

T.C.
Manisa Celal Bayar Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü

Doktora Tezi
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı

TÜRKİYE’DE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE
PERFORMANS DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ AÇISINDAN
SAYIŞTAY’IN ROLÜ

Hüseyin AFACAN

Danışman
Prof. Dr. Tülin CANBAY

Manisa-2022

T.C.
Manisa Celal Bayar Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü

Doktora Tezi
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı

TÜRKİYE’DE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE
PERFORMANS DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ AÇISINDAN
SAYIŞTAY’IN ROLÜ

Hüseyin AFACAN

Danışman
Prof. Dr. Tülin CANBAY

Manisa-2022

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum ‘‘Türkiye’de Büyükşehir Belediyelerinde Performans Denetiminin Etkinliği Açısından Sayıştay’ın Rolü’’ adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

09/09/2022

Hüseyin AFACAN

ÖZET

TÜRKİYE’DE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE PERFORMANS DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ AÇISINDAN SAYIŞTAY’IN ROLÜ

Büyükşehir belediyelerinde uygulanan performans denetimi, son yıllarda önem arz etmektedir. Nüfus yoğunluğunun fazla olduğu büyükşehir belediyelerinin amacı, hizmet taleplerini karşılayarak o bölgede yaşayan yerel halkın yaşam standartlarının yükseltilmesine yardımcı olmaktadır. Bu amacı gerçekleştirebilmek için, yapılan faaliyetlerin ve sunulan hizmetlerin daha etkin, verimli ve tutumlu yapılması gerekmektedir. Faaliyetlerin ve hizmetlerin etkin, verimli ve tutumlu yapılmasını sağlayacak en önemli unsur, performans denetimidir. Büyükşehir belediyelerinde uygulanacak performans denetimi, hem idarenin etkin çalışmasını sağlayacak hem de o bölgede yaşayan yerel halka sunulacak hizmet kalitesini arttıracaktır. Performans denetiminin, büyükşehir belediyelerindeki yeri ve işlevi son derece önemli olduğu için incelenmesi ve analiz edilmesi gereken bir konudur. Bu konu kapsamında tezin amacı; büyükşehir belediyelerinde performans denetiminin etkinliğini arttırarak, kaynakların daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak; böylece yerel halka sunulacak hizmetlerin kalitesini arttırmaktır.

Bu kapsamda teorik ve analiz yöntemlerle hazırlanan tez, üç bölümden oluşmaktadır. Teorik bölümlerde; öncelikle yerel yönetimler incelenmiş sonra denetim anlatılmaya çalışılmıştır. Daha sonra da bu denetimi yapan Sayıştay incelenmiştir. Analiz bölümünde ise, Sayıştay’ın Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinde yapmış olduğu performans denetimi sonuçları kapsamında hazırladığı raporlar analiz edilmiştir. Böylece Sayıştay’a, büyükşehir belediyelerine ve diğer ilgililere uygun görülen tavsiye ve önerilerde bulunulmuştur. Ayrıca performans denetiminin daha iyi uygulanabilmesi ve performans denetiminden beklenen faydanın alınabilmesi için, bir model önerisinde bulunulmuştur. Modelin uygulanabilirliği için yapılması gerekenler anlatılmıştır.

Anahtar kelimeler: Büyükşehir Belediyeleri, Performans Denetimi, Sayıştay.

ABSTRACT

**THE ROLE OF THE COURT ACCOUNTS IN TERMS OF THE
EFFECTIVENESS OF PERFORMANCE AUDITING IN METROPOLITAN
MUNICIPALITIES IN TURKEY**

Performance auditing which is applied in metropolitan municipalities has become important in recent years. The aim of the metropolitan municipalities which has a high population density is to help raise the living standards of the local people who live in that region by meeting their service demands. In order to realize this goal, the activities and services which are provided should be done more effectively, efficiently and economically. Performance auditing is the most important element that will provide those activities and services are carried out effectively, efficiently, and economically. The performance auditing which will be implemented in metropolitan municipalities will both provide the effective operation of the administration and will increase the quality of service which is offered to the local people who live in that region. Because the function of performance auditing which is in metropolitan municipalities is extremely important, it is an issue that examined and analyzed. Within the context of this subject, the aim of the thesis is to increase the efficiency of performance auditing which is in metropolitan municipalities and provide resources which are used more effectively and efficiently, thus it will increase the quality of the services which will be offered to the public.

Within this context, the thesis which is prepared with theoretic and analyze methods is consists of three parts. Firstly, local governments were analyzed and then auditing was tried to be explained in the theoretical parts. Then, The Court of Accounts which carried out this audit was examined. In the analysis part, the results of the performance auditing which were conducted by the Court of Accounts in the metropolitan municipalities in Turkey were analyzed. Thus, appropriate recommendations and suggestions were made to the Court of Accounts, metropolitan municipalities and other relevant authorities. Also, a model has been proposed to implement better performance auditing and to get the expected benefit from performance auditing. It is explained what needs to do for the applicability of the model.

Key words: Metropolitan Municipalities, Performance Auditing, The Court of Accounts.

TEŞEKKÜR

Çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren, zorlandığım anlarda her zaman ulaşabildiğim danışman hocam Sayın Prof. Dr. Tülin CANBAY'ya, bilgi ve tecrübesi ile lisansüstü öğrenim hayatımın tüm zorlu aşamalarında maddi manevi her yönden yardımcı olan, Tez İzleme Toplantıları'nda bana kattıklarıyla tezin olgunlaşmasına yardımcı olan, tecrübeleri ile beni aydınlatan ve desteğini hiç eksik etmeyen, kendilerini tanımaktan büyük onur duyduğum sevgili hocalarım Sayın Prof. Dr. Birol KOVANCILAR ve Prof. Dr. Ahmet ÖZEN'e, tezime dokunuşlarıyla, kattıklarıyla, bilgi birikimi ve tecrübesiyle benim yanımda olduğunu her zaman hissettiğim ve bundan dolayı manevi rahatlamama sebebiyet veren Sayın Arife ÇOŞKUN'a, öğrenim hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan benim kahrımı çeken eşim Ebru AFACAN'a, büyüme süreçleri boyunca tezimin tamamlanmasına ayırdığım zamanla az da olsa ihmal ettiğim çocuklarım Efe Yiğit AFACAN ve Yusuf Ege AFACAN'a yürekten teşekkür ederim.

Hüseyin AFACAN

Manisa 2022

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
KISALTMALAR.....	xiii
TABLolar LİSTESİ.....	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

YEREL YÖNETİMLERİN GELİŞİM SÜRECİ VE YAPISI

I. YEREL YÖNETİMLER VE DÜNYADA YEREL YÖNETİM MODELLERİ5

A. Yerel Yönetim Kavramı.....5

1. Tanımı ve Gelişim.....	5
a. Tanımı.....	5
b. Gelişimi.....	7
2. Özellikleri ve Önemi.....	8
a. Özellikleri.....	8
1. Mali Özerklik.....	8
2. İdari Vesayet.....	9
3. Demokrasi.....	9
4. Şehirleşme ve İmar.....	10
5. Ekonomi.....	11
b. Önemi.....	13

B. Dünyada Yerel Yönetim Modelleri.....13

1. Modellerin Ortaya Çıkışı.....	14
2. Model Çeşitleri.....	15
a. Anayasal Sistemler Temelinde Yerel Yönetim Modelleri.....	15
(1) Üniter Sisteme Dayalı Yerel Yönetim Modeli.....	15
(i) Napolyoncu Kaynaşık Sistem.....	15
(ii) Çözülmüş Hiyerarşi Sistem.....	16
(iii) Bölünmüş Hiyerarşi Sistem.....	16
(2) Federal Sisteme Dayalı Yerel Yönetim Modeli.....	16
(i) İkili Federal Sistem.....	17
(ii) Çoklu Federal Sistem.....	17

(3) Konfederal Sisteme Dayalı Yerel Yönetim Modeli.....	17
(4) Çok Kademeli Sisteme Dayalı Yerel Yönetim Modeli.....	18
b. Ülke Özellikleri Temelinde Yerel Yönetim Modelleri.....	18
(1) Kara Avrupası Yerel Yönetim Modeli.....	18
(2) Anglo-Sakson Yerel Yönetim Modeli.....	19
(3) İskandinav Yerel Yönetim Modeli.....	19
(4) Sosyalist Yerel Yönetim Modeli.....	19
c. Yerel Yönetim Organları Temelinde Yerel Yönetim Modelleri....	19
(1) Meclis-Başkan Modeli.....	19
(2) Komisyon Modeli.....	20
(3) Profesyonel Yönetici Modeli.....	20
(4) Encümen Modeli.....	21
II. SEÇİLİ ÜLKE UYGULAMALARI VE YEREL YÖNETİMLERİN YAPISI.....	21
A. Üniter Devletlerde Yerel Yönetimlerin Yapısı.....	21
1. İngiltere’de Yerel Yönetimlerin Yapısı.....	21
a. Köyler (Parish).....	23
b. Bölge (District).....	23
c. İller (County).....	23
d. Büyük Londra Yönetimi (Greater London).....	24
2. Fransa’da Yerel Yönetimlerin Yapısı.....	24
a. Belediyeler (Communes).....	25
b. İl (Departement).....	26
c. Bölge (Region).....	26
d. Ana Kent Belediyeleri.....	27
B. Federal Devletlerde Yerel Yönetimlerin Yapısı.....	28
1. Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimlerin Yapısı.....	28
a. Eyalet Bölgesi (Counties).....	29
b. Belediye (Municipality).....	30
c. Kasaba (Township).....	31
d. Bölgeler (District).....	32
(1) Okul Bölgesi (School District).....	32
(2) Özel Bölge (Special District).....	32
2. Almanya’da Yerel Yönetimlerin Yapısı.....	32

a. İlçeler (Kreise).....	33
b. Belediyeler (Gemeinden).....	34
(1) Güçlü Başkan (Güney Almanya) Sistemi.....	34
(2) Profesyonel Kent Yöneticisi (Kuzey Almanya) Sistemi.....	34
(3) Magistrat Sistemi.....	34
(4) Belediye Başkanlığı Sistemi.....	35
(5) Diğer Eyaletlerdeki Sistemler.....	35
c. Yerel Yönetim Birlikleri.....	35
III. TÜRKİYE’DE YEREL YÖNETİMLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE YAPISI.....	36
A. Osmanlı Döneminde Yerel Yönetimlerin Tarihsel Gelişimi.....	36
1. Osmanlı Döneminde Belediyeler.....	36
a. Tanzimat Öncesi Dönem.....	36
b. Tanzimat Sonrası Dönem.....	37
(1) İstanbul’daki Gelişim Süreci.....	37
(2) Taşradaki Gelişim Süreci.....	40
2. Osmanlı Döneminde İl Özel İdareleri.....	41
3. Osmanlı Döneminde Köyler.....	42
B. Cumhuriyet Döneminde Yerel Yönetimlerin Tarihsel Gelişimi.....	43
1. Cumhuriyet Döneminde Belediyeler.....	43
2. Cumhuriyet Döneminde İl Özel İdareleri.....	47
3. Cumhuriyet Döneminde Köyler.....	48
IV. TÜRKİYE’DE BELEDİYELERİN MALİ YAPISI VE EKONOMİK FAALİYETLERİ.....	48
A. Belediyelerin Mali Yapısı ve Ekonomik Faaliyetleri.....	49
1. Belediyelerin Ekonomik Faaliyetleri.....	49
a. Belediyenin Gelirleri.....	49
(1) Tahsil Yetkisi Kapsamındaki Gelirleri.....	49
(2) Transfer Kapsamındaki Gelirleri.....	50
(3) Borçlanma.....	51
(4) Diğer Gelirler.....	52
b. Belediyenin Giderleri.....	52
2. Belediyelerin Mali Yapısı.....	53
a. İl Belediyelerinin Mali Yapısı.....	53

b. İlçe ve Belde Belediyelerinin Mali Yapısı.....	54
B. Büyükşehir Belediyelerinin Mali Yapısı ve Ekonomik Faaliyetleri....	55
1. Büyükşehir Belediyelerinin Ekonomik Faaliyetleri.....	55
a. Büyükşehir Belediyelerinin Gelirleri.....	55
(1) Tahsil Kapsamındaki Gelirleri.....	56
(2) Transfer Kapsamındaki Gelirler.....	56
(3) Borçlanma.....	57
(4) Diğer Gelirler.....	58
b. Büyükşehir Belediyelerinin Giderleri.....	58
2. Büyükşehir Belediyelerinin Mali Yapısı.....	60

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE YEREL YÖNETİMLERDE PERFORMANS

DENETİMİ

I. GENEL OLARAK DENETİM	63
A. Denetim Kavramı.....	63
1. Denetimin Tanımı ve İçeriği.....	63
2. Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	64
a. Denetimin Dünya'daki Tarihsel Gelişimi.....	64
b. Denetimin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi.....	66
(1) Cumhuriyet Öncesi Denetim.....	66
(2) Cumhuriyetten Sonra Denetim.....	67
B. Denetim Çeşitleri.....	68
1. Kapsamı Yönünden Denetim.....	68
a. İç Denetim.....	69
b. Dış Denetim.....	70
2. Konusu Yönünden Denetim.....	70
a. Düzenlilik Denetimi.....	71
(1) Mali Denetim.....	71
(2) Uygunluk Denetimi.....	71
b. Performans Denetimi.....	72
C. Denetim Standartları ve Aşamaları.....	72
1. Denetimin Standartları.....	72
a. Uluslararası Standartlar.....	72
b. Türkiye'deki Standartlar.....	73

2. Denetim Aşamaları.....	76
a. Planlama.....	76
b. Uygulama.....	77
c. Raporlama.....	77
d. İzleme.....	79
II. SEÇİLİ ÜLKE UYGULAMALARINDA YEREL YÖNETİMLERİN DENETİMİ.....	79
A. İngiltere’de Yerel Yönetimlerin Denetimi.....	79
1. İdari Denetim.....	79
2. Mali Denetim.....	79
a. İç Denetim.....	79
b. Dış Denetim.....	80
3. Performans Denetimi.....	80
4. Kamuoyu Denetimi.....	82
B. Fransa’da Yerel Yönetimlerin Denetimi.....	83
1. İdari Denetim.....	83
2. Mali Denetim.....	83
a. Bölgesel Denetim Kurulları-Yerel Sayıştay Denetimi.....	83
b. Sayıştay Denetimi.....	83
c. Ombudsman Denetimi.....	84
C. ABD’de Yerel Yönetimlerin Denetimi.....	84
1. İdari Denetim.....	84
2. Performans Denetimi.....	85
3. Kamuoyu Denetimi.....	86
D. Almanya’da Yerel Yönetimlerin Denetimi.....	86
1. İdari Denetim.....	86
2. Yargı Denetimi.....	87
3. Performans Denetimi.....	87
III. TÜRKİYE’DE YEREL YÖNETİMLERİN DENETİMİ.....	88
A. Türkiye’de Denetimin Yasal Dayanağı.....	89
1. Anayasal Denetim.....	89
a. 1961 Anayasasında Denetim.....	89
b. 1982 Anayasasında Denetim.....	89
2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Denetim.....	90

a.	KMYKK Öncesi Denetim.....	90
b.	KMYKK Sonrası Denetim.....	91
(1)	KMYKK İle Denetime Getirilen Yenilikler.....	92
(2)	1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 5018 Sayılı KMYKK Arasındaki Farkları.....	94
3.	Diğer Mevzuat Kapsamında Denetim.....	95
a.	6085 Sayılı Sayıştay Kanununda Denetim.....	95
(1)	Denetim.....	96
(2)	Raporlama.....	96
b.	5393 Sayılı Belediye Kanununda Denetim.....	97
c.	5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununda Denetim.....	98
B.	Yerel Yönetimlerin Denetimi.....	98
1.	Siyasi Denetim.....	98
2.	Yargı Denetimi.....	99
3.	Kamuoyu Denetimi.....	99
4.	Vesayet Denetimi.....	100
5.	Yönetimsel Denetim.....	101
IV.	TÜRKİYE’DE YEREL YÖNETİMLERDE DİŞ DENETİM:	
	PERFORMANS DENETİMİ.....	102
A.	Performans Denetimi Kavramı.....	102
1.	Performans Denetimi Tanımı ve Gelişimi.....	102
a.	Performans Denetiminin Tanımı.....	103
b.	Performans Denetiminin Gelişimi.....	104
2.	Performans Denetiminin Kapsamı ve Amaçları.....	106
a.	Performans Denetiminin Kapsamı.....	106
b.	Performans Denetiminin Amaçları.....	107
3.	Performans Denetiminin Unsurları.....	109
a.	Tutumluluk.....	109
b.	Verimlilik.....	110
c.	Etkinlik.....	110
B.	Performans Ölçümü ve Değerlendirilmesi.....	111
1.	Performans Ölçütleri.....	111
2.	Performans Değerlendirme Süreci.....	113
a.	Kapsamın Belirlenmesi.....	113

b. Analiz Yönteminin Belirlenmesi.....	114
c. Değerlendirme.....	114
(1) Anketler.....	114
(2) Görüşmeler.....	115
(3) Grup Tartışmaları.....	115
(4) Gözlem Yapmak.....	115
(5) Belgeye Dayalı Değerlendirme.....	115
(6) Durum Analizi.....	115
(7) Paydaş Analizi.....	116
(8) Fayda-Maliyet ve Maliyet-Etkinlik Analizi.....	116
(9) Etki Değerlendirmesi.....	116
d. Raporlandırma.....	117
C. Büyükşehir Belediyelerinde Performans Denetim Süreci.....	117
1. Büyükşehir Belediyelerinde Performans Denetiminin Önemi ve Amacı.....	117
2. Büyükşehir Belediyelerinde Performans Denetiminin İlkeleri.....	120
3. Büyükşehir Belediyelerinde Performans Denetiminin Aşamaları.....	121
a. Planlama.....	121
b. Uygulama.....	122
c. Raporlama.....	124
d. İzleme.....	125

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE SAYIŞTAY’IN PERFORMANS DENETİM UYGULAMALARI

I. SAYIŞTAY DENETİMİ VE SAYIŞTAY DENETİM MODELLERİ....	126
A. Dünya’da Sayıştay Denetimi.....	126
1. Dünya’da Sayıştay Denetiminin Gelişimi.....	126
2. Dünya’da Sayıştay Denetiminin Kapsamı.....	127
B. Sayıştay Denetim Modelleri.....	128
1. Kıta Avrupası Modeli.....	128
a. Kurul Tipi Sayıştay’lar.....	128
(1) Yargılama Yetkisi Olan Kurul Tipi Sayıştay’lar.....	129
(2) Yargılama Yetkisi Olmayan Kurul Tipi Sayıştay’lar.....	129
b. Seçili Ülke Uygulamaları.....	129

(1) Fransa.....	129
(2) İtalya.....	130
(3) Almanya.....	131
(4) Hollanda.....	131
2. Anglo-Sakson Modeli.....	132
a. Ofis Tipi Sayıştay'lar.....	133
b. Seçili Ülke Uygulamaları.....	134
(1) İngiltere.....	134
(2) Amerika Birleşik Devletleri.....	135
II. TÜRKİYE'DE SAYIŞTAY'IN GELİŞİM SÜRECİ	136
A. Sayıştay'ın Tarihsel Gelişim Süreci.....	136
1. Osmanlı Döneminde Sayıştay.....	136
a. Tanzimat Öncesi Dönem.....	136
b. Tanzimat Sonrası Dönem.....	137
2. Türkiye Cumhuriyeti'nde Sayıştay.....	139
B. Sayıştay'ın Hukuki Yapısı.....	142
1. Anayasada Sayıştay'ın Hukuki Yapısı.....	142
2. Kanunlarda Sayıştay'ın Hukuki Yapısı.....	145
a. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay'ın Hukuki Yapısı.....	146
b. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Sayıştay'ın Hukuki Yapısı.....	146
C. Sayıştay'ın Yetkileri ve Görevleri.....	147
1. Sayıştay'ın Yetkileri.....	147
2. Sayıştay'ın Görevleri.....	148
a. Denetim ve Raporlama Görevi.....	149
b. Yargılama Görevi.....	150
c. Görüş Bildirme ve Danışmanlık Görevi.....	152
III. SAYIŞTAY'IN PERFORMANS DENETİMİ	153
A. Sayıştay'ın Etkin Performans Denetimi İçin Gerekli Olan Koşullar.....	153
1. Anayasal ve Yasal Güvence.....	153
2. Kapsam, Konu ve Diğer Koşullar.....	155
a. Kapsam ve Konu Açısından Koşullar.....	155
b. Diğer Koşullar.....	155
(1) Demokratik Bir Yapı.....	156

(2) Denetimin Bağımsızlığı.....	156
(3) Uygun Bir Sistem.....	156
(4) Standartlara Dayalı Denetim Yaklaşımı.....	157
(5) Yeterli Sayıda ve Liyakatte Denetçi.....	158
B. Sayıştay ile Performans Denetimi Unsurları Arasındaki İlişki.....	159
1. Verimlilik ve Tutumluluk Kapsamında Sayıştay'ın Performans Denetimi.....	159
a. Verimlilik Kapsamında Sayıştay'ın Performans Denetimi.....	159
b. Tutumluluk Kapsamında Sayıştay'ın Performans Denetimi.....	160
2. Etkinlik Kapsamında Sayıştay'ın Performans Denetimi.....	161
C. Sayıştay'ın Performans Denetiminin Olumlu ve Olumsuz Yönleri ile Karşılaşılan Sorunlar.....	162
1. Sayıştay'ın Performans Denetiminin Fayda ve Sakıncaları.....	162
a. Sayıştay'ın Performans Denetiminin Faydaları.....	163
(1) İç Paydaşlar Üzerindeki Faydaları.....	163
(2) Dış Paydaşlar Üzerindeki Faydaları.....	164
b. Sayıştay'ın Performans Denetiminin Sakıncaları.....	164
(1) Performans Denetimi ve Raporlanmasıyla İlgili Sakıncalar...164	
(2) TBMM Açısından Sakıncalar.....	166
2. Sayıştay'ın Performans Denetiminde Karşılaştığı Sorunlar.....	167
a. Sayıştay Denetçilerinin Denetimle İlgili Olumsuz Düşünceleri...167	
b. Nitelikli Personel Eksikliği.....	169
c. Altyapı Eksikliği.....	169
d. Denetim Sonuçlarının İlan Edilmemesi	170
e. Denetim Kapsamının Sınırlı Olması.....	171
IV. TÜRKİYE'DE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE SAYIŞTAY'IN DENETİM UYGULAMALARININ ANALİZİ	175
A. Sayıştay'ın Genel Değerlendirmesi.....	176
1. Sayıştay'ın Performans Denetimini Değerlendirmesi.....	176
2. Büyükşehir Belediyeleri Arasında Değerlendirmelerin Karşılaştırılması.....	178
B. Performans Denetim Bulguları.....	181
1. Sayıştay'ın Performans Denetimi Sonucu Tespit Ettiği Bulgular.....	182
a. Sunum Kriteri Açısından Değerlendirme.....	182

b. Ölçülebilirlik Kriteri Açısından Değerlendirme.....	185
c. İlgililik Kriteri Açısından Değerlendirme.....	187
d. Geçerlilik Kriteri Açısından Değerlendirme.....	188
e. Güvenilirlik Kriteri Açısından Değerlendirme.....	189
f. İyi Tanımlama Kriteri Açısından Değerlendirme.....	190
g. Mevcudiyet Kriteri Açısından Değerlendirme.....	191
2. Büyükşehir Belediyeleri Arasında Bulguların Karşılaştırılması.....	191
3. Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu.....	194
a. Yapılan Performans Denetiminin İncelenmesi.....	194
b. Diğer Performans Denetimleri ile Karşılaştırma.....	195
C. Performans Denetim Sonuçlarının Analizi.....	197
1. Etkinlik Unsurunun Ön Plana Çıkması.....	197
2. Büyükşehir Belediyelerinde Performans Yönetim Geleneğinin Oluşmaması.....	198
3. Yaptırım Eksikliği.....	199
4. Performans Denetimi Yerine Performans Bilgisinin İncelenmesi.....	201
5. Yapısal Sıkıntılar.....	203
6. Sayıştay'ın Eksiklik ve Hataları.....	207
7. Kamu Personel Rejiminin Eksiklikleri.....	208
V. İYİ BİR PERFORMANS DENETİMİ NASIL OLMALI: TÜRKİYE İÇİN BİR MODEL ÖNERİSİ.....	212
A. Performansa Dayalı Model.....	212
B. Sayıştay Modeli.....	215
C. Yaptırımlı Performans Denetimi Modeli.....	217
D. Büyükşehir Belediye Modeli.....	218
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	221
KAYNAKÇA.....	230

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ASOSAI	Asya Sayıştaylar Birliği
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
AŞ	Anonom Şirket
AYKOME	Altyapı Koordinasyon Merkezi
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
CESER	Ekonomik, Sosyal ve Çevresel Bölgesel Konsey
Çev.	Çeviren
Der.	Derleyen
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
DMS	Devlet Muhasebe Standartları
E	Esas
ECOSAI	Ekonomik İşbirliği Teşkilatı Organizasyonu Sayıştayları Birliği
Ed.	Editör
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
EURUSAI	Avrupa Sayıştaylar Birliği
İDKK	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
İİBF	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
INTOSAI	Uluslararası Yüksek Denetim Kurumlar Teşkilatı
IPSAS	Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları
ISA	Uluslararası Denetim Standartları
ISSAI	Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları
K	Karar
KAYA	Kamu Yönetimi Araştırması
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
Ltd.	Limited

MAPAM Bölgesel Kamu Eyleminin Modernizasyonu ve Büyükşehir Alanlarının Onaylanması Kanunu

MEHTAP Merkezi Hükümet Teşkilat Araştırma Projesi

MÖ Milattan Önce

OECD Ekonomik İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı

PLM Paris Lyon ve Marsilya

SIGMA Yönetişim ve Yönetimi Geliştirmek için Destek

ss. Sayfa

SPK Sermaye Piyasası Kurulu

TBMM Türkiye Büyük Millet Meclisi

TCK Türk Ceza Kanunu

TCMB Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası

TDS Türkiye Denetim Standartları

TL Türk Lirası

TOBB Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği

TODAİE Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü

TURMOB Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

TÜİK Türkiye İstatistik Kurumu

UDS Uluslararası Denetim Standartlarına

UK United Kingdom

VET Verimli, Etkin, Tutumlu

TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye’de Yerel Yönetim Toplam Sayıları.....	49
Tablo 2: İl Belediyelerinin Bütçe Büyüklükleri (Bin TL).....	53
Tablo 3: İlçe ve Belde Belediyelerinin Bütçe Büyüklükleri (Bin TL).....	54
Tablo 4: Büyükşehir Belediyelerinin Bütçe Büyüklükleri (Bin TL).....	61
Tablo 5: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Büyükşehir Belediyelerine Aktarılan Paylar.....	62
Tablo 6: Denetim ve Muhasebe/Raporlamada Uyulacak Standartlar.....	75
Tablo 7: İş Planı.....	122
Tablo 8: 2014 Yılı Performans Programında Projenin Görünümü.....	172
Tablo 9: 2015-2019 Stratejik Planı’nda Projenin Görünümü.....	172
Tablo 10: 2019 Yılı Faaliyet Raporunda Projenin Görünümü.....	173
Tablo 11: Faaliyet Raporunda Yer Almayan Hedefler.....	174
Tablo 12: Göstergelerin Ölçülebilir Olmaması.....	174
Tablo 13: Farklı Olan Performans Gösterge Ölçüleri.....	175
Tablo 14: Büyükşehir Belediyelerinin Listesi.....	177
Tablo 15: Performans Denetiminde Kullanılan Kriter ve Unsurlar.....	177
Tablo 16: Büyükşehir Belediyelerinin Performans Denetim Değerlendirmeleri.....	179
Tablo 17: Büyükşehir Belediyelerinin Denetim Kriterleri Kapsamında Performans Denetimlerinin Değerlendirilmesi.....	182
Tablo 18: Performans Programlarında ve Faaliyet Raporlarında Yer Almayan Hedefler.....	183
Tablo 19: Güçlü ve Zayıf Yönler.....	184
Tablo 20: Performans Programında Yer Aldığı Halde Faaliyet Raporunda Yer Verilmeyen Performans Hedef ve Göstergeler.....	185
Tablo 21: Performans Hedef ve Göstergelerinin Ölçülebilirlik Değerlendirmesi Tablosu.....	186
Tablo 22: Stratejik Hedeflerin Göstergelerle İlgili Bulunmayışı	186
Tablo 23: Manisa Büyükşehir Belediyesi’nin Ölçülebilirlik Kriterini İhlal Etmesi...187	
Tablo 24: Kocaeli Büyükşehir Belediyesi’nin İlgililik Kriterini İhlal Etmesi.....188	
Tablo 25: Ordu Büyükşehir Belediyesi Performans Denetim Raporu Geçerlilik Kriteri Değerlendirilmesi.....	189
Tablo 26: Antalya Büyükşehir Belediyesi İyi Tanımlanma Kriteri Değerlendirilmesi.....	190

Tablo 27: Stratejik Planda Yer Alan Bazı Hedeflerin İyi Tanımlanma Kriterine Uygun Olmaması.....	191
Tablo 28: Denetim Kriteri Kapsamında Büyükşehir Belediyelerinin Değerlendirilmesi.....	192
Tablo 29: Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu.....	195



GİRİŞ

Son yüzyılda devlet anlayışındaki değişimler, halkın beklentileri, küreselleşme süreci ve yeni dönemde dijitalleşme olgusu, kamu mali yönetimi anlayışında bir takım değişimleri beraberinde getirmiştir. Kamu mali yönetimindeki değişimler ise kamu harcamalarının artmasına neden olmuştur. Kamu harcamalarını finanse eden halk, bu harcamaların etkin bir şekilde değerlendirilmesini sorgular olmuştur. Kamu kaynaklarının sınırlı olmasına rağmen, kamu harcamalarındaki artışlar, harcamaların etkin ve verimli kullanılmasını gündeme getirmiştir. Kamu harcamaları yoluyla yapılan faaliyetlerin hukuka uygunluğunu inceleyen uygunluk denetimi ile faaliyetlerin etkin ve verimli kullanılması üzerinde bir etkisi olmamaktadır. Kamu idarelerinin faaliyet ve hizmetlerinin, program, proje ve sistemlerinin etkinliğini sağlamak ve bu faaliyetlerin uygulanması aşamasında kaynakların tutumlu bir şekilde elde edilip edilmediğini, kaynakların verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını tespit eden, iyileştirmeye gerek olup olmadığını belirleyen, bu kapsamda görüş ve önerilerde bulunan, bağımsız ve tarafsız bir şekilde bu süreci işleten, yeni bir denetim türüne ihtiyaç vardır. Bu da performans denetimidir.

1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda yapılan değişiklikle Sayıştay'a uluslararası standartlarda performans denetimi yapma yetkisi verilmiş, 5018 sayılı KMYKK ile orijinal uluslararası standartlardaki tanımların dışında, alt yapısı oluşturulmaya çalışılmıştır. Yeni kamu mali yönetiminin temelini oluşturan 5018 sayılı KMYKK ile farklı bir anlayış benimsenmiştir. Girdi odaklı klasik bütçe sistemi bırakılarak, çıktı odaklı kabul edilen performans esaslı bütçeleme metodolojisi kabul edilmiştir. Bu şekilde kamu idareleri; orta ve uzun süreli amaç ve hedeflerini stratejik planlar temelinde belirleyecekler; yıl içinde yapacakları faaliyet ve hizmetler ile performans göstergelerinden oluşan performans programlarını hazırlayacaklar; ayrıca bütçenin uygulanması sonrasında hazırlanacak yıllık faaliyet raporlarıyla hedeflere ulaşılma durumlarını açıklayacaklardır. Performans yönetimi olarak ele alınan bu süreçte kamu idareleri içinde büyükşehir belediyelerinde, halka olan yakınlıklarından dolayı, performans yönetiminin iyi bir şekilde organize edilmesi gerekmektedir. Yapılan faaliyetlerin ve sunulan hizmetlerin verimli ve tutumlu bir şekilde yapılması için etkin bir performans denetimi yanında etkin performans yönetimine de ihtiyaç vardır. Bu süreçle birlikte büyükşehir belediyelerinin kamusal kaynaklarını hangi boyutta tutumlu, verimli ve etkin bir yöntemle kullanılıp kullanılmadığı, mevzuatlar, uluslararası standartlar ve denetim kriterleri esas alınarak denetlenmesiyle anlaşılacaktır.

Yerel yönetimler, Osmanlıdan miras kalan kurumlarımızdan biridir. Yerel yönetimler içerisinde nüfus yoğunluğu en fazla olan birim ise büyükşehir belediyeleridir. Nüfus kriterine

göre kurulan büyükşehir belediyelerinde, 2021 yılı itibariyle Türkiye nüfusunun %78,04'ü yaşamaktadır. Türkiye'de şehirleşme hızının yüksek olmasından dolayı, büyükşehir belediyelerinin hizmetlerine olan talepleri artmış, bu artan talepler de kentlerin altyapı hizmetlerine olan ihtiyaçları arttırmıştır. Bu şekilde büyükşehir belediyelerinin görev ve sorumlulukları fazlalaşmıştır. Bu kapsamda Türkiye'de ilk büyükşehir belediyeleri, 1984'de İstanbul, Ankara ve İzmir'de kurulmuştur. 1993 yılında Samsun, Kocaeli Erzurum, Antalya, Diyarbakır, Mersin ve Eskişehir; sonra 2000'de Sakarya; daha sonra 2012 yılında 13 ilde daha büyükşehir belediyesi kurulmuş ve 2013 tarihinde Ordu ile büyükşehir sayısı otuz olmuştur. Nüfus yoğunluğunun getirdiği bu büyükşehir belediyelerindeki artışlardan dolayı, bu birimlerin yaptığı faaliyetlerin ve sunduğu hizmetlerin verimli olabilmesi, performans denetiminin bu birimlerde etkin uygulanmasına bağlıdır. Bundan dolayı çalışmada, büyükşehir belediyeleri esas alınarak performans denetiminin önemi bu birimler vasıtasıyla anlatılmaya çalışılmıştır.

Tezin amacı; büyükşehir belediyelerinde performans denetiminin etkinliğini artırarak, kaynakların daha etkin, verimli ve ekonomik kullanılmasını sağlamak; böylece yerel halka sunulacak hizmetlerin kalitesini arttırmak amaçlanmıştır. Ayrıca Sayıştay'ın uluslararası standartlarda performans denetimi uygulayabilmesini sağlamak ve iyi bir performans denetiminin sağlanabilmesi için Türkiye'de uygulanabilir bir model önerisi sunmak bu tezin amacı olarak belirlenmiştir.

Yerel yönetimlerin, denetim kavramının ve yüksek denetim kurumu olan Sayıştay'ların Türkiye'de ve dünyadaki gelişim süreci, "Tarihsel Araştırma Modeli"nden yararlanılarak incelenmiştir. Bu kavramlar açıklanırken tündengelim yöntemi kullanılarak önce yerel yönetimler, denetim gibi kavramlar incelenmiş daha sonra büyükşehir belediyelerine ve performans denetimine geçiş sağlanmıştır. İl ve ilçe belediyeleri ile büyükşehir belediyelerinin bütçe büyüklüklerinin incelenmesi, büyükşehir belediyelerinin 2018 yılı performans denetim raporlarının analiz edilmesi ve 2008'de açıklanan "Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu" performans denetim raporu, "Nitel Araştırma Yaklaşımının İçerik Analizi" ile değerlendirilmiş ve sonuçları analiz edilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde; dünyada ve Türkiye'de yerel yönetimler anlatılarak, belediyeler ve büyükşehir belediyelerine bir geçiş sağlanmıştır. Dünyada uygulanan yerel yönetim modelleri incelenerek, üniter ve federal yapıli ülkeler olan ABD, Almanya, Fransa ve İngiltere'nin yerel yönetim modelleri ele alınmıştır. İngiltere ve ABD performans esasli bütçeleme sisteminin doğduğu ve en iyi uygulandığı ülkeler olması nedeniyle; Fransa'da temel mevzuatımızın ve bazı kuruluşlarımızın kurulmasında örnek alınması nedeniyle

seçilmişlerdir. Performans esaslı bütçeleme sisteminin doğduğu ve en iyi uygulandığı ülkeler olarak kabul edilen İngiltere ve ABD seçilirken; temel mevzuatlarımızın ve bazı kuruluşlarımızın kurulmasına temel teşkil eden Fransa, seçili ülke olarak belirlenmiştir. Bu seçilen ülkelerin yerel yönetimlerinin idari yapısı ve denetlenme çeşitleri anlatılmıştır. Ardından yerel yönetimlerin ülkemizdeki gelişim sürecine değinilmiştir. Cumhuriyet öncesi ve sonrası dönemde çıkartılan kanunlar çerçevesinde belediye, il özel idaresi ve köyler ele alınmıştır. Performans denetiminin temelini oluşturan performans yönetiminin daha iyi anlaşılabilmesi için belediyelerin ve büyükşehir belediyelerinin mali yapısı ve ekonomik faaliyetlerine değinilmiştir. Belediyelerin ve büyükşehir belediyelerinin ekonomik faaliyetleri kapsamında gelirleri ve giderleri mevzuat çerçevesinde açıklanmıştır. Belediyelerin ve büyükşehir belediyelerinin mali yapısı kapsamında ise 2010 ile 2020 yılları arasındaki gelir ve gider gerçekleştirmeleri incelenerek, hazırlanan tablolar yardımıyla analiz edilmiş ve gelir ile giderler içerisindeki kalemler ayrı ayrı incelenerek belediyelerin ve büyükşehir belediyelerinin hangi faaliyetleri gerçekleştirdiğine açıklık getirilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; denetim kavramı açıklanarak performans denetimine bir geçiş yapılmıştır. Bu kapsamda öncelikle genel olarak denetim kavramı ele alınarak denetimin tanımı, içeriği, dünyada ve Türkiye’de tarihsel gelişimine değinilerek, denetimi ortaya çıkartan koşullar anlatılmaya çalışılmıştır. Literatür taraması yapılarak farklı denetim türleri ve tanımları üzerinde durulmuş ve çalışmanın konusu olan denetimin kapsamının çerçevesi çizilerek denetimin konusuna açıklık getirilmiştir. Ayrıca denetim standartları ve denetim süreci de bu bölümde ele alınmıştır.

Seçili ülkeler kapsamında İngiltere, Fransa, ABD ve Almanya’da yerel yönetimlerin denetimi ve uygulanan denetim çeşitleri hakkında bilgi verilmiştir. Bu ülkelerin yerel yönetimleri üzerine uygulanan denetim çeşitleri hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca Türkiye’de denetimin yasal dayanağı açıklanarak; 1961 Anayasası’ndaki düzenlemeler ve 1982 Anayasası özünde 5018 sayılı KMYKK, Sayıştay Kanunu, Belediye Kanunu ve Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamında denetim temelinde düzenlemeler değerlendirilmiştir. Özellikle yeni kamu mali yönetiminin temelini oluşturan 5018 sayılı KMYKK’nun incelenmesinde; kanun öncesi durum anlatılmış sonra kanunun kabul edilmesiyle birlikte yapılan değişiklikler incelenmiş ve daha sonrada eski durum ile yeni durum karşılaştırma yapılarak konu açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca uluslararası standartlara göre performans denetiminin nasıl uygulandığı ele alınarak konunun daha iyi anlaşılması sağlanmıştır. Bu kapsamda performans denetiminin tanımı, gelişimi, kapsamı, amaçları ve unsurları

incelenerek teorik açıdan performans denetimine açıklık getirilmiştir. Ardından büyükşehir belediyelerinde uygulanan performans denetiminin aşamaları anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde büyükşehir belediyelerinde Sayıştay'ın performans denetim uygulamaları hakkında bilgi verilmiştir. Öncelikle bu denetimi yapmakla görevli ve yetkili olan Sayıştay'ın tarihsel gelişimi ele alınmıştır. Sayıştay'ın hukuki yapısı; Anayasadaki konumu ve Anayasa Mahkemesi kararları ile literatürde ağırlıklı olarak çıkan sonuca göre, ayrıca diğer yasal mevzuat göz önünde bulundurularak Sayıştay'ın; nasıl bir kurum olduğu sonucuna ulaşılmaya çalışılacaktır. Sayıştay'ın yetkileri ve görevleri, başta Anayasa olmak üzere diğer mevzuat kapsamında ele alınarak açıklanmış, ardından Sayıştay'ın etkin bir performans denetimi gerçekleştirebilmesi için gerekli olan koşullar incelenerek, Sayıştay ile performans denetimi unsurlarındaki ilişkiler anlatılmıştır. Daha sonra performans denetiminin, büyükşehir belediyesinin kendi birimine, hizmetten yararlanan halka, faaliyetlerden etkilenen diğer örgüt ve kuruluşlara olan faydaları ve sakıncalarıyla alınmıştır. Ayrıca Sayıştay tarafından uygulanan performans denetiminde karşılaştığı sorunlar tespit edilmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümün son kısmında ise Sayıştay'ın Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinde yapmış olduğu performans denetimi sonucunda hazırladığı raporlar analiz edilmiştir. Bu kapsamda Sayıştay'ın büyükşehir belediyeleri için Kasım 2019 yılında yayımladığı, 2018 yılı performans denetim raporları incelenmiştir. 2019 yılından sonra başka bir performans denetim raporları kamuoyuna açıklanmadığı için, kamuoyuna son açıklanan raporlar olan, 2018 yılı performans denetim raporları esas alınmıştır. Performans denetim raporlarında; stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu ile faaliyet sonuçlarının analizi olmak üzere dört alanda değerlendirme yapılmıştır. Bu değerlendirmeler sonucunda 157 adet denetim bulgusu tespit edilmiştir. Tespit edilen denetim bulguları; sunum, ölçülebilirlik, ilgililik, geçerlilik, güvenilirlik, iyi tanımlama ve mevcudiyet olmak üzere 7 denetim kriteri kapsamında değerlendirilmiştir. Değerlendirme sonucunda iyi performans gösteren büyükşehir belediyeleri ile kötü performans gösteren büyükşehir belediyeleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu sonuçlar analiz edilerek bir takım tespitlere ulaşılmıştır. Bu tespitler değerlendirilerek Sayıştay'a, büyükşehir belediyelerine ve diğer ilgililere uygun görülen tavsiye ve önerilerde bulunulmuştur. Ayrıca performans denetiminin daha iyi uygulanabilmesi ve performans denetiminden beklenen faydanın alınabilmesi için, bir model önerisinde bulunulmuştur. Sayıştay için yeni bir model, büyükşehir belediyeleri için yeni bir model ve yaptırımli bir model olmak üzere önerilen modeller ayrı ayrı açıklanmış ve modelin ayrı ayrı ele alınmış ve modelin uygulanabilirliği için yapılması gerekenler anlatılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

YEREL YÖNETİMLERİN GELİŞİM SÜRECİ VE YAPISI

I. YEREL YÖNETİMLER VE DÜNYA'DA YEREL YÖNETİM MODELLERİ

Yerel yönetimler, ülke sınırları içerisinde bulunan yerleşim yerlerinde halkın yerel nitelikli ihtiyaçlarını gidermek için oluşturulmuş, üretim, bölüşüm ve tüketim gibi iktisadi ve sosyal faaliyetler yapabilen ayrıca bu faaliyetlerin nasıl ve kimler tarafından yapılacağını belirlemek amacıyla demokratik yöntemleri benimsemiş olan kuruluşlardır. Yerel yönetimler, kuruldukları coğrafi bölgede kamusal faaliyet ve hizmetleri icra etmekte, bu işlevlerinden dolayı kendilerine bir takım idari ve mali özerlik tevdi edilmiş, kendilerine özgü özellikleri olan kuruluşlardır. Yerel yönetimler; hukuki, ekonomik ve siyasal boyutları olan çok yönlü kuruluşlardır. Bu bölümde yerel yönetim kavramı açıklanarak gelişimi anlatılacaktır. Ayrıca Dünya'da yerel yönetim modelleri tarif edilerek ortaya çıkış süreci hakkında bilgi verilecektir.

A. Yerel Yönetim Kavramı

Yerel yönetimler, genel olarak literatürde “alt kamusal yönetim birimleri” veya “alt yönetim kademeleri” biçiminde merkezi yönetimden ayrı olarak adlandırılmaktadır¹. Ayrıca yerel yönetimler, literatürde “âdem-i merkeziyet (decentralization)” kavramı üzerinden bilinmektedir². Bu bölümde literatürdeki kavramlardan hareket edilerek yerel yönetimler tanımlanacak, gelişimi, özellikleri ve önemi üzerinde durulacaktır.

1. Tanımı ve Gelişimi

Yerel yönetim kavramından hareket edilerek literatüre göre açıklamalar yapıldıktan sonra yerel yönetimler tanımlanarak tarihsel gelişimi incelenecektir.

a. Tanımı

Yerel yönetimlere, literatürde “âdem-i merkeziyet” adı verildiğini yukarıda bahsetmiştik. Âdem-i merkeziyet kavramı, ikiye ayrılarak açıklanmaya çalışılmıştır. Bunlar: “yetki genişliği ile yerinden yönetim” kavramlarıdır.

¹ Süreyya Sakıncı, **Yerel Yönetimler Maliyesi Teori-Politika-Uygulama**, 3.Baskı, Orion Kitabevi, Ankara, 2012, s.1.

² Ruşen Keleş, **Yerinden Yönetim ve Siyaset**, 10. Baskı, Cem Yayınları, İstanbul, 2016, s.27.

Yetki genişliği (deconcentration, delegation), “merkezdeki kuruluşlar, merkezden uzakta bulunan bir örgüte bulundukları coğrafi alanda belli faaliyetleri yerine getirmek amacıyla kendi adlarına kullanılmak üzere devrettikleri yetkiye denilmektedir”³.

Âdem-i merkeziyet’in bir diğer türü olan yerinden yönetim, “hukuki olarak kurulan örgütlenmeler ile hukuki normların belirlediği faaliyetleri yerine getirebilmek amacıyla yetkilendirmeyi ifade etmektedir”⁴. Literatürde yerinden yönetimin farklı tanımları mevcuttur.

Yerinden yönetim, “belirli bölgelerde yaşayan insanlar tarafından seçilerek oluşturulan yönetimler tarafından yönetilen bir yönetim biçimidir”⁵. Bir başka tanıma göre yerinden yönetim, “ülkeyi yöneten kurumların yetkilerinden bir kısmını belli bir bölgeyi yöneten yerel otoritelere devredilmesini ifade eder”⁶. Bir başka tanıma göre yerinden yönetim, “kamusal faaliyet ve hizmetlerinin yönetiminin, merkez teşkilatından başka ayrı yerel ve özerk kuruluşlara verilmesidir”⁷. Diğer bir tanıma göre yerinden yönetim, “merkezi yönetimden ayrı bir tüzel kişiliğe sahip bulunan yerel kuruluşların, örgütleri vasıtasıyla yönetimle ilgili kararlar alıp uygulayabildiği sistemdir”⁸. Başka bir tanıma göre yerinden yönetim, “yerel halka ifa edilecek yerel faaliyet ve hizmetlerin merkezi idare teşkilatı içinde yer almayan ve merkezi idare hiyerarşisine dâhil olmayan kamu tüzelkişileri tarafından yürütülmesidir”⁹. Diğer bir tanımda yerinden yönetim, “yürütmeye ilgili kararların başkent teşkilatına ve hiyerarşisine dâhil olmayan yerel organlar tarafından alınmasını ifade eden bir sistemdir”¹⁰. Başka bir tanıma göre yerinden yönetim, “yerel bölgenin özelliğine mahsus olan kamu hizmet ve faaliyetlerinin ve buralarda uygulanacak olan yatırımların merkezi yönetimden alınarak yerel kamu tüzel kişilerine verilmesidir”¹¹.

Bu tanımlardan çıkan sonuca göre yerinden yönetimler, bulunduğu bölgede yaşayan yerel halkın kamusal ihtiyaçlarını karşılamak üzere hizmet veren, merkez teşkilatı içinde bulunmayan, kendi kararlarını kendisi veren bir yönetime sahip olan sistemi ifade etmektedir. Yerel yönetimler bu sistem içinde olan ve bu sistemi yöneten birimlerdir. Bu açıklamalardan sonra yerel yönetimleri tanımlayabiliriz.

³ Keleş, 2016, s.27.

⁴ John Malcolm Mackintosh, **The Devolution of Power: Local Democracy, Regionalism and Nationalism**, Penguin, Middlesex, England, 1968, s.1-10.

⁵ Keleş, 2016, s.28.

⁶ Bilal Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, Okutman Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, 2010, s.77.

⁷ Nuri Tortop, **Mahalli İdareler**, Yargı Yayınları, 5. Baskı, Ankara, 1994, s.11.

⁸ Ahmet Ulusoy ve Tekin Akdemir, **Mahalli İdareler Teori-Uygulama-Maliye**, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, 2005, s.45.

⁹ Metin Günday, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1996, s.42.

¹⁰ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Hak Kitapevi, Cilt:2, 3. Baskı, İstanbul, 1966, s.611.

¹¹ Hamza Eroğlu, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1986, s.140.

Yerel yönetimler, ülkenin farklı coğrafi alanlarında yaşayan yerel halkın yerel nitelikli müşterek ihtiyaçlarını karşılayan, yürütme ve karar organları seçimle o bölgede yaşayan halk tarafından iş başına getirilen, hukuki normlarla belirlenmiş görevlere ve yetkilere sahip olan ayrıca kendisine ait olan geliri, kendisine ait olan bütçesi ve kendisine ait olan personeli mevcut bulunun, merkezi yönetimden bağımsız bir şekilde tüzel kişiliği olan yönetsel idari birimlerdir¹².

b. Gelişimi

Yerel yönetimler belli amaçları yerine getirmek amacıyla toplumların tarihsel gelişimine paralel olarak ortaya çıkan birimlerdir. Tarihsel süreç içerisinde ilk yerel yönetimler; askeri, savunma ve güvenlik gibi günümüzde merkezi idareye bırakılmış olan birtakım görevleri ifa etmek amacıyla oluşturulmuşlardır. Antik çağda; “kendi kendini yöneten, belli bir coğrafi bölgede yaşayan kişilerin oluşturduğu en küçük demokratik yönetsel birim kabul edilen ‘site’, Antik Yunan’da toplumsal yaşamın en gelişmiş teşkilatlanma şeklindeki ‘polis’ ve Roma döneminde yönetsel özerklikten yararlanan ‘municipe’ ile ‘colonia’, ‘praefectura’, ‘saltus’ günümüz yerel yönetimlerin ilk örnekleri olarak kabul edilmektedir”¹³.

Daha sonra Avrupa’da senyör ve feodal beyler, şehirleri hâkimiyeti altına aldıkları yarı özerk birimler oluşturmuşlardır. Ancak bu birimler gerçek anlamda yerel özerkliğe sahip olamamışlardır. 10’uncu yüzyıl ile 16’ncı yüzyıllar arasında Avrupa’da feodal yönetimden kurtulmaya çalışan şehirler, komünlere dönüşmeye başlamıştır. Orta çağ dönemindeki Avrupa şehirlerinde tacirler ve kent insanlarının feodal bey veya kraldan temin ettikleri “charte” adı verilen beratlarla kurulan komünler, özerk yerel yönetim birimleri olmuşlardır¹⁴. Yönetimi bir tek insanın yetkisinde olsa bile komünler, devlet yönetimine karşı bir özerklik niteliği taşımaktadır. Bu özelliğinden dolayı komünler, günümüz yerel yönetimlerine en yakın birimler olmuşlar ve çağdaş yerel yönetimlerin oluşmasında önemli katkıda bulunmuşlardır.

16’ncı yüzyıldan itibaren ulus devlet kavramı gelişmeye başlamıştır. Bu kapsamda 14 Ağustos 1789’da kurucu meclis, tüm bölgesel yönetim birimlerinin özel ayrıcalıklarının süresiz kaldırıldığına karar vermiştir. Kurucu meclis, “ulusal yapının ve kamusal özgürlüğün kentler için şimdiye kadar sahip oldukları ayrıcalıklardan daha avantajlı olduğu” ve “ulusun

¹² Tekin Akdemir, **Yerel Yönetimlerin Finansman Sorunları ve Borçlanma (Türkiye Örneği)**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir, 2006, s.5.

¹³ Keleş, 2016, s.37-38; Sakıncı, 2012, s.2.

¹⁴ Sakıncı, 2012, s.3.

birliği” sebeplerine dayandırarak böyle bir karar vermiştir¹⁵. Böylece komün geleneği ortadan kaldırılmıştır. 19’uncu yüzyıldaki reformlarla birlikte şehir yönetimleri, günümüzdeki yerel yönetim birimleri gibi yerel halkın ihtiyaçlarını karşılayan birimler haline dönüşmüştür.

Avrupa toplumlarında yerel yönetimler, merkezi idare karşısında yerel coğrafi bölgenin yönetiminde özerklik kazanıp gelişmesiyle ortaya çıkmıştır. Türkiye’de ise 19’uncu yüzyılda, imparatorluğun dağılmasını önlemek ve birlikteliği sağlamak amacıyla ortaya çıkmış ve bu yüzden özerkliği de tam manasıyla elde edememiştir.

2. Özellikleri ve Önemi

Yerel yönetimlerin bir ülkenin siyasal, hukuki ve ekonomik yapısı içinde önemli bir rolü vardır. Yerel yönetimler, bir ülke için ekonomik anlamda ne ifade ettiği, özellikleri esas alınarak anlatılmaya çalışılacaktır.

a. Özellikleri

Yerel yönetimlerin sahip oldukları özellikler, aşağıdaki kavramlar üzerinden açıklanmaya çalışılacaktır.

1. Mali Özerklik

Mali özerklik; “özerk nitelikteki kuruluşların ayrı mal varlığına ve gelir kaynaklarına sahip olabilmelerini ve mevzuatın izin verdiği esaslar ölçüsünde kendi örgütlerinin kararlarına dayanarak harcama yapma ilkesine dayanır”¹⁶. Ülkeden ülkeye yerel yönetim modelleri göz önüne alındığında kapsam ve sınırları değişse de tüm yerel yönetimlerde mali özerklik söz konusudur. Yerel yönetimlerin mali özerklikleri, mevzuatın kendilerine verdiği yetkilerle sınırlandırılmış, yerine getirilen yerel hizmetler ve faaliyetler, kendilerine ait bütçesi ve seçim ile oluşturulan örgütlenme biçimine sahip olmaları sağlanmıştır.

Mali özerklik; “yerel yönetimlerin hizmetleri ve faaliyetlerini kendi sorumlulukları altında gerçekleştirmesine bağlıdır”¹⁷. Bunun için de yerel yönetimlerin merkezi idareye tabi olmadan, kendi faaliyetlerini ifa edecek, kendi gelir kaynaklarına sahip olabilecek ve bu gelir kaynaklarını özgür bir biçimde kullanmasını sağlayacak yetkiye sahip olması gerekmektedir.

Yerel yönetimlerin mali özerkliğinden söz edebilmek için gerekli olan şartlardan biri de kendi karar ve yürütme organlarını kendilerinin oluşturabilmeleridir. Yerel yönetimler tarafından yapılacak faaliyetler ve yerine getirilecek hizmetler için verilen kararların, merkezi idarenin baskısı olmadan uygulanması gerekmektedir. Böylece yerel yönetimler, seçimle iş

¹⁵ Birgül Ayman Güler, **Yerel Yönetimler**, TODAİE Yayını, Ankara, 1992, s.46.

¹⁶ İrfan Türkoğlu, Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği, **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17-18, Sayı: 26-27-28-29, Yıl: 2012-2013, s.42.

¹⁷ Walter Quasten, Üniter ve Federal Devletlerde Yerel Yönetimler, Uluslararası Yerel Yönetimler Konferansı, **Türkiye Bilişim Deneği KAV Yayınları**, 13-14 Temmuz 1995, Ankara, s.142.

başına gelen bağımsız organları vasıtasıyla ülke yönetimine tabi olmadan en etkin harcama kararlarını yine kendileri vereceklerdir.

Yerel yönetimlerin mali özerklikleri, görev ve yetkileri ayrıca gelirleri merkezi yönetim ile bölüştürülmesinin gerçekleştirilmesiyle belirlenmektedir. Yönetimler arası hizmet ve gelir dağılımının belirlenmesinde, “her bir ülkenin tarihi geçmişi, siyasi birikimi, coğrafi yapısı ve ekonomik düzeyi gibi değişik özellikler belirleyici olmaktadır”¹⁸. Yani yerel yönetimlere verilen görev ve yetkiler ülkelerin geçmişten gelen örf ve adetlerine, kültürel birikimlerine, tarihsel olarak yaşadığı gelişim süreçlerine ve toplum yapılarına, ülkelerin hukuki ve siyasi yapısına, sivil toplum kuruluşlarının etkinliğine ve halkın isteklerine göre ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir.

2. İdari Vesayet

İdari vesayet, “kamusal faaliyet ve hizmetlerinin uyumlu bir biçimde yürütülmesini sağlamak amacıyla devletin tüzel kişiliğini temsil eden merkezi idarenin, yerinden yönetim kuruluşları üzerinde sahip olduğu idari denetim ve gözetim yetkisine denilmektedir”¹⁹.

İdari vesayet yetkisi genelde üniter devletlerin yerel yönetimlerinde daha çok karşımıza çıkmakta ve buralardaki yerel yönetimlerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin kontrolünü sağlamak amacıyla kullanılmaktadır. Merkezi idareye tanınan vesayet yetkisinin sınırlarının önceden hukuki normlarla belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca vesayet yetkisinin yerel yönetimlerin özerkliğini zedelememesi önem arz etmektedir. Vesayet denetimi, merkezi yönetim tarafından yerel yönetimlerin faaliyet ve hizmetleri ile örgütleri ve personeli üzerinde gerçekleştirilmektedir. İlerideki konularda da Türkiye’de belediyeler üzerinde gerçekleştirilen vesayet denetimi hakkında bilgiler verilerek gerekli açıklamalar yapılacaktır.

3. Demokrasi

Yerel halk tarafından merkezi idareye erişebilirliğin sınırlı olması, yaralanacakları hizmetler hakkında söz haklarının olmaması, bürokrasinin yoğun olması gibi nedenler, halkı yerel bağlamda ihtiyaçlarının karşılanabileceği yönetim olan yerel yönetimlere muhtaç hale getirmiştir. Bu sayılan sebepler yerel yönetimler ile demokrasi arasındaki bağı ifade etmektedir.

Demokrasi, faaliyet ve hizmetlerin ülke halkı tarafından seçilmiş temsilciler aracılığıyla kullanıldığı yönetim biçimi ve tarzıdır. Demokrasinin çoğunluğun yönetime katılımı, azınlığın haklarının korunması, siyasal ve hukuki eşitlik ve yönetenlerin yönetilenler

¹⁸ Richard A. Musgrave ve Peggy B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice Fifth Edition**, Literatür Yayıncılık Dağıtım, İstanbul, 1994, s.445-446.

¹⁹ Günday, 1996, s.74.

tarafından seçilmesi gibi temel ilkeleri mevcuttur. Toplumun ve kurumların demokratikleştirilmesi sürecinde bu ilkelerin varlığı aranmaktadır. Demokrasinin yerel yönetim birimlerinde daha kolay uygulanabileceğine yönelik yaygın bir görüş mevcuttur, ayrıca halkın seçmen davranışlarını belirlemede yerel yönetimlerin önemli bir rol oynadığı kabul edilmektedir²⁰. Bundan dolayı bu ilkelerin yerel yönetimlerde olma olasılıkları fazla olduğu için demokrasinin gelişmesi için yerel yönetimlerin önemli bir fonksiyonu vardır.

Yerel demokrasinin gerçekleştirilebilmesi karar organlarının oluşum şekline, kararların alınış sürecine ve bu sürece halkın katılımına, ayrıca yerel yönetimler ile merkezi idare arasındaki hizmet ve gelir dağılımına bağlıdır. Yerel yönetimlerde karar vericilerin halk tarafından seçimle iş başına gelmesi yerel demokrasinin gerçekleşmesi için önemlidir, ancak yeterli değildir²¹. Seçimle gelen bu meclis ve organların aynı zamanda yerel hizmetler ve faaliyetleri yerine getirebilmesi için bağımsız karar alabilme yetkisine sahip olması gerekmektedir.

4. Şehirleşme ve İmar

Tarihi süreç içerisinde ilk yerel yönetim birimleri; antik çağda, “site”, antik Yunan’da “polis” ve Roma İmparatorluğu döneminde “municipe” ile “colonia”, “praefectura”, “saltus” olarak ortaya çıkan şehirler olmuştur. Özellikle de Sanayi Devrimi’nden sonra, şehirlerin nüfus oranı artmış ve nüfus oranı şehirlerde yaşayanlar lehine değişmiştir.

Yerel yönetimlerin, yerleşim yerlerinin imar düzenlemeleri ile şehirleşmeleri üzerinde önemli yetki ve görevleri bulunmaktadır. Yerleşim yerlerinde konut, ulaşım, kamusal alanlar, sanayi ve çalışma alanları, yeşil alanlar gibi kentsel işlevler için alan ayrılması, bu alanların birbirleriyle bağlantılarının sağlanması, yapıların yükseklikleri ve farklı bölgelerdeki nüfus yoğunluklarının belirlenmesi, alt yapı yatırımları yürütülmesi, insanların günlük ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla ifa edilen yerel hizmetler, yerel yönetimler tarafından yerine getirilmektedir.

Şehirlerin tarihsel, kültürel, mimari ve doğal değerlerinin korunması, yerel yönetimlerin imar ve şehirleşme konusunda hazırlayacakları imar planları ile mümkün olacaktır. İmar planlamalarında, planların birbirini tamamlaması yönünde bir birliktelik vardır, bundan dolayı merkezi yönetim ile yerel yönetimler altlık-üstlük veya idari vesayet kapsamında değil de birbirleriyle uyumlu bir çalışma yapmak zorundadırlar.

²⁰ Kemal Görmez, **Yerel Demokrasi ve Türkiye**, Vadi Yayınları, Ankara, 1997, s.55-59.

²¹ Mustafa Görün, **Yerel Demokrasi ve Katılım: İzmir, Konya ve Ağrı İl Genel Meclis Üyeleri Üzerinde Bir Araştırma**, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 2006, s.164.

Yerel yönetimler, kentlerin yaşanabilir olması için görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmek için kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanmaları gerekmektedir. Kentlerin yaşanılır olmasını gerçekleştirebilmek amacıyla yerel yönetimler, kentlerin belli bir düzeyde olan üst yapı ile sorunsuz bir alt yapıya sahip olabilmesini sağlamaları gerekmektedir. Bunu gerçekleştirirken alınacak kararlara yerel halkın katılımının sağlanması gerekmektedir, bu sayede o bölgede yaşayan halkın gereksinimlerine uygun düzenlemelerin yapılması sağlanacaktır. Yine yaşanabilir bir kent için çevrenin tahrip edilmemesi doğal ortamların korunması ve şehrin beton yığını haline getirilmemesi gerekmektedir. Yerel yönetimler, şehrin tarihsel dokusunu ve kültürel yapısını bozacak nitelikteki projeleri uygulamaması ve bu tür projelere izin vermemesi gerekmektedir. Ayrıca yerel yönetimlerden kentte yaşamın güvenliliğinin sağlanması beklenmektedir. Zira yaşam hakkının tehlikede olduğu bir kentte diğer tüm politikalar başarılı olsa dahi kentte yaşayanlar kendilerini emniyette hissetmediğinden yaşam memnuniyeti düşük kalacaktır²².

5. Ekonomi

Yerel yönetimlerin ekonomi üzerinde önemli rolleri vardır. Ülkelere göre modeller farklılaştıkça bu rollerin etkileri de değişmektedir. Bu roller, ölçek ekonomisi, kapsam ekonomisi, yoğunluk veya boyut ekonomisi, alan ekonomisi, fayda-maliyet taşmaları, eşitlik gibi kavramlarla yerine getirilmektedir. Tezin konusu Büyükşehir belediyeleri üzerindeki performans denetimi ile sınırlı olduğu için bu kavramların ayrıntılarına değinilmeyecek sadece yerel yönetimler için neyi ifade ettiği özetlenmeye çalışılacaktır.

Ölçek ekonomileri, “faaliyetlerin yapılması ve hizmetlerin sunulmasında, girdi miktarlarını arttırmak suretiyle, sabit maliyetlerin yapılan faaliyet ve sunulan hizmetlere yayılması ve çıktının ortalama maliyetinin düşmesidir”²³. Ölçek ekonomilerinin söz konusu olduğu durumda, en uygun işletme büyüklüğü aşılmadığı sürece, yerel bir hizmetin sunulmasındaki girdileri arttırmak suretiyle, hizmetin elde edilmesinin ortalama maliyetleri düşürülebilir. Azalan maliyetler koşuluna göre üretimin yapıldığı hizmet türleri için ölçek ekonomileri geçerlidir²⁴. Bu tür hizmetleri ve faaliyetleri gerçekleştirecek olan yerel yönetimler, ortalama birim maliyetlerinin avantajlarından faydalanarak ölçek ekonomilerinden faydalanabilirler. Örneğin, toplu ulaşım hizmetleri, bölgesel planlama

²² Murat Sezik, Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Yaşanabilir Kent Oluşturma Politikaları, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:16, Sayı: 2, 2019, s.712-713.

²³ Refik Yalçınkaya, Yerel Yönetimlerde Ölçek Ekonomisi: Teori, Kavram ve Tartışmalar, **Liberal Düşünce Dergisi**, Yıl: 24, Sayı: 95, Yaz 2019, s.172.

²⁴ Sakıncı, 2012, s.99.

faaliyetleri, su kaynaklarının yönetimi gibi hizmet ve faaliyetler, ölçekten fayda sağlanacak şekilde merkezi idare ile yerel yönetimler arasında paylaşılarak gerçekleştirilebilir.

Kapsam ekonomileri, yerel yönetimlerin ellerinde bulundurdukları imkânlarla yaptığı faaliyet ve sunduğu hizmet sayısını arttırması durumunda maliyetlerin düşürülmesidir. Genellikle bölünemeyen yerel hizmetlerin birden fazla yerel yönetim tarafından gerçekleştirilmesi durumunda söz konusu olabilmektedir. Örneğin, yerel yönetim tarafından yolların yapımı ve bakımı için kurulan bir tesisten (parke taşı üretim tesisi gibi) çevredeki yakın yerel yönetimlerin de faydalanması durumunda, tesisten daha fazla verim elde edileceği için burada alan ekonomisinden söz edilebilmektedir. Bu sayede hem maliyetler düşürülecek hem de verimlilik ve etkinlik arttırılacaktır.

Boyut veya yoğunluk ekonomisi, “hizmet üretim birimini büyütme suretiyle sabit maliyetlerin çok sayıda tüketici ve kullanıcı arasında paylaşılmasıdır”²⁵. Yüksek bütçe gerektiren yerel hizmetlerin, tek bir yerel yönetim tarafından gerçekleştirilmesi durumunda oluşan maliyet avantajı söz konusu olduğunda yoğunluk ekonomisinden bahsedilebilir. Örneğin, belli bir bölgenin temizlenmesiyle başlayan, geri dönüşüme müsait olan atıkların değerlendirilmesi süreci ile devam eden ve katı atıkların bertaraf edilmesi ile sonuçlanan hizmetlerin birbirine yakın coğrafi alanlarda, tek bir yerel yönetim tarafından yerine getirilmesi maliyetleri azaltacaktır. Bu şekilde hizmetlerin sorumluluk alanlarının büyükşehir belediyeleri tarafından üstlenilmesi yoğunluk ekonomisi olarak değerlendirilebilir.

Üretim süreçlerinde bazı durumlarda, “birden çok girdi unsuru kullanılarak birden çok mal ve hizmet üretilmektedir. Bunun yanında, aynı girdi unsurlarının birden çok birim ile birden çok mal ve hizmetin üretilmesi de olanaklıdır. Bileşik üretim süreci olarak tanımlanan bu durumda çıktı unsurlarının birlikte elde edilmesinin bir maliyet avantajı yarattığı ileri sürülmektedir”²⁶. Bu maliyet üstünlüğü yaratılan duruma, alan ekonomisi denilmektedir. Bilgi akışı ve koordinasyon tasarrufu yoluyla etkinliğin arttırılabildiği ve seçmen tercihleri yoluyla sorumluluğun sağlanabildiği hizmet ve faaliyetler için geçerlidir²⁷.

Yerel yönetimlerin bir diğer özelliği de ekonomik bağlamda eşitliğin sağlanmasıdır. Yerel yönetim birimleri kendi gelir kaynaklarını yaratma ve vergileme yetkilerini kullanmaları sonucu eşitsizlik ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda yerel yönetim birimleri arasında mali kapasite farklılıkları ortaya çıkarak kaynak tahsisinde etkinsizliğe sebep

²⁵ Yalıkaya, 2019, s.172.

²⁶ Zafer Çalışkan, Bileşik Üretim Sürecinde Alan Ekonomilerinin Test Edilmesi: Hastane Faaliyet Fonksiyonu Tahminine Dayanan Bir Uygulama, **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:24, Sayı:1, 2006, s.1.

²⁷ Sakıncı, 2012, s.100.

olabilecektir. Merkezi yönetimler, eşitsizliği giderebilmek amacıyla üniter devletlerde gelir dağılımını kontrol ederek; federal devletlerde ise bağış ve transfer politikası yoluyla bu sürece müdahale edebilmektedir.

b. Önemi

Yerel yönetimler, yerel halkın ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla birçok kararın alındığı, uygulamanın yapıldığı, ülkenin siyasi, hukuki ve ekonomik yapısı içinde önemli bir konumu olan yapılardır. Ayrıca yerel yönetimler, faaliyet ve hizmetlerin yerel halka en yakın olan birimlerce yerine getirilmesinin sağladığı avantajlar sayesinde önemi gün geçtikçe artmaktadır.

Yerel yönetimler sayesinde yerel halkın ihtiyaçlarının karşılanması için verimli, tutumlu ve etkin kararlar alınarak, yerel nitelikteki ihtiyaçlara uygun verimli hizmetler sunulması amaçlanmaktadır. Merkezi yönetimler, farklı coğrafi bölgelerin ihtiyaçlarının da birbirinden farklı olmasından dolayı birbirinden farklı bölgedeki yerel halkın bölgeden bölgeye değişen hizmet isteklerini karşılamada yetersiz kalacaklardır. Yerel yönetimler ise yerel bölgede yaşayan halkın isteklerine ve ihtiyaçlarına daha gerçekçi ve verimli hizmetler sağlayarak cevap verebilmektedir.

Yerel hizmetlerin ve faaliyetlerin halkın bulunduğu yerel coğrafyada merkezi yönetim yerine o bölgede bulunan yerel yönetimler tarafından yerine getirilmesi, hizmetlerin ve kamusal faaliyetlerin daha az maliyetle yerine getirilmesini sağlayacaktır. Coğrafi bölgenin avantajları, yerel yönetimlerin bölgenin içinde olması, kaynaklara erişim, nüfus yoğunluğu gibi sebeplerden dolayı yerel yönetimler ekonomide hem ölçek ekonomisi hem de kapsam ekonomisi ayrıca boyut ya da yoğunluk ekonomisi ve alan ekonomisi kapsamında birtakım faydalar sağlamaktadır.

Yerel yönetimler, yaptıkları hizmetler ve faaliyetler yanında, bir ülkenin demokrasisi üzerinde de önemli bir etkisi olmaktadır. Yöneticilerinin ve meclislerinin halk tarafından seçilmesi sayesinde ülkede demokrasinin işlerliğini göstermektedir. Bundan dolayı yerel yönetimler ülkelerde demokrasi okulu olarak görülmektedirler.

Yerel yönetimler halkın yaşam kalitesini arttırmak ve daha yaşanabilir yerler inşa etmek amacıyla imar ve şehirleşme faaliyetlerini de yerine getirmektedir. Bu sayede bir şehrin tarihsel ve kültürel dokusu da yerel yönetim birimleri tarafından korunabilecektir.

B. Dünya’da Yerel Yönetim Modelleri

Yerel yönetimlerin ortaya çıkıp geliştiği ortamlar farklılık göstermektedir. Coğrafi alanların farklı olması, kültürel farklılıklar, toplumsal farklılıklar gibi nedenlerden dolayı yerel yönetim birimlerinin örgütlenmesi, görev ve sorumlulukları, yetkileri, misyonu

farklılaşmaktadır. Burada yerel yönetim modelleri birtakım kriterlere göre anlatılmaya çalışılacaktır.

1. Modellerin Ortaya Çıkışı

Yerel yönetim birimlerini ortaya çıkaran tarihsel siyasal ortam, aynı zamanda yerel yönetim sistemlerinin niteliğini belirleyerek yerel yönetimlerin örgütlenmesi ve işleyişini de şekillendirmektedir.

Tarihsel süreç içerisinde ilk yerel yönetim birimleri, askeri, savunma ve güvenlik gibi birtakım görevleri yerine getirmek amacıyla oluşturulmuşlardır.

Daha sonra Avrupa’da senyör ve feodal beyler, şehirleri hâkimiyetlerine aldıklarında yarı özerk şeklinde birimler oluşturmuşlardır. Ancak bu oluşumlar gerçek anlamda yerel özerkliğe sahip olamamışlardır. Orta çağ feodalitesinin yıkılmasıyla birlikte Avrupa’da feodal yönetimden kurtulmaya çalışan şehirler, komünlere dönüşmeye başlamıştır. Yerel yönetim modellerini ortaya çıkaran etki, 18’inci yüzyılda modern devletin ortaya çıkışı olmuştur.

Fransa’da 1789 devriminden sonra merkeziyetçi devlet örgütlenmesini ifade eden üniter model benimsenmiştir. Ülkenin tek biçimde yönetilmesini sağlamak amacıyla yetki ve sorumlulukların benzer olduğu departmanlara, kantonlara ve komünlere bölünmüştür²⁸.

İngiltere’de yerel yönetim birimleri, öz yönetim (self-government) ve yerel özerklik kavramları kapsamında liberal düşünce ile gelişim göstermiştir. Tarihsel süreç içinde yerel yönetim birimleri, merkezi yönetim tarafından belirlenen hizmetlerin yereldeki yürütücüleri olarak faaliyet göstermişlerdir²⁹. İngiltere, “2000’li yıllarla birlikte yapılan yerel yönetim düzenlemeleriyle birlikte üniter ve merkezi devletler içinde sınıflandırılmaktadır”³⁰.

Türkiye’de yerel yönetimler, 19’uncu yüzyılda Osmanlı Devleti’nin batılılaşma sürecinde; gayrimüslim halkın talepleri ve batılı devletlerin baskısı sonucu ortaya çıkmıştır. Yerel yönetim birimleri sayesinde zayıflayan devletin taşra üzerinde kaybettiği otoritesini tekrar tesis etmek amaçlanmıştır. Bu sebeplerden dolayı yerel yönetim birimleri, merkeziyetçi bir yapıda ortaya çıkmıştır ve üniter bir model kapsamında faaliyetini yürütmüştür.

²⁸ Alistair Mark Cole, **France: Between Centralization and Fragmentation**, The Oxford Handbook of Local and Regional Democracy in Europe, (Der. John Loughlin, Frank Hendrike and Anders Lidström), Oxford University Press, Oxford, 2012, s.309.

²⁹ John Peter, ColinCopus, **The United Kingdom: Is There Really an Anglo Model?**, The Oxford Handbook of Local and Regional Democracy in Europe, (Der. John Loughlin, Frank Hendriks and Anders Lidström), Oxford University Press, Oxford, 2012, s.29.

³⁰ Arend Lijphart, **Demokrasi Modelleri, Otuz Altı Ülkede Yönetim Biçimleri ve Performansları**, İthaki Yayınları, İstanbul, 2014, s.225.

Almanya’da tarihsel süreç içinde siyasi güç merkezde toplanmamış, yerel yönetim modeli federal devleti yansıtacak şekilde örgütlenmiştir. 19’uncu yüzyıl başında kentlerin öz yönetimi (self-government) kabul edilmiş, sonra da federal yapılanmaya geçilmiştir³¹.

2. Model Çeşitleri

Yerel yönetim birimlerinin işlevselliğini belirleyen modeller, tarihsel süreç içinde ülkelerin siyasi, kültürel ve ekonomik gelişimlerine göre yapılanmıştır. Yerel yönetim modelleri, belirli kriterler esas alınarak gruplandırılmaya çalışılmıştır.

a. Anayasal Sistemler Temelinde Yerel Yönetim Modelleri

Anayasal sistemler temelinde devletin yönetim biçimi esas alınarak yapılan model ayrımına göre yerel yönetim modelleri benimsenmiştir. Bu kritere göre; üniter sisteme dayalı yerel yönetim modeli, federal sisteme dayalı yerel yönetim modeli, konfederal sisteme dayalı yerel yönetim modeli ve çok kademeli sisteme dayalı yerel yönetim modeli söz konusudur.

(1) Üniter Sisteme Dayalı Yerel Yönetim Modeli

Üniter devlet, “bir ülkenin unsurlarının ve organlarının teklik ve bütünlük oluşturduğu devlet türüdür”³². Burada yasama, yürütme ve yargı organları tektir, devletin yetki ve görevlerinin tek elde toplanmasıdır. Merkezi otoritede toplanan bu yetki, yerinden yönetimlere yetki devri sağlanarak uygulanmaktadır. Yerel yönetim birimleri merkezi yönetimin egemenliği altındadır ve bu modelde yönetsel yerinden yönetim ilkesi geçerlidir. Bu modelde, “egemenlik yetkisi merkezi yönetime verildiği için herhangi bir çevresel veya yerel yönetim sisteminin varlığı merkezi yönetime bağlıdır. Merkezi yönetim, yerel yönetim birimlerini isteğe bağlı olarak yeniden şekillendirebilir, organize edebilir ve ortadan kaldırabilir”³³. Üniter sisteme dayalı yerel yönetim modeli, Leemans’ın terminolojisinde üçe ayrılmaktadır:

(i) Napolyoncu Kaynaşık Sistem

Napolyon, Fransız Anayasasının departman (iller) ve komünlerden (belediyeler) oluşan üniter sistemine tepki olarak, departmanların valiler tarafından yönetildiği bu modeli kurmuştur. Bu modelde merkezi idare tarafından yerel yönetimlere sağlanan yetki genişliği esasına göre kullanılmakta ve belediye başkanları merkezi hükümetin idari vesayeti altında

³¹ Arthur Benz, Christina Zimmer, **Germany: Varieties of Democracy in a Federal System**, The Oxford Handbook of Local and Regional Democracy in Europe, (Der. John Loughlin, Frank Hendriks and AndersLidström), Oxford University Press, Oxford, 2012, s.148.

