 5018 sayılı Kanun ile beraber 2006 yılından bu yana kamu mali yönetimimizde performans esaslı bütçeleme sistemi uygulanmaktadır.

Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kamu idarelerinin stratejik planını, performans raporunu ve faaliyet raporlarını yayımlaması gerekmektedir. Performans denetim kriterlerinin ilk değerlendirme kriteri mevcudiyet kriteridir. Kamu idarelerinin ilgili dokümanı hazırlamış ve de yayımlamış mı sorusuna cevap aranmaktadır. Dolayısıyla mevcudiyet kriteriyle aslında mali saydamlık ve hesap verme için gerekli olan raporlamanın yapıp yapılmadığı sorgulanmaktadır. Sayıştay performans denetiminde kullandığı diğer kriterlerle de idarenin faaliyet sonuçlarını ölçmemektedir. Performans raporlarındaki bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğine ilişkin kamuoyuna Sayıştay tarafından güvence verilmektedir. Sayıştay, kamu idarelerinin performans denetimi sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılması performans denetiminin mali saydamlık boyutunu oluşturmaktadır.

Mali saydamlık var olan mali bilginin raporlanması için gerekli alt yapının oluşmasını sağlayarak denetim için önem arz etmektedir. Denetim öncesi gerçekleştirilen doğru raporlama için mali saydamlık gereklidir. Hesap verme sorumluluğu ise denetim sonuçlarından elde edilen veriler aracılığıyla gerçekleşmektedir. Dolayısıyla Sayıştay'ın gerçekleştirmiş olduğu performans denetimi, bir mali saydamlık ve hesap verebilirlik aracı olabilir. Fakat performans denetiminde kullanılan kriterler performans bilgisinin denetimi olarak mali saydamlığa hizmet etmektedir. Sayıştay'ın gerçekleştirdiği performans denetiminde, performans değerlendirilmesi yapılmadığı için performans hesap verebilirliği göz ardı edilmektedir. Gerçekleştirilen denetimler iyi işleyen bir kamu mali yönetimi için önemli fakat yeterli değildir.

Kaynakça

Altuğ, F. (2019). *Kamu bütçesi*. Beta Yayınevi, 1. Baskı, İstanbul.

Atay, H. (2016). İl özel idarelerinde gerçekleştirilen düzenlilik ve performans denetimlerine ait bulguların analizi, *Sayıştay Dergisi*, 102, 107-119.

Atıyas, İ., & Sayın, Ş. (2000). "Devletin mali ve performans saydamlığı" Kamu maliyesinde saydamlık. TESEV'in Devlet Reformu Projesi Yayınları, İstanbul.

Bovens, M. (2007). Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework. *European Law Journal*, 13(4), 447-468.

Candan, E., (2007). *Türk bütçe sisteminde performans denetimi*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.

Çakar, E. (2008). Bütçenin dış denetimi: Türkiye ve yabancı ülke uygulamalarının karşılaştırılması ve değerlendirilmesi, *Mevzuat Dergisi*, 128.

Demirbaş, T. & Engin, R. (2016). Sayıştay'ın belediyeler üzerindeki performans denetimlerinde ulaştığı bulguların analizi. *Sayıştay Dergisi*, 100, 27-60.

DPT-ÖİK. (2000). Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması ve mali saydamlık. 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Yayını, Ankara.

Edizdoğan, N., & Çetinkaya, Ö. (2017). *Kamu bütçesi*. Ekin Yayınevi, 8. Baskı, Bursa.

Egeli, H., Akdeniz, H. Ahmet, Aksaraylı, M., Tügen, K., & Özen, A. (2007). Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sisteminin kritik kontrol noktaları analizi: Türkiye'deki kamu kurumları uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(1), 27-47.

Emil, M.F. & Yılmaz, H.H. (2004). *Mali saydamlık izleme raporu I*. TESEV Yayınları, İstanbul.

IMF, (International Monetary Fund); (2007). *Manual on fiscal transparency (2007)*, Washington DC. International Monetary Fund (Çevrimiçi) <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/> (10 Eylül 2016).

Kaya, S. (2003). *Hesap verme sorumluluğu parlamento ve Sayıştay*. (2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası Konuşma Metni).

Kılıçaslan, A. Telek, C. Şit, A., & Telek, A. (2018). *Türkiye'de kamu kaynaklarının kullanımında Sayıştay denetimi etkisi: üniversiteler örneği*. (1st International Economics and Business Symposium), Gaziantep.

- Önder, Ö., & Türkoğlu, İ. (2012). Denetim anlayışının değişimi: yeni Sayıştay Kanunu üzerine değerlendirmeler. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 8(17), 197-214.
- Özen, A. & Öztornacı, E. (2015). Çeşitli ülkelerde iç denetim-performans denetimi ilişkisi ve türkiye uygulamasının değerlendirilmesi, *Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 22(1).
- Sayıştay Başkanlığı, (2002). *INTOSAI denetim standartlarına ilişkin Avrupa uygulama rehberleri*, (S. Yörüker & B. Özeren, Çeviri), Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı, (2014). *Performans denetim rehberi*, Ankara.
- Steccolini, I. (2004). Is the annual report an accountability medium? Empirical investigation into italian local governments, *Financial accountability & Management*, 20(3), 327-350.
- Taytak, M. & Bahtiyar, E. (2015). Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde Türk Sayıştay'ının rolü, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(20), 261-284.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). Resmi Gazete Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326.
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu (2010). Resmi Gazete, Tarih/Sayı: 19.12.2010/27790.