³² Kemal Gözler, **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt I**, Ekin Basım Yayın Dağıtım Bursa, 2011, s.477.

³³ Andrew Heywood, **Siyaset**, Adres Yayınları, Ankara, 2007, s.240.

bulunmaktadır. Batı Avrupa'nın pek çok üniter ülkesinde ve Türkiye'de bu model kullanılmaktadır³⁴.

(ii) Çözülmüş Hiyerarşi Sistem

Yerel yönetim birimleri, merkezi idarenin yasal ve mali denetimi altında seçilmiş organlarca yönetilmektedirler. Bu model, İngiltere ve İrlanda tarafından uygulanmaktadır. İngiltere'de belediye başkanını seçme hakkı 1215 tarihli Magma Charta imtiyazına dayanmaktadır. İki kademeli sistemi, 1974 yılına kadar idari kontluklar (Counties) ve alt kademe hizmet kuruluşları (Districts) oluşturmaktaydı. Ancak 1992 yılında gerçekleştirilen reformla 'counties ve districts' yerine, 'bölge ilçe konseyleri' oluşturulmuştur. Reform sonucu İngiliz yerel yönetimlerin harcama sorumluluklarında azalma sağlanmıştır³⁵.

(iii) Bölünmüş Hiyerarşi Sistem

Merkezi idare, yerel yönetimler üzerinde önemli bir denetim yetkisini kullanmakta, fakat ikili sistemde olduğu gibi yerel yönetimlerin kendi meclisleri ve özerklikleri bulunmaktadır. Daha çok İskandinav ülkelerinde uygulanmaktadır. İsveç'te özerk yerel yönetimler, 1862'de kurulmuş ve yapı 1865'te Finlandiya tarafından aynen kabul edilmiştir³⁶.

(2) Federal Sisteme Dayalı Yerel Yönetim Modeli

Federal sisteme dayalı modelde, "birbirleriyle astlık üstlük ilişkisine sahip olmayan, egemenlik yetkisinin paylaşıldığı iki yönetim biriminden oluşmaktadır"³⁷. Bu iki yönetim biriminde, "yetkilerini doğrudan halktan alan çok sayıda iktidar merkezi bulunmaktadır"³⁸. "İlk yönetim birimi federal yönetimdir ve ulusal ölçekte kurulmuş, tek yönetimden oluşmakta, yetki alanı, ülkenin bütününe kapsamaktadır. İkinci yönetim birimi ise bölgesel düzeyde örgütlenmiş en az iki birimden oluşan federe yönetimlerdir"³⁹.

Federal sisteme dayalı modelde, "merkez-yerel arasındaki ilişki görevler ayrımı ile gerçekleşmektedir. Bu nedenle her birim kendine ait görevlerden doğan gelir kaynaklarına, personele ve mal varlığına, görevleriyle ilgili karar alabilme ve kararları yerine getirme gücüne sahiptir"⁴⁰. Merkezi idare ile eyaletler arası ilişkilerin derecesine göre federal sistemi kendi içinde ikiye ayırmak mümkündür.

³⁴ Sakınc, 2012, s.69.

³⁵ Sakınc, 2012, s.69-70.

³⁶ Sakınc, 2012, s.70.

³⁷ Heywood, 2007, s.167.

³⁸ Ünal Yıldız, **Üniter ve Federal Devletlerde Yerel Yönetimler: Latin Amerika Ülkeleri Üzerinden Bir İnceleme**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2018, s.16.

³⁹ Oktay Uygun, **Devlet Teorisi**, 2. Baskı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015, s. 258.

⁴⁰ Mahmut Bozan, Üniter Yapıda Merkeziyet ve Âdem-i Merkeziyetin Uyumu", **Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:8, Sayı:16, 2017, s.27.

(i) İkili Federal Sistem

Bu modelde, merkezi idare ile eyaletler arasındaki ilişki eşitlik esasına dayanmaktadır. Yerel yönetim birimleri, yetkilerini eyalet hükümetinden almakta ve yetki sınırları içinde faaliyette bulunmaktadır. Kanada, Hindistan ve Pakistan’da bu model uygulanmaktadır⁴¹.

(ii) Çoklu Federal Sistem

Bu modelde merkezi hükümet, eyalet hükümeti ve yerel yönetim birimleri, görev ve yetkilerini paylaşmakta hatta bu görev ve yetkiler hükümetler arasında çakışmaktadır. Görev ve yetkilerini her hükümet ve yerel yönetim birimleri, bağımsız olarak özerk bir şekilde kullanmaktadırlar. Bu model, ABD ve Brezilya’da kullanılmaktadır.

Ayrıca ikili ve çoklu federal sistem dışında, “merkezi idare ile eyaletler arası ilişkilerin kontrolü ve etkisi bakımından farklı uygulamalar da görülebilmektedir. Avustralya, Hindistan, Pakistan, Meksika ve Malezya gibi ülkelerde merkezi hükümetin eyaletler üzerindeki etkisi güçlüdür. ABD, Almanya ve Nijerya, gibi ülkelerde merkezi hükümetin etkisi eyaletler üzerinde biraz daha azalmıştır. Kanada, İsviçre ve Brezilya gibi ülkelerde merkezi hükümetin etkisi zayıftır”⁴². Bu ülkelerden ABD ve Almanya örnek alınarak seçili ülke uygulamalarında incelenecektir.

(3) Konfederal Sistemine Dayalı Yerel Yönetim Modeli

Bu model, kendi bağımsız ve özgür iradeleriyle bir araya gelen devletlerin bağımsızlıklarını muhafaza ederek belli konularda, sorumluluğu bir üst makama vermesi ile oluşmaktadır. Bu modelde bağımsız devletler, birtakım amaçlara ve hedeflere ulaşmak için genel yönetim oluşturmaktadır. Ancak bağımsız devletler ile genel yönetim arasında herhangi bir eşitlik bulunmamakta ve konfederal organlar üye devletlere bağlı bir şekilde faaliyetlerini icra etmektedirler⁴³.

Konfederasyonun en eski örneği İsviçre Helvetya Konfederasyonudur. 1291-1848 yılları arasında konfederasyon idaresi faaliyetini sürdürmüş ve sonrasında, 1848 tarihli anayasa ile İsviçre federal devlete dönüşmüştür. ABD’de 1776-1787 yılları arasında 13 bağımsız devlet ile konfederasyon idaresi hüküm sürmüştür⁴⁴. Bu iki konfederasyon idaresinden sonra federasyona geçilmiştir, yani konfederasyon, federasyona geçiş sürecidir.

Günümüzde konfederasyon modeline sahip devlet bulunmamaktadır, NATO ve AB’yi konfederasyon tipi bir yapılanma olarak adlandırabiliriz. Konfederalist yaklaşım açısından

⁴¹ Sakıncı, 2012, s.71.

⁴² Sakıncı, 2012, s71-72.

⁴³ Reyhan Sunay, AB Bütünleşmesinin Biçimi Üzerine Farklı Yaklaşımlar: Konfederal Yaklaşım ve Bugünkü Yapılanma (II), **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:2, 2006. s.225.

⁴⁴ Muvaffak Akbay, **ABD’nin Anayasa Tarihi**, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/638354>(Erişim Tarihi:13.08.2021).

AB; “ulusal değerlerin korunduğu, ortak karar alma organlarının; ortak bir iç güvenlik ve dış politika yapılanmasından kaçınacak türde, ekonomik ilişkiler bağlamında birtakım yetkilerle sınırlandırıldığı bir ‘ulus devletler ittifakı’ biçiminde değerlendirilmektedir”⁴⁵.

(4) Çok Kademeli Sisteme Dayalı Yerel Yönetim Modeli

Üniter sisteme dayalı yerel yönetim modeli uygulayan ülkelerde, 1960’lardan sonra uygulanan politikalarla ve Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı kapsamında istenen uygulamalarla bölge kademesi oluşturulmaya çalışılmaktadır. Bu model, merkeziyetçi yapıyı ifade eden üniter modelin reformlar ve uygulama değişiklikleri yoluyla Âdem-i merkeziyetçi yapıyı ifade eden federal modele yaklaşan bir yerel yönetim modelini ifade etmektedir.

Bu model, merkez-yerel örgütlenmesinde tam bağımsız olmamasından dolayı federal modelinden ayrılmaktadır Merkez-yerel içinde çok başlı olması nedeniyle üniter devletten ayrılmaktadır. Bundan dolayı bu yapı ayrı bir modeli temsil etmektedir⁴⁶.

Bu modele örnek olarak İtalya verilebilir. İtalya üniter modele sahip bir devlettir, ancak üniter modele ait olmasına rağmen yerel yönetim birimlerine ekstra yetkiler vererek onların özerklik anlamında hareket alanlarını genişletmiştir⁴⁷. 2001’de Anayasal değişiklikle yerel yönetimlere daha fazla özerklik verilerek yerel yönetim organlarının görev ve yetkileri üzerinde durulmuş ve yasama gücünün devlet tekeline olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca “2003 yılında İtalyan Anayasa Mahkemesi, merkezi yönetimin yanında tüm yerel yönetimlerin özerk kuruluşlar olarak kendi statülerini kendilerinin belirleyebileceğine karar vermiştir”⁴⁸. Böylece İtalya, üniter model içinde yer almasına rağmen yerel yönetim birimlerinin işlevselliği sayesinde federal modele yaklaşarak ayrı bir modelde değerlendirilmektedir.

b. Ülke Özellikleri Temelinde Yerel Yönetim Modelleri

Ülkelerdeki yerel yönetimlerin yetki, görev, örgütlenme ve işleyiş gibi bir takım ortak özellikleri dikkate alınarak yapılan değerlendirmeye birtakım modeller ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

(1) Kara Avrupası Yerel Yönetim Modeli

Burada yerel teşkilatların, Anayasal güvenceye alınmış eşit bir statüsü vardır. Yerel yönetimler, merkezi yönetimin gözetimi ve denetimi altında faaliyetlerini sürdürmektedirler. Özerklikleri sınırlıdır ve merkezi yönetimin mali desteğine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu özellikler ülkeden ülkeye değişiklik gösterse de temelde benzerdir. Fransa’da ortaya çıkıp

⁴⁵ Sunay, 2006, s.233.

⁴⁶ Seyfullah Tosun, **Bölgeli Devlet İspanya, İtalya ve Birleşik Krallık Örnekleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s.316.

⁴⁷ Hülya Küçük, Merkez-Çevre Teorisi ve Yerelleşmeye Etkisi: İtalya Örneği, **Journal of Political Administrative and Local Studies**, Cilt:2, Sayı:1, 2019, s.7.

⁴⁸ Küçük, 2019, s.13.

etkilenen ülkelerde görülmektedir. İtalya, Belçika, İspanya, Portekiz, Yunanistan ve Türkiye bu modele yakındır.

(2) Anglo-Sakson Yerel Yönetim Modeli

Bu modelde yerel yönetimler anayasal bir statüye sahip değildirler. Merkezi hükümetin, yerel yönetimler üzerinde bir denetim mekanizması yok ya da çok azdır. Merkezi idare ile yerel idare arasında yatay bir yetki ve görev ilişkisi vardır, bundan dolayı yerel idareler özerk bir yapıya sahiptir. İngiltere temelli olan bu modele, İrlanda, ABD, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda yakındır.

(3) İskandinav Yerel Yönetim Modeli

Bu modelde yerel idareler hem anayasal güvenceden hem de yönetsel özerklikten faydalanırlar. Kara Avrupası modeli ile Anglo-sakson modelin arasında yer alırlar. Yerel yönetimler, hizmet sağlama açısından kanunlarla kendilerine verilen yetkiler haricinde üstün yetkilere sahiptirler. Bu modelde merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında ilişkileri yöneten katı yönetsel kuralları vardır⁴⁹. Temeli 19'uncu yüzyıl Prusyası'na dayanmakla birlikte İsveç, Norveç, Danimarka bu modele girmekte, ayrıca bazı özellikler farklı olsa da Almanya, İsviçre, Hollanda, Avusturya ve Japonya'da bu gruba yakındır.

(4) Sosyalist Yerel Yönetim Modeli

Bu modelde, yasama ve yürütme organları tek elde toplanmıştır. Yerel yönetimler, merkezi yönetime hem yatay hem de dikey olarak bağlı bulunmaktadır, bundan dolayı çifte bağlılık söz konusudur. Yerel yönetim birimlerinin kararları merkezi idarenin onayına bağlı olduğu için yerel özerklikten söz edilemez. İkinci Dünya Savaşı'nın bitimiyle birlikte Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri tarafından uygulanan bu modelin temeli Sovyetler Birliği'ne dayanmaktadır.

c. Yerel Yönetim Organları Temelinde Yerel Yönetim Modelleri

Bu modelde yürütme organı ile karar organlarının oluşumu ve aralarındaki ilişkiler esas alınarak farklı modeller benimsenmiştir. Merkezi yönetimde başkanlık sistemi ile parlamenter sistem olarak ayrılan bu model, yerel yönetimlerde dört farklı şekilde kendini göstermektedir. Meclis-Başkan modeli, profesyonel yönetici modeli, komisyon modeli ve encümen modelinden oluşmaktadır.

(1) Meclis-Başkan Modeli

Bu modelde; “yönetsel ve siyasal fonksiyonlar aynı kişide birleşmiştir. Yerel yönetimin başkanı, yani belediye başkanı, yürütme görevine sahip olduğu gibi, aynı zamanda

⁴⁹ Keleş, 2016, s.100.

birimin siyasal lideridir ve doğrudan seçimle işbaşına gelmektedir. Başkan, yönetsel görevlerinin yanında, belediyeyi temsil etme görevini de ifa etmektedir. Buna karşılık meclis ise karar organıdır ve yürütmenin dışındadır”⁵⁰.

Bu modelde yürütme gücünün başkana verilme düzeyine göre iki farklı yapılanma olabilmektedir. Güçlü başkan modeli denilen yapılanmada başkan, yürütme gücünün tamamını kendisi kullanabilmektedir. Zayıf başkan modeli denilen diğer bir yapılanmada ise başkan, yürütme gücünün bir kısmını meclise bırakmıştır.

Bu model, ABD ve Almanya’nın çeşitli eyaletlerinde, İtalya, Fransa, Bulgaristan, Yunanistan başta olmak üzere birçok devlet tarafından kullanılmaktadır. Ayrıca Türkiye’de de bu model kullanılmaktadır.

(2) Komisyon Modeli

Bu modelde, yürütme görevi komisyonlara verilmektedir. Her komisyon kendi görev alanıyla ilgili yürütme görevini yürütmektedir. Bu modelde yönetsel görevlerle siyasal görevler birbirinden ayrılmıştır. Meclis ile iç içe olan komisyonlar, meclisin kendi üyeleri içinden seçilenlerden oluşmakta ve görev süreleri meclis ile aynı olmaktadır. Buna karşılık bağımsız komisyonlarda, meclis ile komisyonların görev süreleri farklı olmakta, ayrıca komisyonlara meclis dışından uzman kişilerden, üye seçilmektedir⁵¹.

Bu model, Almanya’nın bazı eyaletlerinde, İngiltere ve Kuzey Avrupa’nın bazı ülkelerinde uygulanmaktadır.

(3) Profesyonel Yönetici Modeli

Burada yerel yönetimlerin yürütme görevi, profesyonel yöneticiye bırakılmış, meclis bundan dolayı yürütmenin dışında kalmıştır. Belediye başkanı, siyasi görevini icra etmektedir.

Profesyonel yönetici modelinde seçmenler tarafından meclis ve başkan seçilmekte daha sonra kent yöneticisi atanmakta, o da kendi ekibini kurarak idari birimleri oluşturmaktadır. Bu sayede, “profesyonel yönetici bir şirket yöneticisi gibi kendi ekibini kurarak ve kendisi gibi profesyonel niteliklere sahip yöneticileri göreve getirerek faaliyet ve hizmetlerini ifa etmektedir”⁵². İlk profesyonel yönetici modeli, “ABD’de Virginia eyaletine bağlı Staunton şehrinde 1908 yılında ortaya çıkmıştır”⁵³. ABD genelinde yerel yönetimlerin yaklaşık yarısında bu model uygulanmaktadır. Ayrıca bu model, Finlandiya, İrlanda ve İtalya

⁵⁰ Erbay Arıkboğa, “Yerel yönetimler ve Organları: Organlar Aras İlişkilerin Üç Boyutlu Analizi”, **Türkiye’de Yerel Yönetimler**, (Ed. Recep Bozlağan, Yüksel Demirkaya), Nobel Yayınları, Ankara, 2008, s.159.

⁵¹ Arıkboğa, 2008, s.160-161.

⁵² Kutlu Korlu, Özhan Çetinkaya, **Belediyelerin Yönetiminde Bir Piyasa Ekonomisi Bakış Açısı: Profesyonel Kent Yöneticisi Modeli**, <https://docplayer.biz.tr/113014673-Belediyelerin-yonetiminde-bir-piyasa-ekonomisi-bakis-acisi-profesyonel-kent-yoneticisi-modeli.html> (Erişim Tarihi: 12.08.2021), s.300.

⁵³ Korlu, Çetinkaya, s.301.

gibi parlamenter sistemli ülkeler ile İngiltere, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda, Norveç ve Hollanda gibi Anayasal/Parlamenter sistemli ülkelere uygulanmaktadır.

(4) Encümen Modeli

Modelde yürütme yetkisi komisyona bırakılmakta ve üyeler seçimle seçilmektedirler.

Bu modelde, “meclis üyeleri ile encümen üyeleri seçim ile seçilmektedir. Karar organı olan meclis, başkanını kendi üyeleri içinden seçmekte; encümen ise yürütme organı olarak faaliyette bulunmaktadır. Encümenin başkanı, aynı zamanda yerel yönetimin de başı olarak siyasal liderdir. Meclis bu modelde yürütmenin dışındadır”⁵⁴.

Almanya’da ‘Magistrat Sistemi’ uygulanan Hessen ve Schleswig-Holstein eyaletlerinde ayrıca Portekiz’de bu model uygulanmaktadır.

II. SEÇİLİ ÜLKE UYGULAMALARI VE YEREL YÖNETİMLERİN YAPISI

Üniter devlet, sadece merkezi yönetimin siyasi otoritesinin olduğu, yerel yönetimlerin ise sınırlı ölçüde özerkliğe sahip olduğu bir yönetim biçimidir. Federal devlet ise, merkezi yönetimle birlikte alt kademe yönetimlerin de siyasi otoriteye sınırlı olsa da sahip olduğu ve hukuki ve mali özerkliğinin bulunduğu bir yönetim biçimidir. Yerel yönetimler ister üniter devlette isterse federal devlette olsun belli bir özerkliğe sahiptir. Bu özerkliğin düzeyini ise tarihsel gelişim, toplumsal yapı, siyasi gelişim gibi birçok etken belirlemektedir.

Üniter devlet yapısı kapsamında İngiltere ve Fransa; federal devlet yapısı kapsamında ise Almanya ve ABD inceleme konusu olarak belirlenmiştir. Bu ülkelerin analizinde yerel yönetimlerinin yapısı, organları ve denetlenmesinden oluşan kriterler ele alınarak karşılaştırma imkânı sağlanacaktır. Bu ülkeleri örnek almamızın nedenlerin başında ise, denetim konusunda önemli bir yol almış olmalarından kaynaklanmaktadır.

A. Üniter Devletlerde Yerel Yönetimlerin Yapısı

Üniter devletlerde güçlü bir merkezi yönetim mevcuttur. Merkezi yönetimin çizdiği sınırlar içinde yerel yönetimlerin faaliyet alanı belirlenir ve bu kapsamda faaliyetlerini icra ederler. Üniter devlet yapısı içerisinde; İngiltere ve Fransa yerel yönetimleri incelenecektir.

1. İngiltere’de Yerel Yönetimlerin Yapısı

İngiltere, “üniter bir yapıya sahip olmasına rağmen yerel yönetimlerin en güçlü olduğu ülkelere birisidir”⁵⁵. İngiltere’de “yerel yönetimlerin tarihi, Anglo-Sakson döneme kadar

⁵⁴ Recep Bozlağan, Aynur Can, İl Özel İdaresinde Valinin Yürütme Organı Olması Sorunu ve Bir Çözüm Önerisi, **Öneri Dergisi**, Cilt:8, Sayı:32, Temmuz 2009, s.223.

⁵⁵ Hüsamettin İnaç ve Feyzullah Ünal, İngiltere’de Yerel Yönetimler, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:16, Kütahya, Aralık 2006, s.125.

uzanmaktadır”⁵⁶. İngiltere’nin “idari birimlere ayrılmasıyla ilgili ilk önemli gelişmeler ise 1066’dan sonra Kral I. William zamanında güçlü bir merkezi yönetimin kurulmasından sonra yapılan düzenlemeler sonucunda parish (köy), borough (il) ve county (eyalet) gibi yönetim birimlerinin kurulmasıyla başlamıştır”⁵⁷. Yerel yönetimleri “görevlendiren ilk kanun ise 1601 yılında Kraliçe I. Elizabeth tarafından çıkartılmıştır”⁵⁸.

Günümüzde ise “1 Nisan 1974 yılında kabul edilen Yerel Yönetimler Kanunu ile bu birimlerin nüfus yapısı ve bölgedeki konumuna göre belirlenen kriterler esas alınarak sayısı azaltılmış ve üç sınıflı bir sistem oluşturulmuştur”⁵⁹. İngiltere’de yerel yönetim birimleri, üçlü bir yapı şeklinde “il, bölge ve köy” olarak kademelere ayrılırken, aynı zamanda bu kademeler kendi içinde “metropolitan” olup olmadıklarına göre sınıflandırılmıştır.

1986 yılında yapılan düzenlemeyle Londra, “otuz iki adet belediye ve bir kent birliği ile tek kademeli bir yapıya dönüşmüştür”⁶⁰. 2010 yılında çıkartılan yerel birimleri düzenleyen kanun ile yerel yönetimlere, birtakım haklar verilmiştir⁶¹.

İngiltere’de yerel yönetimler, Fransa, Almanya ve Türkiye’den farklı olarak “yerel yönetim” (local administration) şeklinde değil “yerel hükümet” (local government) şeklinde ifade edilmektedirler. Bu yüzden İngiltere’de yerel birimler, merkezi idarenin bütünleyicisi olarak görülmektedirler⁶². Bölgelerde yerel yönetimler, parlamento tarafından kendilerine verilen yetki ve görevlere göre faaliyette bulunurlar. En önemli özelliği ise, Türkiye’den farklı olarak belli bir düzeyde yargı yetkisine sahip olması ve bu yetkisini kullanmasıdır.

Yerel yönetimler, “meclisler tarafından yönetilmekte ve temsil edilmektedirler. Karar verme yetkisi, parlamentoya bağlı olan ve doğrudan seçilmiş üyelerden oluşan yerel meclislerde bulunmaktadır. Meclis, politikanın kararlaştırılmasından ve uygulanmasından doğrudan doğruya sorumlu organdır. Meclis üye sayısı, yerel yönetimin nüfus sayısına göre belirlenmektedir. Meclis üyeleri, tek dereceli seçimle dört yıllığına seçilmekte ve her yıl kendi aralarından birini meclis başkanlığına seçmektedirler”⁶³.

⁵⁶ David Wilson ve Chris Game, **Local Government in the United Kingdom**, Macmillan dictionary, London, 1994, s.41.

⁵⁷ Hasan Canpolat, **İngiltere’de (Britanya) Mahalli İdareler Dünyada Mahalli İdareler**, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1999: s.321.

⁵⁸ Maurice Bruce, **The Rise of the Welfare State: English Social Policy, 1601-1971**, Cox-Wyman, London, 1973, s.5.

⁵⁹ Jeffrey Stanyer, **Understanding Local Government**, Second Edition, Billing and Sans Limited, Oxford, 1980, s.47.

⁶⁰ İnaç ve Ünal, 2006, s.126.

⁶¹ Müzehher Yamaç, İngiltere’de Yerel Yönetimler, **Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Metinleri Dergisi**, No:4, Tekirdağ, 2014, s.3.

⁶² Micheal J. Goldsmith and Edward C. Page, **Central and Local Government Relations**, Sage Publications, London, 1987, s.68.

⁶³ Wilson and Game, 1994, s.36.

İngiltere’de yerel yönetimler tarafından yerine getirilen hizmetler geniş kapsamlı olduğu için meclisler, bu hizmetleri yerine getirmek amacıyla komiteler kurmaktadırlar. Ayrıca “bu komitelerin işleyişini hafifletmek üzere bu komitelere bağlı alt komiteler oluşturulmaktadır. Bunun yanında komitelerin iş birliği içinde çalışmalarını koordine etmek ve yerel yönetim biriminin finans, işgücü ve diğer kaynaklarının idaresinden sorumlu olmak üzere ‘Politika ve Kaynaklar Komitesi’ oluşturulmuştur”⁶⁴.

Büyükşehir belediyeleri ve diğer belediyelerdeki belediye başkanına “Mayor” unvanı; bunların dışındaki yerel yönetimlerde belediye başkanına ise “Chairman” unvanı verilmektedir⁶⁵. Belediye başkanlarının statüsü, daha çok semboliktir ve yerel birimin büyüklüğüne göre görevleri farklılık göstermektedir. İngiltere’de yerel yönetimler, üçlü bir kademede örgütlenmiştir.

a. Köyler (Parish)

Metropolitan olmayan alanlarda, 200’den fazla nüfusa sahip olan seçmenlerin oluşturduğu küçük yerleşim bölgelerinde kurulan, İngiltere’deki en küçük yerel yönetim birimidir. “Köylerin bir kısmının meclisleri olup, yerel hizmetleri bu meclis eliyle yürütmektedirler. Ancak bazı köylerin nüfusu az olduğu için meclisleri bulunmamakta ve bütün köy halkı bir araya gelerek karar almaktadırlar”⁶⁶.

b. Bölge (District)

İller içerisinde yer alan ve bölünerek meydana getirilmiş yerel yönetim birimidir. Bölge meclisleri; metropoliten alanlarda tek kademeli yerel faaliyet ve hizmetlerden doğrudan doğruya sorumlu birimlerdir. Metropolitan olmayan alanlarda ise, il sisteminin ikinci kademesi şeklinde yapılandırılmıştır. Bölge meclislerinin görevler ve sorumlulukları, genelde bölge halkının yaşayışıyla doğrudan ilgili çevre hizmetleri ve faaliyetleridir⁶⁷. İmar hizmetleri, çevre sağlığı, pazar hizmetleri, çöp toplama, mezarlıklar ve parklar gibi yerlerin hizmetlerinden sorumludurlar.

c. İller (County)

İngiltere’de yerel yönetimlerin ilk kademesini iller (county) oluşturmaktadır. İllerin bir yerel yönetim birimi olması, 1888 tarihli Mahalli İdareler Kanunu ile sağlanmıştır⁶⁸. İl

⁶⁴ Mehmet Ali Yıldırım, Tarihi Gelişim İçinde İngiliz Mahalli İdareleri, **Türk İdare Dergisi**, Yıl:62, Sayı:389, Aralık 1990, s.180.

⁶⁵ Yamaç, 2014, s.15.

⁶⁶ Hikmet Kavruk, **Anakente Bakış Türkiye’de Anakent Belediyeciliği ve Kent Hizmetlerinin Yönetimi**, Hizmet-İş Sendikası Yayınları, Ankara, 2002, s.114.

⁶⁷ Kavruk, 2002, s.212.

⁶⁸ Ziya Çoker, **Türk Mahalli İdarelerinin Sorunları açısından İngiliz Mahalli İdareleri**, İçişleri Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları:6, Ankara, 1970, s.26.

(county); şehir gibi bir yerleşim yerini ifade etmek için değil, içinde birçok şehri bulunduran geniş bir coğrafi bölgeyi ifade etmek için kullanılmaktadır.

İl meclisleri, “genel olarak stratejik planlama, otoyollar, trafik, sosyal hizmetler, eğitim, kütüphaneler, itfaiye, çöp idaresi ve tüketici koruma işlerinden sorumludur ve nüfusu 500 bin ile 1,5 milyon kişi arasında olan yerlerdir”⁶⁹.

İl yerel yönetiminde, “il meclisleri oluşturularak yerel hizmetlerin yönetimi bu meclisler tarafından sağlanmaktadır. 1974 yılında Manchester ve Liverpool gibi yerleşim yerlerinde özel bir statüye sahip metropoliten iller (metropolitan county) oluşturulmuştur. Bu düzenlemeyle oluşturulan 6 adet metropoliten il ile yerel yönetim işleyişine metropoliten ve metropoliten olmayan yerel yönetim anlayışı getirilmiştir”⁷⁰.

d. Büyük Londra Yönetimi (Greater London)

“11 Kasım 1999 tarihli Londra Büyükşehir Belediyesi Yasası (Greater London Authority Act)” ile Londra Büyükşehir Belediyesi kurulmuştur. Londra Büyükşehir Belediyesi, “Londra’nın metropoliten sınırlarını kapsamakta ve her ikisi de ayrı oylarla seçilen bir belediye başkanından ve 25 üyeden oluşan Londra meclisinden oluşmaktadır”⁷¹. Londra’daki alt belediyeler, “yerel hizmetleri sağlamaya devam etmekte, Londra Büyükşehir Belediyesi ise Londra’nın tümünü ilgilendiren genel nitelikteki hizmetler hakkında belediyeler arasında koordinasyonu sağlayan bir yerel yönetim birimi olarak bulunmaktadır”⁷². Bir yönü ile şehri ilgilendiren görevleri mevcutken diğer yönü ile de koordinasyon görevi mevcuttur.

2. Fransa’da Yerel Yönetimlerin Yapısı

Fransa, parlamenter-başkanlık sistemi kapsamında örgütlenmiş, güçler ayrılığı ilkesi esas alınarak yönetilen üniter bir devlettir. Fransız devrimi ile birlikte, belediye rejimi tüm ülkeye yayılmış ve büyüklükleri ne olursa olsun hepsi için aynı örgüt yapısı öngörülmüştür. Meclislerin seçimle oluşturulması yöntemi benimsenmesine rağmen, 1831’de kabul edilen kanun ile Fransız Kralı’na belediye başkanlarını atanma yetki ve görevi verilmiştir⁷³.

1958 Anayasası’nın 72’nci maddesine göre; “bu topluluklar, yasaların öngördüğü koşullar altında, seçilmiş konseyler tarafından özgürce kendilerini yönetirler ve yetkilerini

⁶⁹ Semih Bilge, İngiliz Yerel Yönetimlerinde Performans Ölçüm Uygulamaları, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:8 Sayı:1, 2007, s.3.

⁷⁰ İnaç;Ünal, 2006,.s.127.

⁷¹ Muhammet Kösecik, 4 Mayıs 2000 Büyükşehir Belediyesi Seçimlerinin Getirdikleri: Londra’da Yeni Dönem, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt:9, Sayı:3, Temmuz 2000, s.74.

⁷² Kösecik, 2000, s.74.

⁷³ Ruşen Keleş, **Fransa ve İspanya’da Yerinden Yönetim**, Türk Belediyecilik Derneği-Konrad Adenauer Vakfı Yayınları, Ankara, 1994, s.15.

kullanmak için düzenleyici güce sahiptirler”⁷⁴. Burada bahsedilen yerel yönetimler, ‘belediyeler (Communes) ve iller (départements)’ dir.

1980’lere kadar Fransa, Paris’ten atanan iki kademeli yerel yönetimlerle birlikte merkezi idare tarafından yönetilmiştir. 1982 yılından sonra belediyeler ve iller üzerindeki merkezi idare vesayeti kaldırılmış ve görevlerin bir kısmı, yerel yönetim birimlerine bırakılmıştır⁷⁵. Ayrıca 2 Mart 1982’de kabul edilen kanunla, şehirlerin ve şehirler dışındaki bölgelerin özgürlüklerinin ve haklarının belirlenmesi, ulusal yönetimin denetleyici gücünün kısıtlanması kapsamında Valilerin, yerel yönetimler üzerindeki vesayetinin kaldırılması kabul edilerek⁷⁶, adem-i merkezileştirmeye doğru ilk adım atılmış olmaktadır.

2003 yılında Fransız Anayasası’nın 1’inci maddesinde, “üniter devletin düzenlendiği maddeye eklenen yerinden yönetim kavramıyla birlikte yerel yönetimler anayasal dayanağa kavuşmuştur. Anayasanın 72’nci maddesine göre yerel yönetimler; belediyeler, iller, bölgeler, özel statülü idareler ve deniz aşırı idarelerden oluşmaktadır”⁷⁷.

a. Belediyeler (Communes)

Belediyeler, 5 Nisan 1884 tarihli Belediye Kanunu ile düzenlenmiştir. Fransa’da daha çok şehir dışında olan kırsal alanlara özgü köy, kasaba gibi örgütlenme ve yönetim birimleri bulunmadığı için en alt kademe yönetim birimi olarak belediyeler kabul edilir. Bundan dolayı Fransa’da yerleşim nüfusu elli kişi olan yerlerde belediyeler bulunabilmektedir.

Belediyeler, “karar organı olan belediye meclisi, belediye başkanı, başkan vekilleri ve meclis üyelerinden oluşmaktadır. Meclis üyelerinin sayısı belediyenin nüfusuna göre değişmekte ve meclis seçimleri 6 yılda bir yapılmaktadır. Belediye meclisleri yılda en az dört kez toplanmakta ve meclis üyeleri kendi içlerinden komisyonlar seçmektedirler”⁷⁸.

Belediye meclisinin en yetkili makamı olan idari organı belediye başkanlığıdır. Belediye başkanı, “meclis tarafından çoğunluk oyu ile seçilerek gelmesi sebebiyle politik

⁷⁴Conseil-Constitutionnel; “Texte intégral de la Constitution du 4 Octobre 1958 en Vigueur” <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/la-constitution-du-4-octobre-1958/texte-integral-de-la-constitution-du-4-octobre-1958-en-vigueur.5074.html> (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

⁷⁵ Sabrina Kayıkçı, 1982 Reform Yasası Sonrası Fransa’da Yerel Yönetimler ve Yerel Özerklik Şartı, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt:12, Sayı:3, Ankara, Temmuz 2003, s.25.

⁷⁶ “Déclaration de M. Daniel Vaillant, ministre de l’intérieur, sur l’historique et le bilan de la loi de décentralisation du 2 Mars 1982, Marseille le 1er février 2002”. <http://www.vie-publique.fr/decouverte-institutions/institutions/approfondissements/loi-decentralisation-du-2-mars-1982.html> (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

⁷⁷Conseil-Constitutionnel; “Texte intégral de la Constitution du 4 Octobre 1958 en Vigueur”. <https://www.conseil-constitutionnel.fr/le-bloc-de-constitutionnalite/texte-integral-de-la-constitution-du-4-octobre-1958-en-vigueur> (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

⁷⁸ Murat Akçakaya, Fransa’da Yerel Yönetimler ve Halkın Karar Alma Sürecine Katılımı, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, 1/2003 Ankara, 2003, s.158.

olarak önemli bir güce sahiptir. Belediye başkanı, seçildiği belediye meclisinin kararlarını hazırlamakta ve yürütmektedir”⁷⁹.

Fransa’da, anakarada 35.286, deniz aşırı illerde 113, deniz aşırı topraklarda 80 ve özel statülü yerlerde 19 olmak üzere toplamda 35.498 belediye bulunmaktadır⁸⁰.

b. İl (Le Département)

İl (Département), “22 Aralık 1789 tarihli kanuna dayanarak, 8 Ocak 1790 tarihinde kurulmuş ve 10 Ağustos 1871 tarihli kanuna göre görev yapmaktadırlar. Altı yılda bir yapılan seçimlerle göreve gelen ‘İl Genel Meclisi (Les Assemblées Provinciales)’ tarafından yönetilmektedir. Meclis, kendi üyeleri içinden üç yıllık bir süre için bir başkan seçmekte ve bu başkan, meclisin kararlarını hazırlamak ve uygulamaktadır. 2 Mart 1982 tarihli Yerel Yönetimlerin Hak ve Özgürlükleri Kanunu’na göre, iller ve bölgelerin daha önce vali tarafından yürütülen idari sorumlulukları başkana devredilmiştir”⁸¹.

Fransa’da anakarada 96, denizaşırı topraklarında 5 ve Korsika adasında 2 olmak üzere toplamda 103 il bulunmaktadır⁸².

c. Bölge (Région)

Fransa’da bölge yönetimi, “özellikle merkezi yönetimin ekonomi ve alan planlamalarını yapabilmek ve bazı hizmetlerin daha etkin yerine getirmek amacıyla 2 Haziran 1960 tarihli kararname ile kamu kurumu olarak kurulmuştur. Daha sonra 5 Temmuz 1972 tarihli kanun ile ‘Bölge (Région)’ adı altında örgütlenmiştir. Bölgenin bir yerel yönetim olarak doğuşu ise 2 Mart 1982 tarihli yasa ile gerçekleşmiş ve 16 Nisan 1986 tarihli ilk bölge seçimleriyle birlikte, bölgeler yerel yönetim statüsü kazanmıştır”⁸³.

Bölge yerel idaresinin, karar organı olan ‘Bölge Meclisi’nin (L’Assemblée Régionale)’üyeleri, “bölgenin coğrafi sınırına dâhil olan illerden halk tarafından doğrudan doğruya ve 6 yılda bir seçilirler. Bölge meclisi üyeleri, kendi aralarından bölge meclisi başkanını, başkan vekillerini ve bölge daimî komisyonu üyelerini seçerek en az 3 ayda bir toplantı yapmaktadırlar”⁸⁴.

⁷⁹ Ramazan Şengül, Fransa’da Yerel Yönetim Politikalarının Belediye Yönetimine Etkileri, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:9, Sayı:20, 2012, s.39.

⁸⁰ Le Monde: “La France ne Compte plus que 35.498 Communes”, 19 Janvier 2017, http://www.lemonde.fr/politique/article/2017/01/19/la-france-ne-compte-plus-que-35-498-communes_5065260_823448.html (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

⁸¹ Keleş, 1994, s.29-30.

⁸² Carte de France Département, 27 régions en 2015, <http://www.cartesfrance.fr/carte-france-departement/carte-france-departements.html> (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

⁸³ Kayıkçı, 2003, s.3-32.

⁸⁴ Akçakaya, 2003, s.160.

Bölge Meclisi Başkanı (La Présidente), bölge yerel yönetiminin en yüksek siyasi sorumlusu olarak, bölgeye dair kararların alınması, uygulanması ve yönlendirilmesi görevlerini yerine getirmektedir. Bölge meclisi üyelerince 3 yıl için seçilmektedir.

Bölge Daimî Komisyonu (La Commission Permanente), bölgesel politikalar belirleyerek, alt komiteler tarafından önerilen konularda kararlar almaktadır. Ekonomi, ulaşım, kültür, eğitim gibi konular için alt komisyonlar (Les Commissions Thématiques) oluşturulmaktadır. Ayrıca ‘Soyo-Ekonomik ve Çevresel Bölgesel Konsey (Conseil économique, social et environnemental régional, CESER)’; işletmeler, sendikalar, ticaret, tarım kuruluşları ve sivil toplum örgütlerinin bölgedeki temsilcilerinin katılımıyla oluşturularak, bölgesel politikaların genel ilkeleri konusunda tavsiyelerde bulunmaktadır⁸⁵.

Fransız Anakarasında 12, Fransa’nın deniz aşırı topraklarında, 5 ve 1 tane özel statülü olan Korsika adası olmak üzere toplam 18 bölge bulunmaktadır⁸⁶.

d. Ana Kent Belediyeleri (Municipalités Métropolitaines)

Fransa’da ayrıca 31.12.1982 tarihli yasayla (PLM yasası da denir, şehirlerin baş harflerinden bu ismi alır) kurulmuş özel konuma sahip yerel yönetimler de bulunmaktadır. Bunlar; ülkenin en büyük ve gelişmiş üç şehrini oluşturan “Paris, Lyon ve Marsilya”dır. Ayrıca 27 Ocak 2014 tarihinde metropollerini düzenleyen “bölgesel kamu eyleminin modernizasyonu ve büyükşehir alanlarının onaylanması kanunu ile “MAPAM (Modernisation de L’action Publique Territoriale D’affirmation des Métropole)”, ‘Rouen, Lille, Bordeaux, Nantes, Rennes, Nice, Toulouse, Grenoble ve Strasbourg’ şehirlerinde büyükşehir modeline geçilmiştir⁸⁷.

Metropol sistemindeki ilçe belediyeleri; “belediye meclisi ve belediye başkanından oluşmaktadır. İlçe belediye meclisi, yerel coğrafyadaki belde halkınca seçilen meclis üyelerinden oluşmakta ve ilçe belediye başkanını kendi üyeleri arasından seçmektedir. İlçe meclisleri, ilçeyi ilgilendiren bütün konularda kararlar almaktadır”⁸⁸.

Lyon metropolü (Métropole de Lyon), yeni düzenlemeyle il meclisi yerini geçmiştir. Ancak Lyon, unvanında metropol ifadesi bulursa da bu metropol değil, özel konumlu yerel yönetimdir.

⁸⁵ Régions de France: “La Région, Comment Ça Marche?” <http://regions-france.org/observatoire-politiques-regionales/fonctionnement/> (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

⁸⁶ Carte de France Région, <http://www.cartesfrance.fr/carte-france-region/carte-france-regions.html> (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

⁸⁷ La Gazette; “Les 9 Principales Dispositions de la Loi Métropoles Dans le Détail”, 30 Janvier 2014, <https://www.lagazettedescommunes.com/218245/les-9-principales-dispositions-de-la-loi-metropoles-dans-le-detail/> (Erişim Tarihi: 05.01.2020).

⁸⁸ Keleş, 1994, s.25-28.

Büyük Paris Metropolü (La Métropole du Grand Paris), Paris kenti ile birlikte üç ilin (Haut-de-Seine, Seine-Saint Denis, Val-de-Marne) coğrafi sınırları dâhilinde olan 123 komünü ve çevrede bulunan 7 komünü kapsamakla birlikte toplam 212 yerel yönetim idaresini (bölge, il, komün ve komün birliği) temsil etmektedir.

Yeni düzenlemelerle Metropoller, belediyelere oranla daha yetkili ve özerk olacaklardır. Metropol bölgesinde bulunan istasyonların yönetimine ve geliştirilmesine katılacaklar; konutları genişletme konusunda yetkili olacaklar, uygulanabilir konut hakkının garanti altına alınmasında söz sahibi olacaklar; valilik konut kotasının yönetilmesi ile acil barınma yönetimi konusunda söz sahibi olacaklardır. Buna ek olarak, kalkınma konseyi ile metropolün ekonomik, sosyal, kültürel, eğitimsel ve bilimsel çevrelerinin temsilcilerini bir araya getirmektedir. Ayrıca bölgenin sürdürülebilir kalkınmasını teşvik etmek için yerel politikaların oluşturulması ve değerlendirilmesinde danışmanlık etmekte ve Metropol ile ilgili herhangi bir soru hakkında görüş bildirmektedir⁸⁹.

B. Federal Devletlerde Yerel Yönetimlerin Yapısı

Bu şekildeki yönetim yapısına sahip devletlerde; federal devlet yapısı, federe devlet yapısı ve yerel yönetim yapısı olmak üzere üçlü bir yapılanma söz konusudur. Bu sebeple federal devletlerde yerel yönetim idaresi, daha çok eyalet ya da il yönetimiyle bağlantılıdır ve yerel yönetim idareleri bir eyaletten diğerine göre farklı özellikler gösterebilirler.

Federal devlet yapısı içerisinde Amerika Birleşik Devletleri ve Almanya yerel yönetimlerinin yapısı ve denetimi incelenecektir.

1. Amerika Birleşik Devletleri’nde Yerel Yönetimlerin Yapısı

ABD, çoğulcu demokrasi ile yönetilen, başkanlık sisteminin geçerli olduğu içinde bağımsız yönetimlerin olduğu federal bir cumhuriyettir. Yönetim sistemi üç kademeli olan bu ülkede federal devlet yapısı ilk kademe yönetim birimini; eyalet devlet yapısı, ikinci kademe yönetim birimlerini; yerel yönetim devlet yapısı ise, üçüncü kademe yönetim birimlerini oluşturmaktadırlar.

ABD’de, yerel yönetimlere doğrudan anayasada yer verilmemektedir, ancak ABD Anayasasının 10’uncumaddesine göre, “Anayasa tarafından birleşik devletlere verilmeyen veya Anayasa tarafından eyaletlere yasaklanmayan yetkiler, eyaletlere veya halka aittir” hükmü gereğince, yerel yönetim idarelerini düzenleme yetkisi eyalet idaresine bırakılmıştır.

⁸⁹ La Gazette; “Les 9 Principales Dispositions de la Loi Métropoles Dans le Détail”, 30 Janvier 2014, <https://www.lagazettedescommunes.com/218245/les-9-principales-dispositions-de-la-loi-metropoles-dans-le-detail/> (Erişim Tarihi: 05.01.2020).

ABD’de yerel yönetimler alanındaki gelişmeler, “1875 Missouri Anayasası ile başlamış, daha sonra California, Washington ve Minnesota başta olmak üzere pek çok eyalette kabul edilmiştir”⁹⁰.

ABD’de yerel yönetimler, eyalet anayasalarında yerel yönetimlerin tanımı ve işlevleri belirtildiği için eyalet anayasalarına bağlıdırlar. ABD’de 50 eyalet bulunmakta ve her eyalet yönetiminin kendine özgü lokal idari ve mali bir yapılanması söz konusu olmaktadır⁹¹. Bu yapılanmanın ortaya çıkmasında göz önünde bulundurulmuş en önemli etken, eyalet yönetimlerinin federal yapıyı oluştururken kendine özgü yapılarını korumuş olmalarından kaynaklanmaktadır⁹². Bu nedenle yerel yönetimler bazı federe devletlerde (states) değişik isimlere ve farklı görevlere sahip olabilmektedirler.

ABD’de yerel yönetimlerin sayıları, her beş yılda bir gerçekleştirilen (2 ve 7 ile biten yıllar için), hükümet sayımıyla tespit edilmektedir. 2017 yılı itibarıyla; “3.031 eyalet bölgesi (county), 19.495 belediye (municipality), 16.253 kasaba yönetimi (township), 12.754 okul bölgesi (school district) ve 38.542 özel bölge (special district) bulunmaktadır. Dolayısıyla, 2017 yılı itibarıyla ABD’de yerel yönetimlerin sayısı 90.075’tir”⁹³.

ABD’de yerel yönetimler dört gruba ayrılmaktadır. Bunlar; “Eyalet Bölgesi, Belediye, Kasaba ve Özel Amaçlı Yönetimler” olarak isimlendirilir⁹⁴.

a. Eyalet Bölgesi (Counties)

Eyalet bölgesi (County), kırsal kesimlerde yaşan halka hizmet götüren yerel yönetim idaresidir. Connecticut, Columbia ve Rhode Island hariç, ABD’yi meydana getiren 48 eyalette bulunan “county” yerel yönetim birimi, sadece New England eyaletinde County Louissiana’da “Parish” ismini almaktadır.

County’lerde tek tip yerel yönetim yapısından söz edilemez, eyaletten eyalete farklılık göstermektedir. Genel olarak yerel yönetim yapılarının temel unsurlarını; eyalet bölgesi meclisleri, seçilmiş ve atanmış görevliler ile meclis ihtisas komisyonları oluşturmaktadır⁹⁵.

Eyalet bölgesi meclisi (board), “seçimle işbaşına gelen birden fazla üyeden oluşan karar alma ve yürütme organıdır. Eyalete göre komite, komisyon, yönetim kurulu, denetim

⁹⁰ Ufuk Ayhan, Amerika Birleşik Devletleri’nde Yerel Yönetimler, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:70, 2008, s.105.

⁹¹ United States Census Bureau; “**2012 Census of Governments The Many Layers of American Government**” https://www2.census.gov/govs/cog/2012/2012_cog_map.pdf (Erişim Tarihi: 05.04.2019).

⁹² Richard Abel and Peggy B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, Fifth Edition, Literatür Yayıncılık Dağıtım, İstanbul, 1994, s.446.

⁹³ United States Census Bureau; “**2017 Census of Governments Organization**” <https://www.census.gov/data/tables/2017/econ/gus/2017-governments.html> (Erişim Tarihi: 05.04.2019).

⁹⁴ Nadaroğlu, 1989, s.163.

⁹⁵ Muammer Türker, **Amerika Birleşik Devletleri’nde Mahalli İdareler, Dünyada Mahalli İdareler**, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara, 1999, s.598.

kurulu gibi isimler de yer almaktadır. Bazı illerde seçimle işbaşına gelen ve karar organı olarak işlev gören bir kurul ile yürütme organı olan ve kurul tarafından atanan bir yönetici şeklinde ikili bir yapı (county-administrator) oluşturulmaktadır. Diğer bazı illerde ise, karar organı niteliğinde seçilmiş bir kurul ve yürütme organı olarak seçilmiş bir yönetici (county-executive) bulunmaktadır⁹⁶.

Seçilmiş idari görevliler, idari alanda istihdam edilmektedir, bunların en önemlileri; şeriflik mesleği, savcı, cinayet masası müfettişi, imar işlemlerinin ifa eden sicil memurlarıdır. Atanmış görevliler ise; sağlık işleri müdürü, sosyal güvenlik işleri müdürü, yol faaliyetleri müdürü, tarım hizmetleri müdürü, veteriner ve kamu avukatından oluşmaktadır.

Meclis ihtisas komisyonları, görev alanı geniş kapsamlıdır. Bu alanlar; sosyal güvenlik hizmetleri, sağlık hizmetleri, kütüphane, seçim işleri, arazi değerinin belirlenmesi işleri, planlama, personel, dinlenme ve eğlence hizmetleri, hava alanları faaliyetleri, okulların finansmanı işleri ve tarım faaliyetleri şeklindedir.

Eyalet bölgesi, eyalet yönetimlerinin yürütme organı şeklinde çalışmakta, eyaletin faaliyet ve hizmetlerini yerine getirmekte ve mevzuat hükümlerini ifa etmektedir. Eyalet bölgeleri; federe devletin vergileri ile bölgesel vergileri toplamak, seçimlerin yerlerini ve görev alacakları belirlemek, okul ve kütüphaneleri yönetmek, köprü ve yolları yapmak, ayrıca yargı merci olarak ceza kanunlarını uygulamak gibi birtakım görevleri bulunmaktadır⁹⁷.

b. Belediye (Municipality)

Belediye (Municipality), yoğun nüfuslu küçük yerleşim birimlerinin yerel ihtiyaçlarını karşılamak için kurulan ve eyaletlerde kanunla tüzel kişilik kazanan yerel yönetim birimleridir. ABD’de “municipality” kavramı yerine bazı eyaletlerde “city”, “town”, “borough”, “village” şeklinde isimlerde tercih edilmektedir. Eyaletlerde bulunan belediye teşkilatı aşağıdaki gibi göstermektedir:

- **Belediye Başkanlı Olan-Meclis Modeli (Council-Mayor Form):** Burada o coğrafi bölgede yaşayan halk tarafından seçilmiş olan belediye meclisi bulunmaktadır. Bu sistemde belediye başkanları ise her bir eyaletin özel mevzuat hükümlerine göre farklı konumda bulunmaktadır⁹⁸. Burada iki farklı belediye başkanı yapısı söz konusudur. Güçlü belediye başkanı yapısı, yerel coğrafyada yaşayan halk tarafından seçilmekte ve bu özelliğini kullanarak halk ve meclis üzerinde otoritesi ve yürütme gücü bulunmaktadır. Bu yapıdaki

⁹⁶ Arthur B. Gunlicks, **Local Government in the United States: Diversity and Uneven Development Local Government and Urban Affairs in International Perspective**, (Ed. Joachim Jens Hesse) Nomos Verlagsgesellschaft Baden: 1991, s.80.

⁹⁷ Hakkı Odabaşı, ABD Yerel Yönetimlerinde Alternatif Hizmet Sunma Yöntemleri: Özelleştirme, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt:6, Sayı:4, Ekim 1997, s.66.

⁹⁸ Ayhan, 2008, s.110.

belediye başkanlarının, belediye meclisince alınan kararlarına karşı çıkma, görevliler hakkında tasarrufta bulunmak gibi birtakım yetkileri mevcuttur. Zayıf belediye başkanı olan yerlerde, yürütme gücü bu defa belediye meclisinde bulunmakta ve başkanının sadece belediye adına hareket etme görevi bulunmaktadır.

- **Belediye Meclisi Olan-Şehir Yöneticisi Modeli (Council-Manager Form):**

Burada yetki, “halk tarafından seçilmiş belediye meclislerine aittir. Meclis, belediye başkanını seçmektedir. Ayrıca idari birimleri yönetecek, koordine edecek ve yerel idarelerin politikasını uygulayacak “city manager” denilen profesyonel yöneticiyi atamaktadır”⁹⁹. Meclisin kendi üyesi olduğu için belediye kararlarına karşı çıkma ve görevliler hakkında tasarrufta bulunmak gibi birtakım yetkileri söz konusu değildir.

- **Kent Komisyonu Modeli (Commission Form):**

“Halk tarafından seçilen komisyon üyeleri hem karar organı hem de uygulama organıdır. Üyelerin kendi aralarında seçtikleri bir başkan bulunmakta ve başkanın sadece halkı temsil etmek ve komisyon toplantılarına başkanlık etme görevi bulunmaktadır. Belediyeler, eyaletlerin idari ajanları durumunda olmalarına rağmen önemli ölçüde özerkliğe sahiptirler. Belediyelerin, vergilendirme ve borç alma yetkisi, sağlık, güvenlik ve kamulaştırma yapma hakkı, belirli kamu kuruluşlarını işletme yetkileri bulunmaktadır. Ancak kamulaştırma, borçlanma, gelir kaynakları ve vergilendirmede kullanacakları yöntemler gibi bazı konulardaki yetkileri eyalet anayasalarıyla sınırlandırılabilir”¹⁰⁰.

- c. Kasaba (Township)**

Kasaba (Township), eyalet bölgelerinin alt departmanı şeklinde faaliyette bulunan yerel yönetim birimleridir. Kasabalar için “Plantation”, “Location” gibi adlar da kullanılmaktadır¹⁰¹.

Kasabalar, komiserler veya müteveli heyetleri tarafından yönetilmektedir. Yönetim organları, “Müteveli Heyeti”, “Danışmanlar Meclisi”, “Yönetim Kurulu” şeklinde isimlendirilen en az 3 üyeden oluşan kurullardır. Kurulun baş yürütme görevlisi, Kasaba Müdürü “Township Manager” olup, bazı eyaletlerde kurul tarafından atanmakta bazı eyaletlerde ise halk tarafından seçilmektedir¹⁰². Halka açık olarak yılda bir ya da iki kez toplantılar yapılmakta ve bu toplantılarda hizmetlere ilişkin kararlar alınmaktadır.

⁹⁹ Ayhan, 2008, s.110.

¹⁰⁰ Türkoğlu, 2009, s.36.

¹⁰¹United States Census Bureau, **Government Organization Summary**, Report, 2012, s. 1.

¹⁰² Mustafa Şahin, Ülke Ülke Yerel Yönetimler- Amerika Birleşik Devletleri’nde Yerel Yönetimler, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt:8, Sayı:2, Nisan 1999, s.130.

Kasabalar, yolların onarım ve bakımı, çöp toplama hizmetleri, kanalizasyon hizmetleri, içme suyu temini, sağlık hizmetlerinin icrası, ilkokul eğitimi işleri gibi hizmetleri gerçekleştirmekte; Ohio, Michigan, New Jersey ve Pennsylvania'da ise polis ve itfaiye hizmetlerini yerine getirmektedirler.

d. Bölgeler (District)

Bölgeler (District), belirli bir amacı gerçekleştirmek üzere oluşturulan, seçilmiş meclisleri olan yerel yönetim birimleridir¹⁰³. Halk tarafından Bölge (District) yerel yönetim birimi kurma isteği, eyalete bildirilmekte ve bu konuda referandum yapılarak bu birimlerin kurulması sağlanmaktadır. Alaska dışında her eyalette bölge idaresi mevcuttur.

(1) Okul Bölgesi (School District)

ABD'de eğitim faaliyetleri ve hizmetleri, okul bölgeleri olarak isimlendirilen yerel yönetim oluşumlarınca yerine getirilmektedir. Okul bölgeleri, okulların yönetim organizasyonu için vergi uygulama yetkisine sahiptirler. Bu konuda görevlendirilen kişilerin meydana getirdiği okul kurulu, bu birimini yönetmektedir¹⁰⁴.

(2) Özel Bölge (Special District)

Özel Bölge (Special District), ulaşım faaliyetleri, sulama hizmetleri, içme suyunun elde edilmesi, kanalizasyon hizmetleri, mezarlıkların bakım ve onarımı, havaalanlarının organizasyonu gibi işlerin ifasını gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş birimlerdir¹⁰⁵. Bu bölgelerin özelliği, sayılan hizmetlerden sadece birini gerçekleştirmekle yükümlü olmalarıdır.

2. Almanya'da Yerel Yönetimlerin Yapısı

“Demokratik Almanya'nın birleşmesiyle birlikte 3 Ekim 1990 tarihinde kurulan beş yeni eyaletin”¹⁰⁶ kurulmasıyla birlikte, toplam on altı eyaletten¹⁰⁷ meydana gelen Almanya'da “federal devlet ilkesi” anayasanın dokunulamaz ilkelerdendir¹⁰⁸.

1808'de Freiherr Vom Stein tarafından oluşturulan “Prusya Kentler Yönetmeliği” ile ilk yerel yönetim idarelerinin oluşumu gerçekleşmiştir¹⁰⁹. Günümüz koşullarında yerel yönetimlerin meydana gelmesi ise, ikinci dünya savaşından sonra olmuştur.

¹⁰³ Ayhan, 2008, s.112.

¹⁰⁴ Odabaşı 1997, s.67.

¹⁰⁵ Halil Nadaroğlu, **Mahalli İdareler Teorisi Ekonomisi Uygulaması**, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s.130.

*Mecklenburg-Vorpommern, Brandenburg, Sachsen-Anhalt, Sachsen ve Thüringen.

*Nordrhein-Westfalen, Bayern, Baden-Württemberg, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, Schleswig-Holstein, Berlin, Hamburg, Saarland, Bremen, Hessen.

¹⁰⁸ Federal Almanya Anayasası mad.20/1 “Federal Almanya Cumhuriyeti demokratik ve sosyal bir federal devlettir”. Federal Almanya Anayasası mad.79/3'te ise, bu durumun değiştirilemez olduğu belirtilmektedir. Federal Almanya Anayasası'nın 28, 106 ve 107'nci maddelerinde yerel yönetimlerle ilgili temel düzenlemeler yapılmıştır.

¹⁰⁹ Kadir Koçdemir, **Almanya da Mahalli İdareler**, Dünya da Mahalli İdareler, İçişleri Bakanlığı, Ankara, 1999, s.19-20.

Almanya’da federal devlet, eyaletlerle birlikte Alman Anayasasına göre; federal eyaletlerde, ilçelerde, belediye ve köylerde topluluklarda halkın genel, doğrudan, özgür, eşit ve gizli seçimlerden doğmuş bir temsili olmalıdır¹¹⁰, ibaresiyle yerel yönetim birimleriyle birlikte üçlü bir yönetim yapısı mevcuttur. Almanya’da yerel yönetimler konusunda daha çok federe hükümetler yetkilendirilmiştir¹¹¹. Yerel yönetimler, anayasadan aldıkları güvence ile özerklik ve serbestlik kapsamında, faaliyet kapasitesinin genişliği ve harcama yapma konusunda önemli bir konuma maliktir.

Almanya’da ilçeler ve belediyeler şeklinde yerel idareler mevcuttur, ayrıca bunların aralarında meydana getirdikleri birlikler, bazı eyaletlerde ilçeler ve belediyeler arasında oluşturulmuş iller, ilçeyle ilgisi olmayan şehirler, ilçeyle ilişki şehirler ve Bremen, Hamburg ve Berlin gibi¹¹² yönetsel bir yere bağlı olmayan yerel yönetim birimleri bulunmaktadır.

a. İlçeler (Kreise)

İlçeler (Kreise), “şehir eyaletleri dışındaki bütün eyaletlerde en alt idarî birimlerdir. Kendi sınırları içerisinde belediyelerin yerine getiremediği hizmetler ve belediyeler arası nitelikteki hizmetler ilçeler tarafından yerine getirilmektedir. İlçenin organları, genel karar organı olarak ilçe meclisi (Kreistag), yürütme organı olarak ilçe yöneticisi (Landrat, Oberkreis Direktor) ve karar organı olarak ilçe komisyonu (Kreisausschuss)’dan oluşmaktadır”¹¹³.

İlçe meclisi (Kreistag), Alman Anayasası’na göre, o coğrafi bölgede yaşayan kişiler tarafından gizli yöntemle seçilmekte, dört veya altı yıl için oluşturulmaktadır. İlçeler; bütçe, personel, ekonomik konularıyla ilgili hazırlık, uygulama çalışmalarını yapmakla birlikte borçlanma konularında karar vermektedir. Bazı eyaletlerde ilçe encümeni, özellikle ilçe meclisini ilgilendirmeyen işlerde karar alırken, Baden-Württemberg eyaletinde ise encümenin yerini uzmanlık komisyonları almaktadır¹¹⁴.

İlçe komisyonu (Kreisausschuss), meclis tarafından kurulan ve meclise yardımcı olan organ niteliğindeki birimdir. İlçe komisyonunun yetkisinin fazla olduğu eyaletler, Hessen ve Schleswig-Holstein’dir. Buralarda ilçe komisyonu, Magistrat yönetim modelindeki yürütme kuruluna benzetilmektedir. En zayıf olduğu eyalet ise, Bayern’dir. Burada sadece ilçe meclisi tarafından müzakere edilecek kararlar için çalışma yapmakla görevlidir.

¹¹⁰Deutscher Bundestag; “**Deutsche Verfassung**”, Artikel: 28, https://www.bundestag.de/parlament/aufgaben/rechtsgrundlagen/grundgesetz/gg_02-245124 (Erişim Tarihi: 05.04.2019).

¹¹¹ Türkoğlu, 2009, s.42.

¹¹² Ayşegül Kaplan Mengi, Federal Almanya’da Yerel Yönetimler, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt:6, Sayı:4, Ankara, Ekim 1997, s.96.

¹¹³ Mengi, 1997, s.97.

¹¹⁴ Hans V. Mangoldt, **Die Verfassungen der neuen Bundes Uinder**, 3.Baskı, Duncker & Humblot, Berlin, 2013, s.80.

İlçe yöneticisi (Landrat, Oberkreis Direktor), “Rheinland-Pfalz, Saarland gibi bazı eyaletlerde, merkezî idarenin bir memuru; Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Saarland, Hessen gibi bazı eyaletlerde ise, yerel yönetim birimi olan ilçenin idari organıdır”¹¹⁵. Genelde eyaletlerde ilçe yöneticisi, halk tarafından 5 ya da 6 yıl için seçilmekte, Baden Württemberg ve Brandenburg eyaletlerinde, seçim meclis tarafından yapmakta, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen ve Schleswig-Holstein eyaletlerinde ise ilçe yöneticisi belli bir geçiş döneminden sonra doğrudan o coğrafi bölgede yaşayan halk tarafından seçilmektedir.

b. Belediyeler (Gemeinden)

Almanya’da belediyeler, “ilçe sistemi kapsamındaki belediyeler, (kreisangehörige gemeinden) ve ilçe sistemi kapsamında olmayan belediyeler (kreisfreie gemeinden)” şeklinde ikili bir yapıdan oluşmaktadır. İlçe sistemi içindeki belediyeler, ekonomik ve idari açıdan yetkileri kısıtlı olup, yetkilerinin bir kısmını ilçeye devretmektedir. İlçe sistemi dışındaki belediyeler ise ekonomik ve idari yönden ilçenin yardımına ihtiyaç göstermeden fazlaca hizmeti ifa etmektedirler¹¹⁶. Belediyelerin örgütsel yapıları eyaletten eyalete farklılık göstermektedir¹¹⁷:

(1) Güçlü Başkan (Güney Almanya) Sistemi:

Bu sisteme göre, belediyenin esas organları, belediye meclisi ve belediye başkanıdır. Meclis, kanunla belediye başkanına verilen işler dışındaki tüm hizmetlerde yetkilidir. Bu sistemde belediye başkanı (Bürgermeister), doğrudan halk tarafından seçilmesinden ve belediye tüzel kişiliğini temsil etmesinden dolayı güçlü bir konumdadır.

(2) Profesyonel Kent Yöneticisi (Kuzey Almanya) Sistemi:

Nordrhein-Westfalen ve Niedersachsen eyaletlerinde icra edilen bu yöntemde beş yıl için belediye meclis seçilmekte ve tüm hizmetlerden sorumlu olmaktadır. Ancak bazı görevleri belediye yöneticisine devredebilmektedir. Meclis başkanı, meclis üyeleri içinden seçilmekte ve belli başlı isteğe bağlı görevleri bulunmaktadır. Asıl yürütme organı, meclis üyelerince seçilen ve meclis üyelerince tarafından azledilen ‘Belediye Yöneticisi (Gemeinde Direktor, Stadt Direktor)’ olan kişidir.

(3) Magistrat Sistemi:

Hessen ve Schleswig-Holstein eyaletlerinde uygulanmaktadır. Burada meclis, kendi üyeleri içinden yürütme kurulu (Magistrat) seçmektedir. Kurul, meclisin kararlarını hazırlayıp

¹¹⁵ Mengi, 1997, s.97.

¹¹⁶ Ahmet Ulusoy ve Tekin Akdemir, **Mahalli İdareler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s.121.

¹¹⁷ Mengi, 1997, s.98-102.

uygulamakta, günlük idarî işleri yürütmekte ayrıca belediyenin kanuni temsilciliğini yapmaktadır.

(4) Belediye Başkanlığı Sistemi:

Bazı eyaletlerinde uygulanan bu sistemde belediye başkanı,güçlü başkan yapısındaki yetkilere benzer yetkileri mevcuttur. Yalnızca belediye başkanı burada o bölgede yaşayan kişilerce değil, belediye meclisince seçilmektedir. Bu sistemin en önemli özelliği, belediye meclisi ve belediye başkanının, belediye idaresinde karşılıklı olarak etkili olmalarıdır.

(5) Diğer Eyaletlerdeki Sistemler

3 Ekim 1990'deAlmanya'nın birleşmesiyle meydana gelen beş eyaletle ilgili yönetim yapısı şu şekildedir:

- **Mecklenburg-Vorpommern:** Meclis hem belediye başkanını hem de idare heyetini seçmekte ve kendi içinden bir de meclis başkanı belirlemektedir.
- **Brandenburg:** Belediye başkanı doğrudan halk tarafından seçilmekte ve seçilen başkan aynı zamanda belediye meclisinin üyesi olmaktadır. Meclis, başkanını ve belediye idare heyetini kendi üyeleri arasından seçmektedir.
- **Sachsen-Anhalt, Thüringen ve Sachsen:** Bu üç eyalette de belediye başkanı, doğrudan halk tarafından seçilir ve meclisin oy hakkına sahip üyesidir. Meclis, kendi üyeleri içinden karar alma ya da danışma niteliğinde olan komisyonlar belirlemektedir.

Bu eyaletlerde uygulanan yönetim sistemleri, eski eyaletlerde uygulanan sistemlerin bir karışımı olarak nitelendirilebilir¹¹⁸.

c. Yerel Yönetim Birlikleri

Alman anayasasının 28'inci maddesine göre, güçsüz belediyeler tarafından kurulan ve belediyelerin alan kullanım planlaması, bütçe, kesin hesap gibi hizmetlerini üstlenen yerel yönetim birimleridir. Yerel yönetim birimlerinin eyaletlere göre, adı ve işlevi değişiklik göstermektedir. Baden-Württemberg ve Bayern eyaletlerinde "Verwaltung Gemeinschaft", Rheinland-Pfalz eyaletinde "Verbands Gemeinde" Saarland eyaletinde "Stadtverband" ayrıca Niedersachsen eyaletinde "Samt Gemeinde" adını taşıyan birlikler kurulmuştur¹¹⁹. Yerel yönetim birlikleri; birliği temsil eden başkan, birlik adına kararlar alan meclis ve faaliyet ve hizmetleri değerlendiren birlik komisyonundan oluşmaktadır. Meclis, birliğe üye olan belediyelerin o bölgede yaşayan halkı tarafından seçilmektedir.

¹¹⁸ Mengi, 1997, s.120.

¹¹⁹Verwaltung Gemeinschaft: "Übersicht Verwaltungsgliederung VG Velden", <https://www.vg-velden.de/verwaltungsgliederung-rathaus.html> (Erişim Tarihi: 06.04.2019).

III. TÜRKİYE’DE YEREL YÖNETİMLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE YAPISI

Sanayi devriminin ortaya çıkarttığı dönüşüm ile başlayan yerel yönetimlerin tarihsel gelişimi, toplumsal değişmeye paralel bir gelişim izlemiştir. Bu gelişim ve değişim, “Osmanlı Dönemi” ve “Cumhuriyet Dönemi” olarak iki ayrı dönemde incelenecektir.

A. Osmanlı Döneminde Yerel Yönetimlerin Tarihsel Gelişimi

Osmanlı İmparatorluğu’nda yerel yönetimlere gereksinim duyulması, halktan kaynaklanan bir ihtiyaçtan ziyade gayrimüslim halkın istekleri ve batılı devletlerin baskısı sonucu ortaya çıkmıştır. Osmanlı döneminde yerel yönetimlerin gelişim süreci, belediyeler, il özel idaresi ve köyler olarak ayrı ayrı incelenecektir.

1. Osmanlı Döneminde Belediyeler

Sanayi devriminden başlayarak Avrupalı devletlerde yaşanan siyasi, ekonomik ve toplumsal gelişime paralel olarak, Osmanlı İmparatorluğu’nda bu gelişim yaşanmamıştır. 17’nci yüzyıl sonlarından itibaren Osmanlı İmparatorluğu’nda gerileme dönemi başlamıştır. Mustafa Reşit Paşa, bu dönemi kendi içinde; ‘Ricat, Islahat, Tanzimat ve Meşrutiyet’ olarak dört farklı kısma ayırmıştır¹²⁰. Ancak gerileme dönemiyle başlayan batılılaşma hareketinin devam ettiği bu dönemi, Tanzimat dönemi olarak adlandırmak mümkündür.

Osmanlı İmparatorluğu’nda belediyelerin tarihsel gelişimi, Tanzimat öncesi yapılanma süreci ile Tanzimat sonrası yapılanma süreci olacak şekilde ikiye ayrılarak incelenecektir.

a. Tanzimat Öncesi Dönem

Tanzimat’tan önce şehir düzeyindeki yerel nitelikli hizmetler olan beledi hizmetleri; esnaf locaları, vakıflar ve mahalle örgütlenmesi gibi organizasyonlarla ayrıca kadı, muhtesip, subaşı ve şehir mimarları gibi görevliler yoluyla yerine getiriliyordu.

Aşağı yukarı tüm İslam devletlerinin idari yönetim mecralarında görülen, kadılara beledi hizmetlerinde yardımcı olan muhtesip’lerin¹²¹; pazar yerlerinde fiyatların belirlenmesi ve kontrolü, vergi tahsilâtı yapmak şeklinde beledi hizmetleri bulunmaktaydı.

Yeniçeri ocağına bağlı bir askeri rütbe olan subaşılik, vezir ve Tahir subaşısı olarak ikiye ayrılırdı. Tahir ya da şehir subaşısı’nın beledi hizmetleri; çöpleri toplama hizmetini yapan arayıcı’nın, yıllık ihalesini gerçekleştirmek ve çöp toplama hizmetini denetlemek şeklindeydi¹²².

¹²⁰ Enver Behnan Şapolyo, **Mustafa Reşit Paşa ve Tanzimat Devri Tarihi**, Güven Yayınevi, İstanbul, 1945, s.28.

¹²¹ Mustafa Akdağ, **Türkiye’nin İktisadi ve İctimai Tarihi**, Cem Yayınları, Cilt:1, İstanbul, 1995, s.327.

¹²² Seyit Ali Kahraman; Yücel Dağlı, **Günümüz Türkçesiyle Evliya Çelebi Seyahatnamesi**, Yapı Kredi Yayınları, Cilt:1 Kitap:2, 5.Baskı, İstanbul, 2003, s. 473-474.

Hassa Mimarlar Ocağı'na bağlı şehir mimarlarının beledi hizmetleri; şehirlerin imar düzeninin korunması ve geliştirilmesini sağlamak şeklindeydi.

Kadınların beledi hizmetleri; esnafın denetimi, imar düzenlemelerinin denetimi ve halkın ihtiyaçlarının gözetilmesi gibi denetim yetkisinin kullanılması yoluyla yerine getirilirdi.

Esnaf örgütü olan loncalar, mal ve hizmet ölçütünün tespiti, fiyatların denetimi, çarşının temizliği gibi beledi hizmetlerini gerçekleştirirdi.

Birbirini tanıyan ve dayanışma içinde olan mahalle örgütü, ortak yerlerin temizliği, bakım ve tamirâtı, sosyal yardım hizmetlerinin yürütülmesi gibi görevleri bulunmaktaydı. Bu faaliyetlerin finansmanı ise mahalle halkı tarafından karşılanmaktaydı.

Vakıflar ise şehir üzerinde yaptığı yardımlarla beledi hizmetlerine katkıda bulunmaktaydı. Tüm bu örgüt ve kişiler beledi hizmetlerini yerine getirerek, o bölgede yaşayan halkın ihtiyaçlarını gidermekteydiler.

b. Tanzimat Sonrası Dönem

Tanzimat sonrası dönemi incelerken, İstanbul için yapılan çalışmalar ve taşrada yapılan çalışmaları ayrı ayrı irdelemek konunun daha iyi anlaşılmasını sağlanacaktır.

(1) İstanbul'daki Gelişim Süreci

Yeniçeri ocağının kaldırılması, Tahir Subaşı'lığının da kaldırılmasına neden olmuş, ayrıca Evkaf ve İhtisap Nezaret'lerinin kurulması, kadınların şehirdeki denetim yetkilerinin sona ermesine sebebiyet vermiştir. Şehirlerin gelişmesiyle birlikte, imamların mahallede denetimi sağlayamamalarından dolayı, Evvel (birinci) ve Sani (ikinci) muhtarlar atanmaya başlamıştır. Belediye hizmetlerini yapan kişi ve kurumlardaki bu değişim yeni bir örgütlenmeyi zorunlu hale getirmiştir. Sanayi devriminin Osmanlı İmparatorluğu'nda ticaret düzenini etkileyerek yapılan serbest ticaret anlaşmaları sayesinde ekonomik gelişmelerin Avrupalı devletler lehine gelişmesine sebep olmuştur. Ayrıca Kırım savaşının başkentte yarattığı keşmekeşi önleme çabası ve İstanbul'un diğer başkentlere göre yönetsel eksikliklerinin olduğu, ecnebi ve azınlık tebaa tarafından dile getirilmeye başlanmıştır. Tüm bu gelişmeler ışığında ilk belediye örgütü olan İstanbul Şehremaneti, Meclis-i Ali-i Tanzimat hükmüyle 16 Ağustos 1855 tarihinde Takvim-i Vekayi'de yayımlanarak kurulmuştur¹²³. İstanbul Şehremaneti, padişah tarafından atanan “Şehremini” ve 12 üyeden oluşan şehir meclisinden

¹²³İlber Ortaylı, **Türkiye Teşkilat ve İdare Tarihi**, Cedit Neşriyat, Ankara, 2007, s.306.

oluşmaktaydı Meclis üyeleri, padişah tarafından İstanbul'da ikamet eden Osmanlı tebaası içinden atanmaktaydı¹²⁴.

Şehremaneti, “bazı temel tüketim mallarının fiyatlarını belirlemek (narh) ve kontrolünü yapmak, şehrin altyapı işlerini ve temizlik işlerini yapmak, bedestenleri denetlemek, öncesinde İhtisap Nezaretince toplanan vergi ile resimleri toplayıp hazineye vermek gibi görevleri bulunmaktaydı”¹²⁵. Şehremaneti, merkezi idarenin bir şubesi olarak kurulduğundan dolayı bu görevleri yerine getirebilmek amacıyla gelir kaynakları merkezi bütçesinden karşılanmaktaydı¹²⁶. Şehremaneti'nin yapmış olduğu bu faaliyetlerin maliyeti, merkezi yönetim tarafından karşılandığından ve yöneticisi ile meclisi seçimle gelmediğinden, şehirdeki yerel faaliyetlerin belli bir ölçüsünde söz sahibi olmasına neden olmuştur. Belediye anlamı tam olarak anlaşılamamış ve bu ilk uygulama kent faaliyetlerinin ifası aşamasında yararlı bir sonuç üretememiştir.

Şehremaneti faaliyetlerinden beklenen etkinin gelmemesi üzerine Babıâli tarafından, bazı tedbirler almak, kurulması öngörülen belediye idaresine ilişkin tavsiyelerde bulunmak ve bu kapsamda bir öneri hazırlamak amacıyla 9 Mayıs 1856 tarihinde Padişahın fermanıyla “İntizam-ı Şehir Komisyonu” kurulmuştur. Komisyon yaptığı çalışma sonucunda Babıâli'ye belediye teşkilatı kurulmasını önermiş ve 1857 yılında dağılmadan önce bir nizamname hazırlayarak Ticaret Nazırınca Meclis-i Vâlâ'ya yollanmış ve 9 Aralık 1857'de onaylanmıştır. Padişah tarafından onaylanan nizamnamede, İstanbul'a uygun bir belediye örgütlenmesi modeli benimsenerek İstanbul'u 14 daireye ayıran belediye teşkilatı kurulması planlanmıştır. Öngörülen model, yalnızca Galata-Beyoğlu'nu içine alan Altıncı Daire-i Belediye'yi kapsayan bölümü yürürlüğe girmiş, geriye kalan yerlerde belediye ve zabıta işlerini yürütmek için örgütlenmeye gidilmemiştir¹²⁷.

Altıncı Daire-i Belediye, belediyecilik anlayışının yerleşmesine zemin hazırlamıştır. Bu kapsamda; Beyoğlu-Galata semtlerinin imar faaliyetleri yapılmış, Latin mezarlığı taşınarak yerine yeşil alanlar yapılmış, 1870 yangından sonra sokak ve cadde yolları

¹²⁴ Hasan Yaylı, Osmanlı İdare Yapısında Belediyelerin Doğuşu, **Türk Yurdu Dergisi**, Sayı:293, Ocak 2012, s.39-40.

¹²⁵ Zafer Toprak, **Tanzimat'tan Cumhuriyete Şehremaneti**, Türk Belediyeciliğinde 60. Yıl, Uluslararası Sempozyum Kitabı, Metropol İmar A.Ş. Yayınları, Ankara, 23-24 Kasım 1990, s.76.

¹²⁶ Osman Nuri Ergin, **Mecelle-i Umûr-ı Belediye**, İstanbul Büyükşehir Belediyesi Yayınları, İstanbul, 1995, s.1634.

¹²⁷ TBMM; **Düstur**, I. Tertip, Cilt:2, s.460-477. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/handle/11543/67?locale-attribute=en> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).

genişletilmiş, Şişhaneye hizmet binası inşa edilmiş, sağlık faaliyetleri ifa edilmiş, sokak aydınlatması ve temizliği konusunda önemli başarılar sağlanmıştır¹²⁸.

1864'te Tarabya'da ve 1867'de Adalar'da belediye idaresi kurulmuş ayrıca Altıncı Daire-i Belediye faaliyetlerinin halk tarafından takdir edilmesiyle 1868'de, evvelinden İntizam-ı Şehir Komisyonu tarafından İstanbul için önerdiği model yürürlüğe sokulmak istenmiştir. Bu kapsamda, "Şura-i Devlet tarafından 1868'de hazırlanan 63 maddelik Dersaadet İdare-i Belediye Nizamnamesiyle belediye idaresi, Beyoğlu ve Galata semtlerindeki yapılanması İstanbul'un her yerinde uygulanması sağlanmış ve "İstanbul Şehreminliği" teşkilatı resmileşmiştir. Bu teşkilat, iki kademeli yönetim modeline sahiptir; alt kademede, altıncı daire gibi, farklı semtlerin yerel idarelerinden mesul 14 daire bulunmakta; üst kademede, Şehremini ve Şehremaneti meclisi ile birlikte 14 belediye dairesi bulunmaktadır"¹²⁹. Ancak, Tarabya ve Adalar dışındaki diğer semtlerde atamalarda yaşanan sıkıntılar ve belediye gelirlerinin yetersiz kalması nedeniyle gerçek anlamda bir belediye dairesi oluşturulamamıştır¹³⁰. Bu kanun, bugünkü belediye yapısının temelini oluşturmuştur. Ancak 1868'de İstanbul'un tamamına uygulanmak istenen belediye modeli başarısız olunca, nizamnameyle şehremanetine devredilen bazı faaliyet ve hizmetler tekrar merkezi yönetim kapsamına alınmış ve belediye daireleri şubeye dönüştürülmüştür.

23 Aralık 1876'da kabul edilen Kanuni Esasi'nin 112'nci maddesi, birtakım faaliyet ve hizmetlerin yerel halk tarafından seçilecek belediye meclislerince ifa edileceğini; 108'inci maddesi, illerin idari işlerinin yetki genişliği ile görevler ayrımı kapsamında görüleceği belirtilmiştir. Kanun-ı Esasi'ye dayanılarak İstanbul belediyeleriyle ilgili 5 Ekim 1877'de Dersaadet Belediye Kanunu kabul edilmiştir¹³¹.

Dersaadet Belediye Kanunu, bu defa daireleri yirmiye çıkarmış ve birimi yine şehremaneti ve belediye dairelerinden oluşturmuştur¹³².

Ancak, 1877-1878 Osmanlı-Rus savaşının etkisiyle Dersaadet Belediye Kanunu uygulanamamıştır. Bunun yerine 1880'de Şehremaneti ve on belediye dairesinden oluşan örgütlenme kurularak 1908'e kadar uygulanmıştır¹³³.

¹²⁸ Beyoğlu Belediyesi; **155. Yıl Altıncı Daire-i Belediye Başkanları ve Hizmetleri Kronolojisi Sergisi**, 3-12 Ocak 2013, http://bellek.beyoglu.bel.tr/download/155_Yil_Katalog.pdf (24.05.2019)

¹²⁹ TBMM; **Düstur**, I.Tertip, Cilt:2, s.450-459. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/handle/11543/67?locale-attribute=en> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).

¹³⁰ Ergin, (1995), s.1379.

¹³¹ TBMM; **Düstur**, I.Tertip, Cilt:4, s.520-538. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/handle/11543/67?locale-attribute=en> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).

¹³² Hüseyin Cimrin, Belediyeler Ne Zaman Kuruldu, **Sabah Gazetesi**, 21.04.2014, <http://www.sabah.com.tr/akdeniz/2014/04/21/belediyeler-ne-zaman-kuruldu> (Erişim Tarihi: 24.11.2019).

1909 yılında II. Meşrutiyet'in ilanı ile birlikte mevcut yapıdaki on belediye dairesi dağıtılarak, 1877'de Dersaadet Belediye Nizamnamesi'nin ifade ettiği belediye yapısına geçilmiştir. İlk defa İstanbul'da belediye seçimi yapılarak yirmi belediye kurulmuş ve belediye daire meclisleri açılmıştır. Kanunla belediye dairelerine, Şehremaneti karşısında özerk bir yapı tanınmıştır. Ancak, İstanbul'daki belediye dairelerinin her biri bağımsız hareket etmeye başlayınca bundan belediye hizmetleri olumsuz etkilenmiş ve anlaşmazlıklar ortaya çıkmıştır. Bu anlaşmazlıkları önlemek amacıyla 30 Aralık 1912'de Dersaadet Belediye Nizamnamesi'nin yerini Dersaadet Teşkilat-ı Belediyesi Hakkında Kanun-ı Mukavvat'ı almıştır¹³⁴. Bu kanunla, Şehremaneti daha merkezîyetçi bir yapıya dönüştürülmüştür. Bu kapsamda belediye dairelerinin sayısı yirmiden dokuza düşürülmüş ve meclis üyeleri, her bir daireye o dairenin bulunduğu bölgede yaşayan kişilerce seçilecek altışar üyenin katılımıyla oluşturulacağı hükme bağlanmıştır¹³⁵. Bu uygulama, 1930'da çıkartılan 1580 sayılı kanununun kabul edilmesine kadar devam etmiştir.

(2) Taşradaki Gelişim Süreci

İstanbul dışındaki yerlerde ilk düzenleme, 1864 tarihli Vilayet Nizamnamesi ile yapılarak, her köyde belediye yönetimi kurulması kararlaştırılmıştır. Ancak kanun dar kapsamlı olduğundan, İzmir, Selanik ve Beyrut gibi şehirler, İstanbul'da Altıncı Daire-i Belediye maksadıyla kabul edilen kanunun hukuki alt yapısını kullanıyorlardı¹³⁶. Bu kapsamdaki şehirler için hukuki alt yapıyı oluşturmak adına 1867'de iki talimatname çıkartılmıştır¹³⁷. Bu talimatnamelerle belediye meclislerinin bir reis ve altı üyeden oluşacağı öngörülmüş ve belediyeler bir hizmet birimi olarak tanımlanmıştır.

Taşradaki belediyelerle ilgili daha kapsamlı bir düzenleme ise, “22 Ocak 1871'de İdare-i Umumiye-i Vilayet Nizamnamesi ile yapılmıştır”¹³⁸. Kanunla şehir merkezlerinde belediye idaresi oluşturulmasına onay verilmiştir. Ancak aynı dönemde İstanbul'da bile tam olarak yerleştirilemeyen belediye teşkilatı, taşrada da başarılı olamamıştır.

¹³³ Tarkan Oktay, Osmanlı İstanbul'unda Bir Yönetim Reformu Önerisi: Rıfat Müeyyid'in 1914 Tarihli Kanun Tasarısı, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, Cilt:15, Sayı:4, Ekim 2006, s.52.

¹³⁴ TBMM; *Düstur*, 2.Tertip, Cilt:5, s.37-39. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/handle/11543/67?locale-attribute=en> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).

¹³⁵ Asaf Özkan, Dersaadet'ten Vilayete Geçiş Sürecinde İstanbul Cemiyet-i Umumiye-i Belediye Seçimleri (1922-1923), *Ankara Üniversitesi Türk İnkılâp Tarihi Enstitüsü Atatürk Yolu Dergisi*, Sayı:55, Güz 2014, s.247-248.

¹³⁶ Recep Bozlağan ve Yüksel Demirkaya, *Türkiye'de Yerel Yönetimler*, Nobel Yayın Dağıtım, 1.Baskı, Ankara, 2008, s.15-16.

¹³⁷ TBMM; *Düstur*, 1.Tertip, Cilt:2, s.625-651. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/handle/11543/67?locale-attribute=en> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).

¹³⁸ TBMM; *Düstur*, 1.Tertip, Cilt:1, s.37-39. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/handle/11543/67?locale-attribute=en> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).

Kanuni Esasi'ye dayanılarak taşra belediyeleriyle ilgili “Vilayet Belediye Kanunu” Şura-yı Devlet (Danıştay) tarafından hazırlanarak 5 Ekim 1877 yılında kabul edilmiştir.

İstanbul dışındaki belediyeleri tertipleyen Vilayet Belediye Nizamnamesi, buralarda yer alan her vilayet ve kasabada belediye idaresi kurulmasını öngörmüş, teşkilatlanması; ‘Reis, Belediye Meclisi ile Cemiyet-i Belediye’ şeklinde olacağı kabul edilmiştir¹³⁹. Burada İstanbul Şehremaneti’nde bulunmayan ‘Cemiyet-i Belediye’, o yerin belediye meclisi ile idare meclisinin bir araya gelerek oluşturduğu karma bir niteliği sahip bir meclisti. Yılda iki defa toplanarak bütçeyle ilgili karar almaktaydı. Vilayet Belediye Kanunu, 1930 yılına kadar taşradaki belediyelerin hukuki alt yapısını oluşturmuş ve yürürlükte kalmıştır.

2. Osmanlı Döneminde İl Özel İdareleri

Osmanlı İmparatorluğu’ndan devraldığımız birçok kurumdan biri de İl Özel İdareleri’dir. Osmanlı Devleti’nin ilk dönemlerinde liva (sancak) yerleri biri Rumeli diğeri de Anadolu Beylerbeyliği yönetimi tarafından yönetilmekteydi. 16’ncı yüzyılda birkaç liva birleştirilerek eyaletler oluşturulmuştur.

Bugünkü yapısıyla, 7 Kasım 1864 tarihinde kabul edilen Teşkil-i Vilayet Nizamnamesiyle İl Özel İdaresi kurulmuştur. Nizamnameyle Osmanlıda eskiden beri hüküm süren eyalet sistemi yerine vilayet sistemi kabul edilerek, il örgütlenmesi oluşturulmuştur. Bu kanun ile vilayetler sancaklar şeklinde, sancaklar kazalar şeklinde, kazalar da nahiyeler şeklinde örgütlenmiş, tüm vilayetlerde, Vali’nin maiyetinde bir idare meclisi oluşturulmuştur¹⁴⁰. Halk ise bu meclislere üye seçerek, vilayette yapılacak çalışmalara dolaylı olarak katılabilecektir. Böylelikle Osmanlı Devleti’nde ilk kez halk, seçim hakkı elde ederek dolaylı da olsa hükümet işlerine katılmıştır.

Nizamnamenin ülke çapında uygulamasına geçilmeden önce 8 Kasım 1864 Tuna Vilayet Nizamnamesi kabul edilerek, Silistre, Vidin ile Niş şehirlerini içine alan Tuna Vilayeti ismiyle yeni bir vilayet oluşturularak burada uygulanmıştır. Burada yönetsel başarı sağlanınca küçük farklılıklarla 1865 yılında Erzurum vilayeti, Bosna eyaleti ile Suriye eyaletlerinde de uygulamaya konulmuştur. 1867 yılında “Vilayet-i Umumiye Nizamnamesi ile de tüm ülke çapında yaygınlaştırılmıştır¹⁴¹. Böylece bu nizamnameyle birlikte bu eyaletlerde örgütlenme süreci tamamlanmıştır. 1868 yılı itibarıyla vilayet teşkilatı, “Bağdat ve Yemen hariç, ayrıca özel bir idareye tabi olan İstanbul ve Cebel-i Lübnan hariç olmak üzere:

¹³⁹ Halil Nadaroğlu, **Mahalli İdareler**, Beta Yayınları, 6. Baskı, İstanbul, 1988, s.200.

¹⁴⁰ 1864 tarihli Teşkil-i Vilayet Nizamnamesi, Madde:13.

¹⁴¹ Talat Mümtaz Yaman, **Mülki İdaresinde Avrupahlaşma Hakkında Bir Kalem Tecrübesi**, Cumhuriyet Matbaası, İstanbul, 1940, s.173.

Avrupa’da 10 vilayet ile 44 liva; Asya’da 17 vilayet ile 74 liva; Afrika’da 1 vilayet ile 5 liva olmak üzere Osmanlı Devleti’nde toplam 28 vilayet ve 123 liva bulunmaktaydı”¹⁴².

Bu yeni düzenlemeye göre, illerde iki kademeli bir yönetim anlayışı benimsenerek genel yönetimle birlikte il özel idaresinin de olması öngörülmüştür. Meclis-i Umumi adlı meclis kurularak başkanlığına merkezi idarece belirlenen Vali olmuştur. Meclis üyeleri, her bir sancaktan meclis tarafından seçilen dörder üyeden oluşmaktadır ve bazı mahalli işleri müzakere etme görevine sahiptirler. Ancak meclisin almış olduğu kararlar merkezi hükümetin onayından sonra uygulanmaktaydı¹⁴³.

1864 Vilayet Nizamnamesindeki eksiklikleri gidermek amacıyla 1871 Vilayet Nizamnamesi çıkartılmıştır. Bu nizamname ile 1864 Vilayet Nizamnamesi yürürlükten kaldırılmamış, iki nizamname birlikte uygulanmıştır. 1871 Vilayet Nizamnamesiyle, nahiye ayrıntılı olarak düzenlenmiş, maarif memuru, tarik emini, defter-i hakan-i müdürü gibi yeni memurlar görevlendirilmiştir¹⁴⁴.

1864 Vilayet Nizamnamesinde yer alan ve 1871 Vilayet Nizamnamesinde ayrıntılı düzenlenen “Nahiye” uygulanamamıştır. 1876 tarihli Nahiye Nizamnamesi çıkartılarak, burada nahiyelerin oluşumu, idaresi, meclisi gibi konular düzenlenerek, nahiye uygulamaya sokulmuştur¹⁴⁵.

1864 Vilayet Nizamnamesi ve 1871 Vilayet Nizamnamesinde meydana gelen boşlukları doldurmak amacıyla 1876 Vilayet Nizamnamesi düzenlenmiştir.

Daha önce düzenlenen Nizamnamelerle tüzel kişilik verilmeyen il özel idaresi, ancak “1913 yılında kabul edilen ‘İdare-i Umumiye-i Vilayet Kanun-u Muvakkati’ adlı geçici kanun ile tüzel kişilik kazanmış ve yerel yönetim birimi olarak kabul edilmiştir”¹⁴⁶. Bu geçici kanunla, vilayet merkezlerinde kaza kurulması, ayrıca vilayet, liva ve kazalarda idare meclislerinin kurulması öngörülmüştür.

3. Osmanlı Döneminde Köyler

Köyler, insanların bir arada yaşama ihtiyacının bir sonucu olarak ortaya çıkmış en eski yerel yönetim birimidir.

Osmanlılarda köy idaresi, “yeniçeri ocağının kaldırılmasından sonra güvenliği sağlamak, vergi toplamak ve mahalle idaresini düzenlemek amacıyla 1829 yılında ‘Dersaadet

¹⁴² Engel Hardt, **Tanzimat ve Türkiye**, Kaknüs Yayınları, 2.Baskı, İstanbul, 2017, s.239.

¹⁴³ Erdal Bayrakçı, **Bir Yerel Yönetim Birimi Olarak İl Özel İdaresi: Yapısı, Fonksiyonları ve Yeniden Düzenleme Çalışmaları**, (Yayımlanmamış Yüksek lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 1993, s.26-27.

¹⁴⁴ Nazım Kartal, Tanzimat’tan Cumhuriyete Osmanlı’da Mülki İdare, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt:4 Sayı:1, İlkbahar 2013, s.15.

¹⁴⁵ Yaman, 1940, s.226.

¹⁴⁶ Bilal Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, Umuttepe Yayınları, 10.Baskı, İstanbul, 2017, s.164.

ve Bilad-ı Selase (Eyüp, Galata, Üsküdar)’ bölgesine evvel (birinci) ve sani (ikinci) olmak üzere iki muhtar tayin edilerek muhtarlık kurumu oluşturulmuştur¹⁴⁷. Muhtarlar, mahallede görev yapan imamların yetkilerinin bazılarını üstlenmişler, ayrıca halk ile merkezi idare ilişkileri icra etmekle görevlendirilmişlerdir. Daha sonra taşrada muhtarlık teşkilatı, 1833 yılında Kastamonu sancağında kurulmuştur.

1864 tarihli Vilayet Nizamnamesiyle, “şehir ve kasabalardaki en az elli hane bir mahalle, her bir mahalle de bir köy olarak kabul edilmiştir. Her köyde ve dinleri farklı olan her sınıf ahali için ikişer muhtar ve en az üç en çok on iki kişiden oluşan ihtiyar meclisi oluşturulmuştur¹⁴⁸. 22 Ocak 1871’de “İdare-i Umumiye-i Vilayet Kanunu ve Muhtarlık Teşkilatı” kabul edilerek muhtarların ve ihtiyar meclislerinin görev ve yetkileri genişletilmiştir.

1876 yılında kabul edilen İdare-i Nevahi Nizamnamesiyle, iki yüz haneden fazla olan köylerde bir nahiye oluşturulması ve bu sayıya ulaşamayan köylerin de birleştirilmesi kararlaştırılmıştır. Ayrıca köy halkı tarafından seçilecek bir nahiye müdürü ve bir meclis oluşturulması kararlaştırılmıştır¹⁴⁹. 1913 yılında, “İdare-i Umumiye-i Vilayet-i Kanun-i Muvakkati’nin 148’inci maddesi” ile ‘1864 ile 1871 Nizamnameleri’ uygulamadan kaldırılmıştır. Böylece köy, bir yerel yönetim birimi olarak hukuki niteliğe kavuşmamıştır.

B. Cumhuriyet Döneminde Yerel Yönetimlerin Tarihsel Gelişimi

Cumhuriyet döneminde yerel yönetimlerin gelişme süreçleri, hazırlanan kanunlar yapılan mevzuat değişiklikleri, kamu yönetimine getirilen yenilikler ve uygulamaya yönelik raporlarla devam etmiştir. Cumhuriyetle birlikte yerel yönetimlere verilen haklar, idari boşluğunu yerel idarelerle doldurma isteği, merkezi idarenin yerel idare ile etkinliğini artırma amacı taşımaktadır¹⁵⁰. 2000’le birlikte gerek AB’ye uyum süreci kapsamında gerekse yerindelik ilkesinin ön plana çıkmasıyla yerel yönetimler alanında eski yasaların iyileştirilmesi yerine tümü iptal edilip, yeni kanunlar ile köktenci bir yöntem tercih edilmiştir.

1. Cumhuriyet Döneminde Belediyeler

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında temel belediye kanunlarının bütünlüğünün korunmasıyla birlikte imar, mali hizmetler ve ceza gibi alanlarda güncellemeler yapılmıştır. Bu kapsamda yapılan düzenlemeler; 26 Şubat 1924 yılında “423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu” çıkarılarak gelirlerinin arttırılması amaçlanmıştır. 1924 yılında

¹⁴⁷ Eryılmaz, 2017, s.228.

¹⁴⁸ Bilal Eryılmaz, **Tanzimat ve Yönetimde Modernleşme**, İşaret Yayınları, 4.Baskı, İstanbul, 2017, s.226.

¹⁴⁹ TOBB, **Mahalli İdarelerin Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, TOBB Yayınları Ankara, 1996, s.76.

¹⁵⁰ Tarkan Oktay, **Yerel Yönetim Reformu Sonrasında İl Özel İdareleri**, Hayat Yayınları, İstanbul, 2010, s.236.

belediyelerin şehirlerdeki denetimini arttırmak amacıyla 16 Nisan'da "486 sayılı Umur-u Belediye Muteallik Ahkâm-ı Cezaiye Kanunu"¹⁵¹ çıkartılmıştır. 18 Mart 1924 tarihli "442 sayılı Kanunu" çıkartılarak, 2 bin nüfusun üzeri olan yerleşim yerleri belediye olarak kabul edilmiştir. Yine aynı yıl Ebniye Kanunu'nda değişikliğe gidilerek, şehirlerin imarı konusunda belediyelerin yetkileri arttırılmıştır¹⁵².

Cumhuriyet döneminin belediyelerle ilgili ilk yasal düzenlemesi, 16 Şubat 1924 yılında kabul edilen "Ankara Şehremaneti Kanunu" olmuştur. Ankara Şehremaneti, Şehremini ve Cemiyet-i Umumiye-i Belediye'den oluşmaktaydı. Şehremini, Dâhiliye Vekâleti tarafından atanmaktaydı. Ankara Şehremaneti, bu kanun kapsamında, bataklıkları kurutmuş, kamulaştırmalar yapmış, kum, çakı, çimento temini amacıyla fabrikalar açmış, ekmek ihtiyacı için faaliyetlerde bulunulmuş ve Ankara'nın şehir planını düzenlemek amacıyla yarışma düzenlemiştir¹⁵³.

1877 tarihli Vilayet ve Dersaadet kanunuyla 1924'te yürürlüğe giren Ankara Şehremaneti Kanunu, 1580 sayılı kanunun kabul edilmesiyle birlikte, 1 Eylül 1930'da yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak eski kanunlarla düzenlenen bazı hükümler uygulanmaya devam etmiştir.

Daha sonra bugünkü belediyelerin görev, yetki ve sorumluluklarını belirleyen ve belediyeçiliğin temeli niteliğindeki 3 Nisan 1930'de "1580 sayılı Belediye Kanunu" çıkartılmıştır. Bu kanunla, "şehremini ve şehremanetleri" unvanları "belediye" olarak değiştirilmiştir. Belediyeler arasında hukuksal farklılıkların bulunmaması, hizmetlerin ifasını özgürce gerçekleştirmeleri, işlemleri üzerinde vesayet baskısı, o bölgede yaşayan kişilerce seçilip kamuoyu denetiminin sağlanması ve hizmet alanlarının genişletilmesi ilkeleri kapsamında hazırlanan 1580 sayılı kanun, 3 Temmuz 2005 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. 9 Temmuz 2004 tarih ve "5215 sayılı Belediye Kanun" tasarısı mecliste kabul edilerek Cumhurbaşkanlığı'na gönderilmiş, ancak tasarı, Cumhurbaşkanınca; tekrar görüşülmek amacıyla meclise iade edilmiştir¹⁵⁴. Gerekçesinde bu kanunun 3'üncü maddesinin, Anayasanın 126'ncı maddesine aykırı olduğu belirtilerek genel yetkili yönetim biriminin, il olduğu ifade edilmiştir; 5215 sayılı kanunun 14'üncü maddesinin belediyelerin görev ve yetki alanının genişlettiği gerekçesiyle Anayasanın 126'ncı maddesine aykırı olduğu belirtilmiştir,

¹⁵¹ Umuru Belediye Muteallik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanun, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.486.pdf> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).

¹⁵² TBMM; **Düster**, 3.Tertip, Cilt:5, s.462-888. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/handle/11543/67?locale-attribute=en> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).

¹⁵³ Ankara Büyükşehir Belediyesi; **Tarihçe**, <https://www.ankara.bel.tr/kurumsal/tarihce> (Erişim Tarihi: 26.11.2019).

¹⁵⁴ Hasan Dursun, Belediye Dizgesine Getirilen Yeniliklere Genel Bir Bakış, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:70, 2007, s.360.

ayrıca; 5215 sayılı kanunun geçici 4'üncü maddesiyle af getirildiği savunulmuş ve Anayasa'nın 87'nci maddesine dayanılarak bu düzenlemenin onaylanması amacıyla meclisin beşte üç çoğunluğunun aranması gerektiğini ifade edilmiştir. Gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra Cumhurbaşkanı tarafından 7.12.2004 tarihinde onaylanarak yürürlüğü giren yasa, Anayasa Mahkemesi'nin "18.1.2005 tarih Esas: 2004/118, Karar: 2005/8 numaralı hükmüyle şekil yönünden Anayasa'ya aykırı"¹⁵⁵ bulunmuştur. Daha sonra 5393 sayılı Belediye Kanunu hazırlanmış ve 3.7.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla, yerleşim yeri ayrımı gözetilmeksizin nüfusu 2000'den fazla yerlere belediye teşkilatının kurulmasına izin verilmiştir, ayrıca belediye kurulma şartları değiştirilmiş ve nüfus sınırı 5.000'e yükseltilmiştir. Yine bu kanunla o coğrafi bölgede uygulanacak faaliyetler belediyeye tevdi edilmiştir. Ayrıca idari ve mali özerklik ilk defa yasal hükme bağlanarak idari vesayet azaltılmış, kent konseylerinin kurulması kabul edilmiştir¹⁵⁶.

27.07.1963'te yürürlüğe giren 307 sayılı Kanunla, belediye başkanları doğrudan halk tarafından seçilmeye başlanmıştır.

Ocak 1984'te 2972 sayılı kanun ve Mart 1984'te 195 sayılı KHK'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte İstanbul, Ankara ve İzmir'de ilk büyükşehir sisteminin temelleri atılmıştır. Ayrıca, İstanbul'da on beş merkez ilçe, Ankara'da beş merkez ilçe ve İzmir'de de üç merkez ilçe belediyesinin kurulmasına karar verilmiştir. Aynı yılın temmuz ayında kabul edilen 3030 sayılı kanun ile şehirlerde ikili belediye modeline geçilmiş, böylece belediyelerin hukuki statüleri kesinleşmiştir. 1986'da 3306 sayılı kanunla Adana, 1987'de 3391 sayılı kanunla Bursa, 3398 sayılı kanunla Gaziantep, 3399 sayılı kanunla Konya, 1988'de 3508 sayılı kanunla Kayseri büyükşehir modeline geçirilmiştir.

Türkiye'de kırsal kesimde yaşayan insanların bazı sebeplerden dolayı kentlere göç etmesinden dolayı kentlerin nüfus yoğunluğunda artışlar meydana gelmiştir. Bu faktörlerden kaynaklanan sebeplerden dolayı kentlerin altyapı hizmetlerine olan ihtiyaçları artmış ve 1993'te yedi şehirde büyükşehir modeline geçilmiştir. 504 sayılı KHK ile büyükşehir modeline geçilen yerlerde, ilçe belediyesinden farklı olarak birinci kademe belediyesi teşkilatı getirilmiş, ilçe kuruluşu ise 2008'e kadar ertelenmiştir. Daha sonra "6 Mart 2000 tarihli Bakanlar Kurulu'nun 593 sayılı Kararnamesi'nin" Resmî Gazetede yayınlanmasıyla birlikte Sakarya da Büyükşehir statüsünü kazanmıştır.

¹⁵⁵ Dursun, 2007, s.360-361.

¹⁵⁶Nuri Tortop, Burhan Aykaç ve Hüseyin Yayman, **Mahalli İdareler**, Nobel Akademik Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, 2014, s;76.

10 Temmuz 2004 tarihli “5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu” yürürlüğe girerek, kurulma koşulları değiştirilmiş, 750 bin nüfus esası yanında en az üç ilçe belediyesi koşulu getirilmiş ve büyükşehir belediyesine yeni görevler tanımlanmıştır. Arsa oluşturmak, toplu konut ve kamulaştırma yapmak gibi yeni görevlerin yanında büyükşehir belediyesi üzerindeki merkezi vesayet yetkisi azaltılmıştır. Vali’ye sadece hukukilik denetimi verilerek, seçimle gelenlerin görevlerine sadece yargı kararıyla son verilebileceği hükme bağlanmıştır. 2005 yılında meydana gelen aksaklıkları gidermek amacıyla 5390 sayılı kanunla bazı değişiklikler yapılmıştır; büyükşehir belediyenin coğrafi sınırı kapsamında olan köylerin tüzel kişiliği sona erdirilerek mahalleye dönüştürülmüşler; büyükşehir belediyenin coğrafi sınırlarına dâhil olan belediyeler, büyükşehir kapsamında ilçe ve ilk kademe belediyelerine dönüştürülmüş diğerlerinin tüzel kişilikleri kaldırılmıştır¹⁵⁷.

Yerel yönetimlere mevzuatla verilmiş olan görevleri, etkin ve verimli bir yöntemle kullanmak, aralarındaki iş birliğini arttırmak, hizmetleri daha kaliteli ve hızlı yerine getirmek ve bürokrasiyi azaltarak, yerindelik ilkesini daha kullanılır hale getirmek amacıyla 26 Mayıs 2005 yılında “5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu” yürürlüğe girmiştir. Bu kanun kapsamında, birden fazla yerel yönetimin görev alanına giren hizmetler bu birlikler yardımıyla icra edilebilecektir.

2006’da 5449 sayılı yasayla sektörler arası ilişkileri geliştirmek ayrıca bölgesel kalkınma sürecine katkıda bulunmak amacıyla Kalkınma Ajansları kurulmuştur.

22 Mart 2008’de yürürlüğe giren 5747 sayılı kanunun 1’inci maddesiyle 43 adet ilçe kurulmuş; 2’nci maddesiyle 283 adet ilk kademe belediyesi teşkilatının kaldırılarak diğer ilçelerin mahalleleri şekline dönüştürülmüş; geçici 1’inci maddesiyle 862 adet belediye teşkilatı kaldırılarak köy teşkilatına çevrilmiştir.

12 Kasım 2012’de “6360 Sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” yürürlüğe girerek, birçok kanunda değişiklik yapılmıştır. Bu kanunla; 1592 belediye nüfus kriteri kapsamında kapatılmış ve 26 yeni ilçe kurulmuştur. Ayrıca bu kanun ile teşkilat yapılanmasında, temsil ve katılımı, çalışanların özlük işleri, hizmet icrası ile imar ve planlama düzeninde önemli değişiklikler söz konusu olmuştur. Bu kanunla On üç ilde nüfus kriterinde yapılan değişiklik ile büyükşehir kurulmuştur. Ayrıca 2013 yılında 6447 sayılı kanunla Ordu da büyükşehir modeline geçerek büyükşehir belediye sayısı toplam sayısı otuz olmuştur.

¹⁵⁷Sakınç, 2012, s.217.

2. Cumhuriyet Döneminde İl Özel İdareleri

İl özel idareleri, cumhuriyetten önce kabul edilen kanunlarla cumhuriyetin ilanından sonra da yönetilmeye devam etmiştir.

1921 Anayasası, livayı kaldırarak, idari görevlendirmenin vilayet, kaza ve nahiye'den oluşacağını belirterek, nahiyelerin bir veya birkaç köyden meydana geldiğini ayrıca kasabalarında nahiye sayılacağını belirtmiştir¹⁵⁸.

1924 Anayasasıyla, daha merkeziyetçiliğe dayanan yapıya geçilmiş, bundan dolayı il yönetimi Anayasada daha az düzenlenmiştir. 1924 Anayasası, idari görevlendirmenin vilayet, kaza ve nahiye olduğunu ayrıca nahiyelerin kasaba ve köylerden oluşacağını belirtmiştir¹⁵⁹.

1961 Anayasasında;“merkezî idare kuruluşu bakımından, coğrafya durumuna, iktisadî şartlara ve kamu hizmetlerinin gereklerine göre, illere; iller de diğer kademeli bölümlere ayrılacağı”¹⁶⁰ hükmü eklenmiştir.

10 Haziran 1949 yılında 5442 kanunu kabul edilerek, iller ve ilçeler şeklinde örgütlenmiş, ilçeler de bucaklar şeklinde örgütlenmiştir. İl ve ilçe teşkilatının kurulması ve kaldırılması yalnızca kanunla yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca yeni bir il teşkilatı kurulduğunda il özel idaresinin de herhangi bir düzenlemeye gereksinim olmadan kurulması kabul edilmiştir.

16 Mayıs 1987 yılında 3360 sayılı kanun kabul edilerek, il özel idaresiyle kapsamındaki normlar tekrardan ele alınmıştır.

22 Şubat 2005'te yürürlüğe giren 5302 sayılı kanunla yerinden yönetim ilkesinin güçlendirilmesi, o coğrafi bölgenin sorunlarının yine o bölgede giderilmesi, katılımcı ve hesap verilebilir bir yapının söz konusu olması ve kamusal kaynakların daha iyi kullanılması amaçlanmıştır¹⁶¹. Bu kanunla, il özel idaresi tüzel kişilik olarak tanımlanarak, görev yerinin il sınırı içinde ve belediye sınırı dışında olduğu belirtilerek görev ayrımı yapılmış, ayrıca il özel idareleri özerk, güçlü ve etkili bir teşkilat yapısına birimler düzeyine getirilmeye çalışılmıştır.

12.11.2012 tarihinde 6360 sayılı kanunun 1'inci maddesine göre, büyükşehir modeli kurulan illerde, il özel idarelerinin kaldırıldığı ifade edilmiştir. Böylece Türkiye'de büyükşehir modeli uygulanmayan illerde il özel idareleri faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu tarihten sonra Türkiye'de büyükşehir belediyesi modeli uygulanmayan toplam elli bir yerde il özel idaresi kalmıştır.

¹⁵⁸ 1921 Anayasası, Madde:10.

¹⁵⁹ 1924 Anayasası, Madde:89 ve 90.

¹⁶⁰ 1961 Anayasası, Madde:115.

¹⁶¹ Kalkınma Bakanlığı, **Yerel Yönetimler Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018**), Özel İhtisas Komisyonu Kararı, Ankara, 2014, s.11.

3. Cumhuriyet Döneminde Köyler

Cumhuriyetin ilanından sonra TBMM'nin ilk olarak kabul ettiği kanunlar arasında “18.03.1924'te kabul edilen 442 sıra sayılı Köy Kanunu” bulunmaktadır. Günümüze kadar gelen köy kanunu, köylerde icra edilecek hizmet ve faaliyetlerin organizasyonunda önemli işlevselliği bulunmaktadır.

19 Haziran 1933 tarihli 2295 sayılı kanunla, belediye modeline geçilen yerlerde mahalle muhtarı teşkilatı ve ihtiyar heyetleri kaldırılmış, ancak 1944 tarihli 4541 sayılı kanun ve 3/2412 sayılı Bakanlar Kurulu kararı uyarınca “Şehir ve Kasabalardaki Mahalle Muhtar ve İhtiyar Kurulları Tüzüğü'yle” mahalle muhtarlıkları teşkilatı tekrardan geri getirilmiştir. 1984 yılında 2972 sayılı kanunla muhtar ve ihtiyar heyetlerinin seçim koşulları belirlenmiştir¹⁶².

6360 sayılı kanun ile 16.082 köy, mahalleye dönüştürülmüştür. Şu an itibariyle büyükşehir belediyesi kurulan yerlerde mahalle idaresi olarak, büyükşehir belediyesi kurulmayan illerde ise il ve ilçe merkezlerinde mahalle idaresi olarak, köylerde ise köy idaresi olarak yerel yönetim birimi şeklinde faaliyetini sürdürmektedir.

Genel olarak gelişim sürecine baktığımızda; yerel yönetimlerin seçimle gelen üyeleri tarafından oluşturulan meclislerin yetkilerinin artırıldığı ve bu kapsamda hem yerindelik ilkesinin öneminin arttığı hem de idari vesayetin azaldığını söyleyebiliriz; ayrıca meclisteki ihtisas komisyonlarına bir takım kurum temsilcileri ile muhtarların katılması sağlanarak karar alma sürecine katkıda bulunmaları amaçlanmıştır. Yerel idarelerde yürütülecek faaliyet ve sunulacak hizmetlerin etkinliğini arttırmak ve görevlerini hukuka bağlı bir şekilde icra etmek amacıyla düzenlemeler yapılmıştır. Yerel yönetimler, bir ülkenin gelişiminde önemli katkıları bulunmaktadır.

IV. TÜRKİYE'DE BELEDİYELERİN MALİ YAPISI VE EKONOMİK FAALİYETLERİ

Yerel yönetimlerin nüfus yoğunluğunun artmasıyla birlikte başta su ve kanalizasyon altyapısına olan ihtiyaçlar artmıştır. Ayrıca toplu taşıma, imar gibi kentsel altyapı hizmetlerine olan ihtiyaçların artmasıyla birlikte yerel yönetimlerin hizmet ve faaliyetlerine olan taleplerde aynı şekilde artmıştır. Yerel yönetimler bu talepleri karşılayabilmek, kentleri daha yaşanır hale getirebilmek için yeni kaynak arayışlarına girmişlerdir. Ayrıca yerel yönetimlerin, bir kentin kültürel ve tarihsel dokusunu koruyabilmek için de önemli görevleri bulunmaktadır. Tüm bu görev ve sorumluluklarını icra edebilmek için yerel yönetimlerin, gelir kaynakları

¹⁶² Kalkınma Bakanlığı, 2014, s.10.

yaratması gerekmektedir. Bu başlıkta yerel yönetimlerin gelir kaynakları, harcama çeşitleri üzerinde durulacaktır.

Tablo 1: Türkiye’de Yerel Yönetim Toplam Sayıları

Türü	Sayısı
Büyükşehir Belediyesi	30
İl Belediyesi	51
Büyükşehir İlçe Belediyesi	519
İlçe Belediyesi	403
Belde Belediyesi	386
İl Özel İdaresi	51
Mahalle	32.147
Köy	18.286
Toplam	51.873

Kaynak: <https://www.e-icisleri.gov.tr/Anasayfa/MulkiIdariBolumleri.aspx> (10.06. 2019)

2019 yılıyla birlikte 51 adet il özel idaresi, 1.359 adet belediye 30 adet büyükşehir belediyesi ve bunlara bağlı 1.789 adet mahalli idare birlikleri¹⁶³ ile 18.286 adet köy ve 32.147 adet mahalle bulunmaktadır.

A. Belediyelerin Mali Yapısı ve Ekonomik Faaliyetleri

Belediyelerin ekonomik faaliyetleri kapsamında mevzuatta düzenlenen gelirleri ve giderleri incelenerek, 2010-2020 yılları arasındaki mali yapısı tablolar yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

1. Belediyelerin Ekonomik Faaliyetleri

Belediyeler, faaliyetlerini gerçekleştirebilmek amacıyla birtakım harcamalar yapmakta ve bu harcamaları karşılayabilmek için gelirler elde etmektedir. Burada belediye teşkilatının mali dengesinden bahsedilecektir.

a. Belediyenin Gelirleri

Burada mevzuat esas alınarak, 5393 sayılı Belediye Kanunu’nda düzenlenen ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda düzenlenen hükümler ele alınmıştır. Bu gelirler; ‘tahsil yetkisi kapsamındaki gelirler, transfer kapsamındaki gelirler, borçlanma ve diğer gelirler’ olmak üzere dörde ayrılarak anlatılmaya çalışılmıştır.

(1) Tahsil Yetkisi Kapsamındaki Gelirleri

Bu kapsamda belediyelerin tahsile yetkili olduğu vergi, harç, harcamalara katılma payları ile ücret gelirleri yer almaktadır.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’na göre; “ilan ve reklâm vergisi, haberleşme vergisi, eğlence vergisi, elektrik ve hava gazı tüketim vergisi, yangın sigortası vergisi, çevre

¹⁶³ Türkiye Belediyeler Birliği, <http://www.tbb.gov.tr/belediyelerimiz/istatistikler/birlikler-genel-istatistikler/> (Erişim Tarihi: 10.06.2019).

temizlik vergisi, işgal harcı, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı, kaynak suları harcı, tellallık harcı, hayvan kesimi, muayene ve denetleme harcı, ölçü ve tartı aletleri muayene harcı, bina inşaat harcı, kayıt ve suret harcı, parselasyon harcı, ifraz ve tevhit harcı, plan ve proje tasdik harcı, zemin açma izni ve toprak hafriyatı harcı, yapı kullanma izni harcı, işyeri açma izni harcı, muayene, ruhsat ve rapor harcı ve sağlık belgesi harcı, yol harcamalarına katılma payları, kanalizasyon harcamalarına katılma payları, su tesisleri harcamalarına katılma payları”¹⁶⁴ bulunmaktadır. Ayrıca bu kanunla sayılmayan ve o bölgede yaşayan kişilerin isteğiyle ifa edilecek hizmetler kapsamında belediye meclisince belirlenecek tarifeler nispetinde ücret tahsiline de belediyeler yetkilidir.

1972 yılında arazi vergisi ve bina vergisi, emlak vergisine dönüştürülmüş, 1986 tarihli 3239 sayılı kanunun 114’üncü maddesiyle 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’na eklenen mükerrer 38’inci maddeye göre, tahsil edilen gelirler, belediyeler ile il özel idaresi arasında paylaştırılmasına karar verilmiştir. 2004’te düzenlemeyle¹⁶⁵ emlak vergisi gelirlerinin tamamı belediyeye bırakılmıştır. Şu anda ise; “5393 sayılı Belediye Kanunu’na göre; büyükşehir belediyelerinde büyükşehir sınırları ve mücavir alanları içinde belediyelerince tahsil edilen emlak vergisi tutarının tamamı ilgili ilçe ve ilk kademe belediyeleri tarafından alınmaktadır. Bunlardan büyükşehir belediyesine veya özel idareye ayrıca pay kesilmez”¹⁶⁶ hükmüyle tamamen belediyelere bırakılmıştır.

(2) Transfer Kapsamındaki Gelirleri

6360 sayılı kanunla merkez teşkilatının vergi gelirlerinden, büyükşehir modeli uygulanan belediyelere, bu model içindeki ilçe belediyelerine, bu model dışındaki belediyelere pay ayrılmıştır. 17 Temmuz 2008 tarih 5779 sayılı kanuna göre; “genel bütçe vergi gelirlerinin %1,50’si büyükşehir alanları dışında kalan belediyelere, %4,50’si büyükşehir sınırları içindeki ilçe belediyelerine”¹⁶⁷ ayrılmaktadır. Ayrılan bu paylar, %80’lik kısmı belediyelerin nüfusuna ve %20’lik payı DPT’nca belirlenen gelişmişlik endeksine göre İller Bankası tarafından belediyelere dağıtılmaktadır¹⁶⁸. Buradaki düzenlemenin gayesi, coğrafi bölgeler arasındaki sosyo-ekonomik farklardan dolayı meydana gelen gelir dengesizliklerini azaltmak veya ortadan kaldırmaktır.

¹⁶⁴ 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2464&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi: 11.06.2019).

¹⁶⁵ 5272 sayılı Belediye Kanunu, Madde:87.

¹⁶⁶ 5393 sayılı Belediye Kanunu, Madde:59.

¹⁶⁷ 5779 Sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanunu, Madde:2.

¹⁶⁸ 5779 Sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanunu, Madde:5.

5779 sayılı kanunla mevzuatımıza denkleştirme ödeneği kavramı dâhil olmuştur. Bu kavramla birlikte, elde edilen genel bütçe vergi gelirleri toplamının %0,1'i Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesine dâhil edilerek, nüfusu 10.000'in altında kalan belediye teşkilatlarına dağıtılmak amacıyla muhafaza edilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu ödeneği, Mart ve temmuz aylarında iki eşit taksit hâlinde dağıtılmak üzere, İlbank AŞ hesabına geçirerek, buradan da ödeneğin %65'ini eşit şekilde, %35'ini ise nüfus kriterine göre dağıtmaktadır¹⁶⁹. Merkez teşkilatından yerel teşkilatlara aktarılan bu tür ödenek, pay gibi transferler yerel teşkilatlar üzerindeki vesayeti arttırmakta, özerkliği ise azaltmaktadır. Bu yüzden bu transferlerin fazla olması, yerel teşkilatların hareket alanını kısıtlamaktadır. Yapılacak faaliyetlerde ve sunulacak hizmetlerde merkez teşkilatına gereksinim duyma ihtiyacı ortaya çıkabilecektir.

(3) Borçlanma

Reform süreci bağlamında yaşanan gelişmeler sonucunda ve nüfusun artmasıyla birlikte şehirleşmelerin belediyelere getirdiği ek görev ve sorumluluklar çerçevesinde belediyelerin görev yükü artmış bu da belediyelerin yapmakla yükümlü oldukları yerel faaliyet ve hizmetlerin içeriğinin değişmesine sebebiyet vermiştir. Belediyeler bu sebeplerden dolayı artan hizmet taleplerini karşılamada yetersiz kalmaları durumunda bu faaliyet ve hizmetleri karşılamak amacıyla borçlanmaya başvurumaktadırlar.

Belediyeler, 5393 sayılı kanuna göre; “yeniden değerlendirme oranıyla arttırılan miktarın yıl içinde %10'u aşmayan iç borçlanmayı belediye meclisi kararıyla; %10'u aşan iç borçlanmayı da meclis üye tamsayısının salt çoğunluğunun kararıyla, ayrıca İçişleri Bakanlığı'nın onayıyla yapabilmektedir”¹⁷⁰. Genellikle belediyeler iç borçlanmalarını; İlbank AŞ, iç finans kuruluşları ve bankalar tarafından elde edilen kaynakların kullanılması şeklinde yaparlarken tahvil ihracı şeklinde de gerçekleştirmektedirler.

Belediyeler dış borçlanmayı, 4749 sayılı kanun kapsamında belediye teşkilatının yatırım programında bulunan faaliyetlerin finansmanı amacıyla yapabilmektedir.

Belediye idaresi 5393 sayılı kanuna göre, iç ve dış borç stok miktarları, belediyenin kesinleşen bütçe gelirleri toplamının, 213 sayılı kanun kapsamında tespit edilecek yeniden değerlendirme oranı esas alınarak belirlenen miktaraşamamaktadır. Bu şekilde belediye idaresine borçları yönetebilme konusunda bir sınır getirilmiş, bu sınırın üzerinde borç stoku oluşturulamayacağı mevzuat kapsamına dâhil edilmiştir. Belediye yönetimlerinin gelirleri,

¹⁶⁹ 5779 Sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanunu, Madde: 6.

¹⁷⁰ 5393 sayılı Belediye Kanunu, Madde: 68.

yapılacak faaliyet ve sunulacak hizmete yetmediği zaman bu sınırlar çerçevesinde borçlanma yoluna gidebilmektedir.

(4) Diğer Gelirler

5393 sayılı Belediyeler Kanunu'nun 59'uncu maddesine göre; “taşınır ve taşınmaz malların teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, belediyenin elde ettiği faiz ile ceza gelirleri, belediyelerin yararlanabileceği devlet yardımları ve fon gelirleri, yurtdışından ve merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki idareler kapsamında yurt içinden alınabilecek bağışlar ve belediye teşkilatı tarafından yapılacak girişilecek işler ve faaliyetler sonucu kazanılacak olan gelirlerden” oluşmaktadır. Ayrıca belediye teşkilatının mevzuat dışından kaynaklanan gelirleri de bu kapsamda değerlendirilmektedir.

b. Belediyelerin Giderleri

Belediyeler, faaliyette bulundukları yerdeki insanların yerel ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla birtakım giderler yapmaktadırlar. Bu giderler 5393 sayılı kanunda belediye teşkilatının ifa etmekle yükümlü olduğu faaliyetler ve hizmetler sonucu yapılmaktadır. Belediye teşkilatının ifasıyla yükümlü olduğu sorumlulukları belediye kanunu şu şekilde saymıştır; “İmar, su ve kanalizasyon, ulaşım gibi kentsel alt yapı; coğrafi ve kent bilgi sistemleri, çevre sağlığı, temizlik ve katı atık; zabıta, itfaiye, acil yardım, kurtarma ve ambulans; şehir içi trafik; defin ve mezarlıklar; ağaçlandırma, park ve yeşil alanlar; konut; kültür ve sanat, turizm ve tanıtım, gençlik ve spor orta ve yükseköğrenim öğrenci yurtları, sosyal hizmet ve yardım, nikâh, meslek ve beceri kazandırma; ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi”¹⁷¹ hizmet ve faaliyetlerini ifayla sorumludur. Ayrıca belediyeler, nüfusu 100.000'in üzerindeki yerlerde, sosyal hayatta önemli bir sorun olan kadınlar ve çocukların aile şiddeti gibi durumlar amacıyla konukevleri açmak zorundadır. Ayrıca yine aynı kanunda; “devlete ait her derecedeki okul binalarının inşaatı ile bakım ve onarımını yapabilir, her türlü malzeme ihtiyaçlarını karşılayabilir; sağlıkla ilgili her türlü tesisi işletebilir, mabetlerin yapımı, bakımı, onarımını yapabilir; kültür ve tabiat varlıkları ile tarihî dokunun ve kent tarihi bakımından önem taşıyan mekânların ve işlevlerinin korunmasını sağlayabilir; bu amaçla bakım ve onarımını yapabilir, korunması mümkün olmayanları aslına uygun olarak yeniden inşa edebilir, gerektiğinde, sporu teşvik etmek amacıyla gençlere spor malzemesi verir, amatör spor kulüplerine ayni ve nakdî yardım yapar ve gerekli desteği sağlar, her türlü amatör spor karşılaşmaları düzenler, yurt içi ve yurt dışı müsabakalarda üstün başarı gösteren veya derece alan öğrencilere, sporculara, teknik yöneticilere ve antrenörlere belediye meclisi

¹⁷¹ 5393 Sayılı Belediye Kanunu, Madde:14.

kararıyla ödöl verebilir, gıda bankacılığı¹⁷² gibi faaliyet ve hizmetleri ifayla sorumlu olduğu hüküm altına alınmıştır. Belediye teşkilatı bu sayılan sorumluluklarını yerine getirebilmek amacıyla harcamalarda bulunacaktır. Bunun yanında yine aynı kanunun 60'ıncı maddesinde tek tek sayılan giderleri icra edecektir. Ayrıca 5216 sayılı kanunun 24'üncü maddesinde sayılan giderler de yine belediye tarafından karşılanacaktır.

2. Belediyelerin Mali Yapısı

Belediyelerin mali yapısı kapsamında 2010 ile 2020 yılları arasındaki gelir ve gider gerçekleştirmeleri incelenecek, ayrıca gelir ve giderler içerisindeki kalemler ayrı ayrı analiz edilerek belediyelerin hangi faaliyetleri daha çok gerçekleştirdiği anlaşılmaya çalışılacaktır.

a. İl Belediyelerin Mali Yapısı

Türkiye'de 51 il belediyesi bulunmaktadır, bu il belediyeleri kapsamında 2021 yılı TÜİK verilerine göre 16.898.979 kişi yaşamaktadır. Yani nüfusun %19,95'i bu il belediyeleri kapsamında yaşamaktadır. Büyükşehir belediyeleri dışındaki il belediyelerinin 2010-2020 yılları arasında gerçekleşen gelir ve giderlerine baktığımızda; on yıllık süreç içerisinde bütçenin genelde açık verdiğini görmekteyiz, sadece 2010, 2014, 2015 ve 2020 yıllarında az da olsa bütçe fazla vermiştir. En fazla bütçe açığı, 1.810.504 bin TL ile 2018 yılında verilmiş; en fazla bütçe fazlası da, 426.441 bin TL ile 2020 yılında verildiğini görmekteyiz.

Tablo 2: İl Belediyelerinin Bütçe Büyüklükleri (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
GİDERLER	3.872.080	4.901.245	5.607.952	7.078.819	4.358.653	5.153.172	6.364.938	8.089.462	9.867.539	8.713.116	10.065.599
Personel Giderleri	1.042.198	1.101.478	1.117.844	1.256.888	914.346	1.005.802	1.139.026	1.191.333	1.411.481	1.623.151	1.745.593
Sosyal Güv. Kur. Dev. Primi	183.788	199.726	195.582	218.461	156.457	168.603	198.384	203.102	238.901	265.168	277.375
Mal ve Hizmet Alımları	1.627.621	2.036.898	2.473.867	3.049.785	1.987.198	2.400.309	2.904.236	3.545.871	4.321.001	4.440.899	5.205.616
Faiz Harcamaları	90.368	108.175	112.416	149.661	141.133	232.640	192.897	207.404	334.973	489.306	487.164
Cari Transferler	166.234	138.018	161.481	190.224	119.990	157.776	237.387	235.470	268.212	284.450	327.355
Sermaye Giderleri	720.345	1.280.962	1.515.781	2.182.838	1.012.800	1.156.816	1.645.416	2.638.306	3.176.962	1.528.608	1.894.408
Sermaye Transferleri	36.243	25.420	18.505	19.521	17.780	31.191	35.042	67.198	112.532	80.692	93.156
Borç Verme	5.283	10.568	12.476	11.441	8.949	35	12.550	778	3.477	842	34.932
GELİRLER	3.872.328	4.518.688	5.183.880	6.412.220	4.362.365	5.315.121	6.006.549	7.213.268	8.057.035	8.618.858	10.492.040
Vergi Gelirleri	587.048	595.026	661.356	744.814	514.808	576.961	625.577	707.924	757.015	842.711	1.010.950
Teşebbüs ve Mülk Gelirleri	1.068.781	1.237.736	1.448.565	1.593.223	978.124	1.132.689	1.346.568	1.514.379	1.596.004	1.666.043	1.715.109
Bağış, Yardım ve Özel Gelir.	51.810	92.869	72.561	72.400	80.211	113.772	159.818	270.662	192.608	252.183	332.408
Faiz, Pay ve Cezalar	2.038.648	2.412.481	2.742.717	3.534.739	2.610.923	3.210.586	3.579.638	4.377.536	5.060.678	5.518.226	6.802.749
Sermaye Gelirleri	125.658	180.576	258.681	467.044	178.249	281.113	294.948	342.767	450.730	339.695	630.824
Alacaklardan Tahsilatlar	383	0	0	0	50	0	0	0	0	0	0
BÜTÇE DENGESİ	248	-382.557	-424.072	-666.599	3.712	161.949	-358.389	-876.194	-1.810.504	-94.258	426.441

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü verilerine göre Yazar tarafından hazırlanmıştır.

¹⁷² 5393 Sayılı Belediye Kanunu, Madde:14.

2020 itibariyle il belediyelerin gelirleri, yerel yönetimlerin toplam gelirlerinin %6,03'ünü, toplam giderlerinin ise %5,81'ini oluşturmaktadır.

İl belediyelerinin giderlerini incelediğimizde genelde giderlerin arttığını görmekteyiz. Ancak 2014 yılında giderler bir önceki yıla göre %61,57 oranında bir azalma olmuştur. Aynı şekilde büyükşehir belediyeleri dışındaki il belediyelerinin gelirlerinin de genelde arttığı sadece 2014 yılında bir önceki yıla göre %68,03 oranında azaldığını görmekteyiz. Bunun nedeni 2013 yılında 6360 sayılı kanun ile birlikte on üç ilde büyükşehir teşkilatı kurulmasıdır.

İl belediyelerinin giderlerinin içeriğine baktığımızda 2010 ile 2020 yılları arasında giderler içindeki en büyük payı mal ve hizmet alımları almakta, daha sonra ise personel giderleri ve sermaye giderleri almaktadır. 2020 yılında mal ve hizmet alımları toplam giderlerin %51,71'ine karşılık gelmektedir. İl belediyelerinin gelirlerinin içeriğine baktığımızda 2010 ile 2020 yılları arasında gelirler içindeki en büyük payı faiz, pay ve cezalar almakta, daha sonra ise teşebbüs ve mülkiyet gelirleri almaktadır. 2020 yılında faiz, pay ve cezalar toplam gelirlerin %64,83'üne karşılık gelmektedir.

b. İlçe ve Belde Belediyelerinin Mali Yapısı

Türkiye'de 519 büyükşehir ilçe teşkilatı, 403 ilçe teşkilatı ve 386 belde teşkilatı bulunmaktadır.

Tablo 3: İlçe ve Belde Belediyelerin Bütçe Büyüklükleri (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
GİDERLER	16.801.958	20.716.418	24.663.322	30.480.918	28.971.669	34.489.640	39.658.165	47.381.358	57.147.102	55.276.284	60.432.725
Personel Giderleri	4.549.572	4.892.182	5.282.921	5.857.067	5.898.240	6.399.921	7.248.453	7.706.686	8.653.278	10.259.982	10.927.636
Sosyal Güv. Kur. Dev. Primi	756.272	816.005	846.487	938.795	971.535	1.026.957	1.156.334	1.238.613	1.375.356	1.592.536	1.670.901
Mal ve Hizmet Alımları	7.222.583	9.158.772	11.314.150	13.822.330	14.173.891	17.434.727	20.656.930	24.913.256	30.149.553	31.191.160	33.977.180
Faiz Harcamaları	228.044	297.257	330.498	386.478	466.646	528.826	662.723	891.875	1.295.830	1.843.804	1.746.316
Cari Transferler	824.584	810.548	821.586	896.439	1.290.198	1.600.517	1.124.383	1.349.719	1.563.765	1.629.936	1.834.465
Sermaye Giderleri	3.123.553	4.647.892	5.927.316	8.448.376	5.879.223	7.159.071	8.444.496	10.894.303	13.650.129	8.350.039	9.687.842
Sermaye Transferleri	62.936	71.413	91.917	119.299	233.111	274.661	299.862	264.526	340.292	315.311	436.905
Borç Verme	34.414	22.349	48.447	12.134	58.825	64.960	64.984	122.380	118.899	93.516	151.480
GELİRLER	17.039.424	20.660.955	22.719.218	26.799.231	28.403.020	33.761.172	32.224.648	43.922.940	48.369.045	50.592.258	61.808.193
Vergi Gelirleri	4.981.451	5.949.992	6.314.097	7.125.929	8.321.916	9.773.440	10.998.575	11.849.206	13.058.232	14.160.869	16.504.160
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	2.357.768	2.825.555	3.163.518	3.497.292	2.847.863	2.897.788	3.549.959	4.457.555	4.617.865	4.925.187	5.751.751
Bağış, Yardım ve Özel Gelirler	334.174	413.844	414.030	607.502	925.724	1.144.766	1.300.963	1.547.330	1.445.939	1.806.620	2.128.461
Faiz, Pay ve Cezalar	8.363.000	10.050.304	11.031.282	12.614.881	14.094.354	17.170.384	18.188.837	21.573.505	24.325.896	26.408.963	31.618.733
Sermaye Gelirleri	1.002.209	1.420.281	1.795.013	2.952.396	2.212.705	2.759.720	3.178.271	4.486.645	4.919.258	3.283.726	5.801.587
Alacaklardan Tahsilatlar	822	979	1.278	1.231	458	15.074	8.043	8.699	1.855	6.893	3.501
BÜTÇE DENGESİ	237.466	-55.463	-1.944.104	-3.681.687	-568.649	-728.468	-2.433.517	-3.458.418	-8.778.057	-4.684.026	1.375.468

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü'ndeki bilgiler kapsamında Yazar tarafından hazırlanmıştır.

İlçe ve belde teşkilatlarının 2010-2020 yılları arasında gerçekleşen gelir ve giderlerine baktığımızda; on yıllık süreç içerisinde bütçenin genelde açık verdiğini görmekteyiz. Sadece 2010 yılında 237.466 bin TL ile 2020 yılında 1.375.468 bin TL bütçe fazlası vermiştir. En fazla bütçe açığı 8.778.057 bin TL ile 2018 yılında verilmiştir.

Büyükşehir belediyeleri dışındaki ilçe ve belde belediyelerinin giderlerini incelediğimizde genelde giderlerin arttığını görmekteyiz. Ancak 2014 ve 2019 yıllarında giderler bir önceki yıllara göre azalmıştır. Giderlerdeki en büyük artış ise 2015 yılında yaşanmış ve bir önceki yıl esas alınarak %16'lık bir yükseliş gerçekleşmiştir. Aynı şekilde büyükşehir belediyeleri dışındaki ilçe ve belde belediyelerinin gelirleri de 2010 ile 2020 yılları arasında her yıl artmıştır. Gelirler içindeki en büyük artış 2017 yılında yaşanmış ve bir önceki yıl esas alınarak %26,63'lik yükseliş meydana gelmiştir.

İlçe ve belde belediyelerinin giderlerinin içeriğine baktığımızda 2010 ile 2020 yılları arasında giderler içindeki en büyük payı mal ve hizmet alımları almakta, daha sonra ise personel giderleri ve sermaye giderleri almaktadır. 2020 yılında mal ve hizmet alımları toplam giderlerin %56,22'sine karşılık gelmektedir. Gelirlerin içeriğine baktığımızda on yıllık süreç içerisinde en büyük payı, faiz, pay ve cezalar almakta, daha sonra ise vergi gelirleri almaktadır. 2019 yılında faiz, pay ve cezaların toplam gelirler içindeki pay %52,2 iken; 2020 yılında bu pay %51,15 olmuştur. Yani gelirlerinin yarısından fazlası faiz, pay ve cezalardan oluşmakta ve bu kalemin büyük bir çoğunluğunu da genel bütçeden aktarılan paylar oluşturmaktadır. Bu payın bu kadar büyük olması, ilçe ve belde teşkilatlarının merkeze bağlılığını arttırmaktadır.

İlçe ve belde teşkilatlarının 2020'deyapılan faaliyetler sonucu oluşan gelir ile harcamalarının, toplam yerel yönetim gelir ile giderleri içindeki payına baktığımızda; toplam giderlerin %34,93'üne, toplam gelirlerin ise %35,53'üne karşılık gelmektedir.

B. Büyükşehir Belediyelerinin Mali Yapısı ve Ekonomik Faaliyetleri

Büyükşehir belediyelerin ekonomik faaliyetleri kapsamında gelir ve giderleri incelenerek, mali yapısı açıklanmaya çalışılacaktır.

1. Büyükşehir Belediyelerinin Ekonomik Faaliyetleri

Büyükşehir belediyeleri, faaliyetlerini gerçekleştirebilmek amacıyla harcamalar yapmakta ve bu harcamaları karşılayabilmek için gelirler elde etmektedirler. Ekonomik faaliyetler kapsamında büyükşehir belediyelerinin gelirleri ve giderleri incelenecektir.

a. Büyükşehir Belediyelerinin Gelirleri

Büyükşehir belediyeleri, plan program ve faaliyet raporunda bahsedilen faaliyet ve hizmetleri ifa etmek için gelirlere ihtiyaçlar duymaktadırlar. Büyükşehir belediye gelirleri

genel olarak, mevzuatta sayılmıştır. Bu gelirler, tahsil yetkisi kapsamındaki gelirler, transfer kapsamındaki gelirler, borç edinme ile bunun dışındakiler şeklindedir, burada da bu şekilde incelenecektir.

(1) Tahsil Kapsamındaki Gelirleri

Tahsil kapsamındaki gelirler mevzutta, büyükşehir belediyelerinin tahsil etmeye yetkili vergi, harç, harcamalara katılma payları ve ücretler şeklinde sayılmıştır.

Büyükşehir belediyesi kanununa göre:“Büyükşehir belediyesince tahsil olunacak at yarışları dahil müşterek bahislerden elde edilen eğlence vergisinin %20’si müşterek bahislere konu olan yarışların yapıldığı yerin belediyesine, %30’u nüfuslarına göre dağıtılmak üzere diğer ilçe ve ilk kademe belediyelerine ayrıldıktan sonra kalan %50’si; büyükşehir belediyesine bırakılan sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve dinlenme yerleri ile yeşil sahalar içinde tahsil edilecek her türlü belediye vergi, resim ve harçları; büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki meydan, bulvar, cadde ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilân ve reklamların vergileri ile asma, tahsis ve bakım ücretleri; büyükşehir ulaşım ana planında tespit edilen durak yerleri ile karayolu, yol, cadde, sokak, meydan ve benzeri yerler üzerinde araç park yerlerini işletilmesinden elde edilen gelirin ilçe ve ilk kademe belediyelerine, nüfuslarına göre dağıtılacak %50’sinden sonra kalacak %50’si; hizmetlerin büyükşehir belediyesi tarafından yapılması şartıyla 2464 sayılı kanunda belirtilen oran ve esaslara göre alınacak yol, su ve kanalizasyon harcamalarına katılma payları, büyükşehir belediyelerinin tahsil kapsamında elde ettiği gelirler”¹⁷³, kapsamındadır.

Belediye gelirleri kanununa göre; “büyükşehir belediye sınırlarında bulunan belediyelerin kendileri tarafından tahsil edilen çevre temizlik vergisinin %20’si aynı esaslar çerçevesinde büyükşehir belediyelerine aktarılır”¹⁷⁴. Yine aynı kanuna göre; “yangın sigortası vergisi, itfaiye hizmetlerinin büyükşehir belediyelerince yerine getirilmesi nedeniyle büyükşehir belediyelerinin bulunduğu yerlerde büyükşehir belediyeleri tarafından tahsil edilmektedir”¹⁷⁵. Mevzuatta sayılan bu gelirler büyükşehir teşkilatı tarafından tahsil kapsamındaki gelirlerdir.

(2) Transfer Kapsamındaki Gelirler

Transfer kapsamındaki gelirler, mevzuatta belirlenmiş olan gelirlerdir ve merkez teşkilatı tarafından bütçeden aktarılan payları ifade etmektedir. Bu payların fazlalığı

¹⁷³ 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Madde:23.

¹⁷⁴ 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, Mükerrer Madde:44.

¹⁷⁵ 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, Madde:40-44.

uluslararası standartlarda çok istenmemektedir. Çünkü bu paylar vasıtasıyla merkez teşkilatı, yerel teşkilatları kontrol edebilmekte ve vesayeti arttırmaktadır.

Büyükşehir teşkilatına genel bütçeden aktarılan pay oranları, 6360 sayılı kanunundan sonra değiştirilmiştir. 6360 sayılı kanunla, merkez teşkilatı bütçede oluşan vergi gelirlerinden, büyükşehir teşkilatına, büyükşehir kapsamındaki ilçe teşkilatına ayrıca bunların dışında kalan başka belediye teşkilatlarına üç farklı bölümde pay ayrılmıştır. Ayrılan paylar, 5779 sayılı kanuna göre; “büyükşehir belediye sınırları içinde yapılan genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı %6’sı ile genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamı üzerinden büyükşehir ilçe belediyelerine ayrılan payların %30’u büyükşehir belediye payı olarak ayrılmakta; ayrılan %6’lık büyükşehir belediye payının %60’ı doğrudan ilgili büyükşehir belediyesi hesabına aktarılmakta; kalan %40’lık kısmının %70’i nüfusa, %30’u yüzölçümü esasına göre büyükşehir belediyeleri arasında dağıtılmaktadır”¹⁷⁶. Bu payların büyükşehir teşkilatının toplam gelirleri içindeki büyüklüğü, Büyükşehir Belediyelerinin Mali Yapısı başlığında ayrıca anlatılacaktır.

(3) Borçlanma

Nüfusun büyük bir çoğunluğu büyükşehirlerde yaşamaktadır. Nüfus kriterine göre kurulan büyükşehir belediyeleri artan hizmet taleplerini karşılamada yetersiz kalabilmektedirler. Bu kapsamda büyükşehir belediyeleri meydana gelen bütçe açıklarını borçlanmayla karşılamaktadır, ayrıca yerel teşkilatlar kapsamında en fazla borçlanabilme yeteneğine sahip olan birimlerdir

Büyükşehir belediyeleri, 5393 sayılı kanun dahilinde; “yeniden değerlendirme oranıyla arttırılan miktarın yıl içinde %10’u geçmeyen iç borçlanmayı belediye meclisi kararıyla; %10’u geçen iç borçlanmayı ise meclis üye tamsayısının salt çoğunluğunun kararıyla ve İçişleri Bakanlığının onayı ile yapabilmektedir”¹⁷⁷. Genellikle iç borçlanmalar, İbank, iç finans kuruluşları ve bankalar tarafından elde edilen kaynakların kullanılması şeklinde yapılırken tahvil ihracı şeklinde de gerçekleştirilmektedir.

Büyükşehir belediyeleri dış borçlanmayı, 4749 sayılı kanun kapsamında yatırım programında bulunan faaliyet ve projelerin karşılanması için yapabilmektedir.

Büyükşehir belediyelerinin iç piyasa ve dış piyasa borç stokları, en son kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamının 213 sayılı kanun dahilinde tespit edilecek yeniden değerlendirme oranıyla yükseltilecek miktarın 1,5 katını aşamamaktadırlar.

¹⁷⁶5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanunu, Madde:2,4,5.

¹⁷⁷5393 sayılı Belediyeler Kanunu, Madde: 68.

Görev ve sorumluluklardaki artış maliyetlerinin gelirlerdeki artışla sağlanamaması, büyükşehirlerin borçlanmasına neden olmaktadır. Büyükşehirlerde artan borçlanma, faiz giderlerini de arttırmaktadır. Büyükşehir teşkilatının bütçe kapsamındaki faiz harcamalarının payı, yıllar itibariyle devamlı artmaktadır, 2020’de ise %4,95 şeklinde olmuştur.

(4) Diğer Gelirler

Diğer gelirler mevzuatta şu şekilde belirlenmiştir: “Büyükşehir teşkilatının kira, faiz ve ceza gelirleri, kamu idare ve müesseselerinin yardımları, bağlı kuruluşların kesin hesaplarındaki gelirleri ile giderleri arasında oluşan fazlalık sonucu aktarılabacak gelirler, büyükşehir belediyesi iktisadî teşebbüslerinin safi hasılâtından büyükşehir belediye meclisi tarafından belirlenecek oranda alınan hisseler, büyükşehir belediyesinin taşınır ve taşınmaz mal gelirleri, yapılacak hizmetler karşılığı alınacak ücretler, şartlı ve şartsız bağışlar”¹⁷⁸, şeklinde sayılmıştır.

6360 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte büyükşehir belediyelerinin görev ve yetkilerinde artışlar meydana gelmiş, bunun neticesinde de kaynakları artmıştır. Buna karşılık gelirlerdeki artış, görev ve yetkilerindeki artışın altında kalmıştır. Büyükşehir teşkilatının gelirleri içinde merkez teşkilatından gönderilen payların oranı genel olarak değerlendirildiğinde %80’e yakinken teşkilatın kendi gelirlerinin payı %20 civarında gerçekleşmektedir. Sonuç olarak böyle bir durum bize, büyükşehirler belediyelerinin gelirlerde merkez teşkilatına bağımlılığını göstermektedir. Uluslararası standartlar göz önüne alınırsa bu durum büyükşehir teşkilatlarında olmaması gereken bir durumu ifade etmektedir. Bu şekilde payların böyle yüksek olması vesayeti arttırmakta büyükşehir teşkilatının faaliyet ve hizmet sunma yetkisini kısıtlamaktadır.

b. Büyükşehir Belediyelerinin Giderleri

Büyükşehir belediyeleri, kanunda yazılı olan bir takım görev ve sorumluluklarını yerine getirmek zorundadırlar. Bu görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için ise harcama yapmaları gerekir. Büyükşehir belediyelerinin giderlerini incelemenden önce görev ve sorumluluklarını incelediğimiz zaman giderleri daha iyi analiz etmemiz mümkün olacaktır.

Büyükşehir belediyelerinin harcama yapmayı gerektirecek görev ve sorumlulukları şunlardır: “Kanunlarla büyükşehir belediyesine verilmiş görev ve hizmetlerin gerektirdiği proje, yapım, bakım ve onarım işleriyle ilgili her ölçekteki imar plânlarını, parselasyon plânlarını ve her türlü imar uygulamasını yapmak ve ruhsatlandırmak; 20.7.1966 tarihli ve 775 sayılı Gecekondu Kanunu’nda belediyelere verilen yetkileri kullanmak; büyükşehir

¹⁷⁸ 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Madde:23.

belediyesi tarafından yapılan veya işletilen alanlardaki işyerlerini denetlemek, belediye kanununun 69'uncu maddesine göre; düzenli kentleşmeyi sağlamak, beldenin konut, sanayi ve ticaret alanı ihtiyacını karşılamak amacıyla belediye ve mücavir alan sınırları içinde, imarlı ve alt yapılı arsalar üretmek; konut, toplu konut yapmak, satmak, kiralamak ve bu amaçlarla arazi satın almak, kamulaştırma yapmak, bu arsaları trampa etmek; belediye kanuna göre, belediye meclisi kararıyla; konut alanları, sanayi alanları, ticaret alanları, teknoloji parkları, kamu hizmeti alanları, rekreasyon alanları ve her türlü sosyal donatı alanları oluşturmak, eskiyen kent kısımlarını yeniden inşa ve restore etmek, kentin tarihi ve kültürel dokusunu korumak veya deprem riskine karşı tedbirler almak amacıyla kentsel dönüşüm ve gelişim projeleri uygulamak; büyükşehir ulaşım ana plânını yapmak; ulaşım ve toplu taşıma hizmetlerini plânlamak ve koordinasyonu sağlamak; kanunların belediyelere verdiği trafik düzenlemesinin gerektirdiği bütün işleri yürütmek; büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki meydan, bulvar, cadde ve ana yolları yapmak; coğrafi ve kent bilgi sistemlerini kurmak, büyükşehir katı atık yönetim plânını yapmak; katı atıkların yeniden değerlendirilmesi, depolanması ve bertaraf edilmesine ilişkin hizmetleri yerine getirmek; birinci sınıf gayrisihhî müesseseleri ruhsatlandırmak ve denetlemek, yiyecek ve içecek maddelerinin tahlillerini yapmak üzere laboratuvarlar kurmak; büyükşehir belediyesinin yetkili olduğu alanlarda zabıta hizmetlerini yerine getirmek; şehrin bütünlüğüne hizmet eden sosyal donatılar, bölge parkları, hayvanat bahçeleri, hayvan barınakları, kütüphane, müze, spor, dinlenme, eğlence gibi yerleri yapmak; gerektiğinde amatör spor kulüplerine malzeme vermek ve gerekli desteği sağlamak; gerektiğinde sağlık, eğitim ve kültür hizmetleri için bina ve tesisler yapmak; kültür ve tabiat varlıkları ile kent tarihi bakımından önem taşıyan mekânların korunmasını sağlamak yada aslına uygun olarak yeniden inşa etmek; su ve kanalizasyon hizmetlerini yürütmek, bunun için gerekli baraj ve diğer tesisleri kurmak, kurdurmak ve işletmek; derelerin ıslahını yapmak; mezarlık alanlarını tespit edip mezarlıklar tesis etmek ve defin ile ilgili hizmetleri yürütmek; her çeşit toptancı hallerini ve mezbahaları yapmak; doğal afetlerle ilgili plânlamaları büyükşehir ölçeğinde yapmak; sağlık merkezleri, hastaneler, gezici sağlık üniteleri ile yetişkinler, yaşlılar; engelliler, kadınlar, gençler ve çocuklara yönelik her türlü sosyal ve kültürel hizmetleri yürütmek ve bu amaçla sosyal tesisler kurmak, meslek ve beceri kazandırma kursları açmak: merkezî ısıtma sistemleri kurmak, ayrıca afet riski taşıyan veya can ve mal güvenliği açısından tehlike oluşturan binaları tahliye etmek ve yıkmak¹⁷⁹, şeklinde ifade edilmektedir. Büyükşehir belediyeleri bu görev ve yetkilerini kullanmalarından

¹⁷⁹ 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Madde:7.

dolayı harcama ihtiyacı ortaya çıkacak ve bu unsurlar büyükşehir belediyelerinin giderlerini oluşturacaklardır. Tüm bu sayılanlar büyükşehir belediyelerinin harcama yapmasını gerektirecek faaliyetleridir. Ayrıca mevzuatta büyükşehir belediyesilerinin giderleri de hüküm altına alınmıştır. Bu giderler şu şekildedir: “Belediye hizmet binalarının temini, bakım ve onarımı için yapılan giderler; belediye personeline ve belediyenin seçilmiş organlarının üyelerine ödenen maaş, ücret, ödenek, huzur hakkı, yolluklar, hizmete ilişkin eğitim ile diğer giderler; ilçe, ilk kademe belediyeleri ile bağlı kuruluşlara yapacakları yardımlar ve ortak proje giderleri; her türlü alt yapı, yapım, onarım ve bakım giderleri; belediye zabıta ve itfaiye hizmetleri ile diğer görev ve hizmetlerin yürütülmesi için yapılacak giderler; vergi, resim, harç, katılma payı, hizmet karşılığı alınacak ücretler ve diğer gelirlerin takip ve tahsili için yapılacak giderler; belediyenin kuruluşuna katıldığı şirket, kuruluş ve birliklerle ilgili ortaklık payı ile üyelik aidatı giderleri; mezarlıkların tesisi, korunması ve bakımına ilişkin giderler; faiz, borçlanmaya ilişkin diğer ödemeler ve sigorta giderleri; dar gelirli, yoksul, muhtaç ve kimsesizler ile özürllülere yapılacak sosyal hizmet ve yardımlar; dava takip ve icra giderleri; temsil, tören, ağırlama ve tanıtım giderleri; avukatlık, danışmanlık ve denetim ödemeleri; kamu yararı görülen konularda yurt içi ve yurt dışı kamu sektörü, özel sektör ve sivil toplum örgütleriyle birlikte yapılan ortak hizmetler ve diğer proje giderleri; spor, sosyal, kültürel ve bilimsel etkinlikler için yapılan giderler; büyükşehir belediye hizmetleriyle ilgili olarak yapılan kamuoyu yoklaması ve araştırması giderleri; kanunla verilen görevler ve hizmetlerin yürütülmesi için yapılan diğer giderlerden oluşmaktadır”¹⁸⁰.

Coğrafi bir bölgede yaşayan kişilerin yerel nitelikte olan bu sayılan faaliyet ve hizmetlerinin ifa edilebilmesi için büyükşehir belediyeleri giderler yapması gerekmektedir. Büyükşehirlerdeki nüfus yoğunluğunun artmasıyla birlikte büyükşehir belediyelerinin görev ve sorumlulukları ağırlaşmış buda büyükşehir belediyelerinin harcamalarını arttırmıştır.

2. Büyükşehir Belediyelerinin Mali Yapısı

Türkiye’de nüfusun büyük bir çoğunluğu şehirlerde yaşamaktadır ve bu oran gün geçtikçe artmaktadır. 2021 yılı itibariyle Türkiye nüfusu 84.680.273¹⁸¹ kişi olup bu nüfusun 66.092.128’i büyükşehir belediyesinin coğrafi bölgesi içerisinde yaşamaktadır. Bu da nüfusun %78,04’ü büyükşehirler bölgesi dahilinde yaşadığını ifade etmektedir. Bu kadar yoğun bir nüfusasahip olan birimlerin önemi ülke ekonomisi bakımından son derece önemlidir. Burada büyükşehir belediyelerinin gelir ve giderleri içindeki unsurlar analiz edilecektir.

¹⁸⁰ 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Madde:24.

¹⁸¹ TÜİK; **Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi Sonuçları 2021**, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Adrese-Dayali-Nufus-Kayit-Sistemi-Sonuc-lari-2021-45500> (Erişim Tarihi: 02.05.2022).

Tablo 4: Büyükşehir Belediyelerinin Bütçe Büyüklükleri (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
GİDERLER	13.836.250	15.570.973	16.837.380	22.681.953	30.376.234	35.130.964	45.389.187	56.690.752	65.139.573	59.490.789	64.208.084
Personel Giderleri	1.369.619	1.585.518	1.811.987	1.969.819	3.082.843	3.473.337	3.902.741	4.019.313	4.652.231	5.641.333	6.123.733
Sosyal Güv. Kur. Dev. Primi	251.325	273.531	287.130	308.463	483.625	546.592	615.872	634.460	740.200	864.429	921.652
Mal ve Hizmet Alımları	3.397.423	4.100.762	4.764.440	6.097.047	8.691.878	11.830.744	14.918.046	17.757.246	20.012.250	20.593.780	21.696.023
Faiz Harcamaları	725.174	669.269	746.285	593.749	889.864	902.409	1.094.178	1.797.241	2.881.837	4.074.073	4.314.571
Cari Transferler	1.007.278	990.042	928.984	1.270.381	1.606.878	2.063.199	2.409.467	2.716.755	3.433.030	4.210.010	5.977.797
Sermaye Giderleri	5.704.227	5.469.735	6.406.341	9.715.562	13.586.856	13.983.178	19.545.401	27.326.047	30.863.362	19.611.631	20.190.639
Sermaye Transferleri	20.827	757.579	486.796	772.447	672.174	1.020.101	691.376	850.510	923.118	2.217.630	2.096.765
Borç Verme	1.360.377	1.724.537	1.405.417	2.004.485	1.362.116	1.311.404	2.212.106	1.589.180	1.633.545	2.277.903	2.886.904
GELİRLER	13.322.111	15.560.584	17.228.427	20.719.833	29.823.555	33.181.095	37.911.916	46.170.934	54.659.026	56.400.494	64.611.327
Vergi Gelirleri	286.067	333.122	256.984	325.508	446.920	488.616	601.396	660.227	669.687	690.606	756.367
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	1.397.509	1.302.592	1.893.212	2.906.943	2.913.070	3.444.479	3.530.230	5.613.741	5.422.437	4.351.539	3.938.651
Bağış, Yardım ve Özel Gelirler	58.613	120.000	159.071	137.647	147.761	281.443	256.516	237.347	383.081	408.940	435.257
Faiz, Pay ve Cezalar	10.006.684	11.928.431	13.663.037	15.729.870	22.003.872	26.954.911	30.457.024	36.277.814	42.724.693	45.455.331	56.405.211
Sermaye Gelirleri	1.405.948	1.750.415	934.480	1.535.329	1.057.348	1.867.612	2.365.579	3.050.374	4.989.579	5.064.749	2.371.828
Alacaklardan Tahsilatlar	167.290	126.024	321.643	84.536	3.254.584	144.034	701.171	331.431	469.549	429.329	704.013
BÜTÇE DENGESİ	-514.139	-10.389	391.047	-1.962.120	-552.679	-1.949.869	-7.477.271	-10.519.818	-10.480.547	-3.090.295	403.243

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü verilerine göre Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Büyükşehir belediyelerin 2010 ile 2020 yılları arasında gelir ve giderleri incelenmiştir. Büyükşehir belediyelerinin giderlerine baktığımızda, genelde artış eğiliminde olduğunu görmekteyiz. 2018 yılında 65.139.573 bin TL'ye ulaşan giderler içinde en fazla artış 2013 yılında gerçekleşmiş ve bir önceki yıl dikkate alındığında %25,76 oranında yükseliş olmuştur. Sadece 2019 yılında bir önceki yıla göre giderler azalmıştır. Büyükşehir belediyelerinin gelirlerine baktığımızda ise burada gelirlerin her yıl attığını görmekteyiz. 2020 yılında 64.611.327 bin TL'ye ulaşan gelirler içinde en fazla artış 2014 yılında gerçekleşmiş ve bir önceki yıla göre %30,52'lik bir artış olmuştur. Büyükşehir belediyelerinin 2010-2020 yılları arasında gerçekleşen bütçe dengesine baktığımızda; on yıllık süreç içerisinde bütçenin genellikle açık verdiğini görmekteyiz. Sadece 2020 yılında 403.243 bin TL'lik bir bütçe fazlası oluşmuştur. En fazla bütçe açığı ise 2017 yılında 10.480.547 bin TL ile gerçekleşmiştir. Bu durumun kentleşme süreciyle birlikte büyükşehir belediyelerinin faaliyetlerinin artması, buna bağlı olarak aynı artışın gelirlere yansımamasından kaynaklandığını söyleyebiliriz. Büyükşehir belediyelerinin gelir ve giderlerinin 2010-2020 yılları itibarıyla içeriklerine baktığımızda; giderlerin ilk sırasını genelde sermaye giderlerinin aldığını, gelirlerde ise ilk sırayı faizler, paylar ve cezalar aldığını görmekteyiz. Büyükşehir belediyelerinin giderlerini incelediğimizde 2018 yılına kadar giderler içindeki en büyük pay sermaye giderlerine ait iken, 2019 yılında en yüksek pay mal ve hizmet alımları olmuştur. Her zaman yükseliş içinde olan sermaye giderlerinde ise 2019 yılında bir önceki yıla göre %57,37 oranında bir azalma gerçekleşmiştir. Bu azalma, büyükşehir belediyelerinin 2019 yılında giderlerde bir tasarrufa gittiğini göstermektedir. Büyükşehir belediyelerinin gelirlerini incelediğimizde toplam gelirler içerisinde faizler, paylar ve cezalar yıllar itibarıyla %50'lerin

üstündedir ve 2020 yılında yaklaşık %87,29 olarak gerçekleşmiştir. Bu kalemin bu kadar fazla olmasının sebebi genel bütçeden aktarılan payın da burada olmasından kaynaklanmaktadır.

5779 sayılı kanuna göre, büyükşehir teşkilatlarına merkezi bütçeden pay aktarılmaktadır. Ancak bu payın bu kadar yüksek olması, büyükşehir belediyelerinin merkeze bağlılığını arttırmaktadır. Bu durum ise, büyükşehir belediyelerinin mali özerkliğini zayıflatmakta, yerele özgü hizmetlerin yine bu hizmetler için toplanan vergilerle finanse edilememesinden dolayı vatandaş ile belediye arasındaki hesap verebilirlik ilişkisini olumsuz etkilemekte, mali bağımlılığın yönetimde şeffaflığı azaltmakta ve böylece büyükşehir belediyelerinin kurumsal yapısını olumsuz etkilemesine neden olabilecektir.

5779 sayılı kanuna göre, büyükşehir teşkilatına genel bütçeden tahsis edilen pay, büyükşehirlerin coğrafi bölgeleri dâhilinde ifa edilen genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamının %6'sıyla, genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamı üzerinden büyükşehirlerin coğrafi bölgeleri içinde yer alan ilçe belediyelerine tahsis edilen payların %30'u büyükşehir belediye payı şeklinde tahsisi edilmektedir. 2013 yılında bu oran %5'ten %6'ya çıkmıştır. Bu değişiklikten sonra büyükşehir teşkilatlarının genel bütçe vergi gelirlerinden kendilerine tahsis edilen paylar, değişikliğin yapıldığı yılda %35,31'den %41,89'a çıkmıştır. Bu yükselişin fazla olması, büyükşehir belediyelerini merkez teşkilatına bağımlı yapacaktır.

Tablo 5: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Büyükşehir Belediyelerine Aktarılan Paylar

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021 (1)	2022 (2)
Gelir (Milyon TL)	7.302	8.613	9.929	11.574	16.518	20.057	22.766	26.704	31.866	33.702	42.399	57.449	68.611
Pay (%)	34,79	34,3	35,39	35,31	41,89	43,07	43,28	43,36	44,08	44,02	44,36	45,59	45,94

(1) Gerçekleşme Tahmini

(2) Yıllık programdaki hedef

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü verilerine göre Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 5'te Türkiye'deki büyükşehir teşkilatlarının genel bütçe vergi gelirlerinden tahsis edilen payların, 2010 ile 2020 yılları arasındaki değişimi ve pay oranlarını görmekteyiz. 2010 yılında bu pay, 7.302 milyon TL iken 2020 yılında 42.399 milyon TL'ye çıkmıştır. 2021 yılı gerçekleşme tahmini 57.449 milyon TL'den 2022 yılı hedefi ise 68.611 milyon TL olması hedeflenmektedir. En fazla artış ise 2014 yılında yaşanmış, bir önceki yıla göre paylar %29,93 oranında artmıştır. Bu artışın nedeni, 2013'te 6360 sayılı kanunla on üç ilde büyükşehir teşkilatının kurulmasıdır. 2021'de ise böyle gerçekleşirse bir önceki yıla göre %26,19 oranında, 2022'de ise bir önceki yıl dikkate alındığında %16,26'lık bir yükseliş beklenmektedir. Bu artışların nedenini ise Covid-19 pandemisinin giderek etkisinin azalmasına bağlayabiliriz. Büyükşehir belediyelerinin gelirleri, yerel yönetimlerin toplam gelirleri içindeki payı 2020 yılında %37,11 iken, büyükşehir belediyelerinin giderleri 2020 yılında %36,15 olarak gerçekleşmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE YEREL YÖNETİMLERDE PERFORMANS DENETİMİ

I. GENEL OLARAK DENETİM

Kurumların ve örgütlerin yaptıkları faaliyetlerin ve sundukları hizmetlerin etkinliğini ve verimliliğini belirlemek amacıyla ihtiyaç duyulan kontrol mekanizması denetim ile yerine getirilmektedir. Bu kısımda denetim kavramı açıklanmaya çalışılarak gelişim süreci hakkında bilgi verilecek daha sonra çeşitleri ve süreç hakkında açıklamalar yapılacaktır.

A. Denetim Kavramı

Denetim kavramı, “Türk Dil Kurumu” sözlüğünde; “bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek”¹⁸² şeklinde ifade edilmiştir. Tanımdan anlaşılacağı üzere denetim kavramı yerine, inceleme, murakabe etme, teftiş etme ve kontrol etme gibi sözcükler de kullanılmaktadır.

1. Denetim Tanım ve İçeriği

Denetim kavramının literatürde farklı tanımlamaları mevcuttur. Denetim, “bir kişinin, kurumun veya idari birimin yapısı ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş standartlar çerçevesinde değerlendirilmesi ve bu standartlara göre yanlışlık ve eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yapılan araştırmalardır”¹⁸³. Denetim, “hem kamu kurumlarının hem de özel kurumların kamusal yarar hedefinde mevzuat ve hukuk normları dikkate alınarak faaliyetlerini icra edip etmedikleri ne göre kontrol edilmesidir”¹⁸⁴. Denetim, “belli bir zamana ilişkin olan verilerin evvelinden belirlenmiş ölçütlere göre olması gereken durumu tespit edip, raporlamak amacıyla bağımsız kişi ve kuruluşlarca yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir”¹⁸⁵.

‘Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi’ tarafından yapılan tanımda; “ekonomik faaliyetlere ilişkin bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterleri yerine gerilip getirilmemesini irdeleyen, neticesini ilgililere ilan etmek amacıyla objektif olarak kanıtların toplanmasını ve değerlendirilmesini ele alan sistematik bir süreçtir”¹⁸⁶.

¹⁸² Türk Dil Kurumu Sözcükleri, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 30.04.2021).

¹⁸³ Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, 1995, s.1.

¹⁸⁴ Fazıl Tekin; Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara, 2007, s.22.

¹⁸⁵ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi-I Genel Esaslar**, İstanbul İktisadi ve İdari Bilimler Akademisi Ticari Bilimler Fakültesi Yayın No:21, İstanbul, 1982, s.3.

¹⁸⁶ David O’reagan, **Auditor’s Dictionary: Terms, Concept, Processes and Regulations**, John Wiley&Sons, Hoboken, New Jersey, 2004, s.27.

‘XIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı İçin Hazırlanan Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu’ kapsamındaki tanımına göre 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 etkililiğin iyileştirilmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreç”¹⁸⁷, olduğu ifade edilmiştir.

Denetim kavramıyla ilgili yapılan bu tanımlamalardan sonra genel olarak denetim, bir faaliyetten elde edilen sonuçların önceden hazırlanmış standartlar kapsamında değerlendirmek, faaliyetlerin plandan ayrıldığı noktaları tespit ederek gerekli düzeltme önlemlerini belirlemek, şeklinde açıklayabiliriz. Bu açıklamalardan sonra denetim kavramı sistematik bir süreç içerisinde yerine getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca faaliyete ilişkin bilgilerin doğru olup olmadığı araştırılırken kullanılacak olan ölçütler, önceden belirlenmiş dünya standartlarıyla uygun olmalıdır. Denetim ölçütleri belli mevzuatlar kapsamında olması gerekir, böylece denetçi ile denetlenen kişi veya kuruluşlar arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların önüne geçilebilir. Elde edilen bilgiler raporlanarak ilgili olan kişi veya kuruluşlara sonuçların açıklanması gerekir. Böylece denetim süreci sonunda kurumun zayıf yönleri, alması gereken tedbirler tespit edilerek kuruma tavsiye ve önerilerde bulunmaktadır.

2. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim, geçmişçi çok eski tarihlere kadar uzanan bir kavramdır. Tarihsel gelişimini incelerken Dünya’da ve Türkiye’deki gelişimlerini ayrı ayrı incelemek gerekmektedir.

a. Denetimin Dünya’daki Tarihsel Gelişimi

Eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde denetim kavramının bilgilerin güvenilirliğini sağlamak amacıyla kullanıldığını göstermektedir. Sanayi devrimiyle birlikte denetim yoğun bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır.

Tarihsel araştırmalar ve arkeolojik bulgulardan elde edilen bilgilere göre denetim kavramından, ilk kez “3000’li yıllarda eski Mezopotamya’da Ninova kentinde hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yaptırmak amacıyla görevlendirilen kişileri

¹⁸⁷ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, https://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2018/11/08_KamuMaliYonetimininYenidenYapilandirilmasiveMaliSaydamlilik.pdf (Erişim Tarihi: 01.05.2021), s.97.

kontrol etmek için kraliyet görevlilerine yetki vermeleriyle yararlanıldığı tespit edilmiştir¹⁸⁸. Bu şekilde yapılan kontroller amacıyla insanların görevlendirilmesi tarihsel açıdan denetimin ilk kez burada kullanıldığını göstermektedir.

“Eski Yunan’da ise demokrasi kavramının gelişmesi ve şehir devletlerinin oluşturulması ile birlikte, bu medeniyete esin kaynağı olan Mezopotamya’daki denetim uygulamaları aynı işlevinde devam etmiştir. Site devletlerinde organize bir denetim sistemi kurularak, kamu birimlerindeki görevliler yurttaşla hesap vermekle yükümlü¹⁸⁹ kılındığı ifade edilmiştir.

Daha sonra “İngiltere’de Kral I. Edward tarafından devlet gelirlerini kontrol eden görevlilerin düzenli hesap tutup tutmadıklarını incelemek üzere 1289 yılında denetçiler görevlendirilmiştir. Denetçilerin görevlendirilmesiyle birlikte denetim kavramı geniş bir alana yayılmıştır¹⁹⁰. İngiltere’de denetçiler bu dönemde seçilen memurlar arasından görevlendirilmekte ve belediyelerin hesapları, özel arazi sahipleri meslek loncaları bu denetçiler tarafından denetlenmekteydi¹⁹¹.

1581 yılında Venedik’te “Collegio Dei Regionieri” olarak isimlendirilen ilk denetim örgütü kurulmuş, 1658’de ise Milano’da “Academia Del Regionieri” ismiyle ifade edilen benzer nitelikte birim kurulmuştur¹⁹². Bu örgütler şirketlerin mali kaynaklarını denetlemek amacıyla kurulmuşlar ve tarihteki ilk profesyonel denetim örgütleri olmuşlardır.

İngiltere’de “önce Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuş daha sonra da 1866’daki Sayıştay Kanunuyla (Exchequerand Audit Department) Komptrolör ve Genel Denetçi’lik vazifesi oluşturulmuş ayrıca kanunla bütün kamusal dairelerin kontrolü bu kuruluşça ifa edilmesi kararlaştırılmıştır¹⁹³.

Sanayi devrimiyle birlikte gelişen endüstri şirketlerinin varlığı, ekonomik faaliyetlerin artmasına neden olmuştur. Ayrıca toplumda yöneticiler ve işçiler olarak farklı sınıflar oluşmuş, bu farklılaşmalar denetim kavramına olan ihtiyacı arttırmıştır. Bu farklılaşmanın bir diğer sonucu olarak da şirketlerde bağımsız ve özel kişilerden oluşan bölümler kurulmaya başlanmıştır. Bu kapsamda 1862 yılında İngiltere’de Şirketler Kanunu (Companies Act) kabul

¹⁸⁸ Muhammet Bezirci; Fehmi Karasioğlu, Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:11, Sayı:22, 1 Haziran 2011, s.573.

¹⁸⁹ Bezirci; Karasioğlu, 2011, s.573.

¹⁹⁰ Osman Fikret Arkun, **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, Nihat Sayın Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul, 1980, s. 17.

¹⁹¹ Avci, 2014, s.27.

¹⁹² Avci, 2014, s.27.

¹⁹³ Hacı Ömer Köse, **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Basım, Ankara, 2007, s.148.

edilerek bu kanun ile denetçilerin istediği belgeleri kolayca elde etmesi ve böylece hazırlayacakları raporları yönetime sunmalarının önü açılmıştır.

Gerek 1929 ekonomik krizinden sonra gerekse ikinci dünya savaşından sonra kamu harcamalarında artışlarla birlikte kamu kesiminde hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık ve mali etkinlik kavramları gelişme göstermiştir. Böylece kamu kesiminde etkin işleyen bir denetim mekanizmasına gereksinim duyulmuştur. Bu sayede kuruluşların faaliyetlerini daha etkin hale getirebilmek amacıyla performanslarının da denetlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Performans denetimi olan bu denetim türü üçüncü kısımda daha detaylı ele alınacaktır.

1960’lardan sonra denetimde teknolojinin gelişmesiyle birlikte denetim tekniği de gelişmiş ve istatistiki örnekleme yöntemleri, bilgisayar uygulamaları ve muhasebe yöntemleri kullanılmaya başlanmıştır.

b. Denetimin Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi

Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimini, cumhuriyetten önce ve cumhuriyetten sonra olarak değerlendirmek hem kanunlar açısından hem de uygulamalar açısından bir süreç izlenerek anlatılmış olacaktır.

(1) Cumhuriyet Öncesi Denetim

Selçuklu devletinde, Abbasiler örnek alınarak ‘Divan-ı Müşrif veya Divan’ül İşraf’ örgütü, devletin mali ile idari işlerinin teftiş ve denetleme görevlerini yerine getirmekteydi¹⁹⁴. Anadolu Selçukluları, İlhanlılar ve Memlûklü devletlerinde de benzer örgüt yapılanmasıyla devlet faaliyetleri denetlenmekteydi.

Osmanlı devletinde de önceki dönem Türk devletlerinde kurulan örgütler devam ettirilmiştir. Osmanlı Devleti’nin ilk dönemlerinde denetim görevini yerine getiren Divan’ül İşraf yerine “Başbaki Kulluğu” adı verilen örgüt kurulmuştur. Başbaki Kulluğu, devlete borcu olup ödemeyenleri, zimmetinde kamusal malvarlığı olanları ile maliye memurlarının işlerini ve hesaplarını teftiş edip sonucunda karar vererek denetim görevini yerine getirmekteydi¹⁹⁵. Maliye Nezareti’nin kurulmasından sonra bu örgütün denetim görevi maliye müfettişlerine devredilmiştir¹⁹⁶. Tanzimat’ın ilanı ile birlikte yapılan yenilik çalışmaları kapsamında devlet kurumlarının ve kişilerin denetimi, belli aralıklarla kurulan komisyon ve meclisler tarafından yerine getirilmişti. Yapılan düzenlemeler, devlet faaliyetlerinin ve kişilerin denetimi amacıyla bağımsız şekilde yapılanmanın oluşturulması için eksik kalmıştır. “Mali sistemin

¹⁹⁴ TC Sayıştay Başkanlığı, **Belgeler Işığında Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) Tarihi**, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=120> (Erişim Tarihi: 01.05.2021), s.1.

¹⁹⁵ İsmail Hakkı Uzunçarşılı, **Osmanlı Devleti Teşkilatına Medhal**, Türk Tarih Kurumu Yayınevi, Ankara, 1988, s.333-387.

¹⁹⁶ Köse, 2007, s.210.

denetlenmesi için belli aralıklarla kurulan komisyon ve meclislerin de gerekli denetimleri yapamaması sonucunda Maliye Nezareti'ni daha kapsamlı bir yapılanmaya sevk etmiş ve maliye memurlarının hesaplarını incelemek ve yargılamak suretiyle denetim görevini yerine getirmek üzere 29 Mayıs 1862 yılında Maliye Nezareti'ne bağlı olarak 'Divan-ı Muhasebât' adıyla yeni bir örgüt kurulmuştur¹⁹⁷. Bu örgütlenmeyle birlikte "Osmanlı Devleti'nin bütün eyalet ve kazalarıyla merkezlerinde bulunan hazineye bağlı kurumların gelir ve giderleri ile muhasebe kayıtları ve diğer işlemlerin her yılsonunda Divan-ı Muhasebât tarafından denetleneceği ifade edilmiştir. Bu denetim, nakit hesapları üzerinde ve harcamalardan sonra yapılmakta ve giderleri hazineden karşılanan bütün kurumları"¹⁹⁸ kapsamaktadır.

Osmanlı maliyesinde bütün resmî kurumların gelir ve gider hesaplarının kontrolünü sağlamak ve hesapları teftiş etmek amacıyla Berlin Antlaşması'ndan sonra, "mali ıslahat hareketinin bir parçası olarak 25 Temmuz 1879 tarihinde Maliye Teftiş Heyeti kurulmuştur"¹⁹⁹. Teftiş Heyeti'nin kurulmasıyla şehirlerde kurulmuş olan devlet kurumlarının mali işlemleriyle ve devlet çalışanlarının yapmış oldukları hesapların kontrolü hedeflenmiştir. Böylece devlet kurumlarının işlemlerini ve hesaplarını kontrol eden ve inceleyen "Teftiş Heyeti" sonraki adıyla "Teftiş Kurulu Başkanlığı" günümüze kadar gelmiştir.

(2) Cumhuriyet Sonrası Denetim

Sayıştay, 20 Nisan 1924 yılında kabul edilen Anayasanın 100'üncü maddesindeki düzenlemeyle Anayasal güvence durumunu korumuş ve denetim faaliyetine devam etmiştir. Osmanlı devletinde ve cumhuriyetin belli bir dönemine kadar resmî kurumlarla birlikte kişiler ve özel işletmeler, Sayıştay ve Teftiş Kurulu'nca denetlenmiştir. Kamu kuruluşları üzerinde Sayıştay'ın yaptığı denetimin tarihsel süreci, üçüncü bölümde incelenecektir.

Cumhuriyet sonrası dönemde ilk defa bağımsız denetim yükümlülüğü, mevzuatta²⁰⁰ 1984'te bankaların denetimi kapsamında getirilmiştir. Bununla birlikte denetlemeyle ilgili birtakım yükümlülükleri ilk defa Sermaye Piyasası Kurulunun 1988'de kamuoyuna ilan ettiği tebliğlerle yasal zemine oturmuştur²⁰¹. Bu yasal zeminin konusu; "tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını,

¹⁹⁷ TC Sayıştay, **Belgeler Işığında Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) Tarihi**, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=120> (Erişim Tarihi:01.05.2021), s.49.

¹⁹⁸ Salih Kış, **Divan-ı Muhasebât**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya,2012, s.64-68.

¹⁹⁹ Ahmet Tabakoğlu; Okan Çağlar Taşdirek, Osmanlıda Mali Denetimin Kurumsal Gelişimi-Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:13 Sayı:2, Mayıs 2015, s.105.

²⁰⁰ 1211 sayılı TCMB Kanunu'nun 43'üncü maddesinde değişiklik yapan 06.12.1984 tarih ve 3098 sayılı kanun

²⁰¹ Doğan Kutukız; Akif Öncü, **Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi**, s.133, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/248/11.pdf> (Erişim Tarihi: 03.05.2021).

tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemektir²⁰²”. Bunu gerçekleştirmek amacıyla 13.01.1982’de kendi kanunuyla Sermaye Piyasası Kurulu faaliyete başlamıştır. Ayrıca ‘EPDK, BDDK, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği’ gibi kuruluşlarda denetim yapma yetkisine sahiptirler. Türkiye’de, bağımsız denetime ilişkin düzenleme yapma yetkisi belli bir kuruma verilmediği için yapılan düzenlemelerde dağınıklık ve uyumsuzluk oluşabilmekte ve birçok kuruluş kendi faaliyet alanındaki kişi ve kuruluşları kendileri denetleyebildikleri için birçok kuruluş kurulabilmektedir.

B. Denetim Çeşitleri

Literatürde çok farklı kriterler esas alınarak oluşturulan denetim çeşitleri bulunmaktadır. Niteliği yönünden; yargısal denetim, yasama denetimi ve yürütme denetimi şeklinde ifade edilmektedir. Denetimi yapan kişi ve kuruluşlar bakımından; Sayıştay denetimi, ombudsmanlık denetimi, teftiş kurulları denetimi, devlet denetleme kurulu denetimi şeklinde ifade edilmektedir. Denetimi gerçekleştiren kesim bakımından; kamu kesimi denetimi, özel kesim denetimi ve kamu sektörü denetimi şeklindedir. Denetimi gerçekleştirecek birimin veya denetçinin statüsü yönünden; kurumun içinden yapılan denetim, kurum dışından yapılan denetim ve yüksek denetim şeklindedir. Uygulandığı ve kapsadığı zaman yönünden; önleyici denetim ve düzeltici denetimdir. Konusu ve amacı yönünden; mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimidir. Denetim anlayışı yönünden; klasik denetim ve modern denetim olarak ifade edilmektedir. Örgütlülük yönünden; doğal denetim ve biçimsel denetim şeklindedir. Uygulama sıklığı yönünden; sürekli denetim ve süreksiz denetimdir. Girişim yönünden; doğrudan denetim ve dışarıdan kaynaklanan etki üzerine denetimdir. Denetlenen öğeler açısından; gelir-gider denetimi ile varlıkların denetimi şeklindedir. Yöntem açısından; yazılı denetim ve sondaj denetiminden oluşmaktadır. Görüldüğü üzere benzeri ayrımlar yapılmak suretiyle denetim çeşitleri farklı sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır.

Tezde yukarıda ifade edilen denetim türleri çeşitlerinden yalnızca denetimin kapsamı ile denetim konusu açısından uygulanan denetim türleri incelenecek, daha sonra performans denetimi üzerine yoğunlaşılacaktır.

1. Kapsam Yönünden Denetim

Kapsam yönünden denetim; birimin kendi içinden denetlenmesi anlamına gelen iç denetim ve birimin mali bilgilerinin bağımsız kişi ve kurumlarca denetlenmesi anlamına gelen dış denetim şeklinde ikiye ayrılarak incelenecektir.

²⁰²28.07.1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Madde:1.

a. İç Denetim

İç denetim, 1929 krizinden sonra ABD’de büyük şirketlerin mali hesaplarını denetlemek amacıyla bağımsız denetim firmaları kurulmaya başlanmış ve bu denetim, bir meslek olarak gelişerek 1941’de “İç Denetim Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)” kurulmuştur. Enstitü, kendi ülkesi haricindeki ilk birliğini 1944’te Toronto’da, Avrupa’da ise 1948’de Londra’da kurmuştur. Enstitü’nün Türkiye’deki temsilcisi ise 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü’dür. Bu kurum tarafından geliştirilen iç denetim standartları ve verilen iç denetim sertifikası dünya geleninde kurulan temsilciler tarafından kabul edilerek ülkelerde uygulanmaktadır²⁰³. 2002 yılında ‘Merkez Bankası, İç Denetim Genel Müdürlüğü’ kurarak kamu kesiminde iç denetimi uygulanmaya başlanmıştır. 5018 sayılı kanunun kabul edilmesiyle birlikte Türkiye’de kamu idarelerinde iç denetim birimleri kurularak, iç denetim uygulaması başlamıştır.

İç denetim, “bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur”²⁰⁴. İç Denetim Enstitüsü’nün kabul ettiği tanıma benzer bir tanım da 5018 sayılı kanununda şöyledir; “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti”²⁰⁵, olarak ifade edilmiştir.

Yukarıdaki tanımlardan çıkan sonuca göre; iç denetim, bir kurumun kaynaklarının etkin kullanılıp kullanılmadığını belirleyerek o kurumun faaliyetlerini geliştirir ve hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunur. Kurumun faaliyetlerinden dolayı oluşabilecek riskleri belirler ve ortaya çıkan veya çıkabilecek yolsuzlukları tespit ederek, kurumun faaliyetlerini iyileştirici tedbirler geliştirir. Ayrıca kuruma faaliyetlerin yürütülmesi konusunda rehberlik sağlamaktadır.

İç denetim faaliyeti, 5018 sayılı kanunla kamu idarelerinde kurulan iç denetim birimleri tarafından ifa edilmektedir. Bu denetim, İDKK tarafından belirlenmiş denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, harcama sonrası mali işlem ve

²⁰³ Tolga Demirbaş; Özhan Çetinkaya, **Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Denetim**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s.146.

²⁰⁴The Institute of Internal Auditors, Definition of Internal Auditing, <https://global.theiia.org/translations/Pages/Turkish-Translations.aspx> (Erişim Tarihi: 19.08.2021).

²⁰⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde:63.

hesaplar ile tüm faaliyet ve işlemleri kapsamaktadır. İç denetimin gayesi, kamu idaresinin kaynaklarının verimli ve etkin kullanılıp kullanılmadığını belirlemek, kamu idaresine rehberlik yaparak daha iyi faaliyette bulunmasını ve hizmet sunmasını sağlamaktır.

b. Dış Denetim

Dış denetim, “kurumun veya örgütün kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, kurumla/örgütü organik bağı olmayan bağımsız ve farklı tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından gerçekleştirilen”²⁰⁶ denetim olarak ifade edilmektedir.

Dış denetim, 5018 sayılı kanun tarafından verilen yetkiyle Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Sayıştay, dış denetim kapsamında kamu sektörü içindeki genel bütçe içinde yer alan idareleri denetlemektedir. Sayıştay bu denetimi, ‘Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI)’ tarafından geliştirilen uluslararası standartlar kapsamında yerine getirmektedir.

Dış denetiminin içeriğini ise; “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 ayrıca kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi”²⁰⁷ şeklinde ifade edilmektedir.

Sayıştay tarafından düzenlenen raporların birer kopyasının denetlenen idareye gönderilerek idarenin amiri tarafından cevaplandırılması sağlanmaktadır. Bu şekilde amirin bu konu hakkındaki yanıtıyla birlikte denetim raporları tekrar düzenlenerek, Sayıştay denetçileri tarafından genel değerlendirme raporu kapsamında meclise gönderilmesiyle dış denetim süreci tamamlanmaktadır²⁰⁸. Burada Sayıştay denetçilerinin kendisini yetiştirmiş, konusuna hâkim olan uzman kişilerden oluşması, denetim raporlarının iyi hazırlanmasını sağlayacak ve idareye yapılan tavsiyeler, o idarenin denetim raporuna verdiği cevaplara olumlu yansıtacaktır.

2. Konusu Yönünden Denetim

Konusu yönünden denetimde esas alınan kriterler denetimin amacı, kapsamı ve niteliğidir. Konusu yönünden denetim ikiye ayrılarak incelenecektir.

²⁰⁶ İbrahim A. Acar; Hüseyin G. Çiçek, Denetimin Kamuyu Tökezletmesi: Kamu Mali Yönetimi Kontrol Yasasında Denetim, **Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma 20. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Denizli, 23-27 Mayıs 2005, s.357.

²⁰⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde:68.

²⁰⁸ Osman Meşe, Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sayıştay Denetimi, **Sayıştay Denetçileri Derneği Dış Denetim Dergisi**, Sayı:1, Nisan, Mayıs, Haziran 2010, s.70.

a. Düzenlilik Denetimi

Sayıştay tarafından hazırlanan düzenlilik denetim rehberine göre; “düzenlilik denetimi, kamu idarelerinin hesap ve işlemleriyle mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin”²⁰⁹ değerlendirilmesi şeklinde ifade edilmiştir.

Düzenlilik denetimi, bir kurumun kaynaklarının kanuna uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını ve gelir ve giderlerin incelenmesini ifade etmektedir. Düzenlilik denetiminin iki boyutu vardır, bunlar aşağıdaki gibi açıklanmaya çalışılacaktır.

(1) Mali Denetim

Mali denetimi, “kurumların mali rapor ve tablolarının mali durumunu, bunlara dayanak oluşturan her türlü belgelerin değerlendirilerek, doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit ederek görüş bildirilmesi, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesidir”²¹⁰.

‘Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI)’ tarafından yayımlanan ‘Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (International Standards of Supreme Audit Institutions-ISSAI)’ göre, mali denetim, “kuruluşun mali bilgisinin geçerli mali raporlama çerçevesine ve düzenleyici çerçeveye uygun şekilde sunulup sunulmadığının belirlenmesine odaklanır”²¹¹, şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca bu denetimin amacı, ilgililerin kurumun hazırlamış olduğu tabloların doğru olduğunu anlamaları ve bu bilgilere güvenlerinin sağlanması şeklinde ifade edilebilir.

Mali denetim, kurumun bütçe faaliyetlerinin kurumun hedeflerine uygun kullanılıp kullanılmadığı, mevzuata uygun hareket edilip edilmediği, faaliyet ve hizmetlerin ifasında etkinlik ve verimlilik sağlanıp sağlanmadığı, harcamalara ilişkin belgelerin gerçeğe uygun tutulup tutulmadığı, raporları ile gelir ve gider tablolarının doğru olup olmadığı hususlarının incelenerek ve değerlendirilerek kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlamaktadır.

(2) Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, daha çok kurum tarafından yapılan faaliyet ve hizmetlerin mevzuata göre ifa edilip edilmediğiyle ilgilenmektedir.

²⁰⁹ TC Sayıştay, **Düzenlilik Denetimi Rehberi**, Ankara, Ekim 2018 <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=95> (Erişim Tarihi: 04.05.2021), s.3.

²¹⁰ Süleyman Ağmaz, Türkiye’deki Belediyelerin İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliğinin Dış Denetim Bulgularına Göre Analizi, **Kastamonu Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:19, Sayı:4, 2017, s.84.

²¹¹ TC Sayıştay, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Ankara, 2017, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/ISSAI-1-2-3.pdf> (Erişim Tarihi: 04.05.2021), s.162.

Mevzuata göre, uygunluk denetimi; “kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetim”²¹² olarak ifade edilmektedir.

INTOSAI tarafından yayımlanan ISSAI standartlarına göre, uygunluk denetimi; “belli bir konunun kriter olarak tanımlanan geçerli yasal ve idari düzenlemelere uygun olup olmadığına dair bağımsız bir değerlendirmedir”²¹³, şeklinde ifade edilmiştir. Uygunluk denetimi; faaliyetlerin ve mali işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı şeklinde bir değerlendirmeyle ifa edilmektedir.

Uygunluk denetimi; mevzuattaki düzenlemelerin gerektirdiği şekilde kaynakların kullanılıp kullanılmadığı ve bu kaynakların kullanılması ile hizmetlerin sunulmasında hizmetten yararlananların haklarına saygı gösterilip gösterilmediği incelenerek, hazırlanacak raporlarla şeffaflığa katkıda bulunmaktadır. Ayrıca uygunluk denetimi, mevzuattaki ihlalleri raporlayarak hesap verebilirliğin işlemesine yardımcı olmaktadır. Bu bilgiler göz önünde bulundurarak uygunluk denetimi, bir kurumun mali işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığını belirtmek amacıyla incelenmesini kapsamaktadır.

b. Performans Denetimi

Performans denetimi, konusu yönünden denetim türlerinden birisi olduğu için burada yazılmıştır, ancak “Uluslararası Standartlar ve Uygulamalara Göre Performans Denetimi” başlığı altında daha detaylı incelenecektir.

C. Denetim Standartları ve Aşamaları

Denetim işlemi, başlangıcından sonuna kadar belli bir süreç içerisinde adım adım gerçekleştirilir. Burada denetimin standartları anlatıldıktan sonra denetim sürecinden bahsedilecektir.

1. Denetim Standartları

Denetim standartları, denetçinin denetim faaliyetini ortalama seviyede yerine getirmesi için ona rehberlik eden, uyulması gereken ilke ve kurallar bütünüdür. Kaliteli bir denetimin yapılabilmesi ve denetimden olumlu sonuçlar alınabilmesi için dünyada ve Türkiye’de birtakım standartlar belirlenmiştir.

a. Uluslararası Standartlar

Denetim standartları ilk olarak, “1947 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA)”

²¹² 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde:2.

²¹³ TC Sayıştay, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI 300), s.237.

tarafından yayımlanmıştır²¹⁴. Günümüzde aşağı yukarı her ülkede nitelik kazanmış ve kabul görmüş bu standartlar; genel standartlar, “çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç kısımdan oluşmaktadır”²¹⁵.

Haziran 1992 yılında INTOSAI tarafından ilk denetim standartları; “bilginin gelişimini ve aktarımını teşvik etmek, dünya çapında kamu sektörü denetimini iyileştirmek ve üyelerinin kendi ülkelerindeki mesleki kapasitelerini, itibarlarını ve etkilerini artırmak”²¹⁶, şeklinde ifade edilerek yayımlanmıştır. INTOSAI denetim standartları; temel ilkeler, genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartları olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır. INTOSAI tarafından hazırlanan uluslararası denetim standartları, Sayıştay ile birlikte denetim görevini yürüten teftiş kurulları ve denetçiler tarafından da kullanılmaktadır.

Kamu çıkarları doğrultusunda hizmet vermek, dünya genelinde muhasebe mesleğini güçlendirmek ve yüksek kalitedeki meslek standartlarına bağlılığı arttırmak amacıyla 1977 yılında “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) kurulmuştur”. IFAC tarafından belirlenen standartlar, ana hatlarıyla; başlangıç konuları, genel ilkeler ve sorumluluklar, risk değerlendirme, denetim kanıtları, diğer denetçi çalışmalarının kullanımı, denetim sonuçları ve raporlama bölümlerinden oluşmaktadır. Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ile Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’nin üye olduğu IFAC, önceden belirlenen kriterler kapsamında denetimin temel unsurlarını esas almaktadır.

b. Türkiye’de Denetim Standartları

Denetim standartları, ülkenin kendi koşulları dikkate alınarak uluslararası standartlar da göz önünde bulundurularak hazırlanması gerekmektedir. Ülkemizde, ‘Maliye ve Hazine Bakanlığı, SPK, BDDK ve Sayıştay’ tarafından denetim standartları belirlenerek değişik kanunlarda bu standartlar yayımlanmıştır.

Denetim standartları hakkındaki çalışmalar, 1964-1968 yılları arasında ‘Yeniden Düzenleme Komisyonu’ tarafından Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nin belirlenmesiyle başlamış, 1972’yle birlikte uygulanmaya başlanmıştır. İlk olarak Sermaye Piyasası Kurulu’nun 18.06.1988’de yayımladığı tebliğlerle denetleme standartları yasal bir zemine oturtulmuştur²¹⁷.

²¹⁴ İbrahim Organ, **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.16.

²¹⁵ Doğan Yalçınkaya, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Denetim”, Muhasebe TR, 04.11.2019, <https://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/doganyalcinkaya/003/> (Erişim Tarihi: 05.05.2021).

²¹⁶ TC Sayıştay, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI 300), s.11.

²¹⁷ Emin Görgün, **Türk Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman, 2011, s.29.

Sermaye piyasasının düzenlenmesi ve denetlenmesi amacıyla 13 Ocak 1982 yılında, 2499 sayılı kanun ile Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur. ‘Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 222)’ kapsamında yapılacak denetimde denetim hizmetinin kabulü, denetim çalışması ve bu çalışmanın sonucunda düzenlenecek raporlarda uyulması gereken standartlar belirlenmiştir²¹⁸.

Maliye ve Hazine Bakanlığı tarafından 02.01.1990 tarih 20390 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik” ile yeminli mali müşavirlerin yapacakları tasdik hizmetleri sırasında uyacakları denetim standartları ilan edilmiştir. Bu standartlar; araştırma ve incelenmenin planlanması, kanıt toplama, denetim yöntemleri, tespit edilen hataların düzenlenmesi ve ihlallerin belirlenmesi, çalışma kâğıtları, tasdik sonuçları ve tasdik raporları bölümlerinden oluşmaktadır.

Çalışma standartları herhangi bir mevzuata bağlı olmayan ‘Türkiye Denetim Standartları Kurulu’, 20 Şubat 2003’te TURMOB kapsamında kurulmuş ve 9 Mayıs 2003’te hizmete başlamıştır. Kurulun amacı; “3568 sayılı kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için Ulusal Denetim Standartları’nın belirlenmesidir”²¹⁹.

Tasarruf sahiplerinin haklarını korumak ve bankacılık faaliyetlerini denetlemek amacıyla 1999 yılında 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile BDDK kurulmuştur. Denetim konusunda 01.11.2006 tarihli 2633 sayılı yönetmelikle bankaların bağımsız denetim yapabileceği ve bu denetimlerde kullanılacak standartlar belirlenmiştir.

Bağımsız denetimde güven ortamını oluşturup kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını tespit etmek, bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, hizmet ile faaliyetlerini denetlemek ve bu kapsamda kamu gözetimini icra etmek amacıyla 02.11.2011 tarihli 660 sayılı KHK’yle “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)” kurulmuştur.

Kamu iç kontrol standartları (COSO modeli), ‘INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları’ kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı’na tespit edilmiş ve 26.12.2007 tarihli 26738 sayılı Resmî Gazete’de Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile yayımlanmıştır. Bu standartlar, kurumların teşkilat yapıları içerisinde uygulanacak iç kontrol sistemlerinin belirlenmesinde, takip edilmesi ve

²¹⁸ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> (Erişim Tarihi: 05.05.2021).

²¹⁹ Bezirci; Karasioğlu, 2011, s.581.

incelenmesinde dikkate alınmaları gereken esasları göstermekte ve bütün kamu teşkilatlarında standart bir kontrol sisteminin oluşturulmasını ve uygulanmasını hedeflemektedir.

Kamu iç kontrol standartları kapsamında; “kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususlar”²²⁰, bulunmaktadır. Ayrıca iç denetim konusunda İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun 20.11.2006’de alınan 12 sayılı kararıyla kamu iç denetim standartları ve kamu iç denetçileri meslek ahlak kuralları belirlenmiş bulunmaktadır. Bu standartlar ile iç denetim süreçlerinin ifa edilmesi, iç denetçilerin tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmeleri amaçlanmaktadır. Standartlar, iç denetçilerin mevcut olduğu tüm teşkilat yapılarında kullanılmaktadır²²¹.

Kamu kurum ve kuruluşlarının denetlenmesi sürecinde uyulması gereken standartlar, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’nca tespit edilirken, 2010’dakabul edilen Sayıştay kanunuyla Yüksek Denetleme Kurulu’nun tüzel kişiliği sona erdirilmiş ve kurulun denetim görevlileri Sayıştay’a devredilmiştir. Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek denetimlerde, INTOSAI tarafından hazırlanan ISSAI standartları kullanılmaktadır.

Tablo 6: Denetim ve Muhasebe/Raporlamada Uyulacak Standartlar

Konu	Kamu Kesimi		Özel Kesim	
	Ulusal	Uluslararası	Ulusal	Uluslararası
Denetim	ISSAI	ISSAI	TDS	ISA
Muhasebe/Raporlama	DMS	IPSAS	TMS/TFRS	IAS/IFRS

Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Genel olarak kamu ve özel sektör açısından uyulması zorunlu olan standartlar, denetim ve muhasebe/raporlama standartlarından meydana gelmektedir. Bu standartlar, Tablo 6’da ayrı başlıklar halinde gösterilmiştir. Denetim konusunda kamu kesiminde kullanılan ulusal ve uluslararası standartlar, ‘Uluslararası Yüksek Denetim Kurumlar Teşkilatı (ISSAI)’ tarafından hazırlanan standartlardır. Özel kesimde ise denetim konusunda uygulanan ulusal standartlar, ‘Türkiye Denetim Standartları (TDS)’; uluslararası standartlar ise ‘Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing-ISA)’ kullanılmaktadır.

Muhasebe ve raporlamada kamu kesiminde ulusal standartlar, ‘Devlet Muhasebe Standartları (DMS)’; uluslararası standartlar ise ‘Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards-IPSAS)’ kullanılırken; özel

²²⁰ Resmi Gazete, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071226-21.htm> (Erişim Tarihi:05.05.2021).

²²¹ Rafet Çevikbaş, Türkiye’de İç Denetim Kurumu, **Türk İdare Dergisi**, Sayı:471-472, Haziran-Eylül,2011, s.58.

kesimde ulusal standartlar, ‘Devlet Muhasebe Standartları’ iken; uluslararası standartlarda ‘Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards-IAS)’ ve ‘Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS)’ kullanılmaktadır.

2. Denetim Aşamaları

Denetim faaliyeti sistematik bir süreç olduğu için denetim aşamaları da belli bir sistematik içinde olması gerekmektedir. Kamu kesimi ile özel kesimin denetim süreci birbirinden farklı bir seyir izlemektedir. Tez konusu büyükşehir belediyelerinde yapılan performans denetimi ile sınırlı olduğu düşünülürse burada kamu kesimi denetim aşamalarından bahsedilecektir. Büyükşehir belediyelerinde gerçekleştirilen performans denetiminin aşamalarını ilerideki konularda anlatılacağı için burada Sayıştay tarafından yapılan düzenlilik denetiminin aşamalarından bahsedilecektir. Denetim süreci; aşağıda açıklanacağı üzere dört aşamadan oluşmaktadır.

a. Planlanma

Planlama süreci Sayıştay tarafından hazırlanan düzenlilik denetimi rehberinde; “planlama, denetlenecek her bir kamu idaresi itibarıyla, denetim ekiplerince kurum tanıma faaliyetinden elde edilen bilgilerin ışığında yapılacak risk analizlerine dayanarak; denetim yaklaşımına, uygulanacak denetim prosedürleri ve kanıt toplama tekniklerine, yapılacak kontrol testleri ve denetim programlarının mahiyeti ile denetimin zamanlanmasına karar verilmesidir”²²², şeklinde ifade edilmeye çalışılmıştır.

Denetim sürecinin ilk aşaması olan planlama, önceden belirlenmiş standartlar çerçevesinde denetlenecek kurum ile ilgili bilgiler edinildiği, oluşabilecek risklerin önceden tespit edildiği ve belli bir denetim planının hazırlandığı bir süreçtir. Önceden hazırlanan bu planının içinde ise denetim hazırlık aşamasında, hazırlanan planlamaları özetleyen veriler bulunmaktadır. Yani denetimin yasal dayanağı, kapsamı, kurum hakkındaki bilgiler, oluşabilecek riskler, kurum muhasebe sistemi gibi bilgiler yer almaktadır²²³.

Planlama süreci; denetlenecek kurumun tanınması, önemli olan ve olmayan hesapların tespit edilmesi, benzer özellikler taşıyan hesap alanlarının belirlenerek sınıflandırılması, risk değerlendirilmesinin yapılması, uygulanacak denetimin kapsamını, zamanını ve niteliğini gösteren denetim yaklaşımının oluşturulması ayrıca incelenecek işlemlerin belirlenmesi aşamalarından oluşmaktadır.

²²² TC Sayıştay, Düzenlilik Denetimi Rehberi, s.25.

²²³ Abdullah Altıntaş; C. Mustafa Türkyener, **Kamu Yönetiminde Dönüşüm ve Sayıştay Mali Denetimi**, Ankara Yayınevi, Ankara, Mart 2012, s.321.

b. Uygulama

Uygulama süreci, Sayıştay tarafından hazırlanan düzenlilik denetimi rehberinde; “uygulama, denetim hedeflerine ulaşmak için denetim planı ile plan eki denetim programlarında ve varsa birleşik denetim formlarında tasarlanan denetim prosedür ve tekniklerinin uygulanarak, verilecek denetim görüşüne dayanak teşkil edecek denetim kanıtlarının toplandığı aşamadır”,²²⁴ şeklinde açıklanmaya çalışılmıştır. Denetimin uygulanması, denetim planında tespit edilen süreç takip edilerek denetim faaliyetinin yerine getirilmesi aşamasıdır. Bu aşamada dikkat edilecek en önemli unsur, yapılan denetimle ilgili işlemlerin kayıt altına alınması ve belgelendirilmesidir.

Bu aşamaya kurumun iç kontrol sisteminin incelenmesiyle başlanır, sonra denetim faaliyetini sürdürmek için belge araştırması ve kanıt toplamaya geçilir, daha sonra toplanan belgeler sınıflandırılarak incelenmeye alınır ve denetim bulgularına ulaşılır, sonra denetim özeti hazırlanır, böylece denetimin uygulanması aşaması gerçekleştirilmiş olur.

INTOSAI tarafından hazırlanan denetim standartlarına göre, denetimin uygulanması sürecinde denetçinin uyması gereken standartlar şunlardır:

- “Denetçiler, denetim raporunu desteklemek için yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayacak denetim prosedürleri uygulamalıdır.
- Denetçiler, denetim kanıtlarını değerlendirmeli ve sonuç çıkarmalıdır²²⁵”, şeklinde ifade edilmiştir. Bu standartlarla denetçilerin uymak zorunda oldukları kriterler belirlendiği için denetimin uygulanması aşamasında bu kriterleri göz önünde bulunduracaklardır.

c. Raporlama

Raporlama süreci, Sayıştay tarafından hazırlanan düzenlilik denetimi rehberinde; “raporlama, uygulama aşamasında ulaşılan denetim sonuçları raporlanır. Yürütülen bir düzenlilik denetiminin sonucunda denetim bulguları göz önüne alınarak, denetlenen kamu idaresinin bir yıllık mali işlemlerine ilişkin denetim raporu ile tespit edilen kamu zararlarına ilişkin yargılamaya esas rapor düzenlenir”²²⁶, şeklinde ifade edilmiştir. Burada denetimi icra edecek denetçilere büyük sorumluluk düşmektedir. Konunun uzmanı olan ve bu konuda kendisini yetiştirmiş olan denetçilerin bu süreci yürütmesi son derece önemlidir.

²²⁴ TC Sayıştay, Düzenlilik Denetimi Rehberi, s.97.

²²⁵ TC Sayıştay, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI 300), s.152-153.

²²⁶ TC Sayıştay, Düzenlilik Denetimi Rehberi, s.131.

Uygulama aşamasından sonra incelenen konu, önceden belirlenen kriterler kullanılarak karşılaştırılır, elde edilen bilgiler kullanılarak rapor düzenlenir ve ilgililere sunulur. Denetim raporunda olması gereken unsurlar şunlardır;

- “Uygun bir başlık ve raporun muhatabı,
- Giriş paragrafı,
- Denetlenen kurum yönetiminin sorumlulukları,
- Denetim görüşünün dayanakları ve denetim görüşü,
- Raporlanması gereken diğer hususlar,
- Denetim ekibinin imzası, raporun tarihi ve adres,
- Rapor ekleri ve rapor bulguları,
- Mali rapor ve tablolar,
- Mali rapor ve tablolarda yapılan düzeltmelere ilişkin açıklamalar,
- Taslak rapora ilişkin kurumun görüşü”²²⁷, bulunmalıdır.

INTOSAI tarafından hazırlanan denetim standartlarına göre, raporlama sürecinde denetçinin uyması gereken standartlar şunlardır:

- “Denetçiler, ulaşılan sonuçlara dayanarak bir rapor hazırlamalıdır,
- Raporlar, anlaşılması kolay ve tam olmalı ve muğlâklık veya anlam belirsizliği içermemelidir,
- Raporlar, tarafsız ve adil olmalı, yalnızca yeterli ve uygun denetim kanıtıyla desteklenen bilgileri içermeli,
- Denetim raporunda denetimin amaçları belirtilmeli ve bunların denetimde nasıl ele alındığı açıklanmalıdır,
- Raporda ayrıca kriterler, metodoloji ve veri kaynaklarına ilişkin ek bilgilere yer verilebilir,
- Denetim kapsamına getirilen her türlü kısıtlama raporda açıklanmalıdır,
- Denetim raporunda elde edilen kanıtların nasıl kullanıldığı ve ortaya çıkan sonuçlara nasıl ulaşıldığı açıklanmalıdır,
- Denetim görüşü, standart bir formatta olmalıdır”²²⁸, şeklindeki standartlar belirlenmiştir. Eğer denetlenen idarenin yönetimi tarafından raporlarda ifade edilen hususlar yerine getirilmemişse ya da istenilen ölçüde idare tarafından ifa edilmemiş ise, bu durum Sayıştay’ın ilave rapor hazırlamasını gerektirebilir.

²²⁷ Altıntaş; Tükyener, 2012, s.360.

²²⁸ TC Sayıştay, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI 300), s.153-154.

d. İzleme

İzleme süreci, Sayıştay tarafından hazırlanan düzenlilik denetimi rehberinde; “izleme, denetimde kalite ve etkinliği sağlamak amacıyla denetim çalışmasının bütün aşamalarının gözden geçirilmesidir”²²⁹, şeklinde ifade edilmiştir.

İzleme, Sayıştay raporlarının mecliste görüşülmesinden sonra; denetim raporlarında tespit edilen hususlarla ilgili olarak ifade edilen önerilerin denetlenen idarece hangi ölçüde ifa edildiğinin analiz edilmesi amacıyla yapılmaktadır.

INTOSAI tarafından hazırlanan denetim standartlarına göre, izleme sürecinde denetçinin uyması gereken standartlar şunlardır: “Raporlama aşamasından sonra izleme aşamasında, denetlenen kuruluşun ortaya konulan hususları yeterli ölçüde ele alıp almadığı üzerinde durulur. Denetlenen kuruluş tarafından atılan adımların yetersiz olması veya tatmin edici olmaması, Sayıştay’ın ek rapor hazırlamasını gerektirebilir”²³⁰. Sayıştay tarafından denetim raporlarında açıklanan hususların denetlenen idare tarafından yeterli ölçüde cevap vermesi gerekir, şeklindeki standartta denetlenen idarenin cevabının kapsamlı olması gerektiği üzerinde durulmuştur

II. SEÇİLİ ÜLKE UYGULAMALARINDA YEREL YÖNETİMLERİN DENETİMİ

A. İngiltere’de Yerel Yönetimlerin Denetim

1. İdari Denetim

Yerel yönetimler, doğrudan parlamento tarafından denetlenmektedir. Parlamento, yerel teşkilatın yetkilerini kısıtlayabilir, karar alma organlarını azledebilir, mevzuattaki görev alanlarını yeniden düzenleyebilir veya yetkilerini başka teşkilata aktarabilmektedir. Ancak parlamento, asla yerel teşkilatları tamamiyle ortadan kaldıramamaktadır.

2. Mali Denetim

İngiltere’de yerel yönetimler üzerinde uygulanan mali denetim, aşağıda açıklanan şekilde icra edilmektedir.

a. İç Denetim

İç denetim, bağımsız iç denetim organlarınca yerel yönetimlerin hizmetlerin etkinliğini ve kaynakların verimli kullanımını ölçmek şeklinde, yani performans denetimini de kapsayacak şekilde yapılmaktadır²³¹.

²²⁹ TC Sayıştay, Düzenlilik Denetimi Rehberi, s.153.

²³⁰ Sayıştay, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI 300), s.155.

²³¹ Nuri Tortop, İngiltere’de Yerel İdare Bütçeleri, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt:3, Sayı:5, Eylül 1994, s.47.

İç denetim biriminin çalışma kapsamına; “yerel yönetimlerin hedeflerinin saptanması ve bu hedeflere ulaşılmasının izlenmesi, hedeflere ulaşılmasını engelleyebilecek risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve yönetilmesi, başkanının sorumlulukları içinde bulunan politikalar hakkında tavsiyelerde bulunulması, kaynakların verimli, etkin ve ekonomik kullanımının sağlanması, mevcut politikalar, kanunlar ve düzenlemelerle uyumluluğun sağlanması girmektedir”²³². Bunun yanında bu denetimin asıl amacı, inceleme ve değerlendirmeler sonucunda yerel yönetimlere tavsiyelerde bulunmaktır.

b. Dış Denetim

Dış denetim, İngiliz yerel birimlerince bakanlıkça atanan denetçiler tarafından meclise bir rapor sunularak icra edilmektedir. Denetim, genellikle yerel birimlerin ekonomik ve performans yapısı üzerinde icra edilmektedir. Bu çerçevede hesapların mevzuata uygun yapılıp yapılmadığı, gelir ve giderlerin mevzuata uygun icra edilip edilmediği ve performans yönetimindeki faaliyet ve hizmetler değerlendirilmeye çalışılmaktadır²³³. Ayrıca bu denetim, borçlanma konusundaki kararlarının onaylanması, rehberlik amacıyla genelgeler ve tüzükler hazırlanması, yerel teşkilat yönetmeliklerinin onaylanması ve hazine yardımlarının yönetilmesi yollarıyla da icra edilmektedir.

3. Performans Denetimi

İngiltere’de; “performans sözleşmesine dayalı performans esaslı bütçeleme sistemi uygulanmaktadır. Merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında yapılan bu sözleşmelerle yerel yönetimlere belli performans hedeflerine ulaşma konusunda yükümlülükler getirilmekte, amaçlanan sonuçlara odaklanılarak kamu hizmetlerinin nitelik bakımından geliştirilmesini sağlamak zorunluluğuna işaret edilmektedir”²³⁴.

Yerel yönetimlerin performans denetimi, bağımsız denetim kuruluşları, ‘İngiltere Denetim Komisyonu (Audit Commission)’ ve ‘İngiltere Sayıştay’ı (National Audit Office of United Kingdom)’ tarafından yerine getirilmektedir. 1982 yılında yürütmenin gözetiminde yerel yönetimleri denetlemek amacıyla kurulan Denetim Komisyonu, performans ölçü ve göstergelerinin temelini oluşturmuştur. Performans denetimi kapsamında, yerel yönetim harcamalarının verimli ve etkin harcanıp harcanmadığı incelenmektedir. Bu sayede ‘Value-For-Money’ kavramı yani ‘ paranın karşılığı’, denetim kavramı içine girmiştir. Bu kapsamda; muhtemel kötü kullanımların, savurganlıkların ve etkinsizliklerin tespitine yönelik

²³² Baran Özeren ve Mustafa Ekinci, İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları, **Kamu İç Denetim Standartları, Araştırma/İnceleme/Çev. Dizisi:37 Sayıştay**, Ankara, Mart 2004, s,7-8.

²³³ Ahmet Güven, **Belediyelerde Performans Denetimi ve Algılanması Üzerine Bir Araştırma**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012, s.112.

²³⁴ Demokan Demirel, Performans Esaslı Bütçe: ABD, İngiltere ve Türkiye Örnekleri, **Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl:8, Sayı:1, Haziran 2015, s.166.

incelemeler yapılmakta, önemli program veya projelerin performansları hakkında güvence sağlamak için geniş kapsamlı incelemeler tasarlanmakta ve yönetsel işlemleri, iyi uygulamalar standartları açısından değerlendirmektedir.

1999'da Yerel Yönetimler Kanunu ile “denetim komisyonunun performans denetiminde uyguladığı ‘Paranın Ulusal Değeri (Value-For-Money)’ uygulamasından ‘En İyi Değer (Best Value)’ uygulamasına geçilmiştir”²³⁵. İngiltere’de 2000’li yıllarla birlikte kamu faaliyetlerinin ifasında temel alınan yaklaşım, ‘En İyi Değer (Best Value)’ rejimidir. Bu yeni yaklaşımla birlikte, “bilgi teknolojilerinden faydalanılarak hizmet ve faaliyetlere daha düşük maliyetle ulaşılması amaçlanmış; yerel yönetimlerin büyük ölçekteki sorunların çözümü için kamu, özel ve sivil toplum kuruluşları ve gönüllüler arasında yerel düzeyde iş birliği olanaklarının araştırılıp desteklenmesi benimsenmiştir”²³⁶.

Bu yöntemle birlikte yerel teşkilatların icra ettiği faaliyetlerde standart, kalite, etkinlik ve tutumluluk amaçlanmış ve tüm yerel yönetimler bu uygulama kapsamına alınmıştır. Yerel yönetimler tarafından yerine getirilen hizmetlerin her beş yılda bir gözden geçirilmesi öngörülmüş, bu hizmetlerin standartları ve maliyetleriyle alakalı olarak bu hizmetlerden yararlananların görüşünü alınarak, bu konuda yerel yönetimler sorumlu tutulmuştur. Bu şekilde hedeflerin hizmet taleplere göre şekillenmesi, sunulacak faaliyette etkinlik ve kalitenin artırılması hedeflenmiştir. Bu rejimde; “hizmetlerin ölçülmesi için sorgulama (hizmetin sağlanma nedeni ve biçimi), karşılaştırma (diğer kuruluşların ulaştıkları performans düzeyi ile kıyaslama), danışma (vergi yükümlüleri, hizmetten yararlananlar ve yerel topluluğun görüşünü alma) ve rekabet (performansı artırmak için diğerleriyle rekabet etme)”²³⁷, şeklinde belirlenen ölçütlerden yararlanılmaktadır.

Performans göstergeleri, yerel teşkilatlar tarafından ifa edilen faaliyet ve hizmetlerin değerlendirilmesinde kullanılan önemli ölçütlerdir. Bu göstergeler ayrıca yerel teşkilatlar arasında karşılaştırma yapılmasına olanak sağlamaktadır. İngiltere’de; “sayıları 200 civarında olan performans göstergelerinin bir kısmı denetim komisyonu, diğer bir kısmı da yerel otoritenin kendisi tarafından belirlenmektedir”²³⁸.

En iyi değer rejiminin izlenip değerlendirilmesinden “Bağımsız Bölge Denetçileri” yetkilidirler. Burada şu unsurlar denetlenmektedir; “performans planlarının yasalara uygunluğu, yerel yönetim kayıtlarının tanımlanan performans bilgilerine ve sisteme

²³⁵ Bilge, 2007, s.6.

²³⁶ Sefa Çetin, İngiltere’de En İyi Değer Rejimi ve Denetim Sistemi, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:68, Ankara, 2008, s.48.

²³⁷ Çetin, 2008, s.53.

²³⁸ Marlene Davies, Performance Measurement in the UK Public Sector Understanding performance Indicators, **The Journal of Finance and Management in Public Services**, Cilt:3, Sayı:2, 2003, s.41.

uygunluğu, yönetimin en iyi değer performans yönetimi çerçevesinin mevzuata uygunluğu”²³⁹, denetlenmektedir. Denetçiler tarafından performans planlarıyla alakalı olarak hazırladıkları raporu, denetlenen yerel teşkilata, denetim komisyonuna ve plan mevzuata uygun değilse ilgili Devlet Bakanlığı’na göndermektedirler ve bu durumda merkezi teşkilat yerel yönetimlere müdahale etmektedir.

1314 yılında denetim yapmaya başlayan ‘İngiltere Sayıştay’ı (National Audit Office of United Kingdom)’, 1866 yılında ‘Baş Murakıplık ve Hesap Kontrolörlüğü Ofisi (Comptroller and Auditor General)’ kurulmasıyla kamu kurum ve kuruluşlarının hesaplarını incelemeye başlamıştır²⁴⁰. İngiltere Sayıştay’ı, düzenlilik denetiminin yanında 1983 yılından beri verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kapsamında performans denetimini de gerçekleştirmektedir²⁴¹. 1972 tarihli Yerel Yönetim Finansman Kanunu’nda²⁴² 1982 yılında yapılan değişiklikle, İngiltere Sayıştay’ına yerel yönetimler üzerinde performans denetimi yapma yetkisi verilmiştir²⁴³. Devlet projelerinin, programlarının ve girişimlerinin ne şekilde icra edildiği ve bu hizmetlerin karşılığında ödenen maliyetlere değip değmediğini belirlemek için yapılan performans denetimleriyle Sayıştay; kamu hizmetlerinde verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun ne şekilde artırılacağına yönelik kurumlara tavsiyelerde bulunmaktadır. Hazırlanan performans denetimi raporları, “idareler tarafından belirlenen hedeflere ulaşmak için kaynaklarını tam kapasiteyle kullanıp kullanmadığını göz önünde bulundurmaktır”²⁴⁴.

Performans denetimi sonucunda hazırlanan raporlar, parlamentoya sunulmakta ve raporun taslağı Hazine veya Kamu Hesapları Komitesi’nin basın bürolarına gönderilmektedir. Daha sonra basına verilen bu raporlarla ilgili Sayıştay gerekli açıklamaları yaparak kamuoyunu bilgilendirmektedir.

4. Kamuoyu Denetimi

Burada yerel halk ve sivil toplum kuruluşları yerel yönetimlerin verecekleri hizmetlerin belirlenmesine katılarak sürece müdahil olmuşlardır. Bu yapılacak faaliyetlerin ve sunulacak hizmetlerin yapılıp yapılmamasına ya da yapılmış olan faaliyet ve sunulan

²³⁹ Çetin 2008, s.54.

²⁴⁰ Derya Kubalı, **Performans Denetimi; Kavram, ilkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, 1998, <https://docplayer.biz.tr/15538246-Performans-denetimi-kavram-ilkeler-metodoloji-ve-uygulamalar-inceleme-derya-kubali.html> (Erişim Tarihi: 14.05.2021), s.133.

²⁴¹ Halil Kırçalı, **İngiltere Sayıştayında İncelemeler**, Sayıştay Yayınları, No:32, Ankara, 1990, s.7.

²⁴² Local Government Finance Act, 1982, https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1982/32/pdfs/ukpga_19820032_en.pdf (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

²⁴³ Nirmala D. Nath; Karen Van Peursem and Alan Lowe, **Public Sector Performance Auditing: Emergence, Purpose and Meaning**, Working Paper Series Number: 81, Department of Accounting University of Waikato, New Zealand, February 2005, s.16.

²⁴⁴ Mehmet Alpertunga Avcı, **Çağdaş Yüksek Denetim ve Etkin Türk Sayıştay’ı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s.115.

hizmetlerin değerlendirilmesine katılarak yönetimde söz sahibi olunmaktadır. Böylece bu faaliyetlerin ve hizmetlerin değerlendirilmesini kamuoyu denetimi olarak adlandırmak yanlış olmamaktadır.

B. Fransa’da Yerel Yönetimlerin Denetimi

Fransa’da yerel teşkilatlar üzerinde, temelde aşağıdaki gibi iki farklı şekilde denetim gerçekleştirilmektedir. Mali denetim ise kendi arasında üçe ayrılarak faaliyetini sürdürmektedir.

1. İdari Denetim

Fransa Anayasasının 72’nci maddesine göre yerel yönetimler, devleti temsil eden Vali tarafından, idari denetim biçiminde denetlenmektedirler. Valiler, önceden yerel yönetimlerin işlemleri üzerindeki kararlar yürürlüğe girdikten sonra denetleme gerçekleştirirken, 2 Mart 1982 tarihinde çıkartılan kanunla bu yetki Valilerden alınarak, bugün sadece, yerel yönetimlerin yapmış olduğu işlemlerin hukuku uygun olup olmadığını denetleme yetkisi bırakılmıştır²⁴⁵. Valiler, yerel yönetimler tarafından verilen kararları ya tekrar gözden geçirilmesi için yerel yönetimlere geri gönderir ya da idare mahkemelerine kararların iptali için dava açabilirler.

2. Mali Denetim

Mali denetim üç farklı şekilde faaliyetini sürdürmektedir.

a. Bölgesel Denetim Kurulları-Yerel Sayıştay Denetimi

Her bölgede bulunan “Bölgesel Denetim Kurulları” ya da “Yerel Sayıştay (Chambre Régionales Des Comptes)”, yerel yönetimlerin hesap ve işlemlerini incelemektedir²⁴⁶.

Yerel Sayıştay’ın hazırladığı denetim raporları, (<https://www.ccomptes.fr>) internet adresinden yayınlanarak kamuoyuna ilan edilmektedir. Bu sayede hem kurumların hem de halkın etkin bir şekilde denetime katılımı sağlanmakla birlikte kamuoyu baskısı yaratılmaya çalışılmaktadır.

b. Sayıştay Denetimi

Fransız Sayıştay’ı, “1319’da Kral V. Philip, Hesap Dairesi adı altında ayrı bir kuruluş olarak organize etmiş, 1807 yılında 1. Napolyon tarafından ‘Cour Des Comptes’ adıyla kurumsallaştırılmıştır”²⁴⁷. 22 Haziran 1967 tarihli yasayla kurumun teşkilat yapısı, görevleri ve yetkileri yeniden düzenlenerek; performans denetim yetkisi Sayıştay’a verilmiştir. 1983

²⁴⁵ Keleş, 1994, s.13.

²⁴⁶ Nuri Tortop, Ülke Ülke Yerel Yönetimler-Fransa’da Yerel Yönetimlerin Devlet Tarafından Denetimi, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, Ankara, Mart 1995, s.84.

²⁴⁷ European Court of Auditors, Cour Des Comptes French, **State Audit in the European Union**, National Audit Office, <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/en/#h-11> (Erişim Tarihi: 05.01.2020), s.91.

yılında Adem-i Merkeziyet Kanunu ile ‘Bölge Sayıştayları (Chambre Régionales Des Comptes)’ kurularak, yerel yönetimlerin hesaplarının yargısal denetimi bu kuruluşlar tarafından yapılmaya başlanmıştır. Bölge Sayıştay’larının verdiği kararların temyiz mercii, Sayıştay olmuştur²⁴⁸.

Etkinlik ve program verimliliği denetimi biçiminde yürütülen ve kurumlarının, hizmetlerinin ve programlarının yönetimin kalitesi ile düzenliliğine, hizmetlerin etkinliğine yönelik gerçekleştirilen performans denetimi; Sayıştay’ın her bir dairesi tarafından yürütülüp sonuçları daire kurulları tarafından onaylanmaktadır²⁴⁹. Fransa Sayıştay’ı, kaynaklarının üçte ikisini performans denetimlerine ayırmakta ve risk, denetim dönemi, ilgili alandaki deneyim, kamu yararı ve siyasal düzey gibi kriterlere göre bu denetimini gerçekleştirmektedir²⁵⁰. Performans denetimlerine ilişkin ulaşılan sonuçlar, ilgili bakanlığa ve ilgili kuruma gönderilirken, performans denetimleri sonucunda ulaşılan en önemli konular, ilgili bakanlığın cevabıyla birlikte parlamentoya sunulan yıllık rapora dâhil edilmektedir²⁵¹.

c. Ombudsman Denetimi

Fransa’da 1973’ten itibaren “Fransız Cumhuriyeti’nin Ombudsmanı (Médiateur de la République)” faaliyetini sürdürmektedir. Ombudsman, doğrudan Cumhurbaşkanı tarafından altı yıllığına atanmaktadır²⁵². Ombudsmanlık denetimiyle; “vatandaşlar ile kurumlar arasındaki anlaşmazlıkların mahkemelere gitmeden anlaşma zemini aranmaktadır. Ayrıca Ombudsman, meydana gelen anlaşmazlıklar neticesinde kamu hizmetlerinde tespit edilen etkin olmayan faaliyetlerin değiştirilmesi için tavsiye ve öneriler getirebilmektedir. Eğer Ombudsmanın uyarı ve önerileri dikkate alınmazsa, bir üst mercie başvurularak anlaşmazlık yaşanan şahsa disiplin cezası verilmesi istenebilir, ayrıca dava süreci de başlatılabilir”²⁵³.

C. ABD’de Yerel Yönetimlerin Denetimi

ABD’de yerel yönetimlerin denetlenmesi, aşağıda açıklandığı üzere üç farklı yöntemle gerçekleştirilmektedir. Bunlar; ‘kamuoyu denetimi, performans denetimi ile idari denetim’ şeklindedir.

1. İdari Denetim

Yerel yönetimlerin idari denetimi, eyaletler tarafından gerçekleştirilmektedir. Eyaletlerde devlet bakanı, yerel yönetimler hakkında bilgileri toplamakta ve eyalet

²⁴⁸ Avci, 2014, s.179.

²⁴⁹ Avci, 2014, s.184.

²⁵⁰ Tolga Demirtaş, **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay’ı Uygulaması**, no:17, Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çev. Dizisi, Ankara, 2001, s.165.

²⁵¹ Avci, 2014, s.185.

²⁵² Oktay Bahadır, Ombudsmanlık Kurumunun İsveç, İngiltere ve Fransa ile Karşılaştırmalı İncelenmesi, **Türkiye Adalet Akademisi Yayınları**, Sayı:1 Nisan 2010, s.375.

²⁵³ Vakur Versan, **Kamu Yönetimi: Siyasi ve İdari Teşkilat**, Der Yayınları, 10.Baskı, İstanbul, 1990, s.175.

yönetiminin öngördüğü hizmetlerin yerine getirilip getirilmediğini incelemektedir. Ayrıca yerel yönetimlerin bazı faaliyetleri, eyalet yönetimindeki diğer departmanlar tarafından denetlenmektedir. Örneğin, Çevre veya Doğal Kaynaklar Departmanı yerel düzeyde yürütülen yapı ruhsatları, barınma, arazi kullanımı gibi faaliyet ve hizmetleri kontrol etmektedir²⁵⁴.

ABD’de 1978 yılında çıkartılan ‘Genel Müfettiş Kanunu’yla (Inspector General Act)’;“teftiş kurulları denetim sistemine katılmış, Genel Müfettişlik Reform Kanunu’nda 14 Ekim 2008’de yapılan değişiklikle genel müfettişler (teftiş kurulları) daha da geniş yetkilerle donatılmıştır”²⁵⁵.

2. Performans Denetimi

ABD’de yerel yönetimler, federe devletler içinde farklı yapılandıkları için denetimlerinde de birbirinden değişik uygulamalar mevcut olabilmektedir. 1921 yılında kurulan ve ulusal meclis adına denetim yapan ‘Federal Sayıştay (General Accounting Office)’, performans denetimlerinin çoğunu icra etmekle beraber federe devlet düzeyinde denetim yapan Sayıştay’lar ile denetçiler tarafından da yerel teşkilatların faaliyetlerinin ve hizmetlerinin denetimi yapılmaktadır.

1947 tarihli ‘Federal Devlet Yürütme Organının Denetimi Kanunu’ ile Sayıştay bağımsız denetim yapan bir kuruluş olarak belirlenmiş; 1970 tarihli kanun ile Sayıştay’ın denetim alanı ve yetkisi genişleterek, performans denetimi yapma yetkisi verilmiştir²⁵⁶. 2004 tarihli ‘Beşerî Sermaye Reformu Kanunu’ ile kurum federal çalışanlar ödeme sisteminden ayrılmış; çalışma performansına önem veren bir tazminat sistemi kurulmuş; özel sektör kuruluşlarıyla değişim programlarını yürütmek üzere Sayıştay yetkilendirilmiştir. ABD’de Federal Sayıştay’a ilaveten, her eyalet bünyesinde ayrıca yüksek denetim kurumu da bulunmaktadır²⁵⁷.

Federal Sayıştay tarafından performans denetimleri yürütülürken üç temel süreç izlenmektedir. Bunlar; performans denetimine ilişkin stratejik plan, performans planı ile raporlama süreçleridir. Planlara göre icra edilen performans denetimi, bulgularını ve önerilerini kapsayan raporu mali yılın bitiminden hemen sonra Kongre’ye sunmaktadır. Kongre, bu raporlara dayanarak gerek kamu kaynaklarının kullanımını gerekse kamu

²⁵⁴ Mehmet Zahid Sobacı ve Özer Köseoğlu, Başkanlık Sistemlerinde Yerel Yönetimler, Seta Yayınları, No:63, İstanbul, 2016, s.33.

²⁵⁵ Kamil Karatepe, Bürokratik Dokunulmazlığın İnşası: Denetim Sisteminde Reform ve Teftiş Kurullarının Kaldırılması, **Mülkiye Dergisi**, 2010 Cilt:34 Sayı:268, 2010, s.94.

²⁵⁶ Harry S. Havens, **The Evaluation of the General Accounting Office: From Voucher Audits to Program Evaluations**, General Accounting Office, History Program, January 1990, s.7.

²⁵⁷ Avci, 2014, s.128-129.

sektörünün performansını sorgulama imkânına kavuşmaktadır²⁵⁸. Böylece icra edilen faaliyet ve hizmetin etkinliği ortaya çıkmaktadır.

3. Kamuoyu Denetimi

ABD’de yerel yönetimlerin diğer ülke yerel yönetimlerinde olmayan birtakım özellikleri vardır. Bunlar; referandum, görevden düşürme ve genel halk görüşmesidir²⁵⁹.

- **Referandum:** Yerel birimlerin katılımcı bir modelle yönetilmesi amacıyla yerel halka kararlara katılma hakkı verilmiştir. Anlaşmazlıkların çözümlenmesinde eğer anlaşmazlık sağlanamazsa belediyenin coğrafi bölgesi içinde bulunan seçmenlerinin %60’ının imzalı başvurusuyla bu yola gidilmektedir.

- **Recall (Görevden Düşürme):** Demokratik usullerle yönetime gelen yerel yönetim idarecisi halkoyuyla görev süresi içinde azli gerçekleştirilebilmektedir.

- **Public Hearing (Genel Halk Görüşmesi):** Yerel yönetimlerin önemli hizmetlerinin yerine getirilmesinde halkın görüşü sorulmakta ve sürece o bölgede yaşayan kişiler dâhil edilmektedir. Bu uygulama ile bölgede yaşayan halkın, bölge politikalarına katılmaları ve politikalar üzerinde söz sahibi olmaları sağlanmakta, böylece bölge halkı ve sivil toplum kuruluşları, yerel yönetimler üzerinde kamuoyu baskısı kurarak denetim işlevini gerçekleştirmektedirler.

D. Almanya’da Yerel Yönetimlerin Denetimi

Almanya’da yerel yönetimler; ‘idari, yargı ve performans denetimleri’ yoluyla denetlenmektedir.

1. İdari Denetim

Almanya’da yerel yönetimler, eyalet yönetimlerinin denetimi altındadırlar. İlçeler (Kreise) için denetim birimi, eyalet organlarıdır; belediyeler bakımından ise denetim görevini devlet teşkilatı kapsamında ilçeler yerine getirmektedir. Bu kapsamda denetim birimleri; ‘ilçe yöneticisi (der Landrat, der Oberkreis Direktor), eyalet başbakanı (Magistrat) ve içişleri bakanından (Innenminister)’ oluşmaktadır²⁶⁰.

Denetim birimlerinin, yerel yönetimlerin yerel kapsamdaki görevleri üzerinde sadece ‘kanunilik denetimi (Rechtsaufsicht)’ icra edilebilmektedir. Yani yapılan yerel hizmetlerin mevzuata uygunluğu ile sınırlıdır. Buna karşılık, yerel yönetimlerin federal kapsamdaki görevleri için ayrıca ‘yerindelik denetimi (Fachaufsicht)’ de icra edilmektedir. Yapılan federal

²⁵⁸ Avci, 2014, s.134-135.

²⁵⁹ Sobacı; Köseoğlu, 2016, s.32-33.

²⁶⁰ Mehmet Güneş, Almanya ve Türkiye’deki Yerel Yönetimlere Karşılaştırmalı Bir Bakış, **Dergi Park Akademi**, 2009, s.161.

görevlerin plan ve programa göre mi yapıldığı (Zweckmäßigkeit) incelenmekte ve bu doğrultuda karar verilmektedir²⁶¹.

2. Yargı Denetimi

Almanya’da yerel yönetimlerin yetki alanları çok geniş olduğu için, yapmış olduğu hizmetlerden çok fazla kişi etkilenmektedir. Bu işlemlere karşı yerel halk, idare mahkemesine dava açabilirler. İdare mahkemeleri, yerel yönetimlerin işlemlerinin hukuka uygunluğunu gözetmekle yükümlüdür. Bu kapsamda idare mahkemelerine açılan davalarda, yerel halk hukuka aykırı olduğunu düşündükleri işlemlere karşı itiraz edebilmekte (Widerspruch) ya da işlemin iptalini (Anfechtungsklage) isteyebilmektedirler²⁶².

Ayrıca Almanya’da yerel yönetimler, hukukî metinler (Rechtsverordnung) çıkarma yetkisine de sahiptirler. Bu metinler; şekil şartlarına uymadıklarında, yetki bakımından yeterli dayanağa sahip olmadıklarında ve daha üst bir hukuki metne aykırı olduklarında hukuka aykırı sayılmaktadırlar. Bu metinlere karşı hakları ihlal edilenler Yüksek İdare Mahkemesine bu metinlerin iptali için dava açabilmektedirler²⁶³.

3. Performans Denetimi

Almanya’da performans denetimi, federe düzeyde kurulmuş Sayıştaylar ve ‘Federal Almanya Sayıştay’ı (Bundesrechnungshof)’ tarafından yerine getirilmektedir²⁶⁴.

Almanya Sayıştay’ı, 1714 yılında Prusya İmparatoru Kral 1. Frederic William tarafından kurulmuştur. 1868 yılında Sayıştay’a Kuzey Almanya Federasyonu’na ait hesapları denetleme yetkisi verilirken, 1871 yılında Alman İmparatorluğu’nun hesaplarını denetleme yetkisi verilmiştir. Kurum, 1945 yılından sonra ‘Özel Görevler Hesap Mahkemesi’ adıyla çalışmalarına devam etmiştir. 1948 yılında, ‘Karma Ekonomi Alanı Sayıştay’ı kurulmuş, Anayasanın yürürlüğe girmesinden sonra Karma Ekonomi Alanı Sayıştay’ı, Alman Federasyonu’nun geçici olarak yüksek denetim sorumluluğunu üstlenmiş ve 1950 yılında günümüzdeki Sayıştay kurulmuştur²⁶⁵. 1985 tarihli ‘Federal Denetim Kurulu Kanunu’ ile Sayıştay bağımsız bir kurum haline getirilmiştir. 1998 yılında kamu denetimi faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilmesi için, Federal Sayıştay’a yedi bölgesel (Federe) Sayıştay kurulmuştur. Ayrıca 2015 ve 2016 yıllarında Almanya Sayıştay’ı, organizasyon yapısını ve

²⁶¹ Tacettin Karaer, Federal Almanya’da Siyasal ve Yönetimsel Yapının Genel Görünümü, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:22, Sayı:3, Eylül 1989, s.27.

²⁶² Verwaltungsgerichtsordnung 40, https://www.gesetze-im-internet.de/vwgo/_40.html (Erişim Tarihi: 06.04.2019). (İdari yargılama kanunu mad.40).

²⁶³ Verwaltungsgerichtsordnung 47, https://www.gesetze-im-internet.de/vwgo/_47.html (Erişim Tarihi: 06.04.2019). (İdari yargılama kanunu mad.47).

²⁶⁴ Selçuk Bakkaloğlu, **Kamu Kesimi Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trabzon, Ocak 2004, s.74.

²⁶⁵ Avci, 2014, s.187.

görev dağılımını temelden revize etmiş, dış mali kontrolün işlevselliğini ve hareket kabiliyetini daha da geliştirmiştir. 2017 yılında ise yeni kurum yapısını yürürlüğe koyarak, kalan federal denetim ofislerini Almanya Sayıştay'ına bağlı şubelerine dönüştürmüştür²⁶⁶.

Alman Sayıştay'ının amacı, hükümet eylemlerinin şeffaflığını, verimliliğini ve sürdürülebilirliğini arttırmaktır²⁶⁷. Almanya Sayıştay'ı tarafından yürütülen performans denetiminde kamu faaliyetlerinde paranın karşılığının sağlanıp sağlanmadığı araştırılmakta ve fayda-maliyet ilişkisinin ne şekilde sağlandığı tespit edilmektedir²⁶⁸.

Almanya Sayıştay'ı, tarafından dört çeşit performans denetimi uygulanmaktadır:

- **“Etkinlik Denetimi ve Program Değerlendirmeleri:** Yerel yönetimler tarafından hazırlanan plan ve programların amaçları ile hedeflerinin gerçekleştirilme durumları incelenmektedir.

- **Maliyet-Fayda Analizi:** Yerel yönetimlerin plan ve programlarının uygulanması sonucu elde edilecek faydalar ve bu hizmetin maliyeti bu kapsamda belirlenerek, geleceğe yönelik tahminleme yapılmaktadır.

- **Devam Eden Program Denetimi;** Yerel yönetimlerin yürürlükte olan plan ve programları esas alınarak yapılan denetimdir.

- **Enine Kesit Denetim;** Benzer hizmet ve faaliyetlerin yerel yönetim birimleri arasında karşılaştırılarak yapılan bir denetimdir²⁶⁹.

Almanya'da diğer ülkelerden farklı olarak;“kamuda performansın artırılmasına yönelik ‘Federal Performans Komiserliği’ adında bir yapı bulunmaktadır. 1986 yılında çıkarılan yönetmelikle düzenlenen komiserlik, Sayıştay kaynakları ile faaliyetlerini yürütmektedir. Aynı zamanda Sayıştay Başkanı olan federal performans komiserinin görevi; federal yönetimin verimliliğini arttırmak için teklifler, öneriler ve görüşler sunarak federal yönetimi organize etmektir²⁷⁰.

III. TÜRKİYE’DE YEREL YÖNETİMLERİN DENETİMİ

Yerel faaliyet ve hizmetlerin mevzuata, plan ve programlara, ölçütlere göre yapılıp yapılmadığı meselesi önem arz etmektedir. Yerel teşkilatlar üzerinde merkezi hükümetin vesayeti söz konusudur. Merkezi yönetim bu şekilde yerel yönetimleri gözetim altında tutmaktadır. Yerel yönetimler üzerinde birtakım denetimler mevcuttur. Bu başlıkta Türkiye’de

²⁶⁶Bundesrechnungshof, **Unsere Geschichte**, <https://www.bundesrechnungshof.de/de/ueber-uns/geschichte> (Erişim Tarihi: 06.04.2019).

²⁶⁷Bundesrechnungshof, **Leitbild des Bundesrechnungshofes**, <https://www.bundesrechnungshof.de/de/ueber-uns/leitbild> (Erişim Tarihi: 06.04.2019).

²⁶⁸ Avci, 2014, s.195.

²⁶⁹ Kubalı, 1998, s.139.

²⁷⁰ Avci, 2014, s.195.

denetimin yasal dayanağı anlatıldıktan sonra yerel yönetimlerde uygulanan denetimlere yer verilecektir.

A. Türkiye’de Denetimin Yasal Dayanağı

Türkiye’de denetimin yasal dayanağı kapsamında 1961 ve 1982 Anayasaları ayrıca ilgili kanunlarda denetim ile ilgili hükümler incelenmiştir.

1. Anayasada Denetim

Denetimin etkin ve verimli yapılabilmesi için denetimi kısıtlayıcı bir durumun bulunmaması, aksine anayasal dayanağının olması gerekmektedir. Burada 1961 Anayasası ve 1982 Anayasasında denetimle ilgili hükümler incelenmiştir.

a. 1961 Anayasasında Denetim

Ülkemizde 1961 Anayasası’nda; “idarenin hiçbir eylem ve işlemi, hiçbir halde, yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılamaz, ayrıca yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır”²⁷¹ hükümleri ile yargısal denetimin yasal dayanağı güvence altına alınmıştır. 1971 yılında yapılan değişiklik ile hüküm; “idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır” şeklinde değiştirilmiştir. Anayasanın 116’ncı maddesinde mahalli idareler düzenlenmesine rağmen, idari vesayet hakkında herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Anayasanın 127’nci maddesinde “Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir” ifadesiyle denetimin Sayıştay tarafından yapılması, Anayasal güvence altına alınmıştır.

b. 1982 Anayasasında Denetim

1982 Anayasa’nın 125’inci maddesinde; “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır, ayrıca 138’inci maddesinde; yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır” hükümleri ile yargısal denetimin yasal dayanağı güvence altına alınmıştır.

Anayasanın 160’ıncı maddesindeki; “Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir” hükmüyle de denetimin Sayıştay tarafından yapılması düzenlenmiştir. Ayrıca aynı maddede; “mahallî

²⁷¹ 1961 Anayasası, Madde:114 ve 132.

idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır” hükmüyle açık bir şekilde yerel yönetimlerin mali denetiminin Sayıştay tarafından yapılması kararlaştırılmıştır.

Anayasanın 127’nci maddesinde; “merkezi idare, mahalli idareler üzerinde, mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idari vesayet yetkisine sahiptir” hükmü ile uygunluk denetimi yanında vesayet denetiminin de yapılabileceği kararlaştırılmıştır.

2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Denetim

Tanzimat dönemiyle başlayan kamusal alanda reform²⁷² süreci özellikle cumhuriyet dönemiyle hız kazanmıştır. 1960 yılında kurulan DPT ile planlı döneme geçilmiştir. Bu dönemde MEHTAP raporu yayınlanarak, kamu yönetiminde personel rejiminin iyileştirilmesi, yönetsel değişikliklerin yapılması ve koordinasyon anlaşmazlıkları dile getirilmiştir²⁷³. 1990’lı yıllarda ‘KAYA (Kamu Yönetimi Araştırması)’ raporu yayınlanmış ve bu raporda; “kamu yönetimini geliştirmek ve yeniden düzenlemek üzere bugüne kadar yapılmış olan çalışmaların ve uygulamaların eksik yönlerini, aksaklıklarını, dar boğazlarını ve sorunlarını belirlemek ve bunlarla ilgili alınması gereken önlemleri açıklığa kavuşturmak ele alınmış ayrıca Avrupa Topluluğu’na katılma kararı almış, Türkiye’nin topluluğa yönetsel uyum alanında yapması gerekli hazırlıklar belirlenmiştir”²⁷⁴. 1996’da Sayıştay kanununda yapılan değişiklikle Sayıştay’a kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanılması için denetleme yetkisi verilmiştir. Kamu yönetiminde 2000’li yıllarda yöneticilerin hesap verebildiği, yapılan faaliyetlerin etkinlik ve verimlilik temelinde değerlendirildiği bir süreç geçilmiştir. Bu kapsamda 2003 yılında 5018 sayılı kanun kabul edilmiştir.

a. KMYKK Öncesi Denetim

2003 yılında 5018 sayılı KMYKK çıkarılmadan önce kamu malî yönetim sistemimiz 1927’de yürürlüğe giren 1050 sayılı kanunla düzenlenmişti. Bütçe uygulaması aşamasında devlet tüzel kişiliğinde bulunan idarelerle katma bütçeli ve özel bütçeli idarelerin harcama ve

* Reform kavramı, hataları ve eksiklikleri giderme ve iyileştirme veya düzeltme anlamında kullanılır. Kamu yönetiminde reform kavramı ise, idarenin malik olduğu kaynakların idarenin hedefleri için yeniden düzenlenmesidir.

²⁷³ Hüseyin Sevinç, Değişim ve Kurumsal Yapılandırma Süreci: Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP), **Uluslararası Araştırmalar Dergisi**, Cilt:7, Sayı:35, https://www.sosyalarastirmalar.com/cilt7/sayi35_pdf/8isletme_iktisat_iletisim_kamu/sevinc_huseyin.pdf (Erişim Tarihi: 09.05.2021), s.746.

²⁷⁴ Bekir Parlak; Zahid Sobacı, **Kuram ve Uygulamada Kamu Yönetimi Ulusal ve Küresel Perspektifler**, Alfa Aktüel Yayınları, 3.Baskı, Bursa, 2010, s.342.

gelirlerinin mevzuata uygunluğunu ifade eden idari denetim yapılmaktaydı. Ayrıca kamu idarelerin teftiş kurulları, genel müdürlük kontrolörlükleri, Maliye Bakanlığı denetçileri ve defterdarlıklar kapsamındaki muhasebe denetmenlerince mali denetim yapılmaktaydı.

Kamu kesiminde denetim birimi, ‘3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun’ ve idarelerin kendi teşkilat kanunlarıyla kurulmuştu. 3046 sayılı kanunla kamu teşkilatlarında denetim birimi olarak sadece teftiş kurulları öngörülmüşken, idarelerin teşkilat kanunlarıyla ayrıca genel müdürlük kontrolörlükleri ve il düzeyinde görev yürüten denetmenlikler kurulmuştu. Ayrıca kamuda teftiş kurullarına benzer kontrolörlük teşkilatı da bulunmaktaydı. Bakanlık teftiş kurulları, “bakanlıkların tüm birimlerinin faaliyet ve işlemleri üzerinde teftiş, denetim, inceleme ve soruşturma yapabilme görev ve yetkisine sahip iken; ana hizmet birimi olan genel müdürlüklerin kontrolörleri ise, sadece bağlı oldukları genel müdürlüğün faaliyet ve işlemleri üzerinde teftiş, denetim, inceleme ve soruşturma görev ve yetkisine sahipti”²⁷⁵. Bu denetimin gerçekleştirilebilmesi için denetimi gerçekleştirecek kişi ve birimler üst makamdan emir veya onay alması gerekmektedir.

Kalkınma planlarıyla bütçeler arasında bağ kurulamamasından dolayı, kamusal kaynaklar etkin ve verimli kullanılamamıştır. Bu durumu denetleyecek mekanizmanın olmaması kamu harcamalarında yolsuzluğa ve israfa neden olmuştur. Bütçe sistemindeki sıkıntılar yüzünden, bazı gelir ve giderler bütçeye dâhil edilememiş, ayrıca çok yıllık bütçeleme modelinin uygulanmaması bütçe faaliyetlerinin mali yıl ile sınırlı kalmasına sebebiyet vermiştir. Kamu yönetiminde yöneticilere öncelik kullanma imkânı verilemediği için kamu kaynakların etkin ve verimli kullanılamamıştır. Kullanılan bütçe ve muhasebe modeli kamusal kaynaklar konusunda, gerekli bilgilerin ayrıntılı bir biçimde arz edilmesine olanak sağlamamaktadır. Bu dönemde sadece evrak üzerinde yapılan uygunluk denetiminin olmasından dolayı, performans denetimine geçilememiştir. Ayrıca yapılan denetimlerde de uygulanacak denetim standartları oluşturulamamış olmasından dolayı denetim faaliyeti istenilen düzeyde yapılamamıştır. Tüm bu olumsuzluklardan dolayı kamu yönetiminde önemli bir reform gerçekleştirilerek performans esaslı bir yapıya geçilmiştir.

b. KMYKK Sonrası Denetim

5018 sayılı KMYKK, 10.12.2003’te kabul edilip, 25326 sayılı 24.12.2003’te yürürlüğe girmiştir. 2021 yılı itibarıyla ise, ‘Program Bazlı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi’ne geçilmiştir.

²⁷⁵ Savaş Aydın, **5018 Sayılı Yasa Çerçevesinde Performans Denetiminin Etkinliği: Bursa Büyükşehir Belediyesi Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010, s.69.

(1) KMYKK ile Denetime Getirilen Yenilikler

5018 sayılı kanunun 1'inci maddesinde amacı; “kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemek”, şeklinde ifade edilmiştir. Burada etkinlik ve verimlilik standartlarının, kamu yönetimine hâkim olan değerler olması ayrıca kamu yönetiminde hesap verilebilirlik ve mali saydamlık sağlanması amaçlanmaktadır.

5018 sayılı kanunun 2'nci maddesinde kanunun kapsamı; “merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolü, Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar da belli kısımları kapsadığı” ifade edilmiştir.

5018 sayılı kanunun 9'uncu maddesinde; “kamu idareleri; kalkınma planları, Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenen politikalar, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar. Kamu idareleri, program bütçeye uygun olarak yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını, amaç, hedef ve performans göstergelerini içeren performans programı hazırlar”. Böylece performans esaslı bütçeleme modeli uygulaması başlamış, yapılması gerekenler anlatılmıştır.

5018 sayılı kanunun 11'inci maddede “üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar”. Bütçenin uygulanmasından sorumlu olanlar açıkça burada belirlenmiştir ve bütçenin uygulanması sürecinde sorumluluklar daha çok paylaştırılmıştır.

5018 sayılı kanunun¹²'nci maddesi; “mahallî idare bütçesi, mahallî idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir” denilerek mahalli idareler de bütçe kapsamına alınmıştır.

5018 sayılı kanunun 63'üncü maddede, “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 faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir”. Burada iç denetim tanımlanarak nasıl yapılacağı hakkında bilgi verilmiştir. Böylece 5018 sayılı kanunla kamu teşkilatlarında iç ve dış denetim uygulanacağı, iç denetimin teşkilatın amirlerince görevlendirilen iç denetçiler eliyle gerçekleştirileceği hükme bağlanmıştır.

Teftiş kurulları ve denetim birimleri kaldırılarak, yerine 5018 sayılı kanunla ile idarelerde iç denetim birimlerinin kurulması kararlaştırılmıştır. İç denetçiler; “kamu teşkilatlarının işlemlerinin mevzuata uygunluğunun incelenmesini sağlayan uygunluk denetimini; tüm teşkilatlarda icra edilen hizmetlerin planlanması, uygulanması ve raporlanması kademelerindeki etkililiğin, tutumluluğun ve verimliliğin analizini sağlayan performans denetimini; hesap ve işlemlerin doğruluğunun ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesini sağlayan mali denetimi; denetlenen teşkilatın veri sistemlerinin devamlılığının ve güvenilirliğinin değerlendirilmesini sağlayan bilgi teknolojisi denetimini; denetlenen teşkilatın hizmetlerinin ve iç kontrol sisteminin analiz edilmesi, noksanlıkların belirlenmesi, kaynakların ve uygulanan modelin uygunluğunun ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesini sağlayan sistem denetimini yapabileceklerdir”²⁷⁶.

5018 sayılı kanunun 66'ncı ve 67'nci maddelerinde kamu teşkilatının iç denetim modelini takip etmek, bağımsız ve tarafsız bir şekilde görevini icra etmek amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bünyesinde ‘İç Denetim Koordinasyon Kurulu’, kurulması kararlaştırılmıştır. Bu kurulun amacı, iç denetimin daha etkin yapılabilmesi için standartlar, öneriler, eğitim programları ve gerekli usuller hazırlayarak bu sürecin koordinasyonunu sağlamaktır. Buna karşılık kurulun, idarelere yönelik denetim yapma yetkisi bulunmamaktadır.

²⁷⁶ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde:8.

5018 sayılı kanunun 68'inci maddesi; "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 TBMM'ye raporlanmasıdır". İfadesiyle dış denetimin amacı vurgulanmıştır. Ayrıca dış denetimin Sayıştay tarafından yapılması kararlaştırılmıştır. Böylece hem 63'üncü madde hem de 68'inci madde göz önüne alınacak olursa 5018 sayılı kanunla iç ve dış denetimin uygulanacağı açıkça belirtilmektedir.

(2) 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 5018 Sayılı KMYKK Arasındaki Farkları

1050 sayılı kanun ile geleneksel (klasik) bütçe sistemi uygulanmaktaydı. Bu bütçe sisteminde amaç, kamu harcamalarının, meclisin onayladığı şekliyle gerçekleşip gerçekleşmediğinin denetlenmesiydi. 5018 sayılı kanunla performans esaslı bütçeleme modeli uygulanmaya başlanmıştır. Bu bütçe sisteminde amaç ise, kamu harcamalarının mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğrultusunda verimli biçimde kullanılmasını sağlamak ayrıca performans ölçümü uygulayarak hedefleri gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini belirleyen raporlar hazırlayarak ilgilileri bilgilendirmektir. Yeni bütçeleme sistemi sayesinde; stratejik plana dayalı bir mali yönetim anlayışı benimsenmiştir, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerine önem verilmiştir. Ayrıca stratejik plana dayalı performans esaslı bütçeleme sistemine geçmekle birlikte; "başta merkezi yönetime dâhil kamu idareleri olmak üzere daha genel anlamda genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerini de kapsayacak şekilde, kamusal faaliyetlerde kaynak tahsisinin ve kullanımının etkin bir şekilde yerine getirilerek, kamu harcamalarının disipline edilmesi hedeflenmiştir"²⁷⁷.

1050 sayılı kanun, genel bütçeli idareler ile katma ve özel bütçeli dairelerin mali yönetimiyle denetimini kapsamına rağmen; 5018 sayılı kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Ayrıca Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından, kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar, ilgili hükümler kapsamında bu kanuna tabidir.

1050 sayılı kanunla sadece kamu gelir ve giderlerinin kanunlara uygunluğunun denetlenmesi mevcutken; 5018 sayılı kanunla denetim alanları arttırılarak uygunluk

²⁷⁷ Zuhal Ergen, Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-i Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanun'u Bütçe ve Harcama Usullerinde Dönüşüm, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt:8, No:1, 2016, s.104.

denetiminin yanında performans denetimi, mali denetim, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi olarak genişletilmiştir.

1050 sayılı kanunda mevcut olan Sayıştay'ın harcama öncesi kontrol görevi, 5018 sayılı kanunun 81'inci maddesinin yürürlükten kaldırılmasıyla birlikte Sayıştay'ın bu görevi sona ermiştir.

1050 sayılı kanun sadece devlet tüzel kişiliği kapsamındaki idarelerin denetimlerini ifa ettiğinden dolayı dar kapsamlıdır. Bundan dolayı kamu kaynaklarını kullanan idarelerin denetimi tam olarak yapılamamaktadır. Ancak 5018 sayılı kanun ile kamu kaynaklarını kullanan hemen hemen tüm idareler, denetim kapsamına dâhil edilmiştir.

1050 sayılı kanunda harcama yapılabilmesi için, ödeme emrine dayanarak, ita amirinin harcama talimatı vermesi sonrasında tahakkuk memurunun harcamayı mevzuata uygun şekilde ifa edip, ita amirinin onayına sunması ve ita amirinin mevzuata uygun harcamalar için saymana ödeme emri vermesi gerekmektedir. Yani harcama yapılması; taahhüt, tahakkuk, verile emrine bağlama ve ödeme aşamalarından oluşmaktadır. 5018 sayılı kanunda bütçeden gider yapılabilmesi için, ödenek tahsisinden sonra harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesi gerekir. Bu talimata göre gerçekleştirme görevlileri harcamayı tahakkuka bağlayacak, harcama yetkilisi bu tahakkuku verile emri üzerinde ödeme talimatına dönüştürecektir.

1050 sayılı kanuna göre harcama yapma konusunda sorumlular; tahakkuk memuru, sayman ve ita amiridir. 5018 sayılı kanunda ise sorumlular; siyasi açıdan, bakanlar; idari açıdan, üst yöneticiler ayrıca harcama sürecinde idari ve mali açıdan; harcama yetkilisi, mali kontrol yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilisi olarak belirlenmiştir.

3. Diğer Mevzuat Kapsamında Denetim

Denetimin yapılabilmesi için belli bir yasal dayanağa gereksinim vardır. Ancak her denetim unsurunun da mevzuatta düzenlenmesine gerek yoktur. Bundan dolayı mevzuat ile belli bir çerçeve çizildikten sonra işleyiş rehberler vasıtasıyla düzenlenmesi gerekmektedir. Bu başlıkta “6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nda” geçen denetim unsurları incelenerek anlatılmaya çalışılacaktır.

a. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak 03.12.2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Sayıştay teşkilat yapısı olarak; yargı, yönetim ve denetim olmak üzere üçe ayrılmıştır. Denetim bölümünde; bir başkan yardımcısı ve ona bağlı beş bölüm başkanı bulunmaktadır. Her biri bölüm başkanlığına bağlı, denetim grup başkanlıkları faaliyetini sürdürmektedir. Burada genel bütçe, özel bütçe, mahalli idareler,

denetim ve destek olarak denetim grup başkanlıklarının faaliyet alanı belirlenmiştir. Ayrıca 6085 sayılı kanun ile Sayıştay'ın teşkilat yapısında birtakım değişiklikler yapılmış, “Rapor Değerlendirme Kurulu ve Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulu” oluşturulmuştur.

(1) Denetim

Sayıştay kanununa göre denetimin amacı; “bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM'ye ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi ayrıca hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması, amacıyla gerçekleştirilir”²⁷⁸. Burada birtakım ilkeler üzerinde durulmuş, denetimin bu ilkeler göz önünde bulundurularak uygulanması sağlanmak istenmiştir.

Sayıştay'a göre denetimin kapsamı; “kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir”²⁷⁹, şeklinde belirlenmiştir.

Aynı kanunun 35'inci maddesinde; Sayıştay'ın, denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına ve INTOSAI Mesleki Kurallar esas alınarak hazırlanan denetim rehberine uygun olarak denetimini gerçekleştireceği öngörülmüştür. Ayrıca denetçiler, denetimde kullanılacak ulusal ve uluslararası standartların anlaşılması için eğitilerek denetimin belli bir standartta yapılması sağlanmaktadır.

Sayıştay kanununun 2'nci maddeye göre mali denetim; “kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, geçerli raporlama çerçevesine göre mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin makul güvence verilmesine yönelik denetimdir”. Sayıştay tarafından yapılan mali denetimin kapsamına; ‘Genel Bütçeli Kuruluşlar, Özel Bütçeli Kuruluşlar, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar, Sosyal Güvenlik Kurumları, Belediyeler, İl Özel İdareleri ve bu idarelere bağlı işletmeler’, girmektedir.

(2) Raporlama

Sayıştay, her yıl TBMM'ye “Genel Uygunluk Bildirimi, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu” ile Sayıştay kanununun 42'nci maddesinde diğer raporlar başlığı altında; “İşletmeleri Genel Raporları, Kalkınma Ajansları Genel Denetim Raporları, Kamu İdareleri Denetim Raporları” düzenlenmektedir.

²⁷⁸ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde:34.

²⁷⁹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde:35.

Sayıştay tarafından hazırlanan raporlar: “TBMM’ye sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde Sayıştay Başkanı tarafından, kamuoyuna duyurulur”²⁸⁰. Ayrıca TBMM Başkanlığı; “araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden Sayıştay’dan, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dâhil olmak üzere, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde, her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerinin denetlenmesini talep edebilir²⁸¹”. Raporların meclise gönderilmesi ve burada görüşülmesi mevzuatta bu şekilde hüküm altına alınmıştır. Ancak meclisteki komisyonların iş yüklerinin fazla olmasından dolayı bu raporlar uluslararası standartlarda incelenip mecliste görüşülememektedir.

b. 5393 Sayılı Belediye Kanunu’nda Denetim

Yerel hizmetlerin, yerel halkın ihtiyaçları doğrultusunda belediye organlarınca planlanması, verimlilik ve etkinlik unsurları göz önünde bulundurularak öncelikler belirlenip uygulanması, o bölgede yaşayan vatandaşların hayat standartları için son derece önemlidir. Bu kadar önemli olan bu hizmetlerin etkin bir şekilde denetlenmesi gerekmektedir.

Belediyelerin denetimi, anayasa ve belediye kanunu ve diğer kanunlarda mevcut bulunan düzenlemelere göre yapılmaktadır. Ayrıca belediyeler tarafından icra edilen faaliyet ve hizmetlerde merkezi teşkilatın idari vesayet yetkisinin olduğu Anayasada ifade edilmiş ve güvenceye alınmıştır.

Belediye kanununun 54’üncü maddesi belediyelerde yapılacak denetimin amacını belirtmiştir, buna göre; “belediyelerin denetimi; faaliyet ve işlemlerde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve belediye teşkilâtının gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor hâline getirerek ilgililere duyurmaktır”.

Belediye kanununun 55’inci maddesi, belediyelerde yapılacak denetiminin kapsamı ile türlerini düzenlemiştir. Buna göre belediyelerde yapılan denetim; “belediyelerde icra edilen mali faaliyetler ve mali işlemlerle birlikte bu faaliyetler dışında kalan idari faaliyetleri de

²⁸⁰ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde: 44.

²⁸¹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde: 45.

kapsamaktadır”. Aynı maddede belediyelerde iç ve dış denetimin yapılabileceği ifade edilerek, belediyelerin uygunluk denetimi, mali denetim ve performans denetimine tabi olduğu ayrıca belediyelerde yargı denetimi, vesayet denetimi ve kamuoyu denetimin de yapılabileceği belirtilmiştir.

c. 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununda Denetim

Büyükşehir belediyelerinin denetimi, anayasa, büyükşehir belediye kanunu ve diğer kanunlardaki hükümlere göre icra edilmektedir. Ayrıca büyükşehir belediyelerinin ifa ettikleri faaliyet ve hizmetleri üzerinde, merkezi teşkilatın vesayet yetkisi Anayasada düzenlenmiştir.

Büyükşehir belediyelerinde yapılan denetim, büyükşehir belediyelerinde ifa edilen mali işlemlerle birlikte bunların dışında kalan idari faaliyetleri kapsamaktadır. Büyükşehir belediyelerinde diğer kanunlarda dikkate alınarak iç ve dış denetimin uygulanacağı bununla birlikte vesayet denetimi, kamuoyu denetimiyle yargı denetimin büyükşehir belediyelerinde uygulanabileceği anlaşılmaktadır. Denetimin tanımı ve işleyişinin aslında mevzuatta düzenlenmesine gerek yoktur, denetim rehberlerinde denetimin işleyişi düzenlenerek de büyükşehir belediyelerinde denetim uygulanabilir.

B. Yerel Yönetimlerin Denetimi

Burada yerel yönetimler üzerinde uygulanan denetimler incelenerek uygulama esasları hakkında bilgiler verilecektir.

1. Siyasi Denetim

Yerel yönetimler üzerindeki siyasi denetim, yerel yönetimlerin seçilmiş olan belediye meclisleri, belediye encümenleri, il genel meclisleri, il encümenleri, belediye başkanları, köy muhtarları, ihtiyar meclisleri tarafından gerçekleştirilmektedir.

5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 26’ncı maddesine göre; “meclis üyeleri, meclis başkanlığına önerge vererek belediye işleriyle ilgili konularda sözlü veya yazılı soru sorabilir. Soru, belediye başkanı veya görevlendireceği kişi tarafından sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılır. Meclis üyelerinin en az üçte biri, meclis başkanlığına istekte bulunarak, belediyenin işleriyle ilgili bir konuda genel görüşme açılmasını isteyebilir. Bu istek meclis tarafından kabul edildiği takdirde gündeme alınır.” Ayrıca belediye meclisi, üye tamsayısının en az üçte biri çoğunlukla belediye başkanı hakkında gensoru önergesi verilebilmektedir.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu’nun 18’inci maddesine göre; “meclis üyeleri, meclis başkanlığına önerge vererek il özel idaresinin işleriyle ilgili konularda sözlü veya yazılı soru sorabilir. Soru, vali veya görevlendireceği kişi tarafından sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılır. İl genel meclisi üyelerinin en az üçte biri, meclis başkanlığına istekte

bulunarak il özel idaresinin işleriyle ilgili bir konuda mecliste genel görüşme açılmasını isteyebilir. Bu istek, meclis tarafından kabul edildiği takdirde gündeme alınır.”

2. Yargı Denetimi

Hukuk devleti ilkesi gereği tüm kurum ve kuruluşlar gibi yerel yönetimlerde hukuk kuralları çerçevesinde faaliyette bulunmak zorundadırlar. Bundan dolayı bu denetim türü hem halkı, yerel yönetimlerin hukuka aykırı faaliyetlerinden korumakta; hem de yerel yönetimleri, merkezi idarenin hukuka aykırı eylem ve işlemlerinden korumaktadır.

1982 Anayasa’nın 125’inci maddesinde; “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır, ayrıca 138’inci maddesinde; yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır” hükümleri ile yargısal denetimin yasal dayanağı güvence altına alınmıştır.

Yargı denetimi, yüksek mahkemeler, ilk derece mahkemeleri ve Sayıştay gibi özel yargı yetkisini kullanan kurumlar tarafından iptal davası ve tam yargı davası yoluyla yerine getirilmektedir.

3. Kamuoyu Denetimi

Yerel teşkilatlar, o coğrafi bölgede yaşayan insanların ihtiyaçlarını verimli ve etkin bir biçimde ifa etmeleri gerekmektedir. Bu hizmetleri gereği gibi yerine getirmek için hem merkezi yönetime hem de yerel halka karşı sorumlulukları vardır. Yerel yönetimler, faaliyette bulundukları bölgede yaşayan halk tarafından seçilmekte ve o bölgeye hizmet etmektedirler. Etkin bir denetim, yine o bölgede yaşayan halk tarafından yerine getirilecektir. Bu denetim, bölge halkı, bölgedeki örgütlenmeler, sivil kuruluşlar, kitle iletişim araçları yoluyla gerçekleştirilebilir, ayrıca alınacak kararlara halkın katılımının sağlanması şeklinde de kamuoyu denetimi gerçekleştirilir.

Yerel teşkilatlarda toplantılar; “belediye ve il özel idaresinin meclis toplantıları halka açık olarak yapılır”²⁸². Meclisler tarafından alınan kararlar kesinleşmesinden itibaren yedi gün içinde halka duyurulmaktadır²⁸³. Bu uygulamalar da kamuoyu denetimi için önemlidir.

Belediyelerde; “şehir yaşamında; şehir vizyonunun ve hemşehrilik bilincinin geliştirilmesi, şehrin hak ve hukukunun korunması, sürdürülebilir kalkınma, çevreye duyarlılık, sosyal yardımlaşma ve dayanışma, saydamlık, hesap sorma ve hesap verme, katılım ve yerinden yönetim ilkelerini hayata geçirilebilmesi amacıyla”²⁸⁴ kent konseyleri kurulması kararlaştırılmıştır. Aynı kanunun 77’nci maddesinde; “belediye; sağlık, eğitim,

²⁸² 5393 sayılı Belediye Kanunu Madde:20 ile 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu Madde:12.

²⁸³ 5393 sayılı Belediye Kanunu Madde:23 ile 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu Madde:15.

²⁸⁴ 5393 sayılı Belediye Kanunu Madde:76.

spor, çevre, sosyal hizmet ve yardım, kütüphane, park, trafik ve kültür hizmetleriyle yaşlılara, kadın ve çocuklara, engellilere, yoksul ve düşkünlere yönelik hizmetlerin yapılmasında belde de dayanışma ve katılımı sağlamak, hizmetlerde etkinlik, tasarruf ve verimliliği artırmak amacıyla gönüllü kişilerin katılımına yönelik programlar uygulanır²⁸⁵”. Bu sayede belediyelerin faaliyetleri hakkında o bölgede yaşayan halk, sivil toplum kuruluşları ve ilgililer görüş bildirerek ve bizzat belediye faaliyetlerine katılarak kamuoyu denetimini gerçekleştirmektedirler.

4. Vesayet Denetimi

Yerel yönetimler, yerel özerkliğe sahip kuruluşlardır, ancak faaliyet ve hizmetlerinde merkezi idarenin denetim ve gözetimi altındadırlar. Vesayet denetimi, merkezi idare tarafından ya da merkezi idarenin taşradaki temsilcileri tarafından uygulanmaktadır. Vesayet denetimi, yerel teşkilatların faaliyetleri, hizmetleri, örgütlenmesi ve personeli üzerinde uygulanmaktadır. Belediyelerde vesayet denetiminin söz konusu olduğu maddeler şunlardır:

- 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 4’üncü maddesinde; belediye kurulabilmesi için, Vali’nin görüşünün alınacağı,
- 6’ncı maddede; belediye sınırlarının, Kaymakam’ın görüşü alınarak Vali’nin onayı ile kesinleşeceği,
- 7’nci maddede; sınır uyuşmazlığı çıkması hâlinde Kaymakam’dan görüş isteneceği ve Vali tarafından sınır uyuşmazlığının karara bağlanacağı,
- 8’inci maddede; yeni sınır hakkında durumun Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı’na bildirileceği,
- 9’uncu maddede; belediye sınırları içinde mahalle ile ilgili tasarruf işlemlerinin belediye meclisinin kararı ve Kaymakam’ın tavsiyesi üzerine Vali’nin onayıyla alınacağı,
- 10’uncu maddede; belde adının, belediye meclisi kararı ve Vali’nin tavsiyesi alınarak İçişleri Bakanlığı’nın onayıyla değiştirileceği,
- 11’inci maddede; belediyenin nüfusu 2.000’den az olması durumunda Cumhurbaşkanı kararıyla köye dönüştürüleceği,
- 12’nci maddede; tüzel kişiliği sona erecek birimlerde gayrimenkullerin satılması ve vadesi tüzel kişiliğin sona ereceği tarihi aşan borçlanma yapılması Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı’nın onayına bağlı olduğu,
- 15’inci maddede; belediyenin bazı hizmetlerinin Danıştay’ın görüşü ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı’nın kararıyla devredilebileceği,

²⁸⁵ 5393 sayılı Belediye Kanunu Madde:76-77.

- 18’inci maddede; belediye meclisinin, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı’nın izniyle yurt dışındaki yerel yönetim birimleriyle karşılıklı iş birliği yapabileceği,

- 26’ncı maddede; belediye başkanınca meclise gönderilen bir önceki yıla ait faaliyet raporundaki bilgiler, meclis tarafından yeterli görülmezse, yetersizlik kararı Vali’ye bildirilerek, Vali’nin ifadesiyle beraber Danıştay’a gönderir. Danıştay’ca uygun görülmesi durumunda belediye başkanının azledileceği,

- 30’uncu maddede; belediye meclisinin, siyasî nitelikte karar alması durumunda, İçişleri Bakanlığı’nın teklifiyle Danıştay’ın kararıyla feshedilebileceği,

- 44’üncü maddede; belirtilen durumlarda belediye başkanının, İçişleri Bakanlığı’nın teklifi üzerine Danıştay kararıyla azledileceği,

- 45’inci maddede; belediye başkanlık makamının boşalmasıyla, Vali’nin kararıyla meclisinin toplanacağı,

- 55’inci maddede; belediyenin idarî kararlarının, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı’na inceleneceği,

- 57’nci maddede; ifa edilecek hizmetlerin yerel halkın sağlığını bozacak şekilde aksatıldığı İçişleri Bakanlığı’nın isteğiyle sulh hukuk hâkimince tespit edilmesi halinde İçişleri Bakanı, belli bir süre sonra hizmetin yerine getirilmesini o ilin Vali’sinden isteyeceği, şeklinde hükümlerle vesayet denetimi yapılabileceği belirtilmiştir.

- Ayrıca 68, 71, 74 ve 81’inci maddelerde de vesayet denetimi uygulanmaktadır.

Belediyeler tarafından yerine getirilen yukarıdaki faaliyetler üzerinde bahsi geçen maddeler dikkate alınarak merkezi idare tarafından vesayet denetimi uygulanmaktadır. Aslında bu durum Türkiye’nin de dâhil olduğu üniter devlet sisteminin bir özelliğidir.

5. Yönetmel Denetim

Yönetmel denetim, yerel yönetimlerin eylem ve işlemlerinin, faaliyet ve hizmetlerinin denetlenmesini ifade etmektedir. Yönetmel denetim, yerel yönetimlerin bu faaliyetlerinin hukuka uygunluk, mali ve performans denetimlerini kapsamaktadır.

Belediye Kanunu’nun 54’üncü maddesi belediyelerde yapılacak denetimin amacını, 55’inci maddesinde ise yapılacak denetimin kapsamı belirtilmiştir. Yerel yönetimlerde düzenlilik denetimi kapsamında uygunluk ve mali denetim ile performans denetimi uygulanmaktadır.

Uygunluk denetimi, yerel teşkilatların hizmet ve faaliyetlerinin mevzuata uygun olup olmadığı merkezi yönetim tarafından denetlenmektedir. Mali denetim; “yerel yönetimlerin

gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin doğruluğunun, mali tabloların tasdikinin ve mali sistemlerin denetlenmesini ifade etmektedir”²⁸⁶. 5018 sayılı kanunun 57’nci maddesinde kamu teşkilatlarının mali kontrolü; iç kontrol ve dış denetim şeklinde iki ayrılmakta, iç kontrolün, iç denetimi kapsadığı ifade edilmektedir. Yerel yönetimlerde iç denetim ve dış denetim uygulanmakta olup, iç denetim birimin kendi denetçilerince, dış denetim de Sayıştay’ca yerine getirilmektedir. Performans denetimi, bir sonraki bölümde detaylı anlatılacağı için burada bahsedilmemiştir.

IV. TÜRKİYE’DE YEREL YÖNETİMLERDE DİŞ DENETİM: PERFORMANS DENETİMİ

Kamu mali yönetimine yeni bir bakış açısı getiren performans denetimi, özellikle kamu harcamalarında istenilen sonuca ulaşılması için gerekli unsurlardan biridir. Performans denetimi, analitik beceriler gerektireceği için standartlar, prosedürler ve metotlara bağlı kalınmadan yapılması gerekmektedir. Ancak uygulanma aşamasında denetim rehberlerindeki standartlar göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Burada performans denetiminin kavramı açıklanmış ve büyükşehir belediyelerinde uygulanma süreci anlatılmıştır.

A. Performans Denetimi Kavramı

Performans; “bir işi yapan bir bireyin bir grubun ya da bir örgütün o işle amaçlanan hedefe yönelik olarak nereye varabildiğinin, yani neyi sağlayabildiğinin miktar ve kalite olarak anlatımıdır”²⁸⁷. Performans kavramı, bize İngilizce ve Fransızcadaki “performance” kavramından gelmiştir. Türk Dil Kurumu’na göre; “performans, ‘iş başarıımı’ ve herhangi bir işte gösterilen başarı derecesi olarak ifade edilmektedir”²⁸⁸. Sayıştay kanununda; “performans: Kamu idarelerince belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesi²⁸⁹”, olarak tanımlanmaktadır. Kamu yönetiminde performans ise daha çok yapılan faaliyetin daha önceki faaliyetlere göre daha etkin ve daha verimli olduğunu ifade etmek için kullanılmaktadır.

Performans kavramından yola çıkarak burada performans denetimi açıklanmaya çalışılacaktır. Performans denetiminin tanımı, gelişim süreci, kapsamı, amaçları ve unsurlarından bahsedilerek, performans denetimi kavram olarak anlatılmaya çalışılacaktır.

1. Performans Denetimi Tanımı ve Gelişimi

Burada performans denetiminin literatürde ifade edilen tanımlarından faydalanılarak gelişim süreci dünyada ve Türkiye’de ayrı ayrı olarak ele alınmıştır.

²⁸⁶ Feyzullah Ünal, **Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Yerel Yönetim Ombudsmanı**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2013, s.46-47.

²⁸⁷ İ. Melih Baş; Ayhan Artar, **İşletmelerde Verimlilik Denetimi, Ölçme ve Değerlendirme Modelleri**, Milli Produktivite Merkezi, Ankara, 1990, s.13.

²⁸⁸ Türk Dil Kurumu Sözcükleri, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi:12.05.2021).

²⁸⁹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde:2.

a. Performans Denetiminin Tanımı

INTOSAI tarafından geliştirilen ISSAI standartlarına göre;“performans denetimi, kamu kurum ve kuruluşlarına ait girişim, sistem, işlem, program, faaliyet veya organizasyonların ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkeleri doğrultusunda yürütülüp yürütülmediği ve iyileştirmeye gerek olup olmadığının bağımsız, tarafsız ve güvenilir şekilde incelenmesidir”²⁹⁰.

5018 sayılı kanunda, performans denetimi, “kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi”²⁹¹, şeklinde ifade edilmiştir. Sayıştay kanununda, performans denetimi; “hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi”²⁹², şeklinde tanımlanmaktadır.

Literatürde ise performans denetimi; “bağımsız, objektif ve sistematik bir şekilde, yönetimin, organizasyonun, programın veya faaliyetlerin idaresinin bakış açılarını; organizasyonun, programların ve faaliyetlerin tutumluluk, verimlilik ve etkinlik kriterleri göz önünde tutularak yönetilmesi ve kurumun içsel yöntemlerinin tutumluluğunun, verimliliğinin ve etkinliğinin artırılmasını sağlayacak ve izleyecek yeterlilikte olması ile tavsiye edilen yönetim uygulamalarının performansı izleme geliştirebilme özelliklerini içermesi yönünde şekillendirerek, belirtilen amaçlar çerçevesinde sorgulanmasını sağlama sürecidir”²⁹³.

Performans denetimi; “denetlenen kamu kurum ve kuruluşlarının kendi sorumlulukları altında bulunan kamusal nitelikteki kaynakları verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde kullanıp kullanmadıkları hususunda ilgililere bağımsız bir şekilde bilgi ve öneriler veren, yine kamusal alanda verimliliğe, tutumluluğa ve etkinliğe ulaşmak için yapılan çalışmaları geliştirmede denetlenen kurumlara yol gösteren ve yardımcı olan bir denetim sistemidir”²⁹⁴. Şeklinde literatürde performans denetimi tanımları mevcuttur.

Bu tanımlamalardan çıkan sonuca göre, performans denetimi; özellikle kamu yönetiminde kaynakların etkin ve verimli kullanılabilmesi için, önceden belirlenen standartlar çerçevesinde kuruma rehberlik etmek, önerilerde bulunmak ve tespit edilen sorunların nedenlerini ve çözüm yollarını göstermek amacıyla yapılan denetim olarak tanımlayabiliriz.

²⁹⁰ TC Sayıştay, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI 300), s.212.

²⁹¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde:68.

²⁹² 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde:2.

²⁹³ Les Scott, **Legislatures and Performance Auditing: The Australian Experience**, Performance and Auditing and the Modernization of Government, OECD, Paris, 1996, https://scholar.google.com.tr/scholar?q=les+scott+legislatures+and+performance&hl=tr&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholar (Erişim Tarihi: 12.05.2021). s.213.

²⁹⁴ Arife Coşkun, **Performans Denetimi Özet El Kitabı**, No;11, 1. Baskı, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara,1997, s.6.

b. Performans Denetiminin Gelişimi

Kamu yönetiminde kamu hizmeti anlayışındaki değişimler, devleti vatandaşına karşı daha sorumlu hale getirmiş ve devlet faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini sorgular hale getirmiştir. Küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler kamu yönetimini daha sistematik şekilde yönetilmesini gerektirmiştir. Bu nedenlerin yanında ikinci dünya savaşından sonra ülkelerin gelir dağılımlarını düzetme çabası, fiyat istikrarının sağlanması, hükümetlerin sosyal devlet anlayışlarının gelişmesi, kamu harcamalarını artırmıştır. Bu durum ülkeleri; “kısıtlı kaynaklarla daha çok hizmet üretimine ve kamu faaliyetlerinde verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin sağlanmasına yöneltmiştir”²⁹⁵. Bu nedenler kapsamında dünyada performans denetimi kavramı; “ilk kez, 1949 yılında ABD’de Hoover Komisyonu’nda gündeme gelmiştir”²⁹⁶. İlk kez performans denetimi ise 1963 yılında ‘New York Eyalet Komptrolörlük Ofisi’ tarafından uygulanmaya başlanmıştır²⁹⁷. 1970’li yıllarda performans denetimi; “ABD, İngiltere, Kanada, Avustralya, İsveç ve Hollanda gibi ülkelerde devlet reformlarına ilişkin programlarda yer almıştır”²⁹⁸. Daha sonra ‘INTOSAI, ASOSAI, EURUSAI, ECOSAI’ gibi örgütler denetim standartlarının oluşturulması ve denetim metodolojisinin geliştirilmesi konularında ülke Sayıştaylarına yardımcı olmuşlardır. INTOSAI tarafından 1977’de Lima’da gerçekleştirilen IX. INCOSAI’de; “yüksek denetim kurumlarının geleneksel görevi, muhasebe işlemleri ile mali yönetimin yasalara uygunluğunu ve düzenliliğini denetlemektir. Halen önemini koruyan bu denetim türüne ek olarak kamu kurumlarının performansını, tutumluluğunu, verimliliğini ve etkinliğini incelemeye yönelik eşit derecede önemli diğer bir denetim türü olarak performans denetimi bulunmaktadır. Performans denetimi, sadece belirli mali işlemleri değil aynı zamanda kurumsal ve idari sistemleri içeren kamusal faaliyetin tamamını kapsar”²⁹⁹. Deklarasyonda düzenlilik denetimi korunmakla birlikte kamu kurumlarında performans denetiminin varlığı kabul edilmiştir. Bu kapsamda İngiltere’de 1982 yılında “Financial Management Initiative” 1988’de “Next Steps Initiative”, 1999’da “The Modernising Government White Paper”; Yeni Zelanda’da 1988’de “The State Sector Act”; Avustralya’da 1984’te “Public Service Reform Act”; Kanada’da 1989’da “Public Service 2000”; ABD’de 1993’te “The Government Performance and Results

²⁹⁵ Arife Çoşkun; Levent Karabeyli, Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi, **22. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF, 09-13 Mayıs 2007, s.147.

²⁹⁶ Demirbaş, 2001, s.5.

²⁹⁷ Martin İves, **Performans Denetimi: Bazı Pratik Teknikler, Denetim Teknikleri (Makaleler)**, (Çev. Necat Karabakal), Sayıştay Başkanlığı 125. Yılı Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987, s. 25.

²⁹⁸ Avcı, 2014, s.50.

²⁹⁹ INTOSAI Lima Deklarasyonu, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Standartlar/ISSAI_1.pdf (12.05.2021), s.29.

Act” adlı kanunlar kabul edilmiştir³⁰⁰. Bu kanunlar ile performans denetimi yaygınlaştırılarak bütçe sistemleri ve istihdam koşulları düzenlenmiştir.

Türkiye’de 832 sayılı Sayıştay Kanunu’na 26.07.1996 tarih 22686 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 4149 sayılı “832 Sayılı Sayıştay Kanunu’nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun” ile Ek 10’uncu maddesi eklenmiştir. Bu düzenlemeyle Sayıştay’a, denetimine tabi kamu kuruluşlarının kaynaklarını verimli, tutumlu ve etkin ifa edip etmediklerini denetleme, denetim sonuçlarını TBMM’ye raporlama görev ve yetkisi verilmiştir. Aynı yıl ‘İngiltere Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office-NAO)’ile anlaşma yapılarak iki pilot proje hayata geçirilmiştir. Ayrıca “pilot projelerden elde edilen deneyimlerin ışığında, performans denetimi metodolojisinin yerleşmesini sağlamak ve performans denetimini yaygınlaştırmak amacıyla, 1999 yılında ilk kez performans denetimi için özel grup oluşturulmuş; bu grup bünyesinde bugüne kadar doğal afetler, çevre, kültür, sağlık, elektronik devlet gibi önemli alanları içeren denetim raporları yayımlanmıştır”³⁰¹.

58’inci hükümet acil eylem planında; “Sayıştay mevcut durumda sadece kanuna uygunluk denetimi yapmaktadır. Dünyadaki gelişmeler ve ülke ekonomisinde verimliliği artırma hedefi çerçevesinde sadece kanuna uygunluk denetimi yetersiz kalmaktadır. Performans denetimine geçilmesi ile birlikte kamu yönetiminde etkinlik, vatandaş ve hizmet odaklı çalışma anlayışı ve hedefe dönük faaliyet gösterme uygulaması yaygınlaştırılacaktır. Bu kapsamda özellikle kuruluşların veri tabanları performans göstergelerini ölçecek şekilde geliştirilecektir”³⁰². İfadesiyle performans denetiminin yaygınlaştırılması hedeflenmiştir.

2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı kanunda; “kamu idarelerinin, program bütçeye uygun olarak yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını amaç, hedef ve performans göstergelerini içeren performans programı hazırlayacağını”³⁰³, aynı kanunda; “dış denetimin, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirileceği”³⁰⁴, ifade edilmiştir. Bunun da 6085 sayılı kanun uyarınca Sayıştay tarafından yapılacağı mevzuatta belirtilmiştir.

³⁰⁰ OECD, **Governance in Transition**, Public Management Reforms in OECD Countries, Annex, 1995, s.139-146.

³⁰¹ Arife Coşkun; Levent Karabeyli, Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu, **Sayıştay Denetçileri Derneği Dış Denetim Dergisi**, Sayı:1, Nisan, Mayıs, Haziran 2010, s.91.

³⁰² T.C. 58. Hükümet Acil Eylem Planı, 3 Ocak 2003, s.29.

³⁰³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde:9.

³⁰⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde:68.

Performans denetimi, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık benzeri kavramlar özünsenmeden ve etkileri görülmeden yeni bir uygulamaya geçmek ve reform yapmak büyük bir risk oluşturacaktır. Bu nedenle, yeni reformlar hayata geçirilmeden önce, uygulama pilot projelerle başlatılmalıdır. Türkiye’de de 1996-2010 yılları arasında pilot uygulama diyebileceğimiz performans denetimi uygulamaları yapılmıştır. Ancak, daha sonra çıkartılan 5018 sayılı ve 6085 sayılı kanunlarda bu uygulamalara dönük tecrübelerden faydalanılmamıştır. Bu da performans denetiminin INTOSAI standartları/rehberi (ISSAI 3000-3100) ve dünya Sayıştaylarının performans denetimi uygulamaları ile uyumluluğu sağlayamamıştır. Sayıştay, 1996’dan itibaren performans denetimi yapmaya başlamasından itibaren bu denetim kapsamında birtakım raporlar yayımlamıştır. Sayıştay tarafından yapılan performans denetimi sonucu; “Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organisation for Economic Cooperation and Development-OECD) Yönetişim ve Yönetimi Geliştirmek için Destek (Support for Improvement in Governance and Management-SIGMA)’nın incelemelerinde uluslararası standartlara uygunluğu tescil edilmiş 18 adet performans denetim raporu kamuoyuna yayımlamıştır”³⁰⁵. Ancak özellikle 6085 sayılı kanunun çıkmasıyla birlikte performans denetim uygulaması sekteye uğramıştır. Bunun sebeplerine daha sonra değinilecektir.

2. Performans Denetiminin Kapsamı ve Amaçları

Performans denetiminde kapsamının ve amacının mevzuatta belirlenmesi uluslararası standartlar göz önüne alındığında mümkün görünmemekte, mevzuatta düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak Türkiye’de uygulanan performans denetiminde hem kapsam hem de amaç mevzuatta düzenlenmiştir. Performans denetiminin kapsamı ve amaçları daha çok denetim rehberinde düzenlenmesi ve tarif edilmesi gerekmektedir.

a. Performans Denetiminin Kapsamı

INTOSAI tarafından çıkartılan ISSAI standartlarına göre performans denetiminin kapsamı şu şekildedir:

- “İdari faaliyetlerinin tutumluluğunun sağlıklı idari prensip ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi,
- İnsan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemleri, performans ölçüleri ve gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarca belirlenen eksiklikleri gidermek için izlenen yöntemlerin incelenmesi ve denetlenmesi,

³⁰⁵ TC Sayıştay Başkanlığı, **Diğer Raporlar Listesi**, <https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/15-diger-raporlar> (Erişim Tarihi:19.06.2022).

- Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki amaçlanan performans etkisiyle faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin kıyaslanmasını kapsamaktadır”³⁰⁶.

Yani uluslararası standartlara göre performans denetimi; tutumluluk denetimi, etkinlik denetimi ile verimlilik denetiminden oluşmaktadır. Performans denetiminde başlangıçta esas alınan tutumluluk, verimlilik ve etkinlik kavramlarını zaman içinde yetersiz kalmıştır. 2000’li yıllarla birlikte kalite, e-devlet projeleri, çevre, altyapı hizmetleri, adil hizmet sunumu, bilgi sistemleri, etik, hastane hizmetleri, trafik hizmetleri gibi hayatın akışını etkileyen her türlü faaliyet, hizmet ve proje de performans denetiminin kapsamına dahil edilmiştir.

Buna karşılık 5018 sayılı kanunun 9’uncu maddesine göre performans denetiminin çerçevesi çizilerek, performans göstergeleri kapsamında gerçekleştirileceği ifade edilmiştir. Kanunda performans denetimi, harcama sonrası idarelerin faaliyetleri ve hizmetleri üzerine odaklanmakta plan, program ve göstergeler üzerinden değerlendirme yapılmaktadır. Yani kanuna göre Sayıştay, performans denetimini önceden hazırlanan plan, program ve göstergelere göre yapacaktır. Kamu kaynaklarının verimli, tutumlu ve etkin kullanılıp kullanılmadığı üzerinde durmamaktadır. Oysa bu plan, program ve göstergeler üzerinden yapılan performans denetimi, kamu kaynaklarının verimli, tutumlu ve etkin kullanılmasına ve halka en iyi hizmeti sunmaya yardımcı olmamaktadır. Böylece verimli, etkin ve tutumlu olan faaliyet ve hizmetlerin tercih edilmesi için gerekli ortam yaratılmamış olmakta ve performans denetiminin kapsamı daraltılmaktadır. Bu şekilde performans denetiminin nasıl yapılacağı tarif edilerek Sayıştay’ın performans denetimi üzerindeki takdir yetkisi ortadan kaldırılmıştır. Bu nedenle Sayıştay, kamu idarelerine rehberlik ve tavsiye görevini yerine getirememektedir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda ise performans denetiminin; kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi, şeklinde olacağı belirtilmiştir. Böylece performans denetimi uygulanamaz hale getirilmiştir.

b. Performans Denetiminin Amaçları

Performans denetiminin amacı, kamu idarelerinin kaynaklarının etkili bir yöntemle ekonomik, kullanımını sağlayacak sistemleri geliştirmek, bu sistemin işleyişini sağlamak ve bu sistemi bağımsız ve tarafsız bir yapı tarafından analiz edilmesiyle teşvik edip, idarecilerin hesap verme yükümlülüğünü sağlamak üzere raporlamaktır.

‘INTOSAI tarafından geliştirilen ISSAI 300 Performans Denetiminin Temel Prensipleri’ne göre performans denetiminin amaçları şu şekilde ifade edilmiştir:

³⁰⁶ INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, Auditing Standards Committee at the XVI th Congress of INTOSAI in 1998 in Montevideo, Uruguay, s.33. https://www.aud.gov.hk/pdf_e/intcode.pdf (Erişim Tarihi:14.05.2021).

- “Denetçiler; ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkelerine ilişkin açıkça tanımlanmış bir denetim amacı belirlemelidir,
- Denetçiler, denetim tasarımının sağlam olmasını sağlamak için sonuç-problem veya sistem odaklı bir yaklaşım seçmelidir,
- Denetçiler, denetim sorularına karşılık gelen ve ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkeleriyle ilgili uygun kriterler tespit etmelidir,
- Denetçiler, dengesiz bilgi sağlanması veya kullanıcılara değer katılamamasına yol açacak şekilde eksik sonuçlara ulaşılması anlamına gelen denetim riskini aktif olarak yönetmelidir,
- Denetçiler, denetim süreci boyunca denetlenen kuruluşlar ve ilgili paydaşlarla etkili ve uygun iletişimi sürdürmeli ve her denetim için iletişimin içeriği, süreci ve alıcılarını tanımlamalıdır,
- Denetim ekibi, denetimi yürütmek için gerekli mesleki yeterliliğe sahip olmalıdır,
- Denetçiler, mesleki şüpheciliği kullanmalı ancak görüş ve savlara açık ve yenilik yapmaya istekli olmalıdır,
- Denetçiler, ilgili gerekliliklerin karşılanmasını sağlayarak ve değer katan ve denetim sorularına cevap veren uygun, dengeli ve adil raporları vurgulayarak kaliteyi korumak için gerekli prosedürleri uygulamalıdır,
- Denetçiler, mümkün olan en yüksek değeri katma amacıyla denetim konusunun hem mali hem de sosyal ve politik yönlerinin dikkate alınması gerekir,
- Denetçiler, denetimi belgelendirmeli ayrıca denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyeler konusunda detaylı olmalıdır³⁰⁷. Burada özellikle performans denetiminden beklenen amaçlara ulaşılabilmesi için denetçilerin uyması gereken kurallardan da bahsedilmiştir.

6085 sayılı Kanunu’na göre denetimin amaçları ise şu şekildedir:

- “Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM’ye ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması,
- Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması,
- Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi,

³⁰⁷TC Sayıştay, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI 300), s.217-224.

- Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması, amacıyla gerçekleştirilir”³⁰⁸.

Bazı kaynaklarda, performans denetiminin başlıca iki amacı vardır; “birincisi, TBMM’ye kaynakların kullanımı ve yönetimi konusunda tarafsız ve bağımsız bilgi vermek, önerilerde bulunmak ve teminat sağlamak; ikincisi, harcanan paralardan en fazla verim alma yolluyla denetlenen kurumun sistemlerini geliştirmek üzere gerekli önlemleri almak”³⁰⁹.

Performans denetimi, kamuda idari ve mali iyileştirilmelerin icra edilmesini sağlamak; denetim sonuçları kapsamında kuruma öneriler sunmak, idarecilere bilgi kaynağı sağlamak; idarenin faaliyetleri, programları ve performans göstergelerini geliştirerek hizmetlerin kalitesini arttırmak gibi amaçları ön plana çıkmaktadır.

3. Performans Denetiminin Unsurları

Performans denetiminin unsurları, İngilizce literatürde “Three E’s (Economy, Efficiency, Effectiveness)” şeklinde ifade edilmektedir. Ekonomiklik; en düşük maliyetle doğru girdileri elde etmek, verimlilik; girdilerden en iyi şekilde yararlanmak, etkinlik; çıktılarından beklenen sonuçları almak olarak tanımlanmaktadır³¹⁰. Türkçe literatürde tutumluluk, verimlilik ve etkinlik şeklinde kullanılmaktadır.

Performans denetimi, herhangi bir plan, program ve faaliyetle sınırlı olmayıp kamu idarelerinin tüm faaliyet ve hizmetlerinin verimlilik, etkinlik ve tutumluluğunu kapsayan bir denetim faaliyetidir. ISSAI 300 prensiplerine göre; “performans denetiminin amacı; ekonomik, verimli ve etkin yönetimi yapıcı şekilde teşvik etmektir”³¹¹, denilerek performans denetiminin unsurlarını açıklamıştır. Bu unsurlar; tutumluluk, etkinlik ve verimlilikten oluşmaktadır.

a. Tutumluluk

Tutumluluk; “bir ekonomik faaliyet için gerekli olan kaynakların en az maliyetle uygun kalitede ve uygun miktarda elde edilmesidir”³¹². Tutumluluk; “kurumun amaçları da

³⁰⁸ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde:34.

³⁰⁹ Kubalı, 1998, s.31.

³¹⁰ Canadian Audit and Accountability Foundation (CAAF), Practice Guide to Auditing Efficiency, https://www.caaf-fcar.ca/en/efficiency-concepts-and-context/efficiency-economy-and-effectiveness#:~:text=Economy%2C%20efficiency%2C%20and%20effectiveness%20are%20commonly%20described%20as%20the%20%E2%80%9C,or%20getting%20a%20good%20deal.&text=Effectiveness%20%E2%80%94%20Getting%20the%20expected%20results,or%20doing%20the%20right%20things.).(14.05.2021).

³¹¹ TC Sayıştay, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI 300), s.213.

³¹² Henry Buut ve Bob Palimer, **Value For Money InThePublicSector**, Oxford: Basil Blacwell Ltd., 1986, s.10. https://www.researchgate.net/publication/274631939_A_Public_Sector_Comparator_PSC_for_Value_for_Money_VFM_Assessment_Tools/link/5729d06c08aef7c7e2c41666/download (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

göz önünde bulundurularak, kaynakların uygun miktar ve kalitede, uygun zamanda, uygun yerde ve en uygun maliyetle elde edilmesi anlamına gelmektedir”³¹³.

ISSAI 300 prensiplerine göre: “ekonomiklik ilkesi, kaynakların maliyetlerinin en aza indirilmesi anlamına gelir. Kullanılan kaynaklar; vaktinde, yeterli miktar ve kalitede ve en iyi fiyatta mevcut olmalıdır”³¹⁴.

Kaynağın ihtiyaç duyulduğu anda, zamanlamasının iyi yapılması, doğru zamanı; ihtiyaç duyulan yerde kullanılması, doğru yeri; kaynağın en düşük maliyetle elde edilerek kullanılması, doğru maliyeti; makul kalite düzeyi de doğru türü ifade etmektedir³¹⁵.

Tutumluluk kavramı performans denetiminin amaçları çerçevesinde değerlendirilerek hiç harcama yapmaktan ziyade kamu harcamalarının bu amaçları gerçekleştirebilmek amacıyla en uygun maliyetle gerçekleştirmek anlamına gelmektedir.

b. Verimlilik

Verimlilik; “bir üretim ya da hizmet sisteminin ürettiği çıktı ile bu çıktıyı yaratmak için kullanılan girdi arasındaki ilişkidir. Verimlilik, aynı miktar kaynakla daha çok üretmek ya da aynı girdiyle daha çok çıktı elde etmektir”³¹⁶.

ISSAI 300 prensiplerine göre: “Verimlilik ilkesi, mevcut kaynaklardan azami fayda sağlanması anlamına gelir. Miktar, kalite ve zamanlama açısından kullanılan kaynaklar ve ortaya konulan çıktılar arasındaki ilişkiyle ilgilidir”³¹⁷. Verimlilik denetimi, sistemin fonksiyonlarının, yöntemlerini ve girdilerini en uygun biçimde çıktı haline getiren program unsurlarını özellikle de maliyetleri dikkate alarak değerlendiren bir kavramdır³¹⁸. Verimlilik kavramı, kamu kaynaklarıyla yapılacak faaliyetlerin en düşük maliyetle gerçekleştirilmesini yani en az girdiyle optimum çıktının sağlanmasını ifade eder.

c. Etkinlik

Etkinlik kavramı, performans denetiminde amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesini ifade etmektedir. Yani denetim amacının gerçekleştirilme derecesini ifade etmekte ve çıktının değerini yansıtmaktadır. Etkinlik, bir faaliyetin sonuçlarının önceden belirlenmiş kriterleri hangi ölçüde karşıladığının belirlenmesidir³¹⁹.

³¹³ Kubalı, 1998, s.33.

³¹⁴ TC Sayıştay, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI 300), s.213.

³¹⁵ Muhammed Akram Khan, **Performance Auditing The Three Es**, Second Edition, The Auditor General of Pakistan, Lahore, 1988, s.6-8.

³¹⁶ Savaş Çelik, Türk Bütçe Sisteminde Denetim: Geleneksel Denetimden Performans Denetimine, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1-2, 2002, s.123.

³¹⁷ TC Sayıştay, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI 300), s.213.

³¹⁸ Michael Barzelay, Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD, Governance, Cilt:10, Sayı:3, 17 December, 2002, s.257.

³¹⁹ Safiye Kaya; Cem S. Aral, **Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulamalar Prensipleri**, 1. Baskı, Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çev. Dizisi No:11, Ankara, 2000, s.12.

ISSAI 300 prensiplerine göre: “Etkinlik ilkesi, belirlenen amaçların yerine getirilmesi ve amaçlanan sonuçlara ulaşılmasıyla ilgilidir”³²⁰.

“Bir faaliyet ile etkileri arasındaki ilişkinin belli bir değerini gösteren etkinlik görüşü, kamusal girişim, program veya projelerin hedef ve sonuçlarının ölçülebilir olduğu varsayımına dayanır. Kaynaklar verimli ve tutumlu olarak kullanılmış olsalar dahi kuruluş amaçlarına, hedeflerine ulaşamayarak etkisiz kalabilir ya da tersine hedefler çok yüksek maliyetle gerçekleştirilmiş olabilir”³²¹.

Etkinlik kavramı, verimlilik ve tutumluluk kavramlarından daha geniş bir anlamı ifade etmektedir. İdarenin stratejik planlarının, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerinin gerçekleştirilmesini ifade etmektedir. Kamusal kaynaklar, verimli ve tutumlu sağlandığı halde stratejik planda belirlenen hedeflere ulaşamazsa etkinlik denetiminden beklenen başarı gerçekleşmemiş olur. Etkinlik, verimlilik ve tutumluluk kavramlarını tamamlamaktadır³²².

B. Performans Ölçümü ve Değerlendirilmesi

Türkiye’de uygulanan performans denetimi, stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu ile veri kayıt sistemlerinin önceden belirlenmiş denetim kriterlerine uygun olup olmadığı üzerinden gerçekleştirilmektedir. Yani plan, program ve faaliyetlerin; mevzuata uygun olup olmadığı, performans göstergelerinin hedeflerle ilgili olup olmadığı, iyi tanımlanıp tanımlanmadığı, ölçülebilir olup olmadığı hususlarını kapsamaktadır. Performans denetiminde kullanılan performans göstergeleri, planlanan performans ile gerçekleşen performans arasındaki farkı göstermekte, kurumun performans gelişim sürecini takip etmemizi sağlamak ve kurumlar arasındaki karşılaştırmalara imkân vermektedir. Bundan dolayı kurumlar tarafından hazırlanacak olan stratejik planlar, performans programları, faaliyet raporları ile bu plan ve programlar içerisinde yer alan hedef ve göstergeler büyük önem art etmektedir. Bu plan, program, rapor ile hedef ve göstergelerin verimli, tutumlu ve etkin bir şekilde hazırlanması, yapılacak olan performans denetiminin etkinliğini arttıracaktır. Burada “Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi” esas alınarak kurumlar tarafından performans göstergelerinin hazırlanması, ölçülmesi ve değerlendirilmesi süreci anlatılacaktır.

1. Performans Ölçütleri

Kurumun başarısı sunduğu hizmetlere göre değişmektedir. Bu hizmetlerin başarısını ölçmek, kurumun kaynakları: “Nasıl harcadı? Nerelelere harcadı? Yapılan harcama

³²⁰TC Sayıştay, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI 300), s.213.

³²¹Kubalı, 1998, s.36.

³²² Aydın, 2010, s.53-54.

sonucunda etkin bir hizmet gerçekleşebildi mi?” gibi soruların cevabı yapılan performans ölçümleri bize verecektir. Bu da bizim, kurumun başarılı bir faaliyet yürütüp yürütmediğini, idarecilerinin başarılı olup olmadığını anlamamıza yardımcı olacaktır.

Performans ölçümü; “bir kurumun kullandığı kaynakları, ürettiği ürünleri ve hizmetleri, elde ettiği sonuçları takip etmesi için düzenli ve sistemli bir biçimde veri toplanması, bu verilerin analiz edilmesi ve raporlanması sürecini ifade etmektedir”³²³. Performans ölçümü; “performansın bazı boyutlarının doğrudan, net ve eksiksiz bir biçimde rakamsal olarak ifade edilmesi olan performans ölçümleri, hedeflere karşılık hizmetlerin ne kadar iyi yürütüldüğünü gösteren sayısal ifadelerdir”³²⁴.

Performans ölçümü, kurum tarafından belirlenen yıllık program, stratejik planlar ve stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerinin ne ölçüde yerine getirildiğini tespit etmekte ve böylece kurumun güçlü ve zayıf yönlerini ortaya çıkartmaktadır. Bu nedenle performans ölçümünde kullanılan ölçütler, bu amaçların gerçekleştirilmesinde önem arz etmektedir. Performans ölçümü, faaliyet/hizmetin hem verimliliğini hem de etkinliğini ölçmek için kullanılmaktadır.

Performans ölçümü, performans ölçütleri vasıtasıyla ifa edilmektedir. Bu ölçütler, kamu teşkilatlarınca yıllık planlardaki amaç ve hedeflerle, performans hedeflerine ulaşmak için icra edilen faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla yararlanılan unsurlardır. Performans ölçütleri/ölçümleri literatürde farklı kategorilerde sınıflandırılmaktadır. Ancak yaygın olarak kullanılan sınıflandırmaya göre performans ölçütleri; girdi ölçütü, çıktı ölçütü, sonuç ölçütü, verimlilik ölçütü ve kalite ölçütü olarak beş unsurdan oluşmaktadır³²⁵.

Girdi Ölçütü: Bir hizmetin üretilbilmesi için gerekli olan personel, sermaye, mal, bina, araç ve gereçler yani kullanılan kaynakları ifade etmektedir. Kurum tarafından faaliyetin yapılabilmesi için hangi kaynaklara sahip olduğunu veya hangi kaynaklara ihtiyacı duyduğunu ifade etmektedir.

Çıktı Ölçütü: Kamusal kaynakların kullanılarak yapılan faaliyetleri ve idarenin ürettiği mal ve hizmetlerin miktarını ifade etmektedir.

³²³ Altıntaş; Türkyener, 2012, s.30.

³²⁴ Ekrem Candan, **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2007, s.87-88.

³²⁵ Sacit Yörükler; Levent Karabeyli; Safiye Kaya; Baran Özeren, **Sayıştay’ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu**, Araştırma/inceleme/Çev. Dizisi:28, Ankara, Eylül 2003, s.16.

Sonuç Ölçütü: Kamusal kaynaklar kullanılarak yapılan hizmetin halkın ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadığını yani ulaşılan ya da ulaşılamayan sonuçları göstermektedir. İdareciler, vatandaşlar ve diğer paydaşlar daha çok sonuç ölçütleriyle ilgilenmektedirler.

Verimlilik Ölçütü: Kamu kaynaklarıyla yapılacak bir faaliyetin en düşük maliyetle gerçekleştirilmesini, yani kaynakların en az masrafla kullanılması gerektiğini ifade etmektedir.

Kalite Ölçütü: Kurum tarafından yapılan hizmetin vatandaşların ihtiyaçlarını karşılama durumunun, yani hizmet kalitesinin ölçülmesidir. Kaynakların ne kadar iyi kullanıldığını göstermektedir.

2. Performans Değerlendirme Süreci

Kurumlar tarafından daha önceden hazırlanan stratejik planlar ve performans göstergelerinin, performans ölçütleri dikkate alınarak 5018 sayılı kanunun 57’nci maddesi kapsamında kontrolleri yapılmaktadır. Performans değerlendirmesi; “kamu idarelerinin belirledikleri stratejik amaç ve hedeflere ulaşmak için izledikleri yolun, performans hedeflerine ulaşmak üzere kullanılan yöntemler ile yürütülen faaliyet ve projelerin ve bunların sonucunda elde edilen çıktı ve sonuçların değerlendirilmesidir”³²⁶.

Performans esaslı bütçeleme rehberinde; “performans değerlendirme sürecinin amaçları; karar alma süreçlerini güçlendirmek, kurumsal öğrenmeyi sağlamak, etkin kaynak dağılımını sağlamak, hesap verebilirlik için zemin oluşturmak; performans değerlendirmesi analitik bir değerlendirme süreci olup kamusal politikaların, kurumların veya faaliyet ve projelerin açıklanmasına yardımcı olmak ve bilgiyi arttırarak geleceğe ilişkin belirsizlikleri azaltmak”³²⁷, olarak ifade edilmektedir.

Performans değerlendirmesi, 5018 sayılı kanunun 60’ıncı maddesi kapsamında mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilmektedir. Performans değerlendirme süreci; ‘kapsamın belirlenmesi, analiz yönteminin belirlenmesi, değerlendirme ve raporlandırma’ olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır.

a. Kapsamın Belirlenmesi

Performansı ölçülen idarenin öncelikle misyonunun belirlenmesi gerekmektedir. Daha sonra idareciler, yapılacak faaliyetleri ve sunulacak hizmetleri belirlemeli ve bu faaliyet ve hizmetlerin nasıl gerçekleştirileceğini açıklayan planlar yapılmalıdır. İdarede bu bahsedilenler

³²⁶ Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi**, Aralık 2014, s.56.

³²⁷ Maliye Bakanlığı, 2014, s.56.

yapıldıktan sonra performans değerlendirme kapsamı daha kolay belirlenir ve sonuçlar daha kolay alınır.

Performans değerlendirme kapsamı, idarenin stratejik planları ile performans göstergelerinde belirtilen amaç ve hedefler dikkate alınarak belirlenmektedir. Performans değerlendirmesinin kapsamı, idarenin tüm faaliyet ve hizmetlerini kapsayabileceği gibi sadece idarenin harcama biriminin faaliyet ve hizmetlerini de kapsayabilmektedir.

b. Analiz Yönteminin Belirlenmesi

Performans değerlendirmesi, literatüre göre farklı yöntemler ile yapılabilmektedir. İdarenin stratejik planları ile performans göstergelerinde belirtilen amaç ve hedeflerin sonuçlarının değerlendirilmesi, sunulan hizmetin verimliliğinin ve etkinliğinin belirlenmesi ya da sunulan hizmetlerin maliyetine odaklanması şeklinde olabilir. Bu açıdan değerlendirme amacı tespit edildikten sonra bu amacın en iyi şekilde ölçülmesini sağlayan değerlendirme yöntemi seçilmelidir. Değerlendirme yöntemi seçildikten sonra performans ölçütlerinden, yani girdi, çıktı, sonuç, verimlilik ve kalite ölçütlerinden yararlanılarak performans değerlendirilmesi yapılmaktadır.

c. Değerlendirme

Performans değerlendirmesi, tespit edilen değerlendirme modelleri icra edilerek belli bir plan kapsamında yerine getirilir. Birbirini tamamlayan sonuçlar üzerinde durulur. Bu aşamada performans ölçütlerinden yararlanılarak verilerin elde edilmesini sağlayacak değerlendirme yöntemi seçilerek veriler elde edilir ve bu veriler analiz edilerek kurumun performansının ölçülebilmesi sağlanır.

Performans değerlendirme yöntemleri, tahlile dayalı uygulama olduğundan dolayı detaylı araştırma gerektirmektedir. Performans ölçümüne ilişkin olarak uygulanabilecek çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Burada dikkat edilecek husus, performans değerlendirme yönteminin seçilmesinde performans değerlendirilmesi yapılabilmesi için hangi yöntem, veri toplamaya uygun ise o yöntemin seçilmesi gerekmektedir. Performans esaslı bütçeleme rehberine göre dokuz performans değerlendirme yöntemi vardır, bunlar aşağıda sırasıyla açıklanmıştır:

(1) Anketler

Anketler; “idarenin sunduğu faaliyet ve hizmetten yararlananlardan istatistiki metotlarla seçilmiş bir örneklemeden standart bilgi alınması suretiyle geniş bir topluluğa ilişkin karşılaştırılabilir sonuç çıkarılması için kullanılır”³²⁸. Anketler, idarenin yıllık ve

³²⁸ Maliye Bakanlığı, 2014, s.60.

stratejik planlarında belirtilen amaç ve hedefleri hakkında bilgi edinmek için, ayrıca idarenin sunduğu faaliyet ve hizmetler hakkında bilgi sahibi olmak için kullanılabilecek verileri sağlamaktadır. İdare bu yöntemle elde ettiği bilgiler ışında amaç ve hedeflerini gözden geçirme imkânına sahip olacaktır.

(2) Görüşmeler

Performans değerlendirme sürecinde ilgili faaliyet veya hizmet hakkında uzman kişilerden görüş alınması suretiyle yapılmaktadır³²⁹. Bu görüşler sayesinde elde edilen veriler performans değerlendirmesinde kullanılmaktadır.

(3) Grup Tartışmaları

Katılımcı yöntemlerle idarenin yaptığı faaliyetler ve sunduğu hizmetler hakkında bilgi sahibi olan kişi, örgüt, kuruluş gibi yapılardan yararlanarak gruplar oluşturulur³³⁰. Bu gruplar sayesinde varılan sonuçlar değerlendirilerek veriler elde edilir ve bu veriler performans değerlendirmesinde kullanılmaktadır.

(4) Gözlem Yapmak

Gözlem; “performans değerlendirmesi yapılacak faaliyet veya hizmet konularında süreçlerin izlenmesi, uygulamada ortaya çıkan sorunların tespit edilmesi, planlanan ile uygulanan arasındaki farkların ortaya çıkarılması, çalışanların ve hizmetten yararlananların vatandaşların hizmete verecekleri tepkileri görmek için yapılan gözlemlerdir”³³¹. Genellikle idarenin yöneticileri tarafından yerine getirilmektedir.

(5) Belgeye Dayalı Değerlendirme

İdare tarafından yapılan faaliyetler ve sunulan hizmetlerle ilgili olan belgeler üzerinden yapılır. Bu belgeler, idarenin yıllık ve stratejik planlarında bu faaliyet ve hizmetle olan belgeler olabilir ya da bu faaliyet ve hizmetlerin sunulması aşamasında edinilen fatura gibi mali belgeler olabilir.

(6) Durum Analizi

Durum analizi; “belirli bir durumla bağlantılı tüm ilgili faktörleri tanımlama ve değerlendirme sürecidir”³³². Bu analiz; “niteliksel araştırma yöntemlerinden biri olup idarenin, harcama biriminin veya faaliyet ve projenin içinde bulunduğu çevresel koşulların, kültürel ve kurumsal ortamın, genel ekonomik şartların, teknolojik altyapının ve benzeri hususların

³²⁹ Maliye Bakanlığı, 2014, s.61.

³³⁰ Maliye Bakanlığı, 2014, s.61.

³³¹ Maliye Bakanlığı, 2014, s.61.

³³² Netinbag.com, “**Durum Analizi Nedir?**” <https://www.netinbag.com/tr/business/what-is-situation-analysis.html> (Erişim Tarihi: 16.05.2021).

bütüncül bir yaklaşımla değerlendirilmesidir³³³. Bu yöntemde idarenin iç paydaşları ve dış paydaşları, birlikte göz önünde bulundurularak veriler toplanmaya çalışılmaktadır.

(7) Paydaş Analizi

Paydaş analizi, “değerlendirmesi yapılacak faaliyetten ya da sunulacak hizmet ve projelerden etkilenebilecek tüm paydaş gruplarının belirlenmesi ile başlamakta, bu grupların faaliyet/proje ile ilişkilerinin değerlendirilmesi, zayıf ya da güçlü oldukları yönlerinin bulunması ve etkilerinin ne olacağının ortaya konulmasıdır³³⁴. Paydaş, idare tarafından yapılan faaliyet veya sunulan hizmetten yararlanan vatandaşlar, ilgili kurumlar ve sivil örgütler olabilmektedir.

Paydaş analizi; “idare tarafından yapılan faaliyet ve sunulan hizmetin olumlu veya olumsuz şekilde etkileyecek olan tarafları, grupları ve kurumları belirlemek ve bunların etkilerinin olumlu mu olumsuz mu olacağını saptamak, yürütülecek olan faaliyetten en fazla faydayı sağlayabilmek için stratejiler geliştirmek ve faaliyetin başarılı bir şekilde uygulanabilmesine engel oluşturabilecek unsurları ortaya koyup bunlara karşı gerekli önlemleri almak amacıyla yapılmaktadır³³⁵.

(8) Fayda-Maliye ve Maliyet-Etkinlik Analizleri

Fayda-maliyet analizi; “çeşitli yatırımların, ekonomik açıdan karlı olup olmadığını tespit edebilmek için, gerektirdiği masrafların ve sağladığı kazançların büyüklük derecelerinin sistematik bir biçimde karşılaştırılmasını ifade etmektedir³³⁶.

Maliyet-etkinlik analizi, en etkin projenin seçimi ve bu amacın en düşük maliyetle uygulanmasını ifade etmektedir³³⁷. Maliyet-etkinlik analizi, parasal olarak ifade edilmeyen faaliyet/hizmetlere uygulanırken; fayda-maliyet analizi, piyasa değeri olan faaliyet/hizmetlere uygulanmaktadır.

(9) Etki Değerlendirmesi

Etki değerlendirme; “faaliyetlerin toplum, hizmetten yararlananlar, çeşitli gruplar üzerindeki etkilerinin hangi yönde ve ne ölçüde olduğunu değerlendirmek üzere kullanılan bir yöntemdir. Etki değerlendirme, faaliyet ve projelerin uygulanması sonrasında beklenen sonuçlara ne ölçüde ulaşıldığının analiz edilmesidir³³⁸. Etki değerlendirme yöntemi, ifa edilen faaliyet ve hizmetlerin etkilerini ve sonuçlarını değerlendirebilmek amacıyla

³³³ Maliye Bakanlığı, 2014, s.62.

³³⁴ Bülent Keskin, **Paydaş Analizi**, 13.05.2019, <https://www.bulentkeskin.net/paydas-analizi-nedir/> (Erişim Tarihi: 16.05.2021).

³³⁵ Maliye Bakanlığı, 2014, s.62.

³³⁶ A. Kadir Işık; İbrahim Organ; Ekrem Karayılmazlar; Hayriye Işık, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005,s.342.

³³⁷ A. Kadir Işık ve diğerleri, 2005, s.356.

³³⁸ Maliye Bakanlığı, 2014, s.63.

kullanılmaktadır. Bu yöntem diğer yöntemlere göre daha fazla araştırma yapmayı gerektirmektedir.

d. Raporlama

Yapılan değerlendirme sonunda performans değerlendirme raporu hazırlanarak yapılan çalışmaların kapsamı, kullanılan yöntemler, değerlendirmenin nasıl yapıldığı ve değerlendirme sonunda elde edilen sonuçlar hakkında bilgiler bu raporda yer almaktadır.

Performans ölçüm sonuçları idarenin önceki performansları, hedeflediği performansları ve diğer kurumların performansları göz önünde bulundurularak bir karşılaştırma yapılmaktadır. Bu karşılaştırma sonucunda idarenin güçlü ve zayıf yanları tespit edilerek, idarenin yöneticilerine müdahale etme imkânı sağlar.

Yapılan performans değerlendirme süreci sonunda, elde edilen sonuçlar idarenin faaliyet raporlarında yayımlanarak ilgililere duyurulmaktadır. Raporların yetkin insanların elinden çıkması raporu analiz etmek açısından son derece önemlidir.

C. Büyükşehir Belediyelerinde Performans Denetim Süreci

2021 yılı itibarıyla Türkiye nüfusu 83.614.362 kişi olup bu nüfusun 66.092.128'i yani %78,04'ü büyükşehir belediyeleri kapsamında yaşamaktadır. Büyükşehir belediyeleri, nüfusun $\frac{3}{4}$ 'üne hizmet vermek durumunda kalmaktadır. Bu yüzden büyükşehir belediyelerinin yaptığı faaliyetler, sunduğu ürün ve hizmetlerin kalitesi ve verimliliği önem arz etmektedir. Bu faaliyet ve hizmetlerin verimliliğinin ve etkinliğinin artırılmasındaki en önemli unsur, bu faaliyet ve hizmetlerin istenilen düzeyde yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesi oluşturmaktadır. Özellikle de performans denetimi, büyükşehir belediyelerinin kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamada büyük faydası olabilmektedir. Burada büyükşehir belediyelerinde uygulanan performans denetiminin önem ve amacından bahsedilecek, performans denetiminin ilkelerine değinilecek ve aşamaları tek tek anlatılacaktır.

1. Büyükşehir Belediyelerinde Performans Denetiminin Önemi ve Amacı

Büyükşehir belediyelerinde uygulanacak olan INTOSAI standartları/rehberi (ISSAI 3000-3100) ve dünya Sayıştaylarının performans denetimi uygulamaları ile uyumlu performans denetimi, hem o bölgede yaşayan halkın refah düzeyinin yükselmesini sağlayacak hem de ülkenin gelişmişlik düzeyinin yükselmesine katkıda bulunacaktır. Yeni kamu mali yönetim anlayışında performans denetimi, tüm kamu idarelerinin özellikle de büyükşehir belediyelerinin yapmış olduğu faaliyetlerin incelenmesinde önemli bir yer tutmaktadır. Ancak Türkiye'de uygulanan performans denetimi, büyükşehir belediyelerinin stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu ve veri kayıt sistemleri ile sınırlı olduğu için uluslararası standartlar kapsamında uygulanan performans denetimi kadar önemli bir katkı sağlamayabilir.

Performans denetim rehberine göre; “yeni kamu mali yönetimi anlayışında; büyükşehir belediyelerinin orta ve uzun vadeli amaç ve hedefleri ile göstergelerini stratejik planlarında sunmaları, performans programları ile bütçelerini yıllık performans hedefleri ile ilişkilendirerek hazırlamaları ve bütçenin uygulanması ile kamu idarelerinin faaliyet raporu aracılığıyla performanslarını ilgili hedef ve göstergelerle ilişkilendirerek yılsonunda raporlaması gerekmektedir. Bu üç plan ve rapor, performans denetiminin temelini oluşturmaktadır”³³⁹.

Stratejik plan, 5018 sayılı kanunun 9’uncu maddesi, 30344 sayılı “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ve “Belediye İçin Stratejik Planlama Rehberi” çerçevesinde Büyükşehir belediyeleri, stratejik plan hazırlamaktadırlar. 5018 sayılı kanuna göre; “stratejik plan, kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan”³⁴⁰ olarak tanımlanmaktadır.

Faaliyet raporu, 5018 sayılı kanunun 9’uncu maddesi ile “31462 sayılı Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” kapsamında hazırlanmaktadır. Performans denetim rehberine göre; “faaliyet raporu, büyükşehir belediyelerinin yılsonu faaliyet sonuçlarını gösteren; mali bilgiler başlığı altında kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, varlık ve yükümlülüklerine, temel mali tablolara; performans bilgisi başlığı altında ise idarenin stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyet ve projelerine, performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme durumuna ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilen rapor”³⁴¹, olarak ifade edilmiştir. Faaliyet raporunda, büyükşehir belediyelerinde mali yıl içinde gerçekleşen faaliyetler ile bu faaliyetlerin sonuçlarına ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Performans programı, 5018 sayılı kanunun 9’uncu maddesi ile “31462 sayılı Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” kapsamında hazırlanmaktadır. Performans denetim rehberine göre; “performans programı, büyükşehir belediyesinin program dönemine

³³⁹ TC Sayıştay Başkanlığı, **Performans Denetim Rehberi**, Ankara, Aralık 2014. s.5.

³⁴⁰ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde: 3.

³⁴¹TC Sayıştay Başkanlığı, Aralık 2014, s.3.

ilişkin performans hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için yürütecekleri faaliyetleri ile bunların kaynak ihtiyacını ve performans göstergelerini içeren programı”³⁴², şeklinde tanımlanmıştır.

Üst politika belgelerinde belirlenen öncelikler ve stratejik planlarında bulunan amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik olarak performans programları hazırlanmakta ve hazırlanan program doğrultusunda faaliyetlerin gerçekleştirilmesi öngörülmektedir. Ayrıca performans programlarıyla yapılacak faaliyetler ve büyükşehir belediye bütçesiyle ilişkilendirilerek hizmetlerin belirli bir plan ve program dâhilinde yürütülmesi amaçlanmaktadır.

Performans denetiminden daha önemli olan, yukarıda bahsedilen stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporunun büyükşehir belediyelerinde etkinlik, verimlilik ve tutumluluk unsurları göz önünde bulundurularak hazırlanmasıdır. Büyükşehir belediyelerinde yapılacak faaliyetler bu unsurlar dikkate alınarak planlanırsa bu faaliyetlerin yerine getirilip getirilmediği ve sonuçlarının değerlendirilmesi daha kolay yapılacaktır. Burada önemli olan büyükşehir belediyeleri tarafından yapılan faaliyetlerden en yüksek verimin alınması, bu faaliyetlerin en düşük maliyetle yapılması amaçlanmalıdır.

Büyükşehir belediyelerinde performans denetiminin temel amaçları;

- Büyükşehir belediyelerinin yapacakları faaliyetler ile sunacağı hizmetlerin verimli, tutumlu ve etkin bir şekilde gerçekleşmesini teşvik etmek,
- Büyükşehir belediyelerinde hesap verebilirlik ve şeffaflık temelinde bir yönetim anlayışı oluşmasına katkıda bulunmak,
- Performans denetimi, büyükşehir belediyelerinde kaynak israfının ve yolsuzlukların önlenmesini sağlamak,
- Performans denetimi, büyükşehir belediyelerinin hizmetlerinden yararlanan yerel halkın, hizmetlerin gereği gibi yerine getirilip getirilmediğini anlamasını sağlayarak, hesap verilebilirlik ilkesi kapsamında halkı bilinçlendirmek,
- Büyükşehir belediyesinin idarecilerine plan, programı ve raporlarında aksayan ayrıca geliştirilmesi gereken hususları belirterek, idarecilerin bu alanlarda önlem almasını teşvik etmek,
- Büyükşehir belediyesi yöneticisi ve idarecilerine rehberlik etmek,
- Denetim sonuçlarının kamuoyuna açıklanmasıyla kamuoyu denetimini harekete geçirerek büyükşehir belediyeleri üzerinde kamuoyu baskısı oluşturmak,

³⁴²TC Sayıştay Başkanlığı, Aralık 2014, s.3.

- Büyükşehir belediyeleri yaptığı faaliyetler ve sunduğu hizmetlerin halk üzerindeki etkisini anlamak üzere anketler düzenleyerek, halkın ihtiyaçlarını tespit etmek,
- Performans denetimi; yerel halk, sivil toplum kuruluşları, vergi yükümlüleri, TBMM, büyükşehir belediye hizmetlerinin ifasına ilişkin denetim raporlarını açıklayarak şeffaflığı desteklemektedir. Ayrıca iyileştirici tedbir aldırmanın yanında yerel halk için yararlı bilgiler sunulmasına katkıda bulunmaktadır.

Büyükşehir belediyelerinde uygulanan performans denetimi, eğer INTOSAI standartları/rehberi (ISSAI 3000-3100) ve dünya Sayıştaylarının performans denetimi uygulamaları ile uyumlu hale getirilirse yukarıda sayılan amaçlar gerçekleştirilebilir. Ayrıca daha önceki konularda da performans denetiminin genel amaçlarından bahsedilmiştir. Önemli olan bu amaçları gerçekleştirebilecek performans denetiminin uygulanmasını sağlayabilmektir.

2. Büyükşehir Belediyelerinde Performans Denetiminin İlkeleri

Daha önceki konularda performans denetiminin ilkeleri açıklanmıştır. Burada büyükşehir belediyeleri kapsamında bu ilkelerin faaliyetlere ve hizmetlere olan katkılarından bahsedilecektir.

Verimlilik, büyükşehir belediyelerinin stratejik plan, faaliyet raporu ve performans programlarında belirtilen amaç ve hedefler göz önünde bulundurularak, kaynakların en uygun (optimum) kullanımını ifade etmektedir. Bu kapsamda verimlilik, büyükşehir belediyelerinin yönetim bilgi sistemi, iş takip yönetim sistemi, kent bilgi sistemi, emlak taşınmaz takip uygulaması gibi veri sistemlerinin denetimini, performans ölçüm ve izleme sürecinde iyileştirici tedbirler uygulayabilmek amacıyla insan kaynaklarının denetimini, kaynakların kullanımının denetimini kapsamaktadır. Yapılan bir faaliyetin verimliliğinin hesaplanabilmesi; “hem girdilerin hem de çıktıların parasal olarak tespit edilebilmesine bağlıdır”³⁴³. Büyükşehir belediyelerin yapacakları faaliyetler için performans göstergeleri belirlenirken girdilerin ve çıktıların parasal olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Genelde kamusal faaliyetler için bu durum kolay olmamakla birlikte, başka kurumlarla kıyaslanarak girdi ve çıktıların parasal değeri belirlenebilmektedir.

Etkinlik, büyükşehir belediyeleri tarafından tespit edilen amaç ve hedeflere hangi boyutta ulaşıldığını göstermek amacıyla kullanılmaktadır. Etkinlik, büyükşehir belediyelerinin tespit ettikleri amaçlar ve hedeflere ulaşmaları amacıyla uygulanan performanslarının etkinliği ile hedeflenen ve gerçekleşen performansın etkilerinin karşılaştırılmasının denetimini

³⁴³Demirbaş, 2001, s.89.

kapsamaktadır. Etkinlik kavramı, daha çok çıktıların parasal değerlerle ifade edilemediği durumlarda kullanılır. Etkinliğin ölçülmesinde kullanılan hedeflerin açık ve net bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir³⁴⁴. Etkinlik, verimlilikten daha geniş bir ifade olduğu için parasal olarak değerlendirilemeyen faaliyetler için kullanılmaktadır.

Ekonomiklik anlamına da gelen tutumluluk, büyükşehir belediyelerinin hizmetlerinin ifa edilmesinde kullanılan kaynakların maliyetinin en alt düzeyde olmasını ifade etmektedir. Bu kapsamda tutumluluk, büyükşehir belediyelerinin yaptıkları faaliyetler ile sundukları hizmetler amacıyla kullanılan kaynakların israf edilip edilmediği, yolsuzluk yapıp yapılmadığı ve belediye bütçesine göre icra edilip edilmediğine ilişkin denetimi kapsamaktadır. “Kaynakların doğru miktarda kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi için girdilerin sayısal olarak belirlenmesi gerekmektedir”³⁴⁵. Girdiler sayısal olarak belirlendiği zaman girdilerin, fazla kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek daha kolay olmaktadır.

Büyükşehir belediyelerinde yapılan performans denetimi; “büyükşehir belediyelerinin, doğru faaliyeti, en az maliyetle ve doğru bir şekilde yapıp yapmadıklarının ve bu yaklaşımlar göz önünde bulundurularak gereken tedbir ve önlemlerin, büyükşehir belediyelerine iletilmesini amaçlamaktadır”³⁴⁶.

3. Büyükşehir Belediyelerinde Performans Denetiminin Aşamaları

Büyükşehir belediyelerinde uygulanan performans denetimi, aşağıda açıklandığı üzere dört aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamaların iyi yönetilmesi, performans denetiminden beklenen başarıyı arttıracaktır.

a. Planlama

Planlama; “denetim için açık ve makul hedefler belirlenmesini, gerçekçi bir denetim yaklaşımı oluşturulmasını ve kaynakların tespit edilmesini gerektirmektedir”³⁴⁷. Performans denetiminin temel aracı planlamadır. Planlama, büyükşehir belediyelerindeki durumu, zayıf ve güçlü yönlerini belirleyip geleceğe yönelik hedefleri belirlemektedir. Bu aşamada, büyükşehir belediyesinde hedefler belirlenir, bu hedeflere ulaşmak amacıyla programlar oluşturulur. ISSAI 300 prensiplerine göre; “planlama, konuların seçilmesi ve denetimin tasarlanması olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır”³⁴⁸.

Sayıştay tarafından hazırlanan performans denetim rehberine göre; “planlama, denetim ekibinin oluşturulması, denetlenecek idareyle iletişim kurulması, denetlenecek idarenin

³⁴⁴ Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Ezgi Kitapevi, Bursa, 2000, s.18.

³⁴⁵ Demirbaş, 2001, s.84.

³⁴⁶ Demirbaş, 2001, s.70.

³⁴⁷TC Sayıştay Başkanlığı, Aralık 2014, s.11.

³⁴⁸TC Sayıştay, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI 300), s.217-226.

tanınması, idarenin genel performans yönetimi hakkında bilgi edinilmesi ve denetim planının hazırlanması olmak üzere beş aşamadan oluşmaktadır”³⁴⁹.

Denetim ekibinin oluşturulması, ‘Denetim Grup Başkanlığı’ bünyesinde bulunan denetçiler arasından denetim ekibi oluşturulur. İhtiyaç durumunda Sayıştay dışından uzmanlarda burada görevlendirilir. Denetlenecek idareyle iletişim kurulması aşamasında, denetlenecek olan büyükşehir belediyesine performans denetiminin kapsamı ve süresi hakkında haziran ayında bilgi verilir. Denetlenecek idarenin tanınması aşamasında; büyükşehir belediyesinin yasal mevzuatı, teşkilat yapısı ve görev sorumlulukları, büyükşehir belediyesinin misyon, vizyon, temel değerler ve ilkelerinin incelenmesi gerekir. Ayrıca büyükşehir belediyesinin veri sistemleri ile büyükşehir belediyesine bağlı kuruluşlar hakkında da bilgi edinilmesi gerekmektedir. Performans yönetimi sistemi; “performans bilgisinin yönetimi ve raporlanmasına ilişkin idareye ait iç politikaları, yapıları ve süreçleri ifade etmektedir”³⁵⁰. Büyükşehir belediyesinin plan, rapor ve performans programındaki bilgilerin güvenli olması ve iyi hazırlanması denetim sürecini kolaylaştıracaktır.

Tablo 7: İş Planı

..... Büyükşehir Belediyesi				
Denetim Alanı	Kriter	Kanıt Toplama Teknikleri	Görevli Denetçiler	Tamamlanma Tarihi

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, Ankara, Aralık 2014, s.60.

Tablo 7’de örnek iş planı mevcuttur, bu iş planında; denetim alanı, uygulanan kriter, kanıt toplama tekniği, görevli denetçiler ve tarih bulunmaktadır.

Sayıştay denetim yönetmeliğine göre; “denetimin planlanması çalışmaları sonunda denetim rehberine göre hazırlanan denetim planı, görüş ve önerileri alınmak üzere grup başkanına sunulur. Başkanlık onayına sunulacak denetim planında, ilgili kamu idaresinde yapılacak denetimler de dâhil olmak üzere denetimlere ilişkin çalışma takvimi, görevli denetçiler ve sorumluluk alanları gösterilir”³⁵¹. Tablodaki bu bilgiler, denetçi tarafından doldurulmaktadır.

b. Uygulama

Planlama aşamasında öngörülen durumun değerlendirilerek, büyükşehir belediyesinde performans denetimi ilke ve kararların uygulamaya geçirilmesi söz konusudur. Performans denetim rehberine göre; “uygulama aşaması, stratejik planın değerlendirilmesi, performans

³⁴⁹ TC Sayıştay Başkanlığı, Aralık 2014, s.11.

³⁵⁰ TC Sayıştay Başkanlığı, Aralık 2014, s.13.

³⁵¹ 17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Sayıştay Denetim Yönetmeliği, Madde:21, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=15612&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5> (21.05.2021).

programının değerlendirilmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile faaliyet raporlarının değerlendirilmesi olmak üzere dört aşamadan meydana gelmektedir”³⁵².

Birinci aşamada stratejik planda bulunan amaç ve hedeflerin kuruluş amacına uyumuna bakılmaktadır. Kurum kaynaklarının tutumlu, etkili ve verimli kullanımını sağlamak amacıyla stratejik planın, performans program ve bütçe süreçlerine ne ölçüde uyduğu değerlendirilir. Stratejik plan ve performans programının değerlendirilmesi aşamasında kullanılan kriterler şunlardır;

- **“Mevcudiyet:** Stratejik planın kamuoyuna yayımlanmış olması gerekir. 5018 sayılı kanunun 9’uncu maddesine göre kamu idareleri, stratejik plan hazırlamak zorundadırlar. Ayrıca 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu uyarınca elli binden fazla nüfusa sahip tüm belediyelerin stratejik plan hazırlaması gerekmektedir.

- **Zamanlılık:** Büyükşehir belediyelerinin stratejik planlarını, ilgili mevzuatta öngörülen sürelerde hazırlayıp hazırlamadıkları değerlendirilmektedir.

- **Sunum:** Büyükşehir belediyeleri, 26.02.2018 tarih ve 30344 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan ‘Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’ kapsamında stratejik planlarını hazırlamaları gerekmektedir. Burada stratejik planın şekil ve içeriğinin ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı incelenmektedir.

- **İlgililik:** ‘Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’ kapsamında hedeflerin amaçlar ile ilgili olması gerekmektedir.

- **Ölçülebilirlik:** Hedeflerin veya göstergelerin ölçülebilir olması gerekir. Hedefin ölçülebilir olarak belirlendiği durumlarda performans göstergesi belirlenmeyebilir. Ancak hedefin ölçülebilir olmadığı hallerde performans göstergesi aracılığıyla ölçülebilir hale getirilmesi zorunludur.

- **İyi tanımlanma:** Hedeflerin açık ve net bir tanımının olması gerekmektedir”³⁵³.

Büyükşehir belediyelerinin stratejik planlarına ilişkin değerlendirme aynı stratejik plan dönemi için sadece bir defa yapılır. Plan dönemi sonunda ise stratejik plan, beş yıllık gerçekleşmesi değerlendirilmektedir.

İkinci aşamada performans programları yukarıdaki kriterler esas alınarak değerlendirilmektedir. Performans programında öngörülen hedeflerle yapılan faaliyetler karşılaştırılarak, performans göstergesi hedefleri bu süreçte değerlendirilmektedir.

³⁵² TC Sayıştay Başkanlığı, Aralık 2014. s.17.

³⁵³ TC Sayıştay Başkanlığı, Aralık 2014. s.17.

Değerlendirme Sayıştay tarafından hazırlanan Performans Denetim Rehberi'nde hazırlanan formlar üzerinden gerçekleştirilmektedir.

Üçüncü aşamada faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi yapılmaktadır. Bu değerlendirme, büyükşehir belediyesinin veri kayıt sistemlerinin değerlendirilmesi yoluyla yapılmaktadır. Veri kayıt sistemi, "bir performans hedefi veya göstergeye yönelik tüm performans bilgisinin toplandığı, analiz edildiği ve üretildiği sürece denilmektedir"³⁵⁴. Denetçiler, her performans hedefi ve göstergelerine ilişkin verilerini belirlemek için, veri kayıt sistemlerinden yararlanarak faaliyeti değerlendirmektedir. Ayrıca kurumun amaç ve hedefleriyle, performans göstergelerinden hareketle faaliyet sonuçları değerlendirilmektedir. Faaliyet raporunun değerlendirilmesi aşamasında kullanılan kriterler şunlardır:

- **"Mevcudiyet:** Faaliyet raporunun kamuoyunu açıklanması,
- **Zamanlılık:** Faaliyet raporunun yasal süreler içerisinde hazırlanması,
- **Sunum:** Faaliyet raporunun şekil ve içeriğinin mevzuata uygun hazırlanması,
- **Tutarlılık:** Performans hedef ve göstergelerinin planlama ve raporlamalarda tutarlı olarak kullanılması,
- **Doğrulanabilirlik:** Performans bilgisinin kaynağına kadar izlenebiliyor olması,
- **Geçerlilik/İkna edicilik:** Planlanan ve raporlanan performans arasındaki her çeşit sapmanın denetlenen büyükşehir belediyesi tarafından ele alınıyor olması ve sapmayı açıklayan nedenlerin inandırıcı ve ikna edici olması gerekmektedir"³⁵⁵.

c. Raporlama

Kamuoyuna ve parlamentolara sunulan performans denetim raporları, hesap verme sorumluluğunun ve mali saydamlığın sağlanmasına yardımcı olan önemli kaynaklardır.

Denetçiler tarafından elde edilen bilgilere dayanılarak denetim raporu oluşturulur. Büyükşehir belediyeleri, performans denetiminden etkili bir şekilde yararlanabilmesi için bu raporların doğru, güvenli ve bilgilendirici bir biçimde hazırlanması gerekmektedir.

ISSAI 300 prensiplerine göre; raporlama aşamasında dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır:

- "Denetçiler; kapsamlı, ikna edici, zamanlı, kolay okunur ve dengeli denetim raporları ortaya koymaya çalışmalıdırlar,
- Denetçiler, denetimle tespit edilen zayıflıklar veya sorunların ele alınmasına ciddi ölçüde katkıda bulunabilecek yapıcı tavsiyeler sunmaya çalışmalıdırlar,

³⁵⁴ TC Sayıştay Başkanlığı, Aralık 2014. s.29.

³⁵⁵ TC Sayıştay Başkanlığı, Aralık 2014. s.35.

- Denetçiler, Sayıştay’ın raporlarını geniş bir kitleye ulaştırmaya çalışmalıdırlar”³⁵⁶.

Performans denetim rehberine göre, hazırlanacak raporda; “stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu ile faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesine ilişkin bilgiler yer almalıdır. Yine performans denetim rehberine göre, rapor; yönetici özeti, başlık, performans denetiminin amaç, dayanak, kapsam ve yöntemi, genel değerlendirme, denetim bulguları, izleme ve ekler olmak üzere yedi kısımdan oluşmaktadır”³⁵⁷.

d. İzleme

Performans denetiminin etkinliğini arttırmak amacıyla yapılan denetimin izlenme aşaması son derece önemlidir. Denetlenen büyükşehir belediyesi, tespit edilen bulgular ve tavsiyelere göre zayıf yönleriyle ilgili düzeltici tedbirler alıp almadığı ve yapılan faaliyetler ve sunulan hizmetlerin etkinlik ve verimliliğini arttırmak için gerekli adımları atıp atmadığı izleme aşamasında takip edilmektedir. Ayrıca büyükşehir belediyeleri bir sonraki yıl faaliyetlerini ve sunacağı hizmetleri bu tavsiye ve önerilere göre belirleyecektir.

ISSAI 300 prensiplerine göre, izleme aşamasında; “denetçiler, önceki denetim bulgu ve tavsiyelerinin izlemesini yapmalıdır. İzleme, meclise geri bildirim sunmak amacıyla bütün düzeltici eylemlerin sonuç ve etkileriyle birlikte uygun şekilde raporlanmalıdır”³⁵⁸.

Performans denetim rehberine göre; “izleme sonucunda tespit edilen ilerlemeler ve ilerleme sağlanamayan ya da yetersiz kalınan alanlara denetim raporunun izleme bölümünde yer verilmektedir. İzleme faaliyetine ilişkin yapılacak raporlamada;

- Önerilerin uygulanma derecesi,
- Denetlenen idarenin önerileri uygulamada zayıf olduğu noktalar ve nedenleri,
- Denetlenen idarenin önlemlerinin yetersiz olduğu konularda Sayıştay’ın gerekli gördüğü önlemler ele alınmalıdır”³⁵⁹.

Büyükşehir belediyelerinde icra edilen performans denetim aşamaları genellikle bu şekilde ifade edilebilir. Bu uygulamalar Türkiye’de uygulanan performans denetimleri için geçerlidir. Uluslararası standartlarda uygulanan performans denetimleri ise birtakım farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklar ve uluslararası performans denetimi ile ilgili açıklamalar üçüncü bölümde açıklanmaya devam edilecektir.

³⁵⁶ TC Sayıştay, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI 300), s.229-230.

³⁵⁷ TC Sayıştay Başkanlığı, Aralık 2014. s. 42-43.

³⁵⁸ TC Sayıştay, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI 300), s.230.

³⁵⁹ TC Sayıştay Başkanlığı, Aralık 2014. s.45.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE SAYIŞTAY’IN PERFORMANS DENETİM UYGULAMALARI

I. SAYIŞTAY DENETİMİ VE SAYIŞTAY DENETİM MODELLERİ

Dış denetim yapan yüksek denetim kurumlarının doğuşu, bütçe hakkının meclislere devredilmesiyle meydana gelmiştir. Meclisler genellikle hükümetlerin yetkilerini sınırlandırmak amacıyla kurulmuşlardır. Bu kısımda mali yönetim kontrolü ve denetiminin nasıl geliştiği ve merkeziyetçilik ile âdem-i merkeziyetçilik kapsamında ülkelere göre nasıl uygulandığı üzerinde durulacaktır.

A. Dünya’da Sayıştay Denetimi

Yüksek denetim, kamu gelir ve giderleri ile malvarlığı üzerinde tutulan hesap ve işlemlerin mevzuata uygunluğu ile verimli ve etkin olup olmadığının, yasama ve yürütmeden bağımsız bir yapı tarafından denetlenip raporlanması sürecidir³⁶⁰. Yüksek denetim, 20’nci yüzyılla birlikte kamunun hesap verilebilirliğinin ve kaynak kullanımında idarenin sorumluluğunun artmasıyla birlikte yapılan faaliyet ve işlemlerin verimli, etkin ve tutumlu olmasını sağlamak amacıyla ortaya çıkmıştır.

1. Dünya’da Sayıştay Denetiminin Gelişimi

Yüksek denetimin gelişimiyle bu denetimi yapan yüksek denetim kurumlarının yani ülke Sayıştay’larının gelişimi birbiriyle paralel bir şekilde olmuştur. Yüksek denetimin ve yüksek denetim kurumlarının doğuşu, bütçe hakkının parlamentolara devredilmesiyle başlamıştır. Parlamentolar genellikle “halk hareketleri sonucunda mutlak yetkili hükümdarların yetkilerini sınırlamak amacıyla kurulmuşlardır”³⁶¹. Böylece vergi alma hakkının Kraldan halk meclislerine geçişini sağlayan ilk belge olan 1215 tarihli ‘Magna Carta’ ile bugünkü anlamda hem parlamentoların hem de yüksek denetimin temelleri atılmıştır. 1314 tarihinde ise ‘Auditor Exchequer’ adıyla İngiltere’de ilk yüksek denetim kurumuna benzer bir yapı kurulmuştur³⁶². 1319’da Fransa’da denetim yapmak amacıyla ‘Hesap Dairesi’ adıyla kurulan yapı, 1807 yılında 1. Napolyon tarafından Fransız Sayıştay’ı ‘Cour Des Comptes’ adıyla kurumsallaştırmıştır.

³⁶⁰ İsmail Hakkı Sayın, **Avrupa Birliği Sayıştay**, Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyet’in 75’inci Yıldönümü Dizisi:2, Ankara, 1998, s.23.

³⁶¹ Demirbaş; Çetinkaya, 2018, s. 166.

³⁶²National Audit Office, **History of the NAO**, <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/> (Erişim Tarihi: 19.08.2021).

18'inci yüzyılla birlikte dünyada parlamenter rejimlerin oluşmasıyla birlikte, gelirin toplanması ve giderlerin yapılabilmesini ifade eden bütçe hakkı, parlamentolara geçmeye başlamıştır. Parlamentolar, bütçe ile verilen bu yetkilerin denetlenmesi için de çalışmalar yapmışlardır. Bu kapsamda İngiltere'de 1866 tarihli 'Maliye ve Denetim Departmanları Yasası (Exchequer and Audit Departments Act)' çıkartılarak hesap ve işlemlerin 'Denetçi (The Comptroller) ve Genel Denetçi (Auditor General)' tarafından denetleneceği öngörülmüştür³⁶³. Dış denetimin ve ülke Sayıştay'larının doğuşu, parlamentoların doğuşuyla birlikte demokrasinin gelişimi ve bütçe hakkının kullanılmasıyla birlikte olmuştur.

2. Dünya'da Sayıştay Denetiminin Kapsamı

Yüksek denetim, kamuya ait kaynakları kullanan kamu ve özel sektörün, her türlü faaliyetlerini denetlemesi gerekmektedir. INTOSAI gibi uluslararası yüksek denetim örgütlerin hazırladıkları rapor ve standartlarda yüksel denetimin kapsamı geniş tutulmuştur. Bu kapsamda 1977 tarihli Lima Deklarasyonu'nda; "tüm kamu mali yönetiminin yüksek denetime tabi tutulması gerekliliği üzerinde durularak, mali yönetimin ulusal bütçe dışında kalan kısımlarının da denetim kapsamında olduğu belirtilmiştir"³⁶⁴. Ayrıca yüksek denetim kurumlarına; "kamu parası, kaynağı veya mallarının yasal niteliğine bakılmaksızın bir alıcı veya lehdar tarafından kullanımını; devlet veya kamu kurumlarına ait gelirlerin tahsilâtını; devlet veya kamu kurumlarının hesaplarının yasallığı ve düzenliliğini; mali yönetim ve raporlamanın kalitesini, devlet veya kamu kurumlarının faaliyetlerinin ne ölçüde etkin, verimli ve ekonomik olduğunu denetleme yetkisi verilmelidir"³⁶⁵. Denilerek tüm denetim faaliyetlerinin Sayıştay'larının görev ve yetki alanı kapsamında olması gerektiği ifade edilmiştir.

Avrupa Sayıştay'larının entegrasyonu için çalışma yapan 'Ortak Temel Kriterleri Saptayan Çalışma Grubu'nun tavsiyelerinde; "ulusal bütçede yer alıp almadığına ve kimin tarafından toplandığına bakılmaksızın tüm kamu kaynaklarının ve faaliyetlerinin yüksek denetim kapsamında olması gerektiği belirtilmiştir"³⁶⁶.

Devlet ve kamu tüzel kişiliği tarafından yerine getirilen faaliyetler; devlet teşebbüslerinin ve sosyal güvenlik kurumlarının faaliyetleri; eyaletler ve yerel yönetimlerin faaliyet ve işlemleri; özel sektör kuruluşlarının kamu kaynaklarıyla ilgili faaliyet ve işlemleri;

³⁶³National Audit Office, **History of the NAO**, <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/> (Erişim Tarihi: 19.08.2021).

³⁶⁴ TC Sayıştay Başkanlığı, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)-I, s.34. https://sayistay.gov.tr/files/866_issai.pdf (Erişim Tarihi:20.08.2021).

³⁶⁵ TC Sayıştay Başkanlığı, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)-I, s.52. https://sayistay.gov.tr/files/866_issai.pdf (Erişim Tarihi:20.08.2021).

³⁶⁶ Avcı, 2014, s.87.

kamuya yararlı vakıf ve dernekler ile meslek kuruluşlarının kamusal faaliyetler ile siyasi partilerin kamusal faaliyet ve işlemleri, yani tüm kamu gelir, gider ve malvarlığı üzerindeki faaliyetler ve işlemler, Sayıştay denetimi ya da yüksek denetim kapsamına girmekte ve bu faaliyetler Sayıştay tarafından denetlenmektedir.

B. Sayıştay Denetim Modelleri

Yerel yönetimlerin ortaya çıkıp geliştiği ortamlar farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar temelde yerel yönetimler ile merkezi yönetimler arasındaki ilişkilerden kaynaklanmaktadır. Merkeziyetçilik ve adem-i merkeziyetçilik temelinde oluşan bir takım modellerle yerel yönetimler, faaliyet ve hizmetlerini icra etmektedirler. Bu modeller çerçevesinde yerel yönetimlerin denetlenmesi de gelişim göstermiştir. Burada temel iki model kapsamında denetim modelleri ele alınacaktır.

1. Kıta Avrupası Model

Kıta Avrupası modeli, eski Roma hukuku geleneğine dayanmaktadır. Bu modelde tüm kurumlar mevzuata göre hareket etmekte ve devletin merkeziyetçi yapısı bulunmaktadır³⁶⁷. Bu özelliklerinden dolayı bu modeli uygulayan ülkeler üniter sistem içinde olan ülkelerdir.

Bu modelde mali işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı önem taşımakta, bundan dolayı önleyici kontroller uygulanmaktadır. Bu kontroller hem kurumun kendisi tarafından hem de merkezi yönetim tarafından yapılmaktadır.

Bu modelde parlamento adına dış denetim görevi, hesap mahkemesi yetkisine sahip ülke Sayıştay'ları tarafından yerine getirilmektedir. Dış denetim sonucu kamuyu zarara uğratan bir durum tespit edilirse, ilgili hesap ve işlemlerden sorumlu olan kişilere karşı Sayıştay'lar hesap yargısı yaparak zararların tazminine karar verebilmektedirler.

Kurumların eylem ve işlemleri üzerinde parlamento da gözetim ve denetim uygulamaktadır. Bu gözetim ve denetim, öncesinde bütçenin kabulü, sonrasında da bütçenin uygunluğu ile sağlamaktadır. Ülke Sayıştay'ları denetim raporlarıyla parlamentoya yardımcı olmaktadır. Ancak parlamento ile Sayıştay arasındaki ilişkiler, açık ve net olmadığı için bu durum, bütçenin uygunluğu aşamasının yeterli işlememesine sebep olmaktadır. Ayrıca bu modelde eylem ve işlemlerin mevzuata uygunluğu üzerine odaklanılmaktadır.

a. Kurul Tipi Sayıştay'lar

Ülkelerin denetim yapıları, kabul ettikleri hukuki sistemden etkilenirken, ülke Sayıştay'larının işlevsellikleri ve yapıları da bu doğrultuda şekillenmiştir. Kıta Avrupası

³⁶⁷ Demirbaş; Çetinkaya, 2018, s. 94.

hukuk sistemi (Romano-Germanik) uygulayan ülkelerde kurul tipi Sayıştay modelleri görülmektedir. Kurul Tipi Sayıştay'lar iki ayrılmaktadır.

(1) Yargılama Yetkisi Olan Kurul Tipi Sayıştay'lar (Latin Modeli)

Bu modelde bulunan Sayıştay'lar, yasama ve yürütme organlarından bağımsız olarak faaliyette bulunmaktadırlar. Kamu gider, gelir ve malvarlığı üzerinde yapılan faaliyet ve işlemler hakkında denetleme ve raporlama, rehberlik ve danışmanlık etme ile hesap yargısı görev ve yetkilerini bulunmaktadır. Hukuk sisteminden gelen mevzuat ağırlıklı uygulamalar fazla olduğu için genellikle, yerindelik denetimine önem verilmekte, performans denetimi ikinci planda kalmaktadır. Parlamentolar ile olan ilişkileri açık ve net olmadığından dolayı parlamentoya sunulan raporlar yeterli incelemeden geçmemektedir. Fransa, İtalya, İspanya, Türkiye gibi ülkelerde bu model uygulanmaktadır.

(2) Yargılama Yetkisi Olmayan Kurul Tipi Sayıştay'lar (Germen Modeli)

Bu modelde de Sayıştay'lar, yasama ve yürütme organlarından bağımsız olarak faaliyette bulunmaktadırlar. Sayıştay'lar, denetleme ve raporlama ile rehberlik ve danışmanlık etme görevlerini hem yasama hem de yürütme adına yerine getirirken, denetim sonucunda hazırlanan raporları yasamaya sunmaktadırlar. Sayıştay'ların, denetim sonucunda tespit ettikleri usulsüzlükleri, sadece parlamentoya raporlama görevi vardır, hesap yargısı görevi bulunmadığı için yargılama yapamamaktadırlar. Bu modelde Sayıştay'ların bir denetim kurulunun olması ve yasama organına bağlı olarak çalışmaması, bağımsız faaliyette bulunması özelliklerinden dolayı Ofis Tipi Sayıştay'lardan ayrılmaktadır³⁶⁸. Almanya, Hollanda, Japonya gibi ülkelerde bu model uygulanmaktadır.

b. Seçili Ülke Uygulamaları

Seçili ülke uygulamaları kapsamında; 'Fransa, Almanya, İtalya ve Hollanda'nın yüksek denetimin işleyişi, Sayıştay'ın bu yapıdaki konumu, yasama ve yürütme ile olan ilişkileri incelenecektir.

(1) Fransa

Fransa, üniter sistemin temsilcisi olarak kurulan Kıta Avrupası hukuk sistemi içinde olan ve Sayıştay'ı, "Yargılama Yetkisi Olan Kurul Tipi Sayıştay'lar" içinde bulunan bir ülkedir. 'Fransız Sayıştay'ı (Courdes Comptes)', Fransız Anayasası'nın 13'üncü maddesinde; Anayasal bir kurum olduğu, 47'nci maddesinde; hükümetin faaliyetlerini denetlemede parlamentoya yardımcı olacağı, yine aynı maddede; uygunluk denetiminin Sayıştay'ın

³⁶⁸ Avcı, 2014, s.179.

anayasal görevi olduğu belirtilmiştir³⁶⁹. Fransız Sayıştay'ı, yasama ve yürütme organından bağımsız olarak faaliyette bulunan yargılama yetkisine sahip bir kurumdur. Meclise bağlı biçimde görev icra eden Fransız Sayıştay'ı, yerel teşkilatlara ait denetimini idari vesayeti altında kurulan 'Bölgesel Denetim Kurulları (Chambres Régionales des Comptes)' aracılığı ile yerine getirmektedir. "Bağımsız denetim organları olarak görev yapan Bölgesel Denetim Kurulları, ilgili yerel yönetimlerin mali, idari ve yönetsel faaliyetlerini yerindelik ve mali etkinlik açısından incelemekte, tespit edilen usulsüzlükler sonucunda ilgili birimlere yaptırım getirilmesini ya da maddi cezalar uygulanmasını sağlamaktadır"³⁷⁰. Fransız Sayıştay'ı, performans denetimini 1967 tarihli Sayıştay Yasasına dayanarak yerine getirmektedir. Etkinlik ve program verimliliği denetimi şeklinde yürütülen performans denetimi sonucunda elde edilen bulgular, ilgili kuruma ve parlamentoya raporla sunulmaktadır. Ayrıca kamu gelir ve giderlerinin yapılmasından sorumlu olan saymanların bu işlemleri, Sayıştay tarafından sorgulanmakta ve yargılama yetkisi kullanılarak tespit edilen usulsüzlükler yargılanmaktadır.

(2) İtalya

İtalya, üniter devlet yapısına sahip, Kıta Avrupası hukuk sisteminde olan ve Sayıştay'ı da "Yargılama Yetkisi Olan Kurul Tipi Sayıştay'lar" içinde bulunan bir ülkedir. 'İtalyan Sayıştay'ı (La Cortedei Conti)', İtalya Anayasası'nın 100'üncü maddesinde; harcama öncesi uygunluk denetimi, harcama sonrası performans denetimi yapabileceği, devletten düzenli bütçe yardımı alan tüm kamu kaynaklarını kullanan kurumların denetim kapsamında olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca denetim sonunda düzenlenecek raporların parlamentoya sunulacağı ifade edilmiştir. 103'üncü maddede ise, Sayıştay'ın yargılama yetkisine sahip olduğu belirtilmiştir³⁷¹. İtalyan Sayıştay'ı, denetim ve yargılama görevini yerine getirirken yasama ve yürütme organlarından bağımsız hareket etmektedir. İtalya Sayıştay'ı, harcama sonrasında performans denetimi yapmaktadır. Sayıştay bu denetimi, VET kriterleri ve program amaçlarını gerçekleştirme derecesini değerlendirmek amacıyla uygulamaktadır. Denetim sonunda elde edilecek bir yolsuzluk ve usulsüzlükte yargılama yetkisini kullanamamakta, yalnızca parlamentoya raporlamaktadır. Yerel yönetimlerde ise parlamento yanında yerel meclislere de raporları göndermektedir ve bu raporları kamuoyu ile paylaşmaktadır³⁷².

³⁶⁹ Conseil Constitutionnel, **Constitution of 4 October 1958**, <https://www.conseil-constitutionnel.fr/en/constitution-of-4-october-1958> (Erişim Tarihi: 22.08.2021).

³⁷⁰ Fikret Toksöz; Ali Ercan Özgür; Öykü Uluçay; Levent Koç; Gülay Atar; Nilüfer Akalın, **Yerel Yönetim Sistemleri**, TESEV Yayınları, İstanbul, 2009, s.76.

³⁷¹ Costituzione Della Repubblica Regolamento Del Senato, <https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf> (Erişim Tarihi: 21.08.2021).

³⁷² Overview Of External Audit Systems In Local Government, 2018, http://www.eurosaiop.org/docs/upload/documents/TFMA_Overview_external_audit_systems_2018_1555656170.pdf (Erişim Tarihi: 01.08.2021). s.76.

(3) Almanya

Almanya, federal devlet yapısına sahip, Kıta Avrupası hukuk sistemi içinde olan ve Sayıştay'ı, “Yargılama Yetkisi Olmayan Kurul Tipi Sayıştay’lar” içinde bulunan bir ülkedir. ‘Alman Sayıştay’ı (Federal Sayıştay-Bundesrechnungshof)’, Alman Anayasası’nın 114’üncü maddesinde; “kurum üyelerinin hâkim statüsünde olduğu ve bağımsız olduğu vurgulanmış, ayrıca performans denetimi ve düzenlilik denetimi yapabildiği, bu denetimler sonucunda her yıl Federal Hükümet’e, Federal Meclis ile Federal Konsey’e rapor sunacağı hükme bağlanmıştır”³⁷³. Diğer ülke Sayıştay’larının aksine performans denetim yetkisini anayasadan almaktadır. Üyeleri hâkim statüsündedir, ancak Sayıştay’ın yargılama yetkisi yoktur.

Alman Sayıştay’ı, yasama ve yürütme organından bağımsız olarak kanuna tabi şekilde faaliyette bulunmaktadır. Alman Sayıştay’ının hükümet politikalarını denetleyemeyeceği hüküm altına alınmıştır, buna karşılık politika amaçlarına ulaşip ulaşılmadığını inceleyeceği belirtilmiştir³⁷⁴. Alman Sayıştay’ı yaptığı denetim sonuçlarını raporlayarak Bakanlıklara, Hükümete ve Parlamente’ye sunmaktadır.

Alman Sayıştay’ı, performans denetimini; etkinlik, program verimliliği ve performans yönetimi kapasite denetimi şeklinde yürütülmekte böylece kamu faaliyetlerinde verimlilik ve etkinlik sağlanıp sağlanmadığı tespit edilmektedir. Alman Sayıştay’ı kapsamında performans denetimi için diğer ülkelerde olmayan, ‘Federal Performans Komiserliği (Der Bundesleistungs Beauftragte)’ kurulmuştur. Bu komiserlik, federal hükümetin verimlilik ve etkinliğini arttırmak için tavsiye ve öneriler sunmakta ve federal mevzuatın düzenlenmesi çalışmalarına katılmaktadır³⁷⁵. Komiserliğin danışmanlık görevi ile Alman Sayıştay’ın danışmanlık görevi birbirini tamamlar niteliktedir.

(4) Hollanda

Hollanda, üniter monarşi ile yönetilen, Kıta Avrupası hukuk sisteminde olan ve Sayıştay’ı da “Yargılama Yetkisi Olmayan Kurul Tipi Sayıştay’lar” içinde bulunan bir ülkedir. Hollanda Anayasası’nın 57’nci maddesine göre; bir parlamento üyesinin aynı zamanda Sayıştay üyesi olamayacağı, 76’ncı maddesinde; Sayıştay’ın görevinin devletin gelir ve giderlerini denetlemek olduğu, 77’nci maddesinde; üyelerinin atanması ve görevden

³⁷³ Bundesrechnungshof, **Aufgaben,** **Organisation,** **Rechtsgrundlagen,** <https://www.bundesrechnungshof.de/de/ueber-uns/wer-wir-sind/aufgaben-organisation-rechtsgrundlagen> (Erişim Tarihi: 21.08.2021).

³⁷⁴ Bundesrechnungshof, **Functions,** **organisational** **Set-up,** **Legal** **Bases,** <https://www.bundesrechnungshof.de/en/about-us/who-we-are/functions-organisational-set-up-legal-bases> (Erişim Tarihi: 21.08.2021).

³⁷⁵ Bundesrechnungshof, **The President of the Bundesrechnungshof as Federal Performance Commissioner,** <https://www.bundesrechnungshof.de/en/about-us/who-we-are/the-president-of-the-bundesrechnungshof-as-federal-performance-commissioner-2> (Erişim Tarihi: 21.08.2021).

alınması, 105'inci maddesi; yürütme tarafından kamu gelir ve giderlerine ilişkin hazırlanan raporun Sayıştay tarafından onaylanacağı hükme bağlanmıştır³⁷⁶.

'Hollanda Sayıştay'ı (De Algemene Rekenkamer)', bir başkan, üç üyeden oluşan yönetim kurulu ve iki üyeden oluşan olağanüstü kurul tarafından meydana gelmektedir. Başkan, kurumun düzenli çalışmasından sorumludur. Olağanüstü kurul, denetimleri ve dış faaliyetleri yürütmektedir³⁷⁷.

Hollanda Sayıştay'ı, faaliyetlerini işlemleri yasama ve yürütmeden bağımsız olarak yerine getirmektedir. Hollanda Sayıştay'ının yürütme organı ile ilişkisi, yürütme hesaplarının denetlenmesi ve sonucunda hazırlanacak olan raporlarla sınırlıdır. Yürütmenin Sayıştay'a, faaliyetleriyle ilgili talimat vermesi ve denetim sürecinde yönlendirmesi söz konusu değildir.

Hollanda'da; 'bütçe formatına dönüştürülmüş performans esaslı bütçeleme sistemi' uygulanmaktadır. Bu sistemde performans bilgileri ile ödenek bilgileri bütçe içinde bütünleştirilmiş ve meclise performans ile ilgili bilgiler bütçenin içinde gönderilmektedir.

Hollanda Sayıştay'ı, yürütmenin ve yürütmeye bağlı kuruluşlarının faaliyetlerini yasalara ve VET kriterlerine uygunluğunu ve hesapların doğruluğunu denetlemektedir. Performans denetimi konusunda karşılaştırmalı analiz yönetimi uygulamaktadır. Yani düşük performans gösteren bir kurum ile yüksek performans gösteren kurum karşılaştırılarak önlem alınmaya çalışılmaktadır. Etkinlik, verimlilik ve performans yönetimi kapasite denetimi şeklinde yürütülen performans denetiminde Sayıştay, bakanlık politikasının kendinden beklenen etkiyi yapıp yapmadığını ve istenilen hedeflere bu politika ile ulaşıp ulaşılmadığını incelemektedir, ayrıca bu politikaların halka faydalı olup olmadığını ve istenip istenmediğini de incelemektedir³⁷⁸. İnceleme sonucunda yetersizlik görülmesi durumunda Sayıştay bu eksiklikleri incelemektedir ve bakanlığa gerekli tavsiyeler bulunmaktadır. Denetim sonucunda oluşturulan raporlar, parlamentoya sunulmakta, siyasi parti temsilcilerinden oluşan 'Kamu Hesapları Komitesi' tarafından incelenerek kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

2. Anglo-Sakson Modeli

Anglo-Sakson modeli, hukuki mevzuatı hafif olan mahkeme kararları ve geleneklerle hukuki kaynakları oluşturulan Westminster tipi³⁷⁹ hükümetlerle yönetilen ülkelerde uygulanmaktadır.

³⁷⁶ Overheid.com, Grondwet, <https://wetten.overheid.nl/BWBR0001840/2018-12-21> (Erişim Tarihi: 22.08.2021).

³⁷⁷ Algemene Rekenkamer, **De organisatie van de Algemene Rekenkamer bestaat uit het college en de ambtelijke organisatie.** <https://www.rekenkamer.nl/over-de-algemene-rekenkamer/organisatie> (Erişim Tarihi: 22.08.2021).

³⁷⁸ Avcı, 2014, s.224.

* Birleşik krallığın demokratik parlamenter sistemine verilen isimdir.

Bu modelde mali işlemler, mevzuata göre değil, rehber, rapor ve kılavuzlarla yönlendirilerek yapılmaktadır. Bu sayede deneyimler ve iyi örneklerle, etkin ve verimli faaliyet ve işlemlerin yapılması sağlanmaktadır. Bu faaliyet ve işlemlerin yerine getirilmesi sürecinde her kurum, planlama, muhasebeleştirme, raporlama, izleme sistemlerini kurmakta ve işleyişinden sorumlu olmaktadır. Bu işleyiş iç kontrol denilmektedir ve kurumun mali ve idari tüm faaliyet ve işlemlerini kapsamaktadır³⁸⁰. Bu işleyiş hem kurumun içindeki iç denetçiler tarafından hem de dışarıdan ‘Genel Denetçi (Auditor General)’ olarak adlandırılan Sayıştay’lar tarafından kontrol edilerek denetlenmektedir. Sayıştay’lar denetim raporlarını parlamentoya göndererek, faaliyet ve işlemlerin verimli ve etkin olması yönünde katkı sağlamaktadırlar. Bu modelde Sayıştay’ların sadece denetim ve raporlama görevi bulunmakta, yargı yetkisi olmadığı için denetime odaklanmaktadır.

Parlamento, kurum bütçelerini uygulama öncesinde ‘Bütçe Komisyonu’, uygulama sonrasında da ‘Denetim Komisyonu’ olmak üzere iki ayrı komisyon aracılığıyla kontrol etmektedir. Özellikle Sayıştay raporları denetim komisyonunda incelenerek yapılan faaliyetler kontrol edilmekte, verimli ve etkin olmayan faaliyetlere müdahale edilerek, kurumların faaliyet ve işlemlerinin verimli ve etkin olması sağlanmaktadır.

a. Ofis Tipi Sayıştay’lar

Ülkelerin denetim yapıları kabul ettikleri hukuki sistemden etkilenirken, ülke Sayıştay’larının işlevsellikleri ve yapıları da bu doğrultuda şekillenmiştir. İngiltere başta olmak üzere ABD, Kanada, Avustralya gibi Anglo-Sakson hukuk sistemi (Common Law) uygulayan ülkelerde ofis tipi Sayıştay modelleri görülmektedir.

Ofis Tipi Sayıştay’lar, denetim sonucunda elde ettikleri bulgularını yasamaya raporlamakla sorumlu olan ‘Genel Denetçi’ ya da ‘Komptrolör (General Auditor-Comptroller General)’ adına çalışan yapılardır. Denetim sonucunda elde edilen bulgular içinde eğer usulsüzlükler tespit edilirse, Ofis Tipi Sayıştay’ların yargı yetkisini kullanarak yargılama yetkisi yoktur, sadece raporlar aracılığıyla parlamentoları bilgilendirerek, yasamanın yürütmeyi denetleme konusunda rehberlik işlevi bulunmaktadır.

Ofis Tipi Sayıştay’lar ikiye ayrılmaktadır. Birincisi, “Genel Denetçi” tarafından yönetilen bağımsız denetim ofisi şeklindeki yapılardır. ABD, İngiltere, Kanada, Avustralya gibi ülkelerde bu yapılar mevcuttur. İkincisi, hükümet içinde bulunan ve “Genel Denetçi” tarafından yönetilen yapılardır. Bu sistemde; hükümete sorumlu olan birim ve parlamento

³⁸⁰ Demirbaş; Çetinkaya, 2018, s. 99.

üyelerinin başkanlık ettiği yasamaya karşı sorumlu birim olmak üzere iki birimden oluşmaktadır. Finlandiya, İsveç, Norveç gibi ülkelerde bu yapı görülmektedir³⁸¹.

b. Seçili Ülke Uygulamaları

Seçili ülke uygulamaları kapsamında, Ofis Tipi Sayıştay'lara örnek olarak İngiltere ve ABD esas alınmıştır. İngiltere ve ABD'nin yüksek denetiminin işleyişi, Sayıştay'ın bu yapıdaki konumu, yasama ve yürütme ile olan ilişkileri incelenecektir. Seçili ülke uygulamaları kapsamında; İngiltere, üniter sistemi temsil ederken, ABD ise federal sistemi temsil etmektedir.

(1) İngiltere

İngiltere, üniter devlet yapısına sahip, Anglo-Sakson hukuk sisteminin öncüsü olan ve Sayıştay'ı da Ofis Tipi Sayıştay'lar içinde yer alan bir ülkedir. 'İngiliz Sayıştay'ı (Ulusal Denetim Ofisi-National Audit Office)', 'Genel Denetçi (The Comptroller ya da Auditor General)' tarafından yönetilen, yasal dayanağını Anayasadan alan, parlamento adına hareket eden, bağımsız kamu harcamaları gözlemcisidir. İngiliz Sayıştay'ının amacı, "yüksek kaliteli denetimlerle hükümetin parlamento'ya hesap vermesini sağlayarak, kamu hizmetlerinin iyileştirilmesine yardımcı olmaktır. Bu amacı da; etkin hesap verebilirliği geliştirmek, denetim sonuçları üzerindeki etkinliği ve paranın karşılığını artırmak şeklinde yapmaktadır"³⁸².

Genel Denetçi, Kamu Hesapları Komitesi Başkanı'nın tavsiyesiyle Avam Kamarası hesabına Başbakan kararıyla atanmakta ve Avam Kamarasının memuru olarak faaliyette bulunmaktadır. Genel Denetçi, tüm devlet dairelerinin ve diğer birçok kamu sektörü kuruluşunun hesaplarını onaylamaktadır. Bakanlıkların ve finanse ettikleri kurumların kaynaklarını verimli, etkin ve tasarruflu kullanıp kullanmadığını inceleme ve parlamento rapor etme konusunda yasal yetkisi vardır. İngiliz Sayıştay'ının personeli devlet memuru olmayıp Genel Denetçi tarafından belirlenmektedir. Milletvekillerinden oluşan bir parlamento komitesi olan 'Kamu Hesapları Komisyonu (The Public Accounts Commission)', İngiliz Sayıştay'ının faaliyet ve işlemlerini denetlemektedir. Bu kapsamda; "İngiliz Sayıştay'ının bütçesini onaylamakta, maliyetlerini ve performansını incelemekte, icracı olmayan üyeleri ve dış denetçileri atamaktadır"³⁸³. Kamu Hesapları Komisyonu, İngiliz Sayıştay'ı ile parlamento arasındaki ilişkileri düzenlemekte ve Sayıştay'ın yasamaya karşı bağımsızlığını güçlendirmektedir.

³⁸¹ Avcı, 2014, s.109.

³⁸²National Audit Office (NAO), **About us**, <https://www.nao.org.uk/about-us/> (Erişim Tarihi: 23.08.2021).

³⁸³National Audit Office (NAO), **About us**, <https://www.nao.org.uk/about-us/> (Erişim Tarihi: 23.08.2021).

1983 yılında yapılan değişiklikle İngiliz Sayıştay'ına yerel yönetim belediyeleri ve merkezi hükümet üzerinde performans denetimi yapma yetkisi verilerek, gelir kaynaklarının ve harcamaların VET kriterine uygunluğu incelenmektedir. Bu denetime, “Paranın Değeri Denetimi” de denilmektedir. Bu denetimle “az harca, akıllıca harca, iyi harca yaklaşımı benimsenerek VET kriterleri içselleştirilmiştir”³⁸⁴. Bu denetimle, hem kaynakların etkin ve verimli icra edilmesini sağlamak, aynı zamanda kurumlara danışmanlık etmek amaçlanmıştır. Denetim sonucunda hazırlanan raporlar, Kamu Hesapları Komisyonu aracılığıyla parlamentoya sunulmaktadır.

Performans denetiminin uygulanması konusunda 1996 yılında Türkiye Sayıştay'ı ile “İngiltere Ulusal Denetim Ofisi” ikili iş birliği projesi yürüterek Türkiye Sayıştay'ının uygulama alanında tecrübe kazanmasına yardımcı olunmuştur.

(2) Amerika Birleşik Devletleri

ABD, federal devlet yapısına sahip, Anglo-Sakson hukuk sisteminde olan ve Sayıştay'ı da Ofis Tipi Sayıştay'lar içinde yer alan performans denetiminin öncüsü olan bir ülkedir. ‘ABD Sayıştay’ı (Devlet Hesap Verilebilirlik Ofisi-Government Accountability Office)’, federal hükümetin yasama kolu içindeki bir kurumu olarak, kanuna göre görevini yerine getirmektedir. Sadece anayasada; kamu gelir ve giderlerinin kongre ve kamuoyu tarafından izlenebilmesi için düzenli olarak rapor hazırlayacağı vurgulanmıştır³⁸⁵. ABD Sayıştay'ı, ‘Genel Denetçi ya da Komptrolör (Comptroller General)’ adlı kişi tarafından yönetilmektedir. Bu kişi senatonun tavsiyesi ve onayı ile ABD Başkanı tarafından atanmaktadır. Ayrıca kurumda ‘Baş Hukuku Müşavirliği’, ‘Başmüfettişlik Ofisi’ bulunmaktadır. Baş hukuk müşavirliği; kamu faaliyetlerinin VET kriterlerine uygun bir şekilde yürütülmesi için kamu kaynaklarının kullanımına yönelik yasaların ve programların yorumlanmasında kongreye federal kurumlara ve Sayıştay denetçilerine yardımcı olmaktadır. Başmüfettişlik ofisi ise; “bağımsız olarak Sayıştay programlarını ve faaliyetlerinin iç denetimini yürütmekte ve VET kriterleri kapsamında kuruma önerilerde bulunmaktadır”³⁸⁶.

İngiliz Sayıştay'ı, yasama ile olan ilişkilerini ‘Kamu Hesapları Komitesi’ aracılığıyla yürütmekteydi, ancak burada böyle bir komite olmadığı için ABD Sayıştay'ı yasama ile olan ilişkilerini ‘Senato’ ve ‘Temsilciler Meclisi’ aracılığıyla yürütmekte, bu da Sayıştay'ın politize olma riskini arttırmaktadır. ABD Sayıştay'ı, yürütme kurumlarını denetledikten sonra

³⁸⁴ Avcı, 2014, s.114.

³⁸⁵ United States Senate, **Constitution of the United States**, https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm (Erişim Tarihi: 23.08.2021).

³⁸⁶ Avcı, 2014, s.130-131.

hazırladığı raporlarda öngördüğü öneri ve tavsiyelere, bu kurumların uyup uymama konusunda serbestliği vardır. Bu da yasamanın Sayıştay aracılığıyla yürütmenin faaliyetlerine müdahale edilememesine sebep olmaktadır. Bu durum, ABD’de güçler ayrılığının kesin bir şekilde ayrıldığını göstermektedir.

ABD Sayıştay’ı, performans denetimini stratejik plan ve performans planı üzerinden yürütmekte ve denetim sonucunda ‘Performans ve Hesap Verme Sorumluluğu Raporu’ hazırlayarak kongreye sunmaktadır. Kongre, bu raporlar sayesinde kurumların faaliyetlerinin VET kriterlerine uygun olup olmadığını değerlendirerek, kaynaklarının kullanımı konusunda bilgi sahibi olmaktadır. Sayıştay, performans denetimi için, araştırma yöntemleri, ekonometrik modellemeleri, bilgi teknolojileri çalışmaları hakkında uzman ekiplerden yardım almakta ve kullandığı kalite kontrol sistemlerini ve yaptığı faaliyetleri her üç yılda bir ‘Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG)’ adlı uluslararası vergi, denetim ve danışmanlık şirketine ayrıca Kanada, İngiltere, Avustralya gibi ülke Sayıştay’larına denetletmektedir.

II. TÜRKİYE’DE SAYIŞTAY’IN GELİŞİM SÜRECİ

Bin yılı aşkın devlet geleneğimiz içerisinde mali işlerin denetimi, Sayıştay tarafından ifa edilir. İslam ve eski Türk devletlerinden başlayıp Cumhuriyete kadar uzanan bu yapının gelişim süreci incelenerek günümüzdeki Sayıştay’ın konumu anlaşılmaya çalışılacaktır.

A. Sayıştay’ın Tarihsel Gelişim Süreci

Osmanlı devlet teşkilatının oluşumunda, Selçuklu devletinin ve daha önceki Türk ve İslam devletlerinin etkisi olmuştur. Devlet teşkilatı içerisinde de mali konuların denetimi, Sayıştay tarafından yerine getirilmiştir. Böylece Sayıştay, farklı isimlerle önceki dönem İslam ve Türk devletlerinde farklılıklar olsa da varlığını devam ettirmiştir. Türkiye’de bütçe hakkının oluşması ve Sayıştay’ın kuruluşu, diğer ülkelerden farklı olarak halk ayaklanmalarıyla değil, ıslahat hareketleri sonucu olmuştur. Bu başlıkta Sayıştay’ın gelişim süreci, ‘Osmanlı Dönemi’ ve ‘Cumhuriyet Dönemi’ olarak ayrı ayrı incelenecektir.

1. Osmanlı Döneminde Sayıştay

Osmanlı Devleti’nde Sayıştay’ın gelişim sürecinde önemli bir dönüm noktası olan Tanzimat’ı esas alarak, Tanzimat öncesi ve Tanzimat sonrası dönemi ayrı ayrı incelemek konuya hâkim olmak açısından faydalı olacaktır.

a. Tanzimat Öncesi Dönem

Abbassiler döneminde mali işlemleri inceleme ve denetleme görevi “Divan’ül İşraf” tarafından yerine getirilmekteydi³⁸⁷. Bu teşkilatın başında ise vergilerin kanuna uygun

³⁸⁷Uzunçarşılı, 1998, s.11.

toplanıp toplanmadığını ve bu vergilerin uygun harcanıp harcanmadığını kontrol eden “Müşrif” bulunmaktaydı³⁸⁸. Büyük Selçuklu Devleti’nde de benzer bir yapılanma örnek alınmış ve Osmanlı Devleti’ne kadar gelmiştir. Eski Türk ve İslam devletlerinde Divan’ül İşraf adlı teşkilat, Osmanlı Devleti’nde “Başbaki Kulluğu” adı altında devam etmiştir.

Osmanlı Devleti’nde tanzimat öncesi dönemde; “devlet teşkilatı olarak, ‘Divan-ı Hümayun’ bulunmaktaydı. Divan-ı Hümayun’da ise mali konulardan sorumlu, ‘Defterdar’ görevliydi”³⁸⁹. Başbaki Kulluğu ise, defterdara bağlı olarak; “hazineye borcu olup vermeyenleri, zimmetlerinde devlete ait mal bulunduranları inceleme ve denetleme faaliyetini sürdürmekteydi”³⁹⁰.

Bu dönemde; “devletin gelir ve giderleri, defterdara bağlı Başbaki Kulluğu tarafından yürütülmekte iken, 1838 yılında Maliye Nezâreti kurulunca, defterdarlık bünyesindeki kurumlar da lağvedilerek Maliye Nezâreti’ne devredilmiştir. Başbaki Kulluğu’nun giderlerini inceleme, denetim ve teftiş görevi de maliye müfettişlerine devredilmiştir. Ancak müfettişler için kapsamlı olan bu görev, ‘Meclis-i Vâlây-ı Ahkâm-ı Adliye’ veya ‘Meclis-i Tanzimat’a bağlı gibi çalışan bazı meclisler ve komisyonlar kurularak bunlara devredilmiştir”³⁹¹. Bu kapsamda kurulan komisyon ve meclisler sırasıyla: “Meclis-i Muhâsebe-i Maliye, Zimemât Komisyonu, Meclis-i Maliye ve Meclis-i Muhasebe, Meclis-i Âlî-i Hazâin”dır. Bu komisyon ve meclisler genelde devletin gelir ve giderlerini teftiş ve denetleme görevini yürütmekteydiler. 1838 yılında Maliye Nezâreti’nin kurulmasından başlayarak, 1862’de Divân-ı Muhâsebât’ın kurulmasına kadar geçen 24 yılda, bu kadar fazla komisyon ve meclisin kurulma sebebi, devletin yaptığı savaşlar ve hazinenin karşılaştığı mali sıkıntılar, sürekli borçlanılması ve kurumların yeniden yapılandırılma sürecidir.

b. Tanzimat Sonrası Dönem

Sultan Abdülaziz Han, 1862 yılında bir ‘Hattı Hümayun’ yayınlarak Maliye Nazırı Mümtaz Efendi’den birtakım önlemlerin alınmasını istemiştir. Önlemler özetle; “gelirlerin mevzuata uygun toplanıp harcanması, bütçe denkliğinin sağlanması, mevcut borçların ödenmesi, yeni gelir kaynaklarının bulunması gibi”³⁹², maliyede ciddi bir ıslahat yapılmasını gerektiren önlemlerdir. Bu ‘Hattı Hümayun’ üzerine, zamanın idarecileri 29 Mayıs 1862 tarihinde Sultan Abdülaziz Han’a arz tezkeresi yazarak; “gelirlerden fazla harcama

³⁸⁸ Ramazan Şeşen, *Selahaddin Eyyübi ve Devlet*, Kelepir Yayınları, İstanbul, 1987, s.261.

³⁸⁹ TC Sayıştay Başkanlığı, *Belgeler Işığında Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) Tarihi*, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=120> (Erişim Tarihi: 20.05.2021), s.5.

³⁹⁰ Ahmet Akgündüz, *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*, Sayıştay Yayınları, Ankara, 1997, s.20.

³⁹¹ Akgündüz, 1997, s.35-36.

³⁹² TC Sayıştay Başkanlığı, *Belgeler Işığında Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) Tarihi*, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=120> (Erişim Tarihi: 20.05.2021), s.47-48.

yapılmaması, kurumlarca yapılan harcamaların yılsonlarında ilgili memurlar tarafından hesabının verilmesi ve bunun sağlanması için hesapların bir mahkeme tarafından incelenmesi gerektiğini belirtmişlerdir”³⁹³. Arz tezkeresinin 29 Mayıs 1862 tarihinde, Sultan Abdülaziz Han tarafından kabul edilmesiyle ‘Divan-ı Muhasebat’ kurumunun kurulmasına, başkanlığına Ahmet Vefik Paşa’nın getirilmesine karar verilmiştir³⁹⁴.

1863 tarihli bir Nizamnameyle; “Divan-ı Muhasebat bir başkan, yedi üye ve dört mümeyyizden (denetçi) oluşan bir yapıya kavuşturulmuş, görev ve yetkileri belirlenmiştir”³⁹⁵.

Bazı aksaklıkları gidermek amacıyla 29 Nisan 1865 tarihinde ilk tüzüğü yayınlanarak; “Divan-ı Muhasebet, ‘Maliye’ ve ‘Muhakeme’ adıyla iki daireye ayrılmıştır. Maliye’ye, dairelerin gelir ve giderlerini inceleme; Muhakeme’ye ise hazine ile kişiler arasındaki uyumsuzlukları giderme görevleri tevdi edilmiştir”³⁹⁶.

1876’da kabul edilen Kanun-i Esasi’nin 105, 106 ve 107’nci maddelerinde Divan-ı Muhasebat düzenlenerek anayasal nitelik kazandırılmıştır. 105’inci maddede; devlet malına sahip olanların gelir ve giderlerini denetleyeceği belirtilerek, Divan-ı Muhasebat bir mali denetim organı olarak düzenlenmiştir.

19 Kasım 1879 tarihinde “Fransız Sayıştay Kanunu’nun” tercümesi olarak hazırlanarak “Divan-ı Muhasebatın Sureti Teşkil ve Vezâifine Dair Kararname” adı altında yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla; “mal memurlarının hesaplarını denetlemek ve yargılamasını yapmak ve devlet giderlerini harcamadan önce kontrol etmek görevleri Divan-ı Muhasebata verilmiş, 1934 yılına kadar bu kanun yürürlükte kalmıştır”³⁹⁷. 1908 yılına kadar Divan-ı Muhasebat; “sadece merkezdeki muhasebeciler ile belediye hesaplarının ve diğer mali idare hesaplarının incelemesini yapılabilmıştır”³⁹⁸. 6 Ekim 1916 yılında kabul edilen; “Divan-ı Muhasebat Müdde’i-i Umumiliği Hakkında Nizamname ile Mi’adında Hesap Vermeyen Muhasib-i Mes’uller Hakkında Olunacak Mu’ameleye Dair Nizamname çıkartılarak görev ve sorumluluklar güncellenmiştir”³⁹⁹.

³⁹³ Köse, 2007, s.211.

³⁹⁴ Akgündüz, 1997, s.139.

³⁹⁵ Köse, 2007, s.211.

³⁹⁶ Erdoğan Öner, **Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 2001/359, Ankara, 2001, s.246.

³⁹⁷ Köse, 2007 s.211.

³⁹⁸ Öner, 2001, s.247.

³⁹⁹ TC Sayıştay Başkanlığı, **Kuruluşundan Cumhuriyete Kadar Sayıştay Tarihi (1862-1923)**, Sayıştay Başkanlığı 150. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları (No:4), Ankara, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Kurulusundan_Cumhuriyete_Sayistay_Tarihi.pdf (Erişim Tarihi: 27.05.2021), s,114.

2 Mart 1918’de kabul edilen “Divan-ı Muhasebat Kararnamesine Müzeyyel Kanun” ile “giderlerinin harcanmadan önce kontrol edilmesi ve vilayet hesaplarının incelenmesi için kuruma Divan-ı Muhasebat temsilcilerinin gönderilmesi kararlaştırılmıştır”⁴⁰⁰.

Cumhuriyet kuruluncaya kadar bu mevzuatlardaki düzenlemelerle Divan-ı Muhasebat, faaliyetlerini ifa etmiştir.

2. Cumhuriyet Döneminde Sayıştay

Osmanlıdan Türkiye Cumhuriyeti’ne geçiş, siyasi olarak bir değişikliğe yol açmış olsa da idari olarak devlet kurumları ve yapıları devamını sürdürmüştür. Sayıştay da Osmanlıdan miras kalan kurumlarımızdan biridir.

Ankara’da meclis açılmasından sonra 28 Şubat 1922 tarihinde çıkarılan Avans Kanunu’na 5’inci madde eklenerek, Sayıştay kurulana kadar meclis içinden seçilecek bir komisyon tarafından bütçenin denetlenmesi öngörülmüştür⁴⁰¹.

24 Kasım 1923 tarihinde; “374 sayılı Divan-ı Muhasebatın Suret-i İntihabına Dair Kanunu ile Divan-ı Muhasebat, cumhuriyet döneminde yeniden kurulmuştur”⁴⁰². Osmanlı döneminden farklı olarak, devletin gelir ve giderlerinin kontrolünü TBMM adına yapacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca başkan ve üyelerinin meclis dışındaki kişiler arasından meclisin gizli oyu ile seçilmesi kabul edilerek, Divan-ı Muhasebata bağımsız bir kuruluş niteliği kazandırılmıştır.

Divan-ı Muhasebat, 1924 Anayasası’nın 100 ve 101’inci maddelerinde yer alarak Anayasal kurum olma vasfını sürdürmüştür.

1 Haziran 1927 yılında “Muhasebe-i Umumi-ye Kanunu” yürürlüğe girmiş ve bu kanunla Divan-ı Muhasebat tarafından hesapların merkezden incelenmesi ve harcamadan önce kontrol işlemlerinin yalnız merkezden yapılması, taşra örgütlerinin ise kaldırılması kararlaştırılmıştır⁴⁰³. 1934’te yürürlüğe giren, 2514 sayılı “Divan-ı Muhasebat Kanunu” ile Divan-ı Muhasebatın kuruluş ve işleyişi tekrar düzenlenerek, dağınık olan mevzuat düzenli bir yapıya kavuşturulmuştur.

15 Ocak 1945’teki 4695 sayılı kanun ile 1924 Anayasası’nın dili sadeleştirilerek Divan-ı Muhasebat yerine ilk kez ‘Sayıştay’ kavramı kullanılmıştır. Ancak 1952’de 4695 sayılı kanunun yürürlükten kaldırılmasıyla eski 1924 Anayasası tekrar geri kabul edilmiştir.

⁴⁰⁰ Hasan Halis Altun, **Sayıştay**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bolu, 2006, s.13.

⁴⁰¹ İlhan Kılınç, **Türk Mali Yönetim Sisteminde Hesap Verme Sorumluluğu ve Sayıştay Denetimi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012, s.34.

⁴⁰² TBMM; **Düştur**, 3. Tertip, Cilt:5, s.423.

⁴⁰³ Görgün, 2001, s.82.

1961 Anayasası'nın 127 ve 128'inci maddelerinde Sayıştay'a yer verilerek hukuki statüsü sürdürülmüştür.

Değişen ekonomik koşullar çerçevesinde eski Sayıştay kanunu yerine, 21 Şubat 1967'de tarih ve "832 sayılı Sayıştay Kanunu" kabul edilmiştir. Bu kanunla; daire sayısı dörtten sekize yükseltilmiş, 'Temyiz Kurulu' kurulmuş, meclise yönelik raporlama işlemi genişletilmiş, harcamadan önce kontrol işlemi kaldırılmış ve mensuplarının görev ve yetkileri yeniden belirlenmiştir.

832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda yıllar içerisinde 1260, 2534, 3162, 3677, 4149, 4963, 4969 ve 5018 sayılı kanunlarla ekonomik koşulların gerektirdiği değişiklikler yapılarak Sayıştay, denetim konusunda önemli bir kurum hâline gelmiştir. Özellikle 26 Haziran 1996 tarih ve 4149 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, Sayıştay kanununa eklenen Ek 10'uncu madde ile "Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakların ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları...TBMM'ye sunulur"⁴⁰⁴. Bu kapsamda performans denetimi kavramından bahsedilmese bile Sayıştay'ın performans denetimini yapmasının önü açılmıştır. Ayrıca 5018 sayılı kanunla performans esaslı bütçeleme sistemine geçilerek uygulanacak olan performans denetimi sayesinde kamusal kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılması sağlanacaktı. Ancak kanunla performans denetiminin kapsamı daraltılarak, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu ile faaliyet sonuçlarının ölçümünü yapan veri kayıt sistemleri ile sınırlandırılmıştır.

19 Aralık 2010 tarih ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu kabul edilerek, yürürlüğe girmiştir. Ancak INTOSAI standartları/rehberi (ISSAI 3000-3100) ve dünya Sayıştaylarının performans denetimi uygulamaları ile uyumlu bir performans denetimi, bu kanunla düzenlenememiştir. Kanunun çıkması aşamasında ve çıktıktan sonra birtakım değişiklikler yapılarak, performans denetimine ilişkin teori ve uygulamada dünyada örneği olmayan bir tanım ve uygulama tarif edilerek performans denetiminden uzaklaşmıştır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun kabul edilmesinden önce kanun taslağında birtakım değişiklikler yapılarak performans denetiminin yapılma usulünde değişiklikler yaşanmıştır. Buna göre; "kanun teklifinin komisyonda kabul edilen halinin, 2'nci maddesinde, performans denetimi, '... idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi' şeklinde tanımlanırken genel kurul görüşmeleri neticesinde '...idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi'

⁴⁰⁴ 4 Temmuz 1996 tarihli Resmî Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22686.pdf> (Erişim Tarihi: 28.05.2021), s.5.

ifadesine dönüştürülmüştür⁴⁰⁵. “İdarelerin faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi ve kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi” ibaresi kanundan çıkartılarak performans denetiminin kapsamı daraltılmıştır. Ayrıca performans denetimi tanımından kalan kısım, performans denetimini değil kurumların performans ölçüm faaliyetini ifade ettiği için, uluslararası standartlarda yapılan performans denetimi bu değişikliklerle sonlandırılmış olmaktadır. Ayrıca 36’ncı maddenin 3’üncü fıkrası ise komisyon görüşmelerinde, “performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi, değerlendirilmesi, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi suretiyle gerçekleştirilir”, şeklinde iken; genel kurul görüşmelerinde; “performans denetimi, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir” hükmüne dönüştürülmüştür⁴⁰⁶. Bu değişiklikle kamusal faaliyetlerin sadece ölçülmesi istenmiş, kamu kaynaklarının değerlendirilmesi istenmemiştir. Bu durumda kanundaki denetim, performans denetimi değil, performans bilgisinin incelenmesine dönüşmüştür.

4 Temmuz 2012 tarih ve “6353 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un” 45’inci maddesi ile “6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun” 35’inci maddesine, performans denetimiyle alakalı şu ifade eklenmiştir: “Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin denetiminde; yetkili merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin mevzuata ve idarelerce belirlenen hedef ve göstergelere uygun olmasına rağmen, yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez. Denetim raporlarında, kamu idaresinin yerine geçerek belirli bir iş ve işlemin yapılmasını veya belirli bir politikanın uygulanmasını zorunlu kılacak, kamu idaresinin takdir yetkisini sınırlandıracak veya ortadan kaldıracak görüş ve talep içeren rapor düzenlenemez”⁴⁰⁷. Daha sonra Anayasa Mahkemesi kararıyla metinden “etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle” ifadesi

⁴⁰⁵ Elif Ayşe Şahin İpek, 1996-2017 Döneminde Sayıştay Performans Denetiminin Kamu Mali Yönetim Sistemindeki Rolünün Değerlendirilmesi, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:10, Sayı:25, 25 Eylül 2018, s.664.

⁴⁰⁶ İpek, 2008, s.664.

⁴⁰⁷ Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/07/20120712-11.htm> (Erişim Tarihi:29.05.2021).

çıkarılmıştır⁴⁰⁸. Böylece performans denetiminin kapsamı daraltılarak performans denetimi, sadece birimlerce tespit edilecek hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini kapsayacak şekilde yapılması öngörülmüştür. Bu da performans denetiminin etkinliğini ve verimliliğini olumsuz yönde etkileyen bir durumdur. Ayrıca 6085 sayılı kanunda, INTOSAI standartları/rehberi (ISSAI 3000-3100) ve dünya Sayıştaylarının performans denetimi uygulamaları ile uyumlu bir performans denetimi tanımı yapılamadığı için uluslararası standartlarda performans denetimi de yapılamamaktadır. 6085 sayılı kanunda performans denetimi, kamu kurumlarının ancak kendileri tarafından yapılması olanaklı olan “performans ölçümü” şeklinde tanımlanarak, 1996 yılından bu yana Sayıştay’ın uluslararası standartlara uygun olarak yaptığı performans denetim uygulaması sonlandırılmıştır.

Bu olumsuzlukların yanında 6085 sayılı yeni Sayıştay kanunu ile getirilen başlıca olumlu yenilikler de mevcuttur. Bunlar; “performans denetimi ve mali denetim, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi” olarak denetim çeşitliliği arttırılmıştır. Ayrıca denetim kapsamı genişletilerek, belediye tarafından kurulan şirketler de denetim kapsamına alınmıştır.

B. Sayıştay’ın Hukuki Yapısı

“Devlet gelir ve giderlerinin denetimi kapsamında ilgili memurların hesaplarının incelenmesi amacıyla yüce bir mahkeme olarak ‘Divan-ı Ali-i Muhasebe’ adı altında kurulan Sayıştay, bir denetim organından daha çok yargı organı gibi faaliyet göstermektedir”⁴⁰⁹. Kuruluş aşamasında daha çok yargı faaliyetleri olan Sayıştay, son zamanlarda görevlerinin genişlemesiyle birlikte denetleme, görüş ve tavsiyelerde bulunma gibi faaliyetleri de icra etmektedir. Burada Sayıştay’ın hukuki yapısı, Anayasal ve yasal mevzuatlar kapsamında incelenmeye çalışılacaktır.

1. Anayasada Sayıştay’ın Hukuki Yapısı

1876 Kanun-u Esasi’nin 105, 106 ve 107’nci maddelerinde anayasal bir kurum olarak yerini alan Sayıştay, bu statüsünü 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarında da korumuştur.

Sayıştay, 1961 Anayasası’nda “Yürütme” bölümünde düzenlenirken; 1982 Anayasası’nda “Yargı” bölümünde düzenlenmiştir. Ancak yargı bölümünde yüksek mahkemeler başlığı altında “Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay ve Uyuşmazlık Mahkemesi” sayılmış ancak Sayıştay burada sayılmayarak yüksek mahkeme olmadığı belirtilmiştir.

⁴⁰⁸ Anayasa Mahkemesi’nin 27/12/2012 tarihli ve E.: 2012/102 K.: 2012/207 sayılı Kararı

⁴⁰⁹ Görgün, 2001, s.88.

1982 Anayasası hazırlanırken, Sayıştay, Anayasa Komisyonu'na yüksek mahkeme şeklinde değerlendirilmiş ve taslak Anayasa'nın 192'nci maddesinde; "Sayıştay, ... gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli ilk ve son derece hesap mahkemesidir"⁴¹⁰, ifadesi yer almıştır. Ancak Milli Güvenlik Kurulu kendisine sunulan tasarıda önemli değişiklikler yapmış, Sayıştay yargı bölümünde düzenlenmesine rağmen yüksek mahkemeler arasından çıkartılmış, ayrıca "ilk ve son derece mahkemesidir" hükmü de yine tasarıdan çıkartılmıştır.

Anayasa Mahkemesi'ne göre Sayıştay; "832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda, inceleme, yargılama, hüküm, temyiz, içtihadı birleştirme ve ilam gibi yargısal nitelikli terimlerin kullanılmış olması Sayıştay'ın işlevinin yargısal nitelikte olduğunu göstermez. Bu isimler altında ve çeşitli aşamalar durumunda yapılan çalışmalar, denetim işlevi olup hâkimler tarafından yargı gücü kullanılarak yapılan bir uyuşmazlığın çözümü niteliğindeki işlerden değildir. Bu nedenlerle Sayıştay'ın yargı organı olarak nitelendirilmesi olanaksızdır"⁴¹¹. İfadesiyle Anayasa Mahkemesi, Sayıştay'ı yargı organı olarak nitelendirmemiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi bir diğer kararında; "Sayıştay; kendine özgü denetim yapan ve yargısal sonuçlu kararlar veren anayasal bir kurum"⁴¹², olarak tanımlanmıştır. Anayasa mahkemesi 1991'deki kararında, Sayıştay'ı yargı organı niteliğinde olmadığına karar vermişken, 1996'daki kararında, Sayıştay'ın yargısal sonuçlar içeren kararlar verdiğini ifade etmiştir.

Başka bir Anayasa Mahkemesi kararında; "Sayıştay'ın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargısal bir faaliyet icra ettiği ve bu çerçevede verilen kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olduğu, kesin hüküm vermesi nedeniyle bunu sonuçsuz veya etkisiz kılacak şekilde gerek idari gerekse yargısal makamlar nezdinde herhangi bir karar alınmasının söz konusu olamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır"⁴¹³, ifadesiyle Sayıştay'ın yargısal kararlar veren hesap mahkemesi olduğu belirtilmiştir. Kararın gerekçesinde:

- Anayasa'nın 164'üncü yer alan "Kesin Hesap Kanunu tasarısının ve genel uygunluk bildiriminin TBMM'ye verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay'ca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez, şeklindeki hükümde, hesap yargılamasından söz edilmesi, Sayıştay'ın,

⁴¹⁰ Müzeyyen Eroğlu Durkal; Ferhat Akbey, Bütçe Hukukunda Bir Tartışma: Sayıştay'ın Performans Denetimleri Yerindelik Denetimi Sayılır mı?, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:74, Sayı:1, 2016, s.22-23.

⁴¹¹ Anayasa Mahkemesi, 11.7.1991 tarih, E.1990/39, K.1991/21 sayılı kararı.

⁴¹² Anayasa Mahkemesi, 20.11.1996 tarih, E.1996/58, K.1996/43 sayılı kararı.

⁴¹³ Anayasa Mahkemesi, 27.12.2012 tarih, E.2012/102, K.2012/107 sayılı kararı.

sorumluların hesap ve işlemlerine ilişkin olarak verdiği kararların yargısal kimliğe sahip olduğunun önemli bir göstergesidir”⁴¹⁴.

- Anayasa’nın 160’ıncı maddesinde;“vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararının esas alınacağına öngörülmüş olması, Sayıştay’ın bir yargı mercii olarak kabulünü gerektirir. Sayıştay’ın idari bir makam olarak kabulü durumunda, Sayıştay ile Danıştay kararları arasındaki uyumsuzlukta Danıştay kararının üstün olduğunu vurgulayan Anayasa hükmünün bir anlamı kalmayacaktır. Çünkü yargı kararları ile idari kararlar arasında kıyas yapılması dahi mümkün değildir. Anayasa koyucunun, Sayıştay ile Danıştay kararları arasında bu şekilde bir kıyaslama yapma ihtiyacı duyması, ikisini de yargı organı olarak görmesinin bir sonucudur”⁴¹⁵.

- “Sayıştay’ın yargısal fonksiyon ifa edip etmediğinin saptanmasında dikkate alınması gereken diğer bir unsur da bağımsızlık ve tarafsızlıktır. Sayıştay’ın TBMM adına görev ifa etmesi, TBMM’ye bağlı olduğu anlamına gelmemektedir. Sayıştay mensupları, TBMM Başkanlığıyla herhangi bir hiyerarşik ilişki içerisinde bulunmadıkları gibi, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama faaliyeti sırasında, TBMM’den telkin, tavsiye ve talimat almadan tamamen bağımsız bir şekilde hareket etmektedirler”⁴¹⁶.

- Anayasa’nın 160’ıncı maddesinde;“Sayıştay’ın merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetleyeceğinin belirtilmiş olması, Sayıştay’ın TBMM’ye bağlı olarak faaliyet yürüttüğü ve bağımsızlık unsurunu taşımadığı yolunda görüşlerin ileri sürülmesine zemin hazırlamıştır. Ancak Anayasa’nın 160’ıncı maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinin lafzı dikkate alındığında, Sayıştay’ca TBMM adına icra edilen görev, denetim görevi olup, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi değildir. Maddede; ‘sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak’ işlevi denetimden ayrılmıştır. Yani bu ikinci işlev TBMM adına yapılmamaktadır”⁴¹⁷.

Yukarıda sayılan gerekçelerle Anayasa Mahkemesi, Anayasa’nın 152’nci maddesi kapsamında Sayıştay’ı “mahkeme” olarak nitelemiştir.

⁴¹⁴ Resmi Gazete, Anayasa Mahkemesi Kararı, 2 Nisan 2013, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/04/20130402M1-4.htm> (Erişim Tarihi: 29.05.2021).

⁴¹⁵ Resmi Gazete, Anayasa Mahkemesi Kararı, 2 Nisan 2013, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/04/20130402M1-4.htm> (Erişim Tarihi: 29.05.2021).

⁴¹⁶ Resmi Gazete, Anayasa Mahkemesi Kararı, 2 Nisan 2013, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/04/20130402M1-4.htm> (Erişim Tarihi: 29.05.2021).

⁴¹⁷ Resmi Gazete, Anayasa Mahkemesi Kararı, 2 Nisan 2013, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/04/20130402M1-4.htm> (Erişim Tarihi: 29.05.2021).

Bir diğer Anayasa Mahkemesi kararında⁴¹⁸; “1924 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu’nun 100 ve 101’inci, 1961 Anayasasının 127 ve 128’inci, 1982 Anayasasının ise 160 ve 164’üncü maddelerinde, TBMM adına denetim yapmakla görevli Anayasal yüksek denetim kurumu ve hesap mahkemesi olarak düzenlenen Sayıştay, bu özellikleriyle Kıta Avrupa’sı hukuk sisteminin ‘Yargı Tipi’ Sayıştayları arasında yer almaktadır”, denilerek Sayıştay’ın hukuki durumunu belirtmiştir.

Literatürde de konu tartışmalıdır, farklı görüşler bulunmaktadır. Bazı görüşleri burada ifade edersek; “Sayıştay’ın bir yüksek mahkeme olmadığı ancak, bir idari yargı mercii olduğu”⁴¹⁹, bir başka görüşte; “Sayıştay’ın hem mali denetim organı olduğu hem de sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayan özel bir idari yargı kuruluşu olduğu”⁴²⁰, başka bir görüşte; “Sayıştay’ın, yüksek bir mahkeme olmadığı ancak yargı bölümünde düzenlendiği için yargı kuruluşu olduğu”⁴²¹ ifade edilmektedir. Ayrıca bazı farklı görüşlerde de; “Sayıştay ilk ve üst derece mahkemesi niteliğinde bir yüksek mahkeme olduğu ve yaptığı faaliyetten dolayı hesap yargısı yaptığı”⁴²² ifade edilmektedir. Benzer bir görüşe göre; “Sayıştay’ın kararları başka bir yargı mercii tarafından incelenemeyeceği için Sayıştay, bir yüksek hesap mahkemesidir”⁴²³ şeklinde ifadeler mevcuttur. Literatürde de genellikle Sayıştay’ın hukuki yapısının, yargı yetkisine sahip olan bir mahkeme olarak ifade edilen görüşün hâkim olduğu anlaşılmaktadır.

Anayasadaki konumu, Anayasa Mahkemesi kararları ve literatürdeki ağırlıklı ifadeye göre; Sayıştay, yargı yetkisine ve denetleme yetkisine sahip Anayasal bir kurumdur. Yargılama yetkisi, hesap yargısı bağlamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Hesap yargısı yetkisine sahip olması Sayıştay’ı mahkeme statüsüne sokmasına rağmen yüksek mahkemeler arasında sayılmamıştır. Yani Sayıştay; “hem bir hesap mahkemesidir hem de bir Anayasal konumu olan denetleme ve inceleme kuruluşudur”.

2. Kanunlarda Sayıştay’ın Hukuki Statüsü

Anayasada Sayıştay’ın hukuki yapısı incelenerek yargı yetkisine sahip olan bir mahkeme olarak nitelendirilmiştir. Ancak Sayıştay’ın genel işleyişi, mensuplarının hukuki durumu ve yapısı “6085 sayılı Sayıştay Kanunu” ile düzenlenmiştir. Ayrıca “5018 sayılı

⁴¹⁸ Anayasa Mahkemesi, 28.02.2013 tarih, E.2011/21, K.2013/36 sayılı karar

⁴¹⁹ Lütfi Duran, Sayıştay, Yüksek Mahkeme Değil Ama Bir İdari Yargı Merciidir, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, Mart 1974, s.3.

⁴²⁰ A.Şeref Gözübüyük; Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Cilt:1, Ankara 1998, s.815.

⁴²¹ Atilla İnan, Sayıştay Yargılaması ve Sayıştayın Yargı düzenindeki Yeri, **Danıştay Dergisi**, Sayı:56-57, Ankara 1985, s.45.

⁴²² Kemal Gözler, **Anayasa Hukuku Dersleri**, Bursa 2000, s.437.

⁴²³ Selim Kanetti, Sayıştayın Anayasal Konumu, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:1, Temmuz-Eylül 1990, s.7.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile Sayıştay’a birtakım görevler verilmiştir. Burada bu kanunlar incelenerek Sayıştay’ın hukuki statüsü hakkında bir değerlendirme yapılacaktır.

a. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nda Sayıştay’ın Hukuki Yapısı

Sayıştay kanunu, Sayıştay’ın denetim yükümlülüğünü çeşitlendirerek bu alanda etkin çalışması için görev ve sorumluluklarını arttırmıştır.

Sayıştay’ın denetim alanı 4’üncü maddede belirlenerek, burada denetleyeceği birimler sayılmıştır. Ayrıca aynı maddede, bu birimlerin denetlenecek faaliyetleri sayılmıştır. 5’inci maddede; denetim sonuçları hakkında meclise doğru bilgi ve raporlar gönderileceği düzenlenmiştir. 7’nci maddede; performans denetimi dışındaki diğer denetimler sonunda sayılan kurum ve kuruluşlar sorumlu olduğu belirtilerek tazmin yükümlülüğünden bahsedilmiştir. Sayıştay sadece idareleri denetlememekte ayrıca yargı yetkisine sahip olduğundan dolayı idareleri yargılayabilmektedir. Sayıştay’ın yargılama ile ilgili görevi ‘Sayıştay’ın Görevleri’ başlığında daha detaylı incelenecektir.

Sayıştay mensupları 10’uncu maddede: Meslek mensupları olarak; “Sayıştay Başkanı, Daire başkanları ve üyeler, Sayıştay denetçileri” bulunmaktadır. Ayrıca “Başsavcı ve savcılar ile yönetim birimlerinde çalışan yönetim mensuplarından” oluşmaktadır. Bu mensupların nitelikleri, atanmaları ve seçimleri kanunda düzenlenmiştir. Kanun’un 3’üncü maddesinde: Sayıştay’ın “inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı” bulunduğunu ifade etmiştir. Bu ifadeyi ayrıntılı açıklayan 35’inci maddede ise: “Sayıştay ve denetçiler denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız olarak yürütür. Sayıştay’a denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde talimat verilemez”, şeklinde ifade edilerek kurumun ve mensuplarının bağımsızlığına ve tarafsızlığına vurgu yapılmıştır.

Sayıştay, denetime tabi kamu idarelerinin faaliyetlerini, TBMM adına denetlemekle görevlidir. Bu görevinden dolayı TBMM’ye bağlı olarak faaliyetini sürdürmektedir. Ancak bu faaliyetini bağımsız ve tarafsız olarak icra etmektedir. Bu faaliyet, yürütmeyi denetleme faaliyeti olduğundan dolayı Sayıştay denetleme organı olarak, yürütme kapsamında olan bir kuruluş değildir. Çünkü yürütme içinde olup da yürütmeyi denetlemesi mümkün değildir. Ayrıca Sayıştay, yargı yetkisini icra ederek sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamaktadır. Temyiz edilen kararlara karşı ise başka bir hukuki mercie başvurulamayacağı, Sayıştay’ın mahkeme yetkisine sahip olduğunu göstermektedir.

b. 5018 Sayılı KMYKK’da Sayıştay’ın Hukuki Yapısı

5018 sayılı kanun temelde; “mali disiplinin sağlanmasını, kamu kaynaklarının etkin kullanımını güvence altına alınmasını, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun

güçlendirilmesini hedeflemektedir. Bu bağlamda kanun, kamu kurumlarına stratejik plan hazırlama zorunluluğu getirmekte ve stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sistemine geçişi esas almaktadır. Harcama öncesi kontrol görevinin kurum yönetimine devredilmesi, idarelerin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterilmesi, mali yönetim sistemine ilişkin diğer yenilikler arasında sayılabilir. Kontrol ve denetim alanında ise iç denetim sisteminin kurulması, iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi, dış denetimin Sayıştay tarafından yapılması ve Sayıştay'ın görev alanlarının genişletilmesi gibi düzenlemeler önemli yer tutmaktadır⁴²⁴.

Sayıştay'ın denetim ve raporlama faaliyetinin içeriğini etkileyen performans esaslı bütçeleme sürecine geçilmesiyle birlikte, uygunluk denetimi ve mali denetimin yanında performans denetimi de kanunda düzenlenmiştir. Ancak kapsamı, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu ile faaliyet sonuçlarının ölçümünü yapan veri kayıt sistemleri ile sınırlandırılmıştır. Böylece Sayıştay'ın görev ve sorumluluk alanı genişlemiş, TBMM ile Sayıştay arasında daha yoğun bir ilişki sürecinin yaşanacağı yeni bir döneme girilmiştir⁴²⁵.

5018 sayılı kanun, Sayıştay'ın genellikle denetleme ve raporlama faaliyetlerini düzenlemiştir. Kanunun 25'inci ve 41'inci maddelerine göre; kamu idareleri hazırladıkları projeleri ve raporlarını Sayıştay'a bildirmekle yükümlü oldukları ifade edilmiştir. 68'inci maddede; “dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağı ve denetim sonuçlarının TBMM'ye raporlanacağı” belirtilmiştir. Sayıştay, TBMM adına ve onun denetimi ve gözetimi altında denetleme ve inceleme yapmakla yetkili bir kurumdur. Özellikle dış denetim konusunda tek yetkili kurumdur.

C. Sayıştay'ın Yetkileri ve Görevleri

Sayıştay'ın yetkileri ve görevleri, başta Anayasa olmak üzere Sayıştay kanunu, 5018 sayılı kanun ve diğer mevzuat incelenerek ifade edilmeye çalışılacaktır.

1. Sayıştay'ın Yetkileri

Sayıştay, yetkilerini genellikle denetim ve raporlama faaliyetleri sürecinde kullanmaktadır. Farklı kanunlarda düzenlenen Sayıştay'ın yetkileri mevcuttur.

Sayıştay'ın yetkileri, Sayıştay kanununda şu şekilde sayılmıştır:

- “Sayıştay, görevlerini yerine getirmesi sırasında kamu idareleri ve görevlileriyle doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları aracılığıyla görmeye, mallar hariç dilediği yere getirtmeye, sözlü bilgi almak

⁴²⁴ Özgür Önder; İrfan Türkoğlu, Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt:8, Sayı:17, 2012, s.201.

⁴²⁵ Murat Önder; Mehmet Ali Meydanlı, TBMM'nin Denetim Aracı Olarak Sayıştay'ın Rolü: 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Sonrası Değişiklikler ve Etkisi, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt:52, Sayı:3, 3 Eylül 2019, s.130.

üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırmaya, kamu idarelerinden temsilci istemeye yetkilidir,

- Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, kamu idareleri ile bankalar dâhil diğer gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir,
- Sayıştay, denetimine giren kamu idarelerinin işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri, faaliyetleri ve hizmetleri incelemeye yetkilidir,
- Sayıştay, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarını denetler,
- Denetimler sırasında gerekli görülmesi halinde, Sayıştay dışından uzman görevlendirilebilir⁴²⁶.

Sayıştay kanununun 8'inci maddesine göre, kamu idarelerinin hesaplarının, Sayıştay'ın bildireceği yere gönderileceği; 9'uncu maddede, sorumlular ve ilgililerin, denetçilerin isteyecekleri belgeleri vermeye, işlem, faaliyet ve malları Sayıştay'a göstermeye mecburdur oldukları ifade edilmiştir. Aynı kanunun 4'üncü maddesinde belirtilen KİT ile Fonların, kanunun 43'üncü maddesinde denetlenerek raporlanması yine Sayıştay'ın yetkisinde olduğu ifade edilerek, Sayıştay'ın yetkilerine vurgu yapılmıştır.

5018 sayılı kanunun 25'inci ve 41'inci maddelerine göre; kamu idareleri hazırladıkları kamu yatırım projeleri ve faaliyet raporlarını Sayıştay'a bildirmekle yükümlüdürler. Ayrıca 'Hazine ve Maliye Bakanlığı'na hazırlanan kesin hesap kanunu teklifinin bir örneği Sayıştay'a gönderilecektir.

"6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un" 31'inci maddesine göre; Anayasa Mahkemesi'nin, ihtiyaç görülmesi hâlinde Sayıştay denetçilerini geçici olarak görevlendirebileceği ifade edilmiştir. Aynı kanunun 55'inci maddesinde; "Anayasa Mahkemesi'nin siyasi partilerin mal edinimleri ile gelir ve giderlerinin kanuna uygunluğunun denetimi için Sayıştay'dan yardım alabileceğini" belirtmiştir. Bu hükümlerle Sayıştay, Anayasa Mahkemesi tarafından yetkilendirilebilmektedir.

"6271 sayılı Cumhurbaşkanı Seçimi Kanunu'nun" 14'üncü maddesi, seçim hesaplarıyla bağış, yardım ve harcamalara ilişkin belgelerin, Yüksek Seçim Kurulu'na sunulacağı, Yüksek Seçim Kurulu'nun ise seçim hesaplarının incelenmesi konusunda Sayıştay'dan yardım alabileceğini belirtmiştir.

2. Sayıştay'ın Görevleri

Kamuda hesap verme sorumluluğu ile mali saydamlığa katkı sağlamak üzere denetim, yargılama ve rehberlik yapmak⁴²⁷, Sayıştay'ın misyonu olarak kabul edilmiştir. Sayıştay'ın

⁴²⁶ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde:6.

temel görevleri arasında misyonunda da sayıldığı gibi, TBMM adına idarelerin hesap ve işlemlerini denetlemek, idarelerin faaliyetlerini ilişkin hesap yargılaması yapmak ve kurumlara görüş ve öneri sağlayarak danışmanlık yapmak vardır.

a. Denetim ve Raporlama Görevi

1982 Anayasası'na göre; "Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir"⁴²⁸. Sayıştay'ın TBMM adına gerçekleştirdiği bu görevin iki boyutu vardır: "Bunlardan birincisi; yıllık olarak kamu gelir, gider ve mallarının denetlenmesi, ikincisi; Anayasa'nın 164'üncü maddesi kapsamında hükümetin yıllık faaliyetlerinin aklanması anlamına gelen kesin hesap kanun tasarısına yönelik olarak genel uygunluk bildirimi hazırlamasıdır"⁴²⁹.

Sayıştay kanununa göre; "Sayıştay'ın kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerini denetleyeceği, ayrıca kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunu denetleyeceği"⁴³⁰ ifade edilmiştir.

5018 sayılı kanunun 68'inci maddesinde; dış denetimin Sayıştay'ca yapılacağı belirtilmiştir. 69'uncu maddede Sayıştay'ın hesap ve bunlara ilişkin belgelerin TBMM tarafından denetleneceği ifade edilirken Sayıştay'ın TBMM denetimi altında olduğunu göstermektedir. Ayrıca Sayıştay yapmış olduğu denetimlerin sonuçlarını raporlaması gerekmektedir. Bu kapsamda Sayıştay kanununun 5'inci maddesinde, denetim sonuçlarının raporlanarak TBMM'ye sunulacağı; 5018 sayılı kanunun 68'inci maddesinde, denetim sonuçlarının TBMM'ye raporlanacağı ifade edilmiştir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu kapsamında; "Sayıştay tarafından, dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu, KİT denetimi kapsamında yıllık denetim raporunun hazırlanacağı" ifade edilmiştir. Ayrıca Sayıştay, Anayasa'nın 164'üncü maddesi ve 5018 sayılı kanunun 42'nci maddesinden aldığı yetkiyle; "merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimi" hazırlamaktadır. Bu kapsamda hazırlanan tüm bu raporlar, Sayıştay tarafından TBMM'ye sunulmaktadır.

⁴²⁷ TC Sayıştay Başkanlığı, 2020 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2020, s.1.

⁴²⁸ 1982 Anayasası, Madde:160.

⁴²⁹ Avci, 2014, s.280.

⁴³⁰ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde: 5.

Sayıştay tarafından 2019 yılı itibariyle denetleme görevi kapsamında; 395 kamu idaresinde denetim yapılarak düzenlilik denetim raporu düzenlenmiştir. Ayrıca 36 kamu idaresinde performans denetimi yapılarak performans denetim raporu düzenlenmiştir⁴³¹.

Sayıştay kanununun 39’uncu maddesine göre, “Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu” hazırlanması görevi Sayıştay’a verilmiştir. Hâlbuki Sayıştay’ın asıl görevi bu değildir. Bu şekilde faaliyet raporlarından değerlendirme raporu hazırlamak kamu kurumlarının faaliyetlerinin değerlendirilmesine herhangi bir katkı sağlamamaktadır. Sayıştay’ın asıl görevi performans denetim raporlarını hazırlayarak TBMM’ye sunmak burada görüşülmesini sağlayarak kamuoyuna paylaşmaktır. Ayrıca Sayıştay kanununun 38’inci maddesine göre; “Sayıştay’ın performans denetimleri raporlarını, idareler itibarıyla birleştirilerek, dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlaması ve TBMM’ye göndermesi gerekmektedir”. Bu şekilde performans denetimi raporlarının yıllık hazırlanması uluslararası standartlarda yapılan performans denetimlerine göre uygun değildir. Çünkü performans denetimi, kurumların bazı hizmet ve faaliyetlerini, bazen de birden çok kurumu ilgilendiren hizmet ve faaliyetlerini ilgilendirmektedir ve yıllık bir zaman dilimiyle kısıtlı olmamaktadır. Birde tüm raporlar, TBMM’ye gönderilmekte ve incelenmesi beklenmektedir. Plan ve Bütçe Komisyonu zaten yoğun çalışan bir komisyondur. Hem mecliste bu raporların incelenmesi için ayrı bir komisyon kurulmamıştır, hem de tüm raporlar buraya gönderilmektedir. TBMM’de bu raporların incelenmesi ve kamuoyuna açıklanması mümkün olmamaktadır. En son büyükşehir belediyelerinin performans denetim raporları kamuoyu ile 2019 yılında paylaşılmıştır. Artık son yıllarda performans denetim raporları paylaşılmamaktadır. Bu da performans denetimine verilen önemin azaldığı veya performans denetiminin artık uluslararası standartlarda yapılamadığı şeklinde yorumlanabilir.

b. Yargılama Görevi

Bütçenin yargı denetimi; “kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerin yönetiminden sorumlu olan kişilerin, sorumluluğunda ortaya çıkan kanuna aykırı durumların Sayıştay tarafından yargılanması”⁴³², sürecidir. Bütçenin yargısal denetimi, Sayıştay tarafından, uygulamadan sonra sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde yapılmaktadır. Sayıştay’ın yargılama faaliyeti; “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun

⁴³¹ TC Sayıştay Başkanlığı, 2020 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2020, s.42.

⁴³² Şerafettin Aksoy, **Kamu Bütçesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s.386.

tespiti ile sorumluların sorumluluklarını ve sorumluluk derecelerini”⁴³³ kapsamaktadır. 5018 sayılı kanunun 68’inci maddesine göre Sayıştay, uygunluk denetimi sonunda yargılama yapabilmektedir. Uygunluk denetimi aşamasında tespit edilen kamu zararına ilişkin ihlallerin bulunduğu yargılamaya esas raporlar, yargılama dairelerince hükme bağlanmaktadır. Ancak Sayıştay’ın, 5018 sayılı kanununa göre, mali denetim ve performans denetim raporları üzerinde yargılama yetkisi bulunmamaktadır.

Sayıştay yargılama yetkisi Anayasa’da; “...sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevlidir⁴³⁴” hükmünden ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’ndan almaktadır. Bu kapsamda Sayıştay kanununun 48’inci maddesine göre; denetçi, “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde, sorumluların savunmaları alınarak mali yılsonu itibariyle yargılamaya esas rapor düzenlenir ve başkanlığa sunulur, Başkanlık bu raporları, yargılama yapılacak Daire’ye gönderir; 52’inci maddeye göre, hesap yargılaması sonunda verilen kararlar, sorumlulara, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na ve Başsavcılığa bildirilir; 55’inci maddeye göre, Sayıştay dairelerince verilen ilamlar Sayıştay Temyiz Kurulunda temyiz olunur, bu Kurulca verilen kararlar kesindir⁴³⁵”. Böylece Sayıştay kendisinin düzenlediği raporları yine kendisi yargılamaktadır.

Sayıştay’ın 2021 yılı faaliyet raporuna göre; “2021 yılı itibariyle yargılama yetkisine sahip toplam sekiz dairesine 1.196 rapor maddesini içeren 575 yargılamaya esas rapor ve ek rapor intikal etmiş olup, bunların 231’i önceki yıllardan devreden, 344’ü ise 2021 yılında gelen raporlardır. Bu raporlardan 413’ünün yargılaması tamamlanmış ve ilam düzenlenmiştir. Yargılanan raporlarda kamu zararı olarak ileri sürülen tutarlardan; 410.706.087 TL ile 2.177.745 \$ ve 16.918.141 € kamu zararı için tazmin kararı verilmiştir. Temyiz Kurulu’na 2.526’sı önceki yıllardan devreden, 2.383’ü de 2021 yılında gelen olmak üzere toplam 4.909 dosyadan 2.107’sinin yargılaması yapılarak ilamı düzenlenmiş, 2.802’si ise derdesttir⁴³⁶. Ayrıca 5237 sayılı TCK’ya göre, suç teşkil eden fiillere ilişkin olarak gereği yapılmak üzere 11 konunun ilgili kamu idarelerine ve/veya Cumhuriyet savcılıklarına gönderilmesine karar verilmiştir”⁴³⁷. Görüldüğü üzere Sayıştay, yargılama yetkisi kapsamında bu faaliyetleri icra etmektedir.

⁴³³ Recai Akyel; Hasan Baş, Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştay’ın Anayasal ve Yargısal Konumu, **Maliye Dergisi**, Sayı: 158, Ocak-Haziran 2010, s.380.

⁴³⁴ 1982 Anayasası, Madde:160.

⁴³⁵ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde: 48, 52, 55.

*Derdest: Daha önce aynı taraf ve konuda açılan davanın kesinleşmeden aynı ya da bir başka mahkemede tekraraçılması ve bu kapsamda davanın reddedilmesidir.

⁴³⁷ TC Sayıştay Başkanlığı, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2022, s.24.

c. Görüş Bildirme ve Danışmanlık Görevi

Sayıştay'ın 2021 yılı faaliyet raporuna göre; “kamu mali yönetiminde iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesi, yönetimde şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunun gelişmesi ile kamu idarelerinin kurumsal yapılarının güçlenmesine katkı sağlayacak kamu yönetiminin iyileştirilmesi amacıyla Sayıştay, kamu idarelerine görüş bildirme, danışmanlık ve rehberlik faaliyeti sunmaktadır⁴³⁸”, ifadesiyle bu faaliyetinin amacını açıklamıştır.

Sayıştay kanununa göre; “Sayıştay Genel Kurulu’nun Sayıştay’a ilişkin kanun tasarısı ve teklifleri ile Sayıştay Kanunu gereğince hazırlanacak yönetmelikler ve çeşitli konular hakkında görüş bildirme ve karar alma görevi bulunmaktadır⁴³⁹”. Bu kapsamda; “2021 yılında Genel Kurul tarafından yapılan toplantılarda 18 karar verilmiş olup, 16’sı kurum içi işlemlere, 1’i genel uygunluk bildirimine, 1’i Yükseköğretim Denetleme Kurulu üyeliği seçimleri ile ilgili kararına ilişkindir⁴⁴⁰”.

Sayıştay kanununa göre; “Daireler Kurulu, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konuda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenlemeler hakkında görüş vermektedir⁴⁴¹”. Bu kapsamda; “Daireler Kurulu’nca 2021 yılında belirtilen konular itibarıyla yönetmelik ve yönetmelik mahiyetindeki düzenlemeler hakkında 283 görüş verilmiş olup, 152’si yeni yönetmelik taslaklarına, 131’i ise yönetmelik değişikliğine ilişkindir. Ayrıca Daireler tarafından 2021 yılında 418 görüş bildirme faaliyeti gerçekleştirilmiş olup, 413’ü kamu idaresi denetim raporlarına, 5’i ise müzekkere ve diğer konulara ilişkindir. Ayrıca Rapor Değerlendirme Kurulu tarafından 2021 yılında 514 görüş ve karar verilmiş olup, 508’i kamu idaresi denetim raporlarına, 4’ü genel raporlara ve 2’si diğer raporlara ilişkin verilen görüş ve kararlardır⁴⁴²”.

Sayıştay yürüttüğü eğitim faaliyetleriyle kamu mali yönetiminin işleyişinde yol gösterici olarak faaliyette bulunmaktadır. Bu faaliyetleri, kamu personeline eğitimler vermek, üniversite ve belediyelere yönelik eğitim programları uygulamak ve konferanslar vermek şeklinde yerine getirilmektedir. 2021 yılı içinde Sayıştay tarafından; “belediyeler, bağlı idareler ve bu idarelerin iştiraklerinin yönetici, teknik ve idari personeli ile seçilmiş mensuplarına yönelik olarak, kamu kaynaklarının etkin, verimli, ekonomik ve hukuka uygun olarak kullanılmasının sağlanması amacıyla 14 adet eğitim programı uygulanmıştır⁴⁴³”.

⁴³⁸TC Sayıştay Başkanlığı, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2022, s.34.

⁴³⁹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde: 25,62.

⁴⁴⁰TC Sayıştay Başkanlığı, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2022, s.45.

⁴⁴¹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde: 27.

⁴⁴²TC Sayıştay Başkanlığı, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2022, s.45-46.

⁴⁴³TC Sayıştay Başkanlığı, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2022, s.41.

Ayrıca üçer aylık dönemler halinde yayımlanan Sayıştay Dergisi'yle; "kamu mali yönetim sisteminin yeniden yapılandırılmasına ilişkin düzenleme ve uygulamaları değerlendirerek, farklı bakış açılarına, önerilere ve analizlere imkân sağlayarak, kamu kurumlarına, araştırmacılara ve tüm ilgili çevrelere rehberlik yapmaktadır"⁴⁴⁴.

Sayıştay'ın bu görevleri, uluslararası standartlarda da performans denetiminin etkisini arttırmak için gerekli görevler olarak ifade edilmektedir. Burada da genellikle "2021 Yılı Faaliyet Raporu" esas alınarak Sayıştay'ın bu alanda yaptıkları anlatılmaya çalışılmıştır.

III. SAYIŞTAY'IN PERFORMANS DENETİMİ

832 sayılı Sayıştay Kanunu'na 26.07.1996 tarih 22686 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 4149 sayılı "832 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun" ile Ek 10'uncu maddesi eklenmiştir. Bu madde ile Sayıştay'a, performans denetimi uygulama yetkisi tanınmamıştır. Sayıştay, 1996-2010 yılları arasında, INTOSAI standartları (ISSAI 3000-3100) ve dünya Sayıştaylarının performans denetimi uygulamalarıyla uyumlu performans denetimi icra etmiştir.

A. Sayıştay'ın Etkin Performans Denetimi İçin Gerekli Olan Koşullar

Sayıştay'ın etkin bir performans denetimini gerçekleştirebilmesi için öncelikle Anayasal ve yasal güvenceye sahip olması gerekmektedir. Ayrıca performans denetiminin kapsamının ve konusunun denetim rehberlerinde belirlenmesi gerekmektedir. Burada etkin bir performans denetimi için gerekli olan bu koşullar ile birlikte diğer koşullar incelenecektir.

1. Anayasal ve Yasal Güvence

Sayıştay; yargılama, denetim, raporlama, görüş ve öneri ile rehberlik işlevlerini ifa eden anayasal bir kurumdur. Sayıştay, Anayasa'da; "...kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir"⁴⁴⁵. Burada sayılan görevlerini Anayasal güvence altında yapacağı ifade edilmiştir.

Anayasada Sayıştay'ın performans denetimi icra edeceğine yönelik bir ibare olmamasına rağmen yapılmasını sınırlayan bir hükümde yoktur. 1982 Anayasası hazırlanırken, Sayıştay'ın yapacağı denetim 'Anayasa Komisyonu'nca daha ayrıntılı düzenlenerek taslak Anayasa'nın 192'nci maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir; "Sayıştay, denetimini hukukilik, iktisadilik, verimlilik ve yerindelik ilkelerine göre yapar"⁴⁴⁶. Ancak bu

⁴⁴⁴ TC Sayıştay Başkanlığı, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2022, s.13.

⁴⁴⁵ 1982 Anayasası, Madde:160.

⁴⁴⁶ Durkal; Akbey, 2016, s.23.

ifade Milli Güvenlik Kurulu tarafından taslaktan çıkartılmıştır. Buna rağmen yine Anayasa'nın 160'ıncı maddesinde; "Sayıştay'ın ...denetim usulleri ...kanunla düzenlenir"⁴⁴⁷, denilerek düzenlemeyi kanunlara bırakmıştır.

Sayıştay kanununun 2'nci maddesi, performans denetiminin tanımını; 34'üncü maddesi performans denetiminin amacını; 36'ncı maddesi performans denetiminin nasıl yapılacağını yani kapsamını açıklamaktadır. Ancak açıklanan performans denetimi değil, performans bilgisinin incelenmesidir. Performans denetimine hem INTOSAI (ISSAI 3000-3100) denetim standartlarına uygun bir tanım yapılamamış, hem de performans denetiminin kapsamı, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporuyla sınırlandırılmıştır.

'17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesi performans denetiminin tanımını; 5'inci ve 19'uncu maddeleri performans denetiminin amacını; 20'nci maddesi performans denetiminin esaslarını; 21'inci maddesi performans denetiminin planlanmasını; 22'nci maddesi performans denetiminin yürütülmesini; 23'üncü maddesi performans denetiminin raporlanmasını açıklamaktadır. Yine burada performans denetiminin tanımı, uluslararası standartlara uygun yapılamamıştır.

5018 sayılı kanunda; "performans denetimi kavramı performans ölçümü anlamında kullanmış, bununla beraber, dış denetimin kapsamına kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi de dâhil edilmiş, Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek dış denetim, düzenlilik denetimi yanında performans ölçümünü ve performans denetimini kapsayacak şekilde genişletilmiştir"⁴⁴⁸. 5018 sayılı kanunun 9'uncu maddesi, performans denetiminin kamu idarelerinin bütçelerinde yer alan performans göstergeleri çerçevesinde yapılacağı ifade edilmektedir. Bu şekilde performans denetiminin kapsamı sınırlandırılmıştır. 68'inci maddesi ise, dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağı belirtilerek; "Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi", şeklinde gerçekleştirileceği ifade edilmiştir. Ancak bu şekilde bir performans denetimini gerçekleştirmek şu aşamada mümkün değildir.

Belediye kanununun 55'inci maddesinde, performans denetimi belediyelerde yapılacak olan denetimler içerisinde sayılmaktadır.

Böylece performans denetimi yukarıda sayılan mevzuatlar çerçevesinde tanımı, kapsamı, amaçları, yapılış şekli belirtilerek yasal güvenceye kavuşturulmuştur. Bu sayede

⁴⁴⁷ 1982 Anayasası.

⁴⁴⁸ Durkal; Akbey, 2016, s.31.

etkin bir performans denetiminin yapılması amaçlanmaktadır. Hem tanımlamalar hem de kapsam olarak bu düzenlemeler etkin bir performans denetiminin önünde engeldir.

2. Kapsam, Konu ve Diğer Koşullar

Performans denetiminin etkin bir şekilde yapılabilmesi için mevzuatta kapsamının ve konusunun açıkça düzenlenmesine gerek yoktur. Denetim rehberlerinde belirlenmesi yeterlidir. Ayrıca ekonomik, siyasal, hukuki ve demokratik olarak uygun ortamın oluşturulması gereklidir.

a. Kapsam ve Konu Açısından Koşullar

Etkin bir performans denetiminin yapılabilmesi için konusunun ve kapsamının uluslararası standartlar çerçevesinde önceden belirlenmesi ve herhangi bir faaliyet veya hizmet ile sınırlandırılmaması gerekmektedir. ISSAI 300 Performans Denetiminin Temel Prensipleri'ne göre; performans denetiminin çerçevesi çizilerek standartlar oluşturulmuştur. Bu kapsamda mevzuatımızda performans denetiminin konusu ve kapsamı düzenlenmiştir. Aslında bu unsurların denetim rehberlerinde düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak mevzuatımızda düzenlenmiştir.

Performans denetiminin kapsamı: Sayıştay kanununun 2'nci ve 36'ncı maddelerinde ve 5018 sayılı kanunun 68'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre performans denetimi; “idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir⁴⁴⁹”. Yani performans denetimi, idarelerin hazırlayacağı faaliyet raporu, stratejik plan ve performans programını kapsamaktadır. Bu şekilde performans denetiminin kapsamını sınırlandırmak, performans denetiminin etkinliğini ortadan kaldırmaktadır.

Performans denetiminin konusu: 5018 sayılı kanunun 9'uncu maddesinde ve Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre performans denetiminin konusu; idareler tarafından hazırlanan faaliyet raporu, stratejik plan ve performans programlarının önceden belirlenen göstergeler üzerinden değerlendirilmesidir. Yine burada da konu yönünden bir sınırlandırma söz konusudur.

b. Diğer Koşullar

Etkin bir performans denetiminin yapılabilmesi için Anayasal ve yasal güvenceler dışında farklı koşullarında olması gerekmektedir. Performans denetimi için demokratik bir yapının mevcut bulunması, bu denetimin bağımsız bir şekilde yapılması, belli standartlar

⁴⁴⁹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde:68.

çerçevesinde yapılması, uzman denetçilerin uygulamada görev alması ve performans denetimi için uygun bir sistemin varlığı gerekmektedir.

(1) Demokratik Bir Yapı

Performans denetiminde, kamusal kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı tespit edilmeye çalışılmaktadır. Bu denetimin etkin olabilmesi için gelişmiş bir demokrasinin varlığı gerekmektedir. Kamu kurum ve kuruluşların faaliyetlerini yürüten yöneticiler ve bürokratlar, bu faaliyetlerden sorumlu tutulmaları gerekmektedir. Ayrıca denetim sonuçları meclise gönderilip burada değerlendirileceği için uygun bir siyasal ortamın olması da performans denetiminin etkinliğini etkilemektedir.

(2) Denetimin Bağımsızlığı

Performans denetiminin etkin bir şekilde yapılabilmesi için hem bu denetimi yapan denetçilerin hem de denetimi gerçekleştiren Sayıştay'ın bağımsız olması gerekmektedir. “Denetimlerin dürüst, önyargısız ve tarafsız bir şekilde yapılması ve mesleki etik kurallara uyulması kurumsal güvenilirliğin vazgeçilmez unsurlarıdır. Bu nedenle, Sayıştay'ın bağımsızlığı kanunla güvence altına alınmıştır”⁴⁵⁰. INTOSAI tarafından geliştirilen denetim standartlarının 2'nci bölüm, bağımsızlık konusuna ayrılmış olup; “56-63 arası maddeleri yasama organından bağımsızlığı, 64-75 arası maddeleri yürütme organından bağımsızlığı ve 76-80 arası maddeleri de denetlenen kurumdan bağımsızlığı açıklanmıştır”⁴⁵¹.

Sayıştay kanununun 3'üncü maddesinde, “Sayıştay'ın faaliyetlerini yürütürken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurum olduğu” vurgulanmıştır. Aynı kanunun 35'inci maddesinde; “Sayıştay ve denetçiler tarafından denetim faaliyetlerinin bağımsız ve tarafsız olarak yürütüleceği vurgulanmış ve Sayıştay'a bu görevinden dolayı talimat verilemeyeceği” belirtilmiştir. Aynı kanunun 70'inci maddesinde de; “Sayıştay başkanı ve üyelerin azlolunamayacağı ve kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye sevk edilemeyeceği” hükme bağlanmıştır. Bu şekilde Sayıştay'ın denetim faaliyetini, bağımsız bir şekilde yapacağı ve bu faaliyeti yapanların tarafsız olacağı güvence altına alınmıştır.

(3) Uygun Bir Sistem

Performans denetiminin yapılabilmesi için performans odaklı bir yönetim yapılması, performans esaslı bütçeleme sisteminin uygulanması, performans bilgisi üretmeye imkân sağlayan bir muhasebe sisteminin varlığı gerekmektedir. Ayrıca kamu kurumlarının performansları dikkate alınarak ödenek tahsisi yapılması, kurum yöneticilerine karar almada

⁴⁵⁰ TC Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Tanıtım Kitapçığı**, s.6.

⁴⁵¹ INTOSAI Denetim Standartları, <https://hayatiyasar.tripod.com/aras/stan1.htm#genel> (Erişim Tarihi:02.06.2021).

esneklik tanınması, performans göstergelerine ulaşan veya ulaşamayan kamu kurumlarında uygulanacak ödül/ceza sisteminin öngörülmesi yani performansa dayalı ücret uygulamalarının varlığı gerekmektedir.

Performans yönetimi; “kaynakların etkin ve verimli kullanımını sağlayarak kaynak kullanım kapasitesini ve hizmetlerin kalite ve etkinliğini artırmayı amaçlayan bir yönetim anlayışıdır”⁴⁵². 5018 sayılı kanunda; “kamu idareleri... stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler belirlemek, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar”⁴⁵³. Burada performans yönetiminin tüm süreci anlatılmıştır. Ancak performans denetimi bu plan, program ve raporlar kapsamında yapılacağı ifade edilerek, denetimin kapsamı daraltıldığı için, performans denetiminin etkinliği azaltılmıştır. Aynı maddede; performans esaslı bütçeleme sisteminde bahsedilerek, 2003 yılında bu kanunun kabul edilmesiyle birlikte performans esaslı bütçelemeye geçilmiştir. Aynı kanunda; “muhasabe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür”⁴⁵⁴. Denilerek etkin bir performans denetimi için gerekli olan muhasabe sistemi de yine bu kanunun kabulü ile birlikte kurulmuş olmaktadır. Ancak performansa dayalı ödenek tahsisi, performansa dayalı ücret uygulamaları gibi hususlar yapılamamaktadır. 2021 yılı itibariyle ise, ‘Program Bazlı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi’ne geçilmiştir.

(4) Standartlara Dayalı Denetim Yaklaşımı

6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda; “denetimin uluslar arası denetim standartlarına uygun olarak ve güncel denetim metodolojilerinin uygulanmasında gerekli özen gösterilerek gerçekleştirileceği”⁴⁵⁵ öngörülmüştür. Ancak INTOSAI (ISSAI 3000-3100) denetim standartlarına uygun bir performans denetimi tanımı yapılamamıştır. Sayıştay, denetim rehberlerini “INTOSAI Mesleki Kurallar” temel alınarak hazırlanmakta ve güncellenmektedir. Bu kapsamda; “Sayıştay mensuplarının uluslararası denetim standartları konusunda farkındalığının artırılması için ISSAIs standartlarının tamamına yakınının çevirisi yapılarak denetçiler ile paylaşılmıştır”⁴⁵⁶. Ayrıca 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda geçen tanım kapsamında performans denetiminin yapılabilmesi için, performans yönetimine geçen Avustralya gibi bazı ülkelerde, performans yönetimine geçiş sürecinde parlamentoyu

⁴⁵² Murat Turhan, **Sayıştay’ın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimini Uygulama Süreci**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009, s.227.

⁴⁵³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde:9.

⁴⁵⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde:49.

⁴⁵⁵ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde: 35.

⁴⁵⁶ TC Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Tanıtım Kitapçığı**, s.11.

bilgilendirmek amacıyla kısa süreli yapılan çalışmaları yönlendirmek üzere hazırlanmış olan rehber tercüme edilerek “Performans Bilgisi Denetim Rehberi” adı altında 2013 yılında yayımlanmıştır. 2014 yılında ise aynı rehber, “Performans Denetim Rehberi” adı altında yayımlanmıştır. Ancak kanundaki performans denetiminin tanımdan dolayı, bu rehber de tam olarak uygulanamamıştır.

(5) Yeterli Sayıda ve Liyakatte Denetçi

Etkin bir performans denetimi için bu koşulların yanında performans denetimini gerçekleştirecek personel sayısının ve bilgi düzeyinin de yeterli olması gerekmektedir.

INTOSAI ISSAI 300 denetim standartlarına göre; performans denetimi, mesleki değerlerin merkezi bir konuma sahip olduğu, bilgiye dayalı bir faaliyettir. Bu değerler şunları içermektedir; denetçiler kendilerini geliştirebilirlerse uyguladıkları denetimde iyi kalitede sonuçlar elde ederler. Bundan dolayı tüm denetçiler, görevlerini yerine getirebilmek için yeterli mesleki yeterliliğe sahip olmalıdır⁴⁵⁷. INTOSAI ISSAI 300 denetim standartlarına göre; Sayıştaylar, uygun niteliklere sahip personeli işe almak için, politika ve prosedürler benimsemelilerdir. Sayıştaylar, görevlerini etkin şekilde ifa etmelerini sağlamak amacıyla, çalışanlarını eğitmek için rehberler hazırlamalı, becerilerini desteklemek için iç prosedürler hazırlamalıdır⁴⁵⁸. INTOSAI standartlarında denetçilerin mesleki yeterlilikleri üzerinde durulmuştur.

6085 sayılı kanunda; “denetim görevinin etkin bir biçimde yerine getirilmesi için kurum mensuplarının teknik ve mesleki yeterlikleri geliştirilir⁴⁵⁹”. İfadesiyle denetçilerin mesleki gelişimleri kanun kapsamına alınmıştır.

Denetim mensuplarının mesleki gelişimlerini sağlamak amacıyla; “hizmet içi eğitim faaliyetleri kapsamında; kişisel gelişim, düşünme ve muhakeme teorisi, psikoloji, etik, denetim standartları, muhasebe, mali tablolar analizi, hesap yargısı, kamu-özel iş birliği, bilgisayar destekli denetim teknikleri, siber güvenlik gibi konularında eğitimler ve konferanslar düzenlenmektedir. Denetçilere yönelik kurum içi eğitim faaliyetleri kapsamında her bir denetçinin mesleki ve diğer alanlardaki bilgi birikiminin artırılması amaçlanarak, yıllık49 saat/kredi alma zorunluluğu getirilmiştir”⁴⁶⁰. Sayıştay denetçileri, bu eğitimlerle birlikte mesleki gelişimlerini tamamlayarak konularına hâkim olan denetçiler olarak

⁴⁵⁷ INTOSAI ISSAI 3000, **Standards And Guidelines For Performance Auditing Based On INTOSAI's Auditing Standards And Practical Experience**, s.36. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Withdrawn-ISSAI-3000-E_watermark.pdf (Erişim Tarihi: 02.06.2022).

⁴⁵⁸ INTOSAI ISSAI 3000, **Standards And Guidelines For Performance Auditing Based On INTOSAI's Auditing Standards And Practical Experience**, s.37. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Withdrawn-ISSAI-3000-E_watermark.pdf (Erişim Tarihi: 02.06.2022).

⁴⁵⁹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde:35.

⁴⁶⁰ TC Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Tanıtım Kitapçığı**, s.22.

uluslararası standartlarda performans denetimini hatasız uygulayacaklar ve tavsiyeleri sayesinde idarelerin etkin, verimli ve tutumlu faaliyette bulunmalarına katkı sağlayacaklardır.

Bu sayılan koşulların gerçekleştirilmesi, etkin bir performans denetimi için vazgeçilmez koşullardır. Bu koşulların sağlanması durumunda kamu kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlayacak ortam yaratılarak, uluslararası standartlarda uygulanacak performans denetimi sayesinde başarılı sonuçlar alınabilecektir.

B. Sayıştay ile Performans Denetimi Unsurları Arasındaki İlişki

Sayıştay kanununa göre denetim; “kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, tutumlu, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasını sağlayacak şekilde yapılması”⁴⁶¹ hükme bağlanmıştır. Burada Sayıştay tarafından ifa edilen performans denetiminin verimlilik, tutumluluk ve etkinlik unsurlarından faydalanarak nasıl yapılacağı incelenecektir.

1. Verimlilik ve Tutumluluk Kapsamında Sayıştay’ın Performans Denetimi

Performans denetiminin uluslararası standartlar çerçevesinde kabul edilen ana unsurlarından olan verimlilik ve ekonomiklik ya da tutumluluk kavramlarının, Sayıştay tarafından performans denetiminde nasıl kullanılacağı ayrı ayrı incelenecektir.

a. Verimlilik Kapsamında Sayıştay’ın Performans Denetimi

Performans denetimi kapsamında verimlilik unsuru; “bir kurumda kullanılan kaynaklarla üretilen ve sunulan hizmet arasındaki ilişki olup matematiksel olarak çıktının girdiye oranlanmasıyla ölçülmektedir. Yani en az girdi kullanılarak ya da aynı girdi miktarıyla en fazla kamusal hizmetin üretilmesini ifade etmektedir”⁴⁶².

Verimlilik unsuru, girdi-çıkıtı ilişkisine yani elde edilen girdilerle üretilen çıktılarının ilişkisine odaklanmaktadır. Verimlilik, girdi ve çıktının birbirlerine oranlanması üzerinden ölçülmektedir⁴⁶³. Yapılan faaliyet veya sunulan hizmet sayısı gibi çıktılar; kullanılan personel, bina, araç-gereç, kullanılan bilgi teknolojisi ve mali kaynaklar gibi girdi unsurlarına bölünerek üretilen çıktılarının birim maliyeti hesaplanır. Bulunan maliyetler, benzer faaliyet/hizmetlere kıyaslanarak değerlendirilir.

Verimlilik unsuru kapsamında yapılan performans denetiminin hedefleri şunlardır:

- “Bir kurumun veya faaliyetin ulaştığı verimlilik düzeyinin makul standartlarla karşılaştırılması,

⁴⁶¹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde:35.

⁴⁶² Hatice Özutku; Gülsüm Gürler Hazman; Abdulkerim Çalışkan; Hümeysra Töre Başat; Arkun Tatar, **Belediyeler İçin Bir Performans Ölçüm Modeli Olarak Performans Prizması**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2014, s.5.

⁴⁶³ İç Denetim Koordinasyon Kurulu, **Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi**, Ankara, Nisan 2016, s.23.

- Verimliliğin ölçülmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemin güvenilirliği ve yeterliliği,
- Bir kurumun, verimliliğinin arttırılması için araştırdığı ve uygulamaya koyduğu çabalar,
- Bir kurumun yönetim süreçlerinin, bilgi sistemlerinin, faaliyet sistem ve uygulamalarının verimliliğinin elde edilmesine yardımcı olup olmadığının tespit edilmesidir”⁴⁶⁴.

Verimlilik kapsamında idarelerin faaliyetleri ve sunduğu hizmetlerin değerlendirilmesinde Sayıştay tarafından kullanılacak temel sorular şunlardır;

- Personel, bina, araç-gereç, kullanılan bilgi teknolojisi ve mali kaynaklar verimli bir şekilde kullanılmış mı?
- Stratejik plan, faaliyet raporu ve performans programı verimli bir şekilde uygulanmış mı?
- Yapılan faaliyetler ve sunulan hizmetler kaliteden ödün vermeden daha az kaynakla yapılabilir mi?
- Gereksiz kaynak kullanımı var mı?
- Yapılan faaliyete ve sunulan hizmete etkin maliyet ile ulaşılmış mıdır?
- Personelin performansını arttırmak için eğitim alanları oluşturulmuş mudur?
- Verimliliği etkileyebilecek dış faktörler etkin şekilde takip edilmiş midir?

Performans denetiminde denetçiler tarafından bu sorular sorularak kullanılan kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığı tespit edilmeye çalışılabilir.

b. Tutumluluk Kapsamında Sayıştay’ın Performans Denetimi

Performans denetimi kapsamında tutumluluk unsuru;“hizmetlerin en düşük maliyetle ve en uygun zamanda, belirlenmiş olan hedefler doğrultusunda gerçekleştirilmesini ifade etmektedir”⁴⁶⁵.

Tutumluluk unsuru, kamu idarelerinin yürüttüğü faaliyetler ve sunduğu hizmetler için kullandıkları kaynaklara odaklanmaktadır. Performans denetiminde, kamu kaynaklarının tutumlu kullanılıp kullanılmadığının anlaşılması ve maliyet tasarrufu yapılacak alanların tespit edilmesi amaçlanıyorsa tutumluluk unsuru performans denetimi kapsamına alınabilir. Tutumluluk unsuru kapsamında yapılacak performans denetimleri; idarenin kaynakları uygun miktarda, uygun yerlerden, uygun zamanda ve uygun maliyetle alınıp alınmadığının

⁴⁶⁴ TC Sayıştay Başkanlığı, **Verimlilik Denetimi: Kanada Sayıştay’ı Uygulaması Bölüm:1**, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara,1997,s.10.

⁴⁶⁵ Özutku ve diğerleri, 2014, s.4.

incelenmesi şeklinde olmaktadır. Sayıştay tarafından tutumluluk unsuru kullanılarak yapılacak performans denetimi, diğer idareler tarafından yapılan kaynak kullanımları ve iyi uygulama örnekleri ile kıyaslanarak yapılabilir.

Tutumluluk kapsamında idareler tarafından ifa edilen faaliyetlerin değerlendirilmesinde Sayıştay denetçileri tarafından kullanılabilecek temel sorular şunlardır:

- Kamu kaynakları tutumlu mu kullanılmış?
- Gereksiz kaynak kullanımları var mı?
- Doğru kaynaklar kullanılmış ancak daha az maliyetlerle elde edilmeleri

mümkün müydü?

- Alınan hizmetler için, benzer kalitede daha uygun maliyetli hizmet var mıydı?
- Alınan malzeme için kalite kontrolleri yapılmış mıdır?
- Kullanılan kaynaklar ihtiyaç anında mı edinilmiş?

2. Etkinlik Kapsamında Sayıştay'ın Performans Denetimi

Performans denetimi kapsamında etkinlik unsuru, “kurumun önceden amaçladığı faaliyetlerin ne kadarına ulaşıldığını göstermek üzere kullanılan bir kavramdır”⁴⁶⁶.

Etkinlik unsuru, çıktı ve sonuçlara odaklanmakta, gerçekleşen faaliyetler ve sunulan hizmetler incelenmektedir. Gerçekleşen faaliyetler ile sunulan hizmetler performans göstergeleri ile ölçülmektedir. Etkinlik unsuru çerçevesinde yapılan performans denetimi, performans göstergelerin faaliyetler ve hizmetler sonuçlandığında ulaştığı değerlere odaklanmaktadır. Burada önemli olan performans göstergelerinin, yapılan faaliyetin veya sunulan hizmetin hedefleriyle benzer orantılı göstergeler olması, bunların performans denetimi kapsamına alınması gerekmektedir. Ayrıca yapılan faaliyetler ve sunulan hizmetlerin etkinlik unsuru kapsamında yapılacak performans denetimlerinde ulaşılan sonuçların ortaya çıkmasında, dış etkenlerin rolünün de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Etkinlik unsuru kapsamında yapılacak performans denetiminde dikkat edilecek hususlar şunlardır:

- Kamu idaresi tarafından belirlenen hedeflerin ölçülebilir olup olmadığı,
- Hedeflerin gerçekçi bir şekilde belirlenip belirlenmediği,
- Hedeflerin, doğru olan gerçeklere hangi boyutta dayandırıldığı,
- Hedeflere ulaşmasında hangi boyutta başarılı olunduğu,
- Hedeflere ulaşılması için belirlenen kriterlerin ayrıntılı analizlere dayandırılıp dayandırılmadığı,

⁴⁶⁶ Özutku ve diğerleri, 2014, s.5.

- Kamu idaresinde yaşanan gelişimin, bu idarenin faaliyet ve politikalarına bağlı olup olmadığı,
- Kamu idaresinin yaptığı faaliyetler ve sunduğu hizmetlerin mevzuata uygun olup olmadığı⁴⁶⁷, dikkat edilecek hususlardır.

Kamu idarelerince yürütülen faaliyetlerin etkinlik unsuru çerçevesinde Sayıştay tarafından hazırlanan rehberlerde yapılacak performans denetimlerinde önerilen temel sorular şunlardır:

- Yapılan faaliyet ve sunulan hizmet hedeflerine ulaştı mı?
- Hedeflenen amaçlar gerçekleşti mi?
- Hedeflenen sonuçlara ulaşıldı mı?
- Performans göstergeleri verimlilik ve tutumluluk kapsamında mı belirlenmiş?
- Başka göstergelere gerek var mıydı?

Sayıştay tarafından performans denetimi esnasında yukarıdaki sorular sorularak etkinlik unsuru ölçülmeye çalışılmaktadır. Böylece kamu idaresi tarafından yapılan faaliyetin veya sunulan hizmetin etkin olup olmadığı bu şekilde anlaşılmaya çalışılacaktır.

C. Sayıştay'ın Performans Denetiminin Fayda ve Sakıncaları ile Karşılaşılan Sorunlar

Sayıştay tarafından uygulanan performans denetimi kamu idaresi tarafından yapılan faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin artırılması için önemli bir unsurdur. Performans denetiminin iç paydaş olarak idarenin kendi birimine, dış paydaş olarak hizmetten yararlanan halka, faaliyetlerden etkilenen diğer örgüt ve kuruluşlara, yapılan faaliyetlere ve sunulan hizmetlere faydasının olduğu gibi olumsuzlukları da olabilmektedir. Ayrıca Sayıştay tarafından performans denetiminin gerçekleştirilmesi aşamasında ortaya çıkan sorunlarda mevcuttur.

1. Sayıştay'ın Performans Denetiminin Fayda ve Sakıncaları

Kamu mali yönetimi; “ekonomide kamusal ihtiyaçları gidermek etmek üzere kamu kesimi tarafından kullanılan mali kaynakların hangi araçlar tarafından nasıl değerlendirileceğine yön veren sistem ve süreçleri ifade etmektedir”⁴⁶⁸. Kamu mali yönetiminin etkin ve verimli olabilmesi için en önemli unsurdan biri performans denetimidir. Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetiminin faydaları ve sakıncaları ayrı ayrı değerlendirilecektir.

⁴⁶⁷ Muhammed A. Khan, **Performans Auditing The Three Es, Second Edition**, The Auditor General of Pakistan, Lahore, 1990, s.56.

⁴⁶⁸ İpek, 2008, s.657.

a. Sayıştay'ın Performans Denetiminin Faydaları

Sayıştay tarafından yapılan performans denetiminin faydaları, idarenin yöneticileri ve personeli, halkı, vergi mükelleflerini, hizmetten yararlananları, başka idareler ve örgütleri hatta TBMM'yi ilgilendirmektedir. Performans denetiminin ve performans denetimi sonucunda hazırlanacak olan raporların iç paydaşlar ve dış paydaşlar üzerindeki faydalarını ayrı ayrı incelemek daha aydınlatıcı olacaktır.

(1) İç Paydaşlar Üzerindeki Faydaları

Sayıştay tarafından kamu idareleri üzerinde yapılan performans denetiminin en önemli amacı kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılması gerekliliğidir. Performans denetimiyle kamu yönetiminde kıt kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasıyla, bürokrasiden kaynaklanan kaynak israfının en aza indirilmesi amaçlanmaktadır. Bu sayede kaynak maliyeti azaltılacak ve kamu yönetiminde tasarruf elde edilecektir, bu da performans denetiminin idareye sağladığı en önemli faydasıdır.

Performans denetimi sayesinde idarede etkin bir iç kontrol sistemi geliştirilerek planlama, kontrol ve denetim süreçlerin oluşturulması sağlanacaktır. İdarede etkin bir iç kontrol sisteminin geliştirilmesiyle performansa dayalı yönetim anlayışı da benimsenecek ve böylece idarede şeffaflık sağlanacaktır.

Performans denetimi sayesinde idarede performans değerlendirme sistemi kurularak, personelin performansı ölçülebilecektir. Böylece idaredaki insan kaynaklarının zayıf ve güçlü yönleri tespit edilebilecektir⁴⁶⁹. Bu sayede gerekli tedbirler alınarak personelin performansı arttırılabilir ve idare tarafından yapılan faaliyetlerin ve sunulan hizmetlerin kalitesi yükseltilebilir.

Performans denetimi sonucunda Sayıştay tarafından hazırlanacak denetim raporları sayesinde, teşkilatların performans yönetimlerini gözden geçirmeleri ve iyi uygulama örneklerini esas alarak kendi performans yönetimlerini düzetme konusunda imkân sağlamaktadır. Denetim raporları sayesinde, idarede performansa ilişkin hesap verme sorumluluğunun yerleşmesine katkıda bulunmakta ve böylece idare tarafından yapılan faaliyetin ve sunulan hizmetin sorumluları tespit edilebilmektedir. Denetim raporları sayesinde idarece yapılan faaliyetler ve sunulan hizmetlerden kaynaklanan savurganlıklar ve yolsuzluklar tespit edilerek gerekli önlemlerin alınmasına yardımcı olunmaktadır.

Sayıştay tarafından denetim raporlarında tespit edilen bulgular ve önerilen çözüm yolları sayesinde idarenin performans yönetiminde ve iç kontrol sisteminde gerekli tedbirlerin

⁴⁶⁹ Kâmil Ufuk Bilgin; **Kamu Performans Yönetimi, Memur Hak ve Yükümlülüklerinin Performansa Etkisi**, TODAİE, Ankara, 2004,s.41.

alınması sağlanmaktadır. Uzun dönemde hazırlanacak stratejik plan ve performans programlarının önerilen çözüm yolları esas alınarak idarenin amaç ve hedefleri güncellenerek hazırlanmaktadır. Böylece Sayıştay tarafından yapılan performans denetimi ve sonucunda hazırlanan raporlar sayesinde iç paydaşlara bu katkılar sunulmaktadır.

(2) Dış Paydaşlar Üzerindeki Faydaları

Performans denetimi sonucunda yapılan faaliyetlerin ve sunulan hizmetlerin etkin, verimli ve tutumlu olmasından dolayı faaliyetlerin ve hizmetlerin kalite düzeyi yükselecektir. Bu sayede bu faaliyet ve hizmetlerden faydalananların memnuniyet dereceleri artacak ve yaşam standartlarının artmasına yardımcı olunacaktır.

Performans denetimi sonucunda, Sayıştay tarafından hazırlanacak denetim raporları sayesinde, kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı hakkında meclise bilgi, görüş ve tavsiyeler sunularak, yasamanın yürütme üzerindeki denetiminin yapılmasına yardımcı olunacaktır.

Sayıştay tarafından icra edilen performans denetimi yoluyla idare tarafından kaynakların verimli ve tutumlu kullanılmasından dolayı maliyetler azalacak ve bu sayede kamu kaynaklarının israfı önlenerek ülke ekonomisine katkıda bulunulacaktır.

b. Sayıştay'ın Performans Denetiminin Sakıncaları

Sayıştay tarafından yapılan performans denetiminin faydası olduğu gibi bazı durumlarda sakıncaları da ortaya çıkabilmektedir. Burada uluslararası standartlarda uygulanan performans denetimi ilkeleri de göz önünde bulundurularak ortaya çıkan sakıncalar incelenecektir.

(1) Performans Denetimi ve Raporlanmasıyla İlgili Sakıncalar

INTOSAI (ISSAI 3000-3100) denetim standartlarına göre; performans denetimi içinde denetim alanlarını seçme yetkisi serbest olmalıdır. Ayrıca Sayıştaylar performans denetimlerinin kapsadığı alanları belirlemekte serbest olmalıdırlar⁴⁷⁰. Kamu idarelerinin yöneticileri; “faaliyetlerin yapılması ve hizmetlerin sunulması konusunda esnek hareket etmeye izin vermeyecek biçimde ayrıntılı mevzuata bağlı olarak çalışmak durumundadırlar”⁴⁷¹. Kamu sektöründe faaliyetler ve hizmetler, mevzuata bağlı olarak icra edilmesinden dolayı, etkin bir performans denetimi yapılabilmesi için o esneklik bazen bulunamayabilir. Ya performans denetim konusu ya da kapsamı veya süresi sınırlandırılarak,

⁴⁷⁰ INTOSAI ISSAI 3000, **Standards And Guidelines For Performance Auditing Based On INTOSAI's Auditing Standards And Practical Experience**, s.33. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Withdrawn-ISSAI-3000-E_watermark.pdf (Erişim Tarihi: 02.06.2022).

⁴⁷¹ Yunus Emre Öztürk, Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokul Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1-2, 2004, s.164.

mevzuata uygun hale getirmek amacıyla, performans denetiminden beklenen etki yakalanamayabilir.

Türkiye’de uygulanan performans denetimi, performans bilgisinin ölçmesi şeklinde olduğu için bu durum kamu idarelerine belli bir maliyet getirmektedir. Performans denetiminin önemli bir unsuru olan performans yönetiminin kamu idarelerinde oluşturulması, belli bir maliyet gerektirmektedir. Maliyeti arttıran unsurlar; “uygun performans standartları geliştirmek, veri toplamak, bu verileri işlemek, analiz etmek ve toplanan bilgiyi hazırlanan standartlar içerisinde yerleştirmek, ölçüm raporlarını hazırlayıp ilgili yerlere göndermek gibi aşamalar”⁴⁷² kamu idareleri açısından maliyetleri arttırmaktadır. Bu uygulamaları yapacak uzman personel temini kolay olmamaktadır. İdarenin kendi personelinin bu uygulamaları yapabilmesi için ise, hizmet içi eğitim programları ve seminerlerle personelin yetiştirilmesi gerekmekte bu da idareye önemli bir maliyet yüklemektedir.

Performans programları ile stratejik planlarda belirlenecek olan performans ölçütlerinde kolaycılığa kaçılması, gerekli dikkat ve özenin gösterilmemesi gibi nedenler faaliyetlerin ve sunulan hizmetlerin ölçülememesine yol açmaktadır. Bu durum ise sadece girdi veya çıktı kriterlerine odaklanılarak etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ölçütlerinin değerlendirme dışında tutulmasına neden olmaktadır.

6085 sayılı kanun teklifinin ilk halinde; “performans denetimi tanımından ‘kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi’ ifadesi çıkarılmış; onun yerine ‘idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi’ tanımı getirilmiştir. Bu hükümle kanundaki performans faaliyetlerinin ‘ölçme’ işlemine tabi tutulacağı ifade edilmiştir, bu performans bilgisinin ölçülmesi faaliyetidir”⁴⁷³. Bu durum INTOSAI (ISSAI 3000-3100) denetim standartlarına göre performans denetimi kabul edilmemektedir. Sayıştay sadece 1996-2010 yılları arasında, INTOSAI (ISSAI 3000-3100) denetim standartları ve dünya Sayıştaylarının performans denetimi uygulamaları ile uyumlu performans denetimi icra etmiştir. Bu dönemde yapılan performans denetimleri sonucu hazırlanan performans denetimi raporları, raporların ilk sayfalarında performans denetimi raporu oldukları belirtildiği halde, Sayıştay’ın web sayfasında “Diğer Raporlar” bölümünde yer almaktadır⁴⁷⁴. Ancak Sayıştay’ın İngilizce web

⁴⁷² Ahmet Apan, Yeni Kamu İşletimi ve Performans Yönetimi, *Türk İdare Dergisi*, Cilt:460, 2008, s.75.

⁴⁷³ Önder; Türkoğlu, 2012, s.210.

⁴⁷⁴ TC Sayıştay Başkanlığı, **Diğer Raporlar**, <https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/15-diger-raporlar> (Erişim Tarihi: 15.06.2022).

sayfasında aynı raporlar “Performans Denetimi Raporları” kategorisinde yer almaktadır⁴⁷⁵. Kanunda performans denetimi tanımlarından dolayı, yapılan denetimin bir performans denetimi olmadığı için böyle bir ayırım yapılmış olabilmektedir. Çünkü Sayıştay; “Uluslararası Sayıştaylar Organizasyonu (INTOSAI), Asya Sayıştaylar Teşkilatı (ASOSAI), Avrupa Sayıştaylar Teşkilatı (EUROSAI), Kurucu Başkanı olduğu Ekonomik İşbirliği Organizasyonu Ülkeleri Sayıştaylar Teşkilatı (ECOSAI) ve Yargı Yetkisi Olan Sayıştaylar Forumu’nun aktif bir üyesi olup, uluslararası alanda saygın bir yere sahiptir”⁴⁷⁶. Bundan dolayı uluslararası standartlarda olan performans denetimi raporları “Diğer Raporlar” kısmında yer alarak oluşabilecek tepkilerin önüne geçmeyi amaçlamıştır. Son yıllarda ise artık performans denetim raporu adı altında raporlar da yayımlanmamaktadır. Tezin son kısmında incelenen büyükşehir belediyelerinin performans denetim raporları, 2018 yılına aittir ve daha sonra başka performans denetim raporu yayımlanmamıştır.

Sayıştay tarafından yapılacak denetimlerin çeşitleri, kapsamı, işleyişi ve görevleri 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve diğer mevzuattaki düzenlemelerle birlikte artmıştır. “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’nu da bünyesine alarak KİT’lerin denetim ve raporlama işlevini üstlenen Sayıştay, sadece bununla kalmayıp belediye şirketlerinden, AB fonlarına kadar geniş bir yelpazede faaliyet gösterecektir. Bu durum denetçiler ile daire ve kurullarda görev yapan üyelerin iş yükünü arttırmanın yanında mesleki bilgi ve deneyimlerinin de arttırılmasını gerektirmektedir”⁴⁷⁷. Sayıştay tarafından yapılacak performans denetimi ve sonucunda oluşturulacak raporlar ile idareye önemli katkılar sağlayacak bu sürecin liyakat sahibi denetçilerle yürütülmesi çok önemlidir. Sayıştay denetçilerinin iş yükü ve mesleki bilgi birikiminin yetersizliğinden dolayı, idare tarafından yapılan faaliyetlerin ve sunulan hizmetlerin etkin, verimli ve tutumluluğu olumsuz etkilenecektir. Ayrıca denetim sonucunda elde edilen bulgular ya da elde edilemeyen bulgular neticesinde idareye etkin ve verimli öneriler sunulamayacaktır.

(2) TBMM Açısından Sakıncalar

Performans denetimi sonucunda Sayıştay tarafından hazırlanan raporların etkinliği, sunulduğu parlamentoda etkin ele alınmasıyla yakından ilişkilidir. Performans denetimi sonucunda hazırlanan raporlar, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu’na gelmektedir. Bu

⁴⁷⁵Turkish Court of Accounts, Thematic Audit/Performance Audit Reports, <https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/11-thematic-auditperformance-audit-reports> (Erişim Tarihi: 15.06.2022).

⁴⁷⁶TC Sayıştay Başkanlığı, Üye Olunan Uluslararası Sayıştaylar Teşkilatları, <https://www.sayistay.gov.tr/pages/79-uye-olunan-uluslararasi-sayistaylar-teskil> (Erişim Tarihi: 15.06.2022).

⁴⁷⁷ Önder; Türkoğlu, 2012, s.204.

raporların TBMM’de nasıl ele alınacağına dair TBMM İç Tüzüğü’nde bir düzenleme yoktur⁴⁷⁸. Plan ve Bütçe Komisyonu mecliste yoğun çalışan bir komisyon olduğu için raporlara yeterli zaman ve özen gösterilmemektedir. Sayıştay tarafından hazırlanan 2014-2018 stratejik planında tehditler kısmında; “TBMM’de sadece uygunluk bildirimleri ve KİT’lerin denetimine ilişkin raporlar görüşülmektedir. Performans denetimleri sonucu hazırlanan dış denetim genel değerlendirme raporunun görüşülüp inceleneceği özel bir komisyon bulunmamaktadır. Bu komisyonun oluşturulmamış olması TBMM’nin bütçe hakkını kullanmasına, kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali şeffaflık ilkesinin yerine getirilmesine engel teşkil etmektedir”⁴⁷⁹, denilerek Sayıştay tarafında eleştiri getirilmiştir. İyi uygulama örneğine sahip ‘İngiltere Sayıştay’ı (Ulusal Denetim Ofisi –National Audit Office)’ tarafından denetim raporları “özel komisyonlar” aracılığıyla değerlendirilmektedir. Türkiye’de AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı’nda; “Anglo-Sakson örneklerinden yararlanılarak TBMM bünyesinde Sayıştay raporlarını görüşecek bir komisyon kurulmasına dair bir madde yer almışsa da”⁴⁸⁰ şu ana kadar herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

2. Sayıştay’ın Performans Denetiminde Karşılaştığı Sorunlar

Sayıştay tarafından yapılan performans denetiminde karşılaşılan başlıca sorunlar performans denetiminin başarısının olumsuz etkilemektedir. Denetim uygulanması aşamasında karşılaşılan bu sorunlar aşağıda açıklanmıştır.

a. Sayıştay Denetçilerinin Denetimle İlgili Olumsuz Düşünceleri

Sayıştay tarafından uygulanan performans denetiminde karşılaşılan önemli sorunların başında, denetçilerin performans denetimine karşı olumsuz düşünceleri yer almaktadır. Denetçileri olumsuz düşünceye sevk eden konuların başında ise; performans denetimi sonucunda hazırlanan raporların, TBMM’de görüşülecek bir komisyonunun olmamasından dolayı mecliste yeterince ele alınıp incelenmeyeceği ve kamuoyuna açıklanmayacağı düşüncesi gelmektedir.

Sayıştay denetçilerinin Sayıştay kanununa bakış açısı da olumsuzdur. Kanundaki performans denetimi tanımı, kapsamı ve işleyişi, INTOSAI denetim standartlarına göre olmadığı için Sayıştay denetçileri, denetim kapsamında bu kanuna olumsuz yaklaşmaktadırlar. Sayıştay kanununda performans denetimi; “hesap verme sorumluluğu

⁴⁷⁸ Önder; Türkoğlu, 2012, s.212.

⁴⁷⁹ TC Sayıştay Başkanlığı, **Stratejik Plan (2014-2018)**, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=59> (Erişim Tarihi: 06.06.2021), s.20.

⁴⁸⁰ Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı, Aralık 2008, https://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/2_turkiye_ab_iliskileri/2_2_adaylik_sureci/2_2_2_ulusal_program/2_2_2_3_2008/ulusal_program_2008.pdf (Erişim Tarihi: 05.06.2021).

çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi”⁴⁸¹ şeklinde tanımlanmaktadır. Bir kurumun faaliyet sonuçlarının ölçülmesi, ancak o kurumun çalışanları tarafından hazırlanan stratejik plan ve performans programlarında bulunan amaç ve hedeflere göre tespit edilmektedir. Sayıştay mevzuattaki tanıma göre, denetim uygulaması yapması durumunda, denetlediği her kuruma en az 10-15 denetçiyi yıl boyunca sanki o kurumun personeliymiş gibi, sürekli olarak göndermesi; bir anlamda o kurumun performans ölçüm sistemi görevlilerinin yerine geçmesi gerekecektir. Böyle bir durum, Sayıştay’ın personel sayısının yetersizliğinden dolayı mümkün olamayacaktır. Ayrıca performans denetimi, bu kanunda hem süre olarak hem de kapsam olarak sınırlandırılmıştır. Performans denetiminin kapsamı; plan, program, faaliyet raporu ve veri kayıt sistemleriyle sınırlandırılmış ve bunun da 1 yıl içinde yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Bu koşullardan dolayı Sayıştay denetçilerinin, 6085 sayılı kanunun performans denetimini düzenleyen hükümlerine karşı olumsuz görüşleri bulunmaktadır.

Dış denetim yapan Sayıştay denetçileri üzerine denetimin çeşitli yönleriyle ilgili düşüncelerini anlamaya yönelik literatürde bir anket çalışması yapılmıştır. Sayıştay’ın performans denetiminde karşılaştığı sorunlar, başlığıyla ilgili olduğu için üç anket sorusuna verilen yanıtlara burada yer verilmiştir. “**Birinci soru:** Denetimlerin herhangi bir etki altında kalmadan yapıldığına inanmaktayım, sorusuna; ankete katılan 96 Sayıştay denetçisinin yaklaşık yarısı denetimlerin etki altında kalmadan yapıldığını düşünmektedir. Ancak, ankete katılan denetçilerin %20,9’u denetimlerde etki altında kaldığı görüşünü paylaşmaktadır. Denetimlerde etki altında kalma konusunda kararsız olanların oranının %33,3 olması bağımsızlıkla ilgili olumsuzluklar olduğunu göstermektedir. **İkinci soru:** Denetim raporları mevcut durumu tam olarak ortaya koymaktadır, ifadesine; ankete katılan Sayıştay denetçilerinin yarısı, raporların mevcut durumu tarafsız şekilde ortaya koyduğunu düşünmektedirler. Ancak raporların denetlenen kurumun durumunu tarafsız olarak yansıtmasıyla ilgili tereddütlü olanların oranının %34,4 olması raporlama konusunun da sorunlu olduğunu göstermektedir. Dış denetim üzerine yapılan bir çalışmada böyle bir sonuç çıkması, denetim raporlarının düzenlenmesinde denetim bulgularının ifade edilmesini ve denetim görüşlerini etkileyecektir. Böylece raporlarda, denetim sonuçları tam anlamıyla yer alamayacak ve denetlenen idareyle ilgili mevcut durum taraflı bir şekilde ortaya konulmuş olacaktır. **Üçüncü soru:** Sayıştay, bütçenin kendisi, uygulamaları ve sonuçları hakkında düzenli aralıklarla kamuoyunu bilgilendirmektedir, ifadesine; denetçilerin %39,6’sı kesinlikle

⁴⁸¹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde:2.

katılmadığı, %28,1'i ise katılmadığını beyan etmiştir. Ankete katılan denetçilerin çoğu bütçe hakkında Sayıştay'ın kamuoyunu düzenli şekilde bilgilendirmediğini düşünmektedir"⁴⁸².

Bu üç soruya verilen yanıtlar Sayıştay denetçilerinin denetimle ilgili olumsuz görüşlerini yansıtmaktadır. Bu olumsuz düşüncenin altında birtakım sebepler bulunmaktadır. Bu tezde de bu sebeplerin ortaya çıkartılması amaçlandığı için anketin bu kısmına burada değinilme ihtiyacı hâsıl olmuştur.

b. Nitelikli Personelin Eksikliği

Performans denetimi kamu idarelerinin 5018 sayılı kanunun 9'uncu maddesine göre hazırlayacakları stratejik plan, faaliyet raporu ve performans programında belirtilen performans göstergeleri üzerinden yapılmaktadır. Kamu idarelerinde bu plan ve programların nitelikli personel tarafından hazırlanması gerekmektedir. Plan ve programların etkinlik, verimlilik ve tutumluluk unsurları kapsamında hazırlanması, en az performans denetiminin başarısı kadar önem arz etmektedir. Ancak yetersiz ve özensiz hazırlanan plan ve programlardan dolayı performans denetiminin başarısı da düşmektedir.

Sayıştay'da; 1 Başkan, 2 Başkan Yardımcısı, 8 Daire Başkanı, 46 Üye, Başsavcı, 10 Savcı, 865 Denetçi, 506 Yönetim Mensubu, 47 Sözleşmeli Personel ve 434 Sürekli İşçi olmak üzere toplam 1.920 personel görev yapmaktadır⁴⁸³. Bu personel durumu ile Sayıştay'ın tüm kamu idarelerinin denetimini yürütmesi mümkün görülmemektedir.

c. Altyapı Eksikliği

Performans denetimi için gerekli olan önemli bir unsur da kamu idarelerinde doğru, güvenilir ve eksiksiz veri toplanmasıdır. Kamu idarelerinde; 'İş Takip Yönetim Sistemi Programı, Arıza Bildirim Sistemi Programı, İmar Proje Takip Sistemi Programı, Kent Rehberi, Kurumsal Webmail Sistemi, Universal Kent Bilgi Sistemi, Üç Boyutlu Kent Rehberi yazılım programları'⁴⁸⁴ gibi bilişim altyapıları kullanılmaktadır. Ancak bu altyapıların kullanılmadığı ya da eksik kullanıldığı kamu idarelerinde yeterli bilgi toplanamamaktadır. Bundan dolayı etkin bir performans denetimi yapılamamaktadır.

Kamu idarelerinde; "bürokrasiden kaynaklanan nedenlerden dolayı, faaliyetler ve hizmetler konusunda hızlı karar alınamamaktadır. Ayrıca idareler arası koordinasyon yetersizliği, resmi yazışmalar, onay süreçleri işlemlerin gerçekleşmesini engellemektedir. Kurumlar arası siyasi çekişmeler kamu idarelerinde faaliyet ve hizmet performansını

⁴⁸² Müslüm Parlak; Zeliha Parlak, Sayıştay Denetçilerinin Denetimle İlgili Algıları, Beklentileri ve Görüşleri Üzerine Bir Anket Çalışması, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:92, Ocak-Mart 2014, s.13-22.

⁴⁸³ Sayıştay Başkanlığı, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, Şubat 2022, s.14.

*Manisa Büyükşehir Belediyesinde kullanılan bilgi sistemleri, Manisa 2021 Yılı Performans Programı, s.29.

etkilemektedir”⁴⁸⁵. Bu da yapılan faaliyetlerin ve sunulan hizmetlerin etkinlik ve verimliliğini olumsuz etkileyerek performans denetiminin işlevini yerine getirmesine engel olmaktadır.

d. Denetim Sonuçlarının İlan Edilmemesi

Sayıştay Kanununa göre; “Sayıştay raporları, TBMM’ye sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde... kamuoyuna duyurulur”⁴⁸⁶, hükmü gereği kamuoyuna sunulmaktadır. Burada amaç kamuoyu denetimini harekete geçirerek kamu idarelerinin faaliyetlerinin performans denetiminin amaçları doğrultusunda yerine getirilmesini sağlamaktır. Ancak kamuoyunu bilgilendirme ve kamuoyunda oluşan farklı Sayıştay algıları sonucunda performans denetiminin etkinliği de azalabilmektedir.

2019-2023 stratejik planının tehditler bölümünde bu konu ele alınarak önemli bir sorun olarak belirlenmiştir. Sayıştay ifadesine göre; “kamu mali yönetimi sistemi, kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Sayıştay da bu gerekliliğin karşılanmasını sağlamakla yükümlüdür. Sayıştay’ın bu bağlamda üstlendiği görev ve sorumlulukların kamuoyu tarafından yeterince bilinmiyor olması bu görev ve sorumlulukların etkin şekilde yerine getirilmesini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Ayrıca bazen kamuoyunda, yazılı ve görsel medyada Sayıştay ile ilgili doğru olmayan eksik ve yanlış bilgilendirme haberlerinin yer alması Sayıştay’ın başarısı için bir risk ve tehdit oluşturmaktadır”⁴⁸⁷. Kamuoyunda Sayıştay hakkında olumsuz bir algı oluşması, performans denetimi hakkında kamuoyu denetimini harekete geçirmede sorun yaratabilir. Yayınlanmayan performans denetim sonuçları da açıklanmadığı için zaten kamuoyu tarafından bilinemeyecektir ve kamuoyu baskısı şeklinde kamuoyu denetimi olmayacaktır.

Sayıştay, INTOSAI (ISSAI 3000-3100) denetim standartlarına göre, performans denetimini 1996-2010 yılları arasında yapmıştır. 2010’da kabul edilen Sayıştay kanunuyla birlikte performans denetiminin yapısı değiştirilerek, performans bilgisinin ölçülmesi şekline dönüşmüştür. 2010 sonrası performans denetimi; kurumun faaliyet sonuçlarını ölçme faaliyetine dönüşmüştür. Yani kamu idaresi tarafından hazırlanan plan, program ve raporların yönetmelik ve rehberlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir nevi kontrol çalışmasına dönüşmüştür. Son yıllarda ise artık performans denetim raporu adı altında raporlar da yayımlanmamaktadır.

⁴⁸⁵ Murat Akçakaya, Yerel Yönetimlerde Performans Yönetimi ve Karşılaşılan Sorunlar, **Üçüncü Sektör, Sosyal, Ekonomi Dergisi**, Cilt:52, Sayı:1, 2017, s.77.

⁴⁸⁶ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde:44.

⁴⁸⁷ TC Sayıştay Başkanlığı, **Stratejik Plan (2019-2023)**, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=59> (Erişim Tarihi: 06.06.2021), s.54.

e. Denetim Kapsamının Sınırlı Olması

INTOSAI ISSAI 300 denetim standartlarına göre, Sayıştaylar, uyguladıkları performans denetimlerinin kapsamını seçmek konusunda serbest olacakları vurgulanmıştır. Ancak Türkiye’de uygulanan performans denetimi, kurumların hazırlamış oldukları stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu ile sınırlandırılmıştır. Denetimle bu plan, program ve raporların; “mevcudiyet, sunum, zamanlılık, ilgililik, ölçülebilirlik, iyi tanımlama, tutarlılık, doğrulanabilirlik, geçerlilik/ikna edicilik ve güvenilirlik” kriterlerine uygun olup olmadıkları incelenmektedir. Yani Türkiye’de uygulanan performans denetimi, özellikle 2010’da kabul edilen Sayıştay kanunu sonrasında tasdik etme çalışmasına dönüşmüştür. Bu durum uluslararası standartlarda uygulanan performans denetiminin en önemli amaçlarından birisi olan kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılması amacını olumsuz etkilemektedir. Kurumlar tarafından gerçekleştirilen büyük yatırımlar, faaliyet ve hizmetler performans denetimi kapsamı dışında kalabilmektedir. Çünkü bu tür faaliyet ve hizmetler 1 yıl ile sınırlı olmayan belli bir dönemi kapsamaktadır. Ancak Türkiye’de uygulanan performans denetimi sadece 1 yıl içinde gerçekleştirilen faaliyet ve hizmetleri kapsamaktadır.

Ankara Büyükşehir Belediyesi tarafından 2013’de Atatürk Orman Çiftliği arazisinde Ankapark projesi başlatılmıştır⁴⁸⁸. 2017’ye gelinceye kadar imar planıyla ilgili sıkıntılar yüzünden proje bazen askıda kalmış bazen de yürütme kararı bozularak devam etmiştir. Ankapark projesine yapılan masrafın yaklaşık 1,5 milyar TL olduğu ve Ağustos 2019’da tamamlanacağına yönelik basında haberler çıkmıştır⁴⁸⁹. 20 Eylül 2018’de Ankapark, hayvanat bahçesi hariç GBM Ticaret AŞ ile Çelik Ortak Girişim Grubu’na yıllık 26 milyon 400 Bin TL karşılığında 29 yıllığına kiralanmıştır⁴⁹⁰. Ancak ziyaretçi sayısının düşüklüğü bahane edilerek Şubat 2020’de kapatılmıştır⁴⁹¹. 29 Haziran 2020’de Mimarlar Odası tarafında; “Ankapark projesiyle kamuyu zararı uğratmak suçundan dolayı Eski Ankara Büyükşehir Belediye Başkanı hakkında suç duyurusunda bulunulmuştur”⁴⁹². Ağustos 2021’de; “Ankara Cumhuriyet Başsavcılığı, Ankara Büyükşehir Belediyesi’ne, eski Belediye Başkanı

⁴⁸⁸ Hürriyet Gazetesi, **Temapark Adını Twitter’da Arıyor**, 02.10.2013, <https://www.hurriyet.com.tr/yerel-haberler/ankara/temapark-adini-twitter-da-ariyor-24813922> (Erişim Tarihi: 20.06.2022).

⁴⁸⁹ Hürriyet Gazetesi, **Açılış Yine Sarkacak**, 22.12.2017, <https://www.hurriyet.com.tr/yerel-haberler/ankara/acilis-yine-sarkacak-40686824> (Erişim Tarihi: 20.06.2022).

⁴⁹⁰ BloombergHT, **Ankapark İhalesi Sonuçlandı**, 20.09.2018, <https://www.bloomberght.com/haberler/haber/2157664-ankapark-ihalesi-sonuclandi> (Erişim Tarihi: 20.06.2022).

⁴⁹¹ Sözcü Gazetesi, **750 Milyon Dolar Harcanan Ankapark Kapatıldı**, 11.02.2020, <https://www.sozcu.com.tr/2020/gundem/750-milyon-dolar-harcanan-ankapark-kapatildi-5618555/> (Erişim Tarihi: 20.06.2022).

⁴⁹² T24 Gazetesi, **Melih Gökçek İçin Suç Duyurusu: Ankapark Zararı Tazmin Edilsin**, 29.06.2020, <https://t24.com.tr/haber/melih-gokcek-icin-suc-duyurusu-ankapark-zarari-tazmin-edilsin,887424> (Erişim Tarihi: 20.06.2022).

döneminin yöneticileri hakkında bilgi ve belge talebinde bulunmuştur⁴⁹³. Ankara Büyükşehir Belediyesi, kapatıldıktan sonra atıl durumda olan parkın kendilerine devri için açtığı davada, Ankara 6'ncı sulh hukuk mahkemesi, parkın Ankara Büyükşehir Belediyesi'ne devrine karar vermiştir⁴⁹⁴ ve süreç devam etmektedir. Projenin hazırlanma aşamaları ve süreci ise aşağıda oluşturulan tablolar yardımıyla anlatılmaya çalışılacaktır.

Tablo 8: 2014 Yılı Performans Programında Projenin Görünümü

Stratejik Amaç-33: Yerli turizmde 1 numara olmak		
Stratejik Hedef-33.11: Avrupa'nın en büyük hayvanat bahçesini yapmak		
Performans Hedefi: Kentimizin cazipliğini artırmak için gezme eğlenme imkânının olacağı hayvanat bahçesi projesini gerçekleştirmek		
Performans Göstergeleri	Faaliyetler	Kaynak İhtiyacı (2014)
Yapılacak hayvanat bahçesinin alanı(m2)	TEMA park ve hayvanat bahçesi yapımı	100 Milyon TL
	Barınak yapımı	2 Milyon TL
Stratejik Amaç-35: Ankara'ya Disneyland ve Eğlence Yerleri Kazandırarak Türkiye'de Eğlencenin Merkezi Olmak.		
Stratejik Hedef-35.6: Atatürk Orman Çiftliğine (A.O.Ç) uluslararası bir hayvanat bahçesi yapmak.		
Performans Hedefi: AOC'de yeni, kapsamlı ve nezih bir hayvanat bahçesi yapmak suretiyle Ankara'nın bir cazibe merkezi hâline getirilmesine devam etmek.		
Performans Göstergeleri	Faaliyetler	Kaynak İhtiyacı (2014)
Yapılacak hayvanat bahçesi sayısı	A.O.Ç hayvanat bahçesi ve TEMA Park çevre yapımı	80 Milyon TL

Kaynak: Ankara Büyükşehir Belediyesi 2014 yılı performans programı esas alınarak hazırlanmıştır.

Ankapark projesi, Ankara Büyükşehir Belediyesi'nin 2010-2014 stratejik planında yer almıştır. Ankara Büyükşehir Belediyesi'nin 2014 yılı faaliyet raporunda ise, projenin amacının; Ankara'ya Avrupa'nın en büyük Tema Park'ını kazandırmak, eğlence turizmini en yüksek seviyeye çıkarmak olduğu belirtilmiştir. Ayrıca proje kapsamında; "dijital dünya çadırları; lazerli atış oyunu, oyun çadırları olacağı, 10.000 m2 yetişken eğlence çadırı ile yaklaşık 1.200 oyuncak kullanılacağı"⁴⁹⁵, faaliyet raporunda ifade edilmiştir.

Ankapark projesi, Ankara Büyükşehir Belediyesi'nin 2014 yılı performans programında Tablo 8'de gösterildiği üzere 182 Milyon TL maliyet hedefiyle başlatılmıştır.

Tablo 9: 2015-2019 Stratejik Planı'nda Projenin Görünümü

Stratejik Amaç	Stratejik Hedef	Performans Göstergesi	Maliyetler (Bin TL)				
			2015	2016	2017	2018	2019
18 Avrupa'nın en büyük hayvanat bahçesini yapmak	18.1 Hayvanat bahçesini yapmak	Yapılacak hayvanat bahçesi sayısı	4.125	5.000	7.000	8.000	9.000
40 Yerli turizmde bir numara olmak	40.5 Disneyland ve hayvanat bahçesi gibi eğlence yerleri kazandırarak Türkiye'de eğlencenin merkezi olmak	Yapılacak hayvanat bahçesi sayısı	255.000	280.000	308.550	339.405	373.345
		Yapılacak hayvanat bahçesi alanı					
		Yapılacak eğlence merkezi sayısı					
		Yapılacak temapark sayısı					

Kaynak: Ankara Büyükşehir Belediyesi 2015-2019 stratejik planı esas alınarak hazırlanmıştır.

⁴⁹³Dünya Gazetesi, **Başsavcılık Ankapark ile İlgili Bilgi ve Belge Talep Etti**, 26.08.2021, <https://www.dunya.com/gundem/bassavcilik-ankapark-ile-ilgili-bilgi-ve-belge-talep-etti-haberi-631987> (Erişim Tarihi: 20.06.2022).

⁴⁹⁴Habertürk Gazetesi, **Ankapark Davası Sonuçlandı: Ankara Büyükşehir Belediyesi'ne Devrediliyor**, 06.07.2022, <https://www.haberturk.com/son-dakika-ankapark-davasi-sonuclandi-ankara-buyuksehir-belediyesine-devrediliyor-3475565> (Erişim Tarihi: 08.07.2022).

⁴⁹⁵ Ankara Büyükşehir Belediyesi 2014 yılı Faaliyet Raporu, Ankara, Mart 2015, s.102.

Ankara Büyükşehir Belediyesi'nin 2015-2019 stratejik planında ise proje tekrar yer almıştır. Bu stratejik dönemde ise Tablo 9'da görüldüğü üzere projenin toplam maliyetinin 1.589.425 Bin TL olacağı tahmin edilmiştir.

Tablo10: 2019 Yılı Faaliyet Raporunda Projenin Görünümü

Stratejik Amaç-18: Avrupa'nın en büyük hayvanat bahçesini yapmak				
Stratejik Hedef-18.1 Hayvanat bahçesi yapmak				
Faaliyet	Hedeflenen Sayı	Gerçekleşme	Gerçekleşme Oranı	Açıklama
Bilgi verilen ziyaretçi sayısı	1250	1150	92%	Yok
Ziyaretçilere bilgi verecek personele eğitim verilmesi	1.000 Bin TL	80 Bin TL	8%	Ankara hayvanat bahçesi tamamlanmadığı için hedefe ulaşılamamıştır
Bilgi aktarımı için gerekli materyallerin sağlanması	530 Bin TL	20 Bin TL	4%	Ankara hayvanat bahçesi tamamlanmadığı için hedefe ulaşılamamıştır
Barındırılacak ve korunacak hayvan sayısı	1.200	803	67%	Ankara hayvanat bahçesi tamamlanmadığı için hedefe ulaşılamamıştır
İlaç ve tıbbi malzeme alımı	2.000 Bin TL	0	0%	2019 yılında ilaç ve medikal malzeme alımı yapılmamıştır
Beslenme için yem alımı	4.000 Bin TL	540.198 TL	14%	Ankara hayvanat bahçesi tamamlanmadığı için hedefe ulaşılamamıştır
Üretilen hayvan sayısı	250	34	14%	Ankara hayvanat bahçesi tamamlanmadığı için hedefe ulaşılamamıştır
Destek çalışmaları	2.000 Bin TL	0	0%	Öz kaynaklar kullanılmıştır
Rehabilite edilen hayvan sayısı	300	80	27%	Tarafımıza gelen başvurusu sayısı nedeniyle
Rehabilitasyon faaliyetleri	1.000 Bin TL	0	0%	Öz kaynaklar kullanılmıştır
Temin edilen hayvan sayısı	200	32	16%	Ankara hayvanat bahçesi tamamlanmadığı için hedefe ulaşılamamıştır
Hayvan temin etme faaliyetleri	6.000 Bin TL	0	0%	Ankara hayvanat bahçesi tamamlanmadığı için hedefe ulaşılamamıştır
Yapılan risk analizi sayısı	1	1	100%	Yok
Kişisel koruyucu donanım alımı	1.000 Bin TL	0	0%	Öz kaynaklar kullanılmıştır
Eğitim alan personel sayısı	20	33	165%	Personel sayısındaki artış
Eğitim faaliyetleri	1.000 Bin TL	0	0%	Öz kaynaklar kullanılmıştır

Stratejik Amaç-40: Yerli turizmde bir numara olmak

Stratejik Hedef-40.5 Ankara'ya Disneyland, hayvanat bahçesi gibi eğlence yerleri kazandırarak Türkiye'de eğlencenin merkezi olmak

Faaliyet	Hedeflenen Sayı	Gerçekleşme	Gerçekleşme Oranı	Açıklama
Yapılacak Hayvanat Bahçesi Sayısı	1	0	0%	Doğal yaşam parkı projeleri ilgili kurulların inceleme ve onay süreci beklenmektedir. Seçim sürecinde ve yönetim değişikliği sonrasında oluşan önceliklerin değişmesi, gecikmeler ve sapmalar meydana gelmesi sonucu hedeflenen planlara ulaşılamamıştır.
Yapılacak Tema park Sayısı	1	1	100%	Yok
Hayvanat Bahçesi yapımı	5.740 BinTL	0	0%	Doğal yaşam parkı projeleri ilgili kurulların inceleme ve onay süreci beklenmektedir.
Tema park yapımı	119.750 Bin TL	119.750 Bin TL	100%	Temapark alanının işletme ihalesi yapılarak işletmecisi firmaya mevcut hali ile teslim edilmiştir.

Kaynak: Ankara Büyükşehir Belediyesi 2019 faaliyet raporu temelinde Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Ankara Büyükşehir Belediyesinin 2019 yılı faaliyet raporunda Ankapart projesinin durumu Tablo 10'da gösterilmiştir. Tabloya baktığımızda hedeflenen ve gerçekleşen göstergeler verilmiş ve gerçekleşip gerçekleşmeme ile ilgili gerekli olan açıklamalar

yapılmıştır. Hedeflenen çoğu gösterge, projenin bu dönemde tamamlanmamasından dolayı gerçekleştirilememiştir. Daha sonra 2020-2024 yılı stratejik planında bu proje yer almamıştır. Basında çıkan haberler ve Ankara Büyükşehir Belediyesi'nin plan, programı ve raporlarında bulunan bilgiler analiz edildiği zaman toplam maliyetlerin yaklaşık 1.5 milyar TL olduğunu görmekteyiz. Ankapark projesiyle ilgili olarak Sayıştay tarafından yapılan performans denetimleri sonucunda yayımlanan 2014-2018 arası performans denetim raporları incelendiğinde; sadece dört adet denetim bulgusu tespit edilmiştir. O denetim bulguları da 'sunum, ilgililik ve ölçülebilirlik' kriterinin ihlali şeklindedir.

Tablo 11: Faaliyet Raporunda Yer Almayan Hedefler

Stratejik Amaç: Hayvanat bahçesi yapmak	
Performans Hedefi	Performans Göstergeleri
Hayvanat bahçesinde verilecek hizmetleri en ekonomik ve verimli şekilde gerçekleştirmek ve Ankara'nın turizmüne katkıda bulunmak	Bilgi verilen ziyaretçi sayısı
	Barınılacak ve korunacak hayvan sayısı
	Üretilen hayvan sayısı
	Rehabilite edilen hayvan sayısı
	Temin edilen hayvan sayısı
	Risk analizi yapmak
	Eğitim alan personel sayısı

Kaynak: Ankara Büyükşehir Belediyesi'nin 2015 yılı performans denetim raporu esas alınarak Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Ankara Büyükşehir Belediyesi'nin 2015 yılı performans denetiminde; "Performans Programında Yer Aldığı Halde Faaliyet Raporunda Yer Verilmeyen Performans Hedef ve Göstergelerinin Olması" şeklinde denetim bulgusu tespit edilmiştir. Ankapark projesiyle ilgili olan performans hedefi ve bu hedefle ilgili olan 7 adet performans göstergesi, performans programında yer aldığı halde, faaliyet raporunda yer verilmemiştir.

Tablo 12: Göstergelerin Ölçülebilir Olmaması

Stratejik Hedef: 40.5. Ankara'ya Disneyland, hayvanat bahçesi gibi eğlence yerleri kazandırarak Türkiye'de eğlencenin merkezi olmak		
Performans Hedefi	Gösterge	Değerlendirme
40.5.1. Avrupa'nın en büyük hayvanat bahçesini yaparak turizmin gelişimine katkı sağlamak.	Yapılacak hayvanat bahçesi alanı (m2)	Söz konusu göstergede rakam belirtilmediğinden ölçülebilirlik açısından değerlendirme yapılamamıştır.

Kaynak: Ankara Büyükşehir Belediyesi'nin 2015 yılı performans denetim raporu esas alınarak Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Ankara Büyükşehir Belediyesi'nin "2015 yılı performans denetiminde; 'Performans Programında Yer Alan Bazı Göstergelerin Ölçülebilir Olmaması', şeklinde denetim bulgusu tespit edilmiştir. Ankapark projesiyle ilgili performans hedeflerine ilişkin göstergelerde,

göstergeyi ölçmek amacıyla kam belirtilmediği için, miktar belirlenememiş ve bundan dolayı göstergelerin ölçülebilir olmadığı tespit edilmiştir”⁴⁹⁶.

Ankara Büyükşehir Belediyesi’nin 2018 yılı performans denetiminde; “Performans Programında Yer Alan Bazı Hedef ve Göstergelerin İlgililik Kriterini Karşılamaması, şeklinde denetim bulgusu tespit edilmiş ve burada hayvanat bahçesi yapmak stratejik hedefinin 7 adet performans hedefiyle ilgili olmadığı, performans hedefinin stratejik hedef gerçekleşikten sonra olabilecek faaliyetler olduğu vurgulanmıştır”⁴⁹⁷.

Ankara Büyükşehir Belediyesi’nin 2018 yılı performans denetiminde; “Performans Programı ile İdare Faaliyet Raporunda Yer Alan Bazı Performans Göstergelerinin Ölçü İtibariyle Farklı Olması”, şeklinde denetim bulgusu tespit edilmiştir.

Tablo 13: Farklı Olan Performans Gösterge Ölçüleri

Performans Programı			Faaliyet Raporu		
Performans Hedefi	Performans Göstergesi ve Ölçütü		Performans Göstergesi ve Ölçüsü		Performans Göstergesinin Gerçekleşmesi
Performans Hedefi 18.1.4 Doğada yaralanan hayvanların rehabilitasyonlarını sağlayarak doğaya geri kazandırmak ve Ankara’nın turizmüne katkıda bulunmak	Rehabilite edilen hayvan sayısı	300	Rehabilite edilen hayvan sayısı	270	272

Kaynak: Ankara Büyükşehir Belediyesi’nin 2018 yılı performans denetim raporu esas alınarak Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 13’de performans programında, performans göstergesi 300 olarak belirlenmiştir, ancak faaliyet raporunda aynı gösterge 300 olması gerekirken 270 olarak yazılmıştır. Gerçekleşen performans göstergesi ise 272 olmuştur. Bu hatayla performans göstergesi gerçekleşti olarak görülmesine rağmen, gerçekte hedef yakalanamamıştır.

Görüldüğü üzere Ankapark projesi büyük bir proje olmasına ve tam olarak hayata geçirilememiş olmasına rağmen, performans denetimi sonucunda sadece dört adet bulgu tespit edilmiştir. Tespit edilen bulgular projenin etkinlik ve verimliliğini ölçülebilecek tarzda bulgular değildir. Türkiye’de uygulanan performans denetimi sayesinde kamusal kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı bu örnekte de görüldüğü üzere tespit edilememektedir.

IV. TÜRKİYE’DE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE SAYIŞTAY’IN DENETİM UYGULAMALARININ ANALİZİ

Performans denetimi, kamusal kaynakların tutumlu, verimli ve etkin kullanılıp kullanılmadığını anlamak için kamusal faaliyet ve hizmetlerin denetlenmesini ifade etmektedir. Performans bilgisinin incelenmesi ise, bir kurumun önceden belirlenen amaç,

⁴⁹⁶TC Sayıştay Başkanlığı, Ankara Büyükşehir Belediyesi 2015 Yılı Denetim Raporu, Eylül 2016, s.77.

⁴⁹⁷TC Sayıştay Başkanlığı, Ankara Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.130-131.

hedef ve göstergeler üzerinden yapılan faaliyetler ve sunulan hizmetlerin değerlendirilme sürecidir. Bu süreçte, performans hedeflerine ulaşp ulaşmadığı üzerinde durulur. Kurum tarafından belirlenen bir programının yine kurum tarafından belirlenen hedeflere ulaşp ulaşmadığının tespitine yönelik yapılan bu denetim, 5018 sayılı kanun ile 6085 sayılı kanunda performans denetimi olarak ifade edilmiştir. Bundan dolayı burada yapılan analizde, performans denetimi kavramı kullanılacaktır. Daha sonra 2008’de Sayıştay tarafından büyükşehir belediyeleri kapsamında, uluslararası standartlarda gerçekleştirdiği performans denetimi hakkında bilgiler de verilerek bir karşılaştırma yapma olanağı tanınacaktır.

Bu bölümde Sayıştay’ın otuz büyükşehir belediyesinde⁴⁹⁸ yapmış olduğu performans denetimi sonuçları analiz edilmiştir. Bu kapsamda Sayıştay’ın büyükşehir belediyeleri için Kasım 2019 yılında yayımladığı, 2018 yılı performans denetim raporları incelenmiştir. Tezin son bölümü yazılırken 2019 yılından sonra, başka performans denetim sonuçları Sayıştay tarafından yayımlanmadığı için 2018 yılı performans denetim raporları esas alınmıştır.

Büyükşehir belediyelerinin performans denetimlerinin analiz edilmesindeki amaç, tezin amacıyla paralellik göstermektedir. Türkiye’de performans denetiminin önemini anlatmak, uluslararası boyutta uygulanan performans denetiminin kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanmasını ve yerleşmesini sağlamaktır. Bu amacı gerçekleştirmek amacıyla Türkiye’de performans denetimi nasıl yapıldığı, hangi kriterler çerçevesinde değerlendirildiği, denetim sonuçları karşılaştırılarak analiz edilmiştir.

Büyükşehir belediyelerin performans denetim raporlarının incelenmesinde nitel araştırma yöntemlerden içerik analizi⁴⁹⁹ yöntemi kullanılmıştır.

A. Sayıştay’ın Genel Değerlendirmesi

Sayıştay, 6085 sayılı kanunun 36’ncı maddesi uyarınca performans denetimi yapmakla görevli ve yetkilidir. Denetlenen büyükşehir belediyeleri ise, 5018 sayılı kanun kapsamında stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarını hazırlamakla yükümlüdürler. Hazırlanan plan, program ve raporlara bağlı kalarak, önceden belirlenmiş denetim kriterleri yardımıyla Sayıştay, performans denetimini icra etmektedir.

1. Sayıştay’ın Performans Denetimini Değerlendirmesi

Performans denetimi raporlarının analizi kapsamında aşağıdaki tabloda yer alan büyükşehir belediyelerinin tamamı incelenmiştir.

*Tablo-14’te Büyükşehir belediyelerinin listesi verilmiştir.

* İçerik Analizi: Bir metin nesnel, sistematik ve niceliksel olarak çözümlemesinde kullanılan bir araştırma yöntemidir. Hülya Dilek, Kayaoğlu, İstanbul Üniversitesi Bilgi ve Belge Yönetimi Bölümü’nde Araştırma Eğilimleri 1967-2008: Lisansüstü Tezlerinin İçerik Analizi, **Türk Kütüphaneciliği Dergisi**, Cilt:23, Sayı:3, 2009, s.537.

Tablo 14: Büyükşehir Belediyelerinin Listesi

Türkiye'deki Büyükşehir Belediyeleri					
Adana	Bursa	Gaziantep	Kayseri	Mardin	Samsun
Ankara	Denizli	Hatay	Kocaeli	Mersin	Şanlıurfa
Antalya	Diyarbakır	İstanbul	Konya	Muğla	Tekirdağ
Aydın	Erzurum	İzmir	Malatya	Ordu	Trabzon
Balıkesir	Eskişehir	Kahramanmaraş	Manisa	Sakarya	Van

Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 14’te liste halinde verilen 30 büyükşehir belediyesinin performans denetim raporları esas alınarak bir değerlendirme yapılacaktır.

Tablo 15: Performans Denetiminde Kullanılan Kriter ve Unsurlar

Denetim Kapsamı	Denetim Kriteri	Denetim Unsuru
Stratejik Plan Performans Programı Faaliyet Raporu	Mevcudiyet	Etkinlik
	Zamanlılık	Etkinlik
	Sunum	Etkinlik
Stratejik Plan Performans Programı	İlgililik	Etkinlik
	Ölçülebilirlik	Etkinlik
		Verimlilik
		Tutumluluk
	İyi Tanımlama	Etkinlik
Faaliyet Raporu	Tutarlılık	Verimlilik
		Tutumluluk
	Doğrulanabilirlik	Verimlilik
		Tutumluluk
	Geçerlilik/ İkna Edicilik	Verimlilik
		Tutumluluk
Veri Kayıt Sistemi	Güvenilirlik	Verimlilik
		Tutumluluk

Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Sayıştay, tarafından büyükşehir belediyelerinin performans denetimi kapsamında; “2015-2019 dönemine ait stratejik plan, 2018 yılı performans programı ve faaliyet raporu ile faaliyet sonuçlarının ölçümünü yapan veri kayıt sistemleri”, denetlenmiştir. Yukarıdaki Tablo 15’te stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının hangi kriterlere göre incelendiği ve hangi unsurlar göz önünde bulundurulduğu gösterilmiştir.

Mevcudiyet; “stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının hazırlanıp hazırlanmadığı” bu kriter açısından Sayıştay tarafından kontrol edilmektedir. Zamanlılık kriterinde; “plan, program ve raporların mevzuatta belirtilen süre zarfında yayımlanıp yayımlanmadığı” kontrol edilmektedir. Sunum kriterinde; “plan, program ve raporların şekil ve içeriğinin ilgili mevzuata uygun hazırlanıp hazırlanmadığı” esas alınmaktadır. İlgililik kriterinde; “plan ve programlarda mevcut olan göstergelerin belirlenen hedeflerle amaç yönünden ilgili” olması gerekmektedir. Ölçülebilirlik kriterinde; “stratejik plan ve performans

programlarındaki performans hedefleri ile performans göstergelerinin ölçülebilir olması” beklenmektedir. İyi tanımlama kriterinde; “stratejik plan ve performans programlarındaki hedeflerin açık ve net bir tanımının yapılması” gerekmektedir. Tutarlılık kriterinde; “faaliyet raporunda gerçekleştirilmesi planlanan hedeflerin ve gerçekleşme sonuçlarının bulunması gerekmekte ve sonuçların kendi içerisinde tutarlı olması” beklenmektedir. Doğrulanabilirlik kriterinde; “veri kayıt sisteminden aktarılan bilgilerin faaliyet raporuna doğru şekilde aktarılıp aktarılmadığı” kontrol edilmektedir. Geçerlilik/ikna edicilik kriterinde; “faaliyet raporlarında, kamu idarelerince planlanan ve icra edilen faaliyetlerin bütçedeki sapma nedenlerinin inandırıcı ve geçerli olup olmadığı” değerlendirilmektedir. Güvenilirlik kriterinde; “idarelerin veri kayıt sistemlerinin gerçekleşmeleri doğru şekilde ölçerek faaliyet raporunda güvenilir bilgi sunup sunmadığı” incelenmektedir.

Stratejik planlar ve performans programları; “mevcudiyet, zamanlılık, sunum, ilgililik, ölçülebilirlik, iyi tanımlama” kriterleri dikkate alınarak etkinlik başta olmak üzere tutumluluk ve verimlilik unsurları açısından değerlendirilmektedir. Faaliyet raporları; “mevcudiyet, zamanlılık, sunum, tutarlılık, doğrulanabilirlik, geçerlilik/ikna edicilik” kriterleri dikkate alınarak etkinlik, tutumluluk ve verimlilik unsurları açısından değerlendirilmektedir. Veri kayıt sistemi ise; “güvenilirlik” kriteri kapsamında tutumluluk ve verimlilik unsurları açısından değerlendirilmektedir.

2. Büyükşehir Belediyeleri Arasında Değerlendirmelerin Karşılaştırılması

Sayıştay tarafından büyükşehir belediyelerinin performanslarının incelendiği performans denetim raporlarında dört alanda değerlendirme yapılmıştır. Bu değerlendirmeler kapsamında; stratejik planın değerlendirilmesinde 58 denetim bulgusu, performans programının değerlendirilmesinde 54 denetim bulgusu, faaliyet raporunun değerlendirilmesinde 36 denetim bulgusu ile faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinde 9 denetim bulgusu olmak üzere toplam 157 adet denetim bulgusu tespit edilmiştir.

Tablo 16’da gösterildiği üzere, “stratejik planın değerlendirilmesi, performans programının değerlendirilmesi, faaliyet raporunun değerlendirilmesi ve faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi” kriterlerinde tespit edilen denetim bulguları yazılmıştır.

Stratejik planın değerlendirilmesinde; mevcudiyet ve zamanlılık kriterleriyle ilgili herhangi bir denetim ihlali olmamasına rağmen sunum, ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlama kriterleri kapsamında 58 adet denetim ihlali bulunmuştur. Adana, Hatay, İstanbul, İzmir, Kayseri, Tekirdağ, Trabzon Büyükşehir Belediyeleri’nce hazırlanan stratejik planlarda herhangi bir denetim ihlali tespit edilememiştir. Samsun ve Erzurum Büyükşehir Belediyeleri’nde stratejik planın değerlendirilmesiyle ilgili 5 adet denetim ihlali tespit

edilmiştir. Samsun Büyükşehir Belediyesi’ndeki bulgular, ölçülebilirlik ve iyi tanımlama kriterleri kapsamındaki ihlaller ile ilgilidir.

Tablo 16: Büyükşehir Belediyelerinin Performans Denetim Değerlendirmeleri

Büyükşehir Belediyeleri	Stratejik Planın Değerlendirilmesi	Performans Programının Değerlendirilmesi	Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesi	Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi
Adana	Yok	Yok	1	1
Ankara	1	3	6	Yok
Antalya	3	9	1	1
Aydın	4	Yok	4	Yok
Balıkesir	3	1	2	Yok
Bursa	1	1	1	Yok
Denizli	2	1	1	Yok
Diyarbakır	4	4	1	Yok
Erzurum	5	1	1	1
Eskişehir	1	Yok	Yok	Yok
Gaziantep	3	Yok	Yok	Yok
Hatay	Yok	Yok	Yok	Yok
İstanbul	Yok	3	1	Yok
İzmir	Yok	Yok	Yok	Yok
Kahramanmaraş	1	2	1	1
Kayseri	Yok	Yok	1	Yok
Kocaeli	1	5	2	1
Konya	4	4	1	Yok
Malatya	1	1	2	1
Manisa	2	2	1	1
Mardin	2	1	1	Yok
Mersin	3	4	2	Yok
Muğla	3	Yok	1	Yok
Ordu	2	1	1	Yok
Sakarya	4	2	1	Yok
Samsun	5	3	1	1
Şanlıurfa	1	Yok	Yok	Yok
Tekirdağ	Yok	4	1	Yok
Trabzon	Yok	Yok	Yok	Yok
Van	2	2	1	1
TOPLAM	58	54	36	9

Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Ancak Erzurum Büyükşehir Belediyesindeki denetim bulguları genelde sunum kriteriyle ilgilidir. Stratejik planda; değerlendirme bölümünün olmaması, maliyet ve kaynak tablosunun hazırlanmaması, stratejiler bölümüne yer verilmemesi gibi stratejik planda bulunması gereken kısımlar hazırlanmamış ya da eksik hazırlanmıştır. Bu durum da performans denetimini olumsuz etkileyen durumlardır. Malatya Büyükşehir Belediyesi’nde ise stratejik planın değerlendirilmesinde sadece 1 denetim bulgusu tespit edilmesine rağmen bu bulgu, sunum kriteriyle ilgili olduğu için stratejik planın mevzuata uygun hazırlanmadığını göstermektedir. Stratejik planda bulunması gereken stratejiler bölümü hazırlanmamıştır ve stratejik planda bazı stratejik amaçlar farklı konu başlıklarında tekrarlandığı tespit edilmiştir.

Performans programının değerlendirilmesinde; mevcudiyet ve zamanlılık kriterleriyle ilgili herhangi bir denetim ihlali olmamasına rağmen sunum, ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlama kriterleri kapsamında 54 adet denetim ihlali bulunmuştur. Adana, Aydın, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, İzmir, Kayseri, Muğla, Şanlıurfa ve Trabzon Büyükşehir Belediyeleri’nce hazırlanan performans programlarında herhangi bir denetim ihlali tespit edilememiştir. Ancak Antalya Büyükşehir Belediyesi’nde 9, Kocaeli Büyükşehir Belediyesi’nde 5 adet denetim bulgusu tespit edilmiştir. Antalya Büyükşehir Belediyesi’nde 9 denetim bulgusundan sadece 1 tanesi sunum kriteriyle ilgilidir. Antalya Büyükşehir Belediyesi 2018 yılı performans programındaki hedeflere;“harcama birimi düzeyinde yer verildiği, idarenin performans programı haline getirilemediği görülmüştür. Bu durum; performans hedefine ilişkin performans gösterge sayısının artmasına neden olduğu gibi, bazı performans göstergelerinin de performans hedefleriyle ilgisinin kurulamamasına sebep olarak, performans programının stratejik planla karşılaştırılmasını güçleştirmiştir”⁵⁰⁰. Bursa Büyükşehir Belediyesi’nde, performans programının değerlendirilmesinde sadece 1 denetim bulgusu tespit edilmesine rağmen bu bulgu, sunum kriteriyle ilgili olduğu için performans programının mevzuata uygun hazırlanmadığını göstermektedir. Performans programında; “performans hedefi tablosu ve faaliyet maliyetleri tablosunda açıklamalar kısmı” yoktur.

Faaliyet raporunun değerlendirilmesinde; mevcudiyet, zamanlılık, tutarlılık ve doğrulanabilirlik kriterleriyle ilgili herhangi bir denetim ihlali olmamasına rağmen sunum ve geçerlilik/ikna edicilik kriterleriyle ilgili 36 denetim bulgusu tespit edilmiştir. Eskişehir, Gaziantep ve Hatay Büyükşehir Belediyeleri’nce hazırlanan faaliyet raporlarında herhangi bir denetim ihlali tespit edilememiştir. Ancak Ankara Büyükşehir Belediyesi’nde 6 ve Aydın Büyükşehir Belediyesi’nde ise 4 denetim bulgusu tespit edilmiştir. Ankara Büyükşehir Belediyesi’nin 2018 yılı idare faaliyet raporunda;“mali bilgiler başlığı altında bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine yer verilmediği, yükümlülükler ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgilerin bulunmadığı görülmüştür. Ayrıca bulunması gereken ‘öneri ve tedbirler’ başlığına ve içeriğine de yer verilmediği görülmüştür”⁵⁰¹. Ayrıca “Bazı Performans Hedefleri İçin Belirlenen Performans Göstergelerine Faaliyet Raporunda Yer Verilmemesi” başlıklı denetim bulgusunda faaliyet raporunda 8 adet performans göstergesine yer verilmemiştir. Ankara Büyükşehir Belediyesi, özellikle faaliyet raporu hazırlanmasında uygun performans gösterememiştir. Antalya

⁵⁰⁰ TC Sayıştay Başkanlığı, Antalya Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, Kasım, 2019, s.162.

⁵⁰¹ TC Sayıştay Başkanlığı, Ankara Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, Kasım, 2019, s.136.

Büyükşehir Belediyesi'nde ise faaliyet raporunun değerlendirilmesinde sadece 1 denetim bulgusu tespit edilmesine rağmen bu bulgu, sunum kriteriyle ilgili olduğu için performans programının mevzuata uygun hazırlanmadığını göstermektedir. Faaliyet raporunda; “iç ve dış denetim raporlarında yer alan tespit ve değerlendirmelere yer verilmediği tespit edilmiştir. Ayrıca orta ve uzun vadeli hedeflere ulaşılabilmesi sürecinde teşkilat yapısı, organizasyon yeteneği, teknolojik kapasite gibi unsurlar açısından içsel bir durum değerlendirmesi yapılmadan sadece idarenin üstün ve zayıf yönlerine yer verildiği tespit edilmiştir”⁵⁰². Faaliyet raporunun değerlendirilmesinde 1 denetim bulgusu tespit edilmesine rağmen bu tespit, Antalya Büyükşehir Belediyesi'nin performansını kötü etkilemektedir.

Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesinde; “güvenilirlik ve geçerlilik-ikna edicilik” kriteri kapsamında 9 denetim bulgusu tespit edilmiştir. Bu kapsamda yapılan değerlendirmede 8 adet denetim bulgusu veri kayıt sisteminin olmaması ya da istenilen düzeyde olmaması gibi sonuçlar ile güvenilirlik kriteri ile tespit edilmiştir. Veri kayıt sistemi; “performans hedefi veya göstergesine yönelik tüm performans bilgisinin toplandığı, analiz edildiği, üretildiği, performans yönetim sistemi uygulamasının sistematik olarak takip edildiği ve raporlandığı sürecin tamamını ifade eder. Veri kaynağı ise, veri kayıt sistemine bilgi sağlayan unsurları içerir”⁵⁰³. Bu kriterin ihlal edilmesi sonucu Adana, Antalya, Erzurum, Kahramanmaraş, Kocaeli, Malatya, Manisa, Samsun ve Van Büyükşehir Belediyeleri'nde birer denetim bulgusu tespit edilmiştir. Bu denetim bulgusu, büyükşehir belediyelerinin performansını ölçmek konusunda önem arz eden bir kriterdir.

B. Performans Denetim Bulguları

Sayıştay tarafından hazırlanan büyükşehir belediyelerinin performans denetim raporlarında toplam 157 adet denetim bulgusu tespit edilmiştir. Ancak bulguların bazıları birden fazla denetim kriteri kapsamına girdiği için denetim bulgusu sayısı artmıştır. Aşağıdaki Tablo 17'de görüldüğü üzere, 166 adet denetim bulgusuna yükselmiştir. Mesela Mardin Büyükşehir Belediyesi'nin performans denetim bulgularında⁵⁰⁴; “Stratejik Planda Yer Alan Bazı Hedeflerin Ölçülebilirlik ve İlgililik Kriterlerini Karşılamaması”, tespiti yapılmıştır. Bu bulgu hem ilgililik hem de ölçülebilirlik kriterlerini karşılamadığı için iki denetim kriteri birden ihlal edilmiştir. Ancak tek denetim bulgusu üzerinden değerlendirilmiştir. Bu şekilde denetim bulguları içinde birden fazla denetim kriteri ihlali olabilmektedir.

⁵⁰² TC Sayıştay Başkanlığı, Antalya Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, Kasım 2019, s.166-167.

⁵⁰³ TC Sayıştay Başkanlığı, Adana Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, Kasım 2019, s.59.

⁵⁰⁴ TC Sayıştay Başkanlığı, Mardin Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, Kasım 2019, s.55.

1. Sayıştay'ın Performans Denetimi Sonucu Tespit Ettiği Bulgular

Sayıştay tarafından tespit edilen bulgular; sunum, ölçülebilirlik, ilgililik, geçerlilik, güvenilirlik, iyi tanımlama ve mevcudiyet kriterlerine göre belirlenmiştir.

Tablo 17: Büyükşehir Belediyelerinin Denetim Kriterleri Kapsamında Performans Denetimlerinin Değerlendirilmesi

Denetim Kriteri	Denetim Bulgusu
Sunum	44
Raporlarda performans göstergesine yer verilmemiştir	7
Güçlü yönler/Zayıf yönler/Fırsatlar/Tehditler analizinde sorunlar vardır	1
Planlar mevzuata uygun değildir	29
Raporlarda hedeflere yer verilmemiştir	7
Ölçülebilirlik	41
Göstergeler ölçülebilir nitelikte değildir	10
Göstergelerin amaç ve hedeflerle ilgisi yoktur	4
Performans göstergesi çıktı-sonuç odaklı değildir	22
Aşırı performans göstergesi belirlenmiştir	5
İlgililik	34
Plan ve programlarda yer alan bazı hedef ve göstergeler, bu kriteri karşılamamaktadır	34
Geçerlilik	28
Faaliyet raporunun mali bilgiler bölümünde denetim sonuçlarına yer verilmemiştir	6
Maliyetlendirme tablosuna yer verilmemiştir	5
Gider ve gerçekleştirmelere yönelik sapmalar iyi açıklanamamıştır	17
Güvenilirlik	11
Veri kayıt sistemi yoktur	11
İyi Tanımlama	7
Göstergelerin açık ve net bir tanımı yoktur	4
Amaç, hedef ve faaliyetler iyi tanımlanamamıştır	3
Mevcudiyet	1
Faaliyet raporu mevcut değildir	1
TOPLAM	166

Kaynak: Asmin Kavaç Bilgiç, Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk İlkeleri Bağlamında Sayıştay'ın Büyükşehir Belediyeleri Üzerindeki Performans Denetimi, **Kafkas Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:11, Ek Sayı:1, 2020, s.21-23.

Her denetim kriteri kendi içerisinde alt başlıklara ayrılarak nerelerden denetim bulgusu tespit edildiği daha ayrıntılı açıklanmıştır. Tablo 17'de büyükşehir belediyelerinin performans denetim raporlarında tespit edilen denetim bulgularının, ihlal ettiği denetim kriterleri görülmektedir. Denetim kriterleri aşağıda ayrı başlıklar halinde incelenecek olduğundan Tablo 17detaylı olarak analiz edilmeye çalışılacaktır.

a. Sunum Kriteri Açısından Değerlendirme

Sunum kriterinde, “stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının mevzuata uygun hazırlanıp hazırlanmadığı” incelenmiştir. Bu kapsamda yapılan incelemede büyükşehir belediyelerinin performans denetim raporlarında 44 ile en çok denetim bulgusu bu kriterle tespit edilmiştir. Bunlardan 29 adet denetim bulgusu planların mevzuata uygun olmaması, 7 adet denetim bulgusu raporlarda performans göstergesine yer verilmemesi, 7 adet

denetim bulgusu hedeflere yer verilmemesi ve 1 adet denetim bulgusu da güçlü yönler, zayıf yönler, tehditler ve fırsatlar analizinde sorunlar olması alt başlıklarında tespit edilmiştir.

“Raporlarda performans göstergelerine yer verilmemesi”, alt başlıklı sunum kriteri ihlali 7 adet denetim bulgusu tespit edilmiştir. Antalya Büyükşehir Belediyesi performans denetiminde; stratejik planının incelenmesinde, belediyenin amaçlarına ve hedeflerine yer verilmesine rağmen göstergelere yer verilmemesiyle bulgu tespit edilmiştir. 2015-2019 stratejik planında yer alan 91 adet stratejik hedefin tamamı ölçülebilir değildir. Stratejik hedefleri ölçülebilir yapmak için; stratejik planda hedefe yönelik performans göstergelerine yer verilmesi gerekmektedir. Ancak, stratejik planda, performans göstergeleri bulunmamaktadır⁵⁰⁵.

Tablo 18: Performans Programlarında ve Faaliyet Raporlarında Yer Almayan Hedefler

Stratejik Amaç	Gerçekleştirilmeyen Stratejik Hedef
Yerel Diplomaside Türkiye’de Öncü Olmak	Kardeş şehir uygulamaları ile farklı kültürlerin birbirlerini tanıması ve yakınlaşmasını temin etmek, halklar arasında kardeşlik duygusunu geliştirecek etkinlikler düzenlemek.
Sebze meyve ve balık ticaretinin kaliteli, standartlara ve gıda güvenliğine uygun olarak rekabet şartları içerisinde alınıp satılmasını sağlamak	Toptancı haldeki işyerlerinin devir ve kiralama işlemlerinin yapılması
	Hal gelirlerinin süresinde toplanması
	Belediyemizce tesis edilen işlemlere ilişkin hukuki süreci takip etmek
Ankara’da işsizliğin önlenmesi için her türlü önlemi almak	Sanayi bölgelerinde ara eleman ihtiyacını karşılamak amacıyla sanayi bölgeleri ile iş birliği yaparak kurslar açmak

Kaynak: Ankara Büyükşehir Belediyesi Denetim Raporu esas alınarak Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Ayrıca sunum kriterinin aynı alt başlıklı ihlali, Ankara Büyükşehir Belediyesi’nde de tespit edilmiştir. Ankara Büyükşehir Belediyesi’nin “2015-2019 stratejik planında yer alan 33 stratejik hedeflerin, performans programlarına alınmadığı ve faaliyet raporlarında gerçekleştirmelerin izlenmediği görülmüştür”. Bu tür ihlallerin yapılması performans programının ve faaliyet raporunun eksik değerlendirilmesine sebebiyet vereceği için performans denetim sonuçlarını olumsuz etkilemektedir. Bu stratejik hedeflerden Tablo 18’de 5 tanesi örnek olması açısından verilmiştir. Stratejik amaçlar ve bunlara bağlı stratejik hedefler, performans programlarına alınmadığı ve faaliyet raporlarında gerçekleştirmelerin izlenmediği görülmüştür.

Sunum kriteri kapsamında; “güçlü yönler, zayıf yönler, fırsat, tehdit analizinde sorunlar olması” alt başlıklı ihlali, sadece Ankara Büyükşehir Belediyesi’nde tespit edilmiştir. Mevzuatta; “üstün ve zayıf yönler ele alınırken idarenin teşkilat yapısı, organizasyon

⁵⁰⁵ TC Sayıştay Başkanlığı, Antalya Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.149-150.

yeteneği, teknolojik imkânları gibi içsel ve sistematik değişkenlerin ön planda tutulması, gerçekçi ve objektif biçimde hazırlaması gerekmektedir”⁵⁰⁶.

Tablo 19: Güçlü ve Zayıf Yönler

Güçlü Yönler	Zayıf Yönler
Belediye meclis üyelerinin nitelikli kişilerden oluşması	Gökçek yönetiminden önce belediye yöneticilerinin öngörüsüz ve sorumsuz davranışlarıyla borç batağı içerisine düşürülmesi. Bir başka deyişle Gökçek dönemi öncesi “benden sonra tufan” anlayışıyla belediyenin yönetilmesi
Türkiye belediyeleri arasında işsizliği ortadan kaldırma konusunda 1 numara olunması	Bir kısım personelin Belediye Başkanına karşı siyasi eğilimleri dolayısıyla kasıtlı olarak belediye projelerine yardımcı olmaması, takım ruhu eksikliği dolayısıyla inisiyatif alamaması

Kaynak: Ankara Büyükşehir Belediyesi Denetim Raporu esas alınarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Ancak Tablo 19’da ki ifadeler güçlü ve zayıf yönler olamayacağı Sayıştay denetçisi tarafından belirlenmiştir. Bu tür denetim bulgularının tespit edilmesi durumunda büyükşehirlerin faaliyetleri ve hizmetleri konusunda yeterli bilgiye sahip olunamaz ve büyükşehir belediyelerinin eksik yönleri tespit edilemez.

“Planların mevzuata uygun olmaması” alt başlıklı sunum kriteri, büyükşehir belediyelerinin performans denetimini etkileyen en önemli alt başlıklardan bir tanesidir. Bu alt başlığında 29 adet denetim bulgusu tespit edilmiştir. Diyarbakır Büyükşehir Belediyesi’nin “Performans Programının Formatının Performans Programı Hazırlama Rehberine Uygun Olmaması” başlıklı denetim bulgusunda; performans programında şekil yönünden sıkıntılar vardır, faaliyet maliyetleri tablosu düzenlenmemiş, idare performans tablosu eksik ve farklı formatta hazırlanmıştır. Konya Büyükşehir Belediyesi’nin “Çevre Analizi Başlığı ve İçeriğine İlişkin Eksiklikler”, “Maliyetlendirme Başlığına İlişkin Eksiklikler”, “Paydaş Analizi Başlığı ve İçeriğine İlişkin Eksiklikler” başlıklarında bu kriter ihlali yapılmıştır ve stratejik planın mevzuata uygun hazırlanmadığı anlaşılmaktadır. Balıkesir Büyükşehir Belediyesi’nin “Stratejik Planda Kaynak Tahminine İlişkin Bilgiye Yer Verilmemesi”, “Stratejik Planda Bazı Temel Soruların Cevaplarının Yer Almaması”, “Maliyetlendirme Aşamasında Genel Yönetim Giderlerine Yer Verilmemesi” başlıklarında bu kriter ihlali yapılmıştır ve stratejik plan ile performans programının mevzuata uygun hazırlanmadığı anlaşılmaktadır.

“Hedeflere yer verilmemesi” alt başlıklı sunum kriterinde, 7 adet denetim bulgusu tespit edilmiştir. Balıkesir Büyükşehir Belediyesi tarafından hazırlanan stratejik planda gerçekleştirilmesi planlanan bazı hedeflerin performans programı ve faaliyet raporunda bulunmadığı belirlenmiştir. Performans hedef ve göstergelerine programda yer verildiği halde faaliyet raporunda yer verilmemesi, büyükşehir belediyesinin önemli bir eksikliğidir.

⁵⁰⁶ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, Madde:18.

Tablo 20: Performans Programında Yer Aldığı Halde Faaliyet Raporunda Yer Verilmeyen Performans Hedef ve Göstergeler

Stratejik Alan	Performans Hedef ve Göstergesi
Büyükşehir belediyesinin iletişim hizmetlerini güvenli ve sağlıklı bir şekilde gerçekleştirmek	Büyükşehir belediyesinin alt yapısını güçlendirme
	Parklarda güvenliğin sağlanmasına katkıda bulunmak
	Merkez ile ilçelerin güvenli internet bağlantısının sağlanması
	Yazılımların güncel tutulması
	Arşive erişimin güvenli ve kolay ulaşımın sağlanması
	Büyükşehir bünyesinde güvenli çıktı alınması
	Büyükşehir bilgi işlem sistemlerinde kullanılan yazılım ve donanımların bakım anlaşmaları
	Bilgi işlem dairesi bünyesinde destek elemanı olan şirket personeli istihdamı
Destek hizmetleri daire başkanlığının gerek personel gerekse işsel donanım olarak yeterli hale gelmesini sağlamak	Birimlerden gelecek ihale taleplerini sonuçlandırmak
Sahil ve çevreyi koruyup kontrol ederek, sahil ulaşımını etkin şekilde sağlayıp, sahil çevresinin olumsuz yönde etkileyecek unsurları yok ederek, sağlıklı, temiz, yaşanabilir bir sahil bandı oluşmasını sağlamak.	Balıkesir Büyükşehir Belediyesi sorumluluk alanında bulunan plajların temizlenmesi, rekreasyon çalışmasını yapmak.
	Kıyı master planı ile imar ve kıyı kanunlarına uygun olarak hâlihazır harita, jeolojik etüt, imar planı ve imar planı uygulamasını yapmak, yaptırmak.
	Sahil atık yönetimi faaliyetlerinin geliştirilmesi
	Suyolu taşıtları ile toplu taşıma sistemlerinin sürekli faal, temiz, konforlu ve düzenli sefer yapmalarını sağlamak için gerekli denetimleri yaparak tedbirleri almak, liman iskelelerin onarımını, sökümü yapmak.

Kaynak: Balıkesir Büyükşehir Belediyesi Denetim Raporu kapsamında yazar tarafından hazırlanmıştır.

Balıkesir Büyükşehir Belediyesi tarafından hazırlanan performans programında bulunan hedef ve göstergelere, faaliyet raporunda yer verilmemiştir. 24 adet performans hedef ve göstergesi faaliyet raporunda gösterilmemiştir, ancak yukarıdaki Tablo 20’de görüldüğü üzere, örnek olması açısından 13 adet performans hedef ve göstergesi tabloya alınmıştır. Bu durum 1 denetim bulgusu olarak ifade edilmesine rağmen sadece bu bulguda 24 adet performans hedef ve göstergesi faaliyet raporunda gösterilmemiştir. Bu bulgu, faaliyet raporunun performansını önemli ölçüde olumsuz etkileyen bir denetim bulgusudur. Bir denetim bulgusu olmasına rağmen birçok hedef ve göstergelyi ilgilendirmektedir ve bu hedef ve göstergelerin kontrolü yapılamamaktadır.

b. Ölçülebilirlik Kriteri Açısından Değerlendirme

Ölçülebilirlik kriterinde; “stratejik plan ve performans programında hedeflerin ve göstergelerin ölçülebilir olması” gerekmektedir. Bu kapsamda yapılan incelemede büyükşehir belediyelerinin performans denetim raporlarında 41 denetim bulgusu tespit edilmiştir. Bunlardan 10 tanesi göstergeler ölçülebilir nitelikte değil alt başlığında, 4 tanesi göstergelerin amaç ve hedeflerle ilgisi yok alt başlığında, 22 tanesi performans göstergesinin çıktı-sonuç odaklı olmaması alt başlığında ve 5 tanesi aşırı performans göstergesi belirlenmesi alt başlığında tespit edilmiştir.

‘Göstergeler ölçülebilir nitelikte değil’ kriteri kapsamında; Antalya Büyükşehir Belediyesi’nin performans denetiminde bulunan “Performans Programında Yer Alan Hedeflerin Ölçülebilir Olmaması” başlıklı denetim bulgusunda, performans programında bulunan 258 performans hedefinin tamamının ölçülebilir olmadığı tespit edilmiştir. Sakarya Büyükşehir Belediyesi’nin performans denetiminde bulunan “Stratejik Planda Yer Verilen Bazı Hedeflerin Ölçülebilirlik Kriterine Uygun Olmaması” başlıklı denetim bulgusunda, stratejik planda bulunan 174 adet hedefin 16 tanesinin ölçülebilir olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 21: Performans Hedef ve Göstergelerinin Ölçülebilirlik Değerlendirmesi Tablosu

Stratejik Amaç: Deprem ve diğer afetlerden kaynaklanabilecek olan can ve mal kayıplarını afet öncesi ev sonrası faaliyetlerle en aza indirmek.	
Performans Hedefi	Performans Göstergeleri
İtfaiye hizmetlerinde dünya standartlarını yakalayarak etkin bir afet yönetimi sağlamak	Kentsel alanda yangın ve olay yerine ulaşım süresi (8 Dakika)
	Kırsal alanda yangın ve olay yerine ulaşım süresi (15 Dakika)

Kaynak: Tekirdağ Büyükşehir Belediyesi Denetim Raporu kapsamında yazar tarafından hazırlanmıştır.

Tekirdağ Büyükşehir Belediyesi’nin performans programında; “yer alan toplam 25 adet hedefle ilgili olarak yapılan ölçülebilirlik değerlendirmesi sonucunda, 25 performans hedefinin de ölçülemez olduğu anlaşılmıştır. Ancak, ölçülemeyen performans hedeflerinin tamamının değerlendirmeye tabi tutulan performans göstergeleri ile ölçülebilirliğinin sağlandığı görülmüştür. Ölçülebilir 25 performans hedefine ait 74 adet performans göstergesi belirlenmiştir. Bu göstergelerin ölçülebilirlik değerlendirmesi sonucunda da göstergelerden 72 adedinin ölçülebilir 2 adedinin ölçülemez olduğu⁵⁰⁷, tespit edilmiştir. Tablo 21’de ölçülemez olan hedefin, sonradan belirlenen performans göstergesiyle ölçülebilirliğinin nasıl sağlandığı gösterilemeye çalışılmıştır. Performans hedefi; “itfaiye hizmetlerinde dünya standartlarını yakalayarak etkin bir afet yönetimi sağlamak şeklinde belirlenmiştir. Göstergesi ise, yangın ve olay yerine itfaiye hizmetlerinin ortalama ulaşma süresi şeklindedir⁵⁰⁸, bu sayede hedef ölçülebilir duruma gelmiştir.

‘Göstergelerin amaç ve hedeflerle ilgisi yok’ kriteri kapsamında; Mersin Büyükşehir Belediyesi’nin stratejik planının değerlendirilmesinde, “Bazı Performans Göstergelerinin, Hedeflerle İlgili Bulunmayışı” başlıklı denetim bulgusu tespit edilmiştir.

Tablo 22: Stratejik Hedeflerin Göstergelerle İlgili Bulunmayışı

Performans Göstergesi	Performans Hedefi
Hayvan mezarlığı sayısı	Halkımızın bilinçli ve çevreye zarar vermeden hayvan sahibi olmasını sağlamak
Gürültü eylem planı hazırlama oranı	Ekolojik dengenin korunarak, yaşam kalitesi yüksek, yaşanılabilir sağlıklı ve temiz çevre oluşturmak

Kaynak: Mersin Büyükşehir Belediyesi Denetim Raporu esas alınarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

⁵⁰⁷ TC Sayıştay Başkanlığı, Kocaeli Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.29.

⁵⁰⁸ TC Sayıştay Başkanlığı, Kocaeli Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.29.

Tablo 22’de performans göstergelerinin, performans hedefiyle ilişkisi olmadığı görülmektedir. Bu kriterin ihlaline neden olan göstergeler, o büyükşehir belediyesinin performansının değerlendirilmesinde önemi fazla yoktur.

‘Performans göstergesinin çıktı-sonuç odaklı olmaması’ kriteri kapsamında, Manisa Büyükşehir Belediyesi’nin performans denetim raporunda⁵⁰⁹; “Stratejik Planda Hedefler İçin Belirlenen Performans Göstergelerinin Sadece Çıktı Odaklı Olması ve Hedefe Ulaşıp Ulaşılmadığını Ölçme Yetisine Sahip Olmaması” şeklinde denetim bulgu tespit edilmiştir.

Tablo 23: Manisa Büyükşehir Belediyesi’nin Ölçülebilirlik Kriterini İhlal Etmesi

Stratejik Amaç	Stratejik Hedef	Performans Göstergesi
Dezavantajlı kesimlere yönelik sosyal hizmetlerin üretilmesi yoluyla sosyal dayanışmayı güçlendirmek	İhtiyaç sahibi, yaşlı ve bakıma muhtaç vatandaşlarımızın hayat standartlarının geliştirilmesi	Gıda ve giyim yardımı başvurularında talebin karşılanma oranı
		Gıda bankası projesinin hayata geçirildiği ilçe sayısı

Kaynak: Manisa Büyükşehir Belediyesi Denetim Raporu esas alınarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Denetim raporunda; Tablo 23’te gösterilen stratejik amacın gerçekleştirilmesinde, ilçelerde gıda bankası kurulmasının bir araç olduğu ve sosyal dayanışmayı güçlendirecek bir ölçü özelliğinin bulunmadığı vurgulanmıştır. Ayrıca tablodaki iki performans göstergesinin, mevcut duruma göre; “sağlanan gelişmeyi işaret etmeyecek şekilde performans göstergelerinin belirlendiği” ifade edilmiştir. Bu şekildeki bulgularda, büyükşehir belediyesinin ifa etmiş olduğu faaliyetin performansı ölçülemez hale gelecektir

‘Aşırı performans göstergesi belirlenmesi’ kriteri kapsamında, Kocaeli Büyükşehir Belediyesi’nin performans denetiminde; “Stratejik Plan ve Performans Programında Yer Alan Hedef ve Gösterge Sayısının Fazla Olması başlıklı denetim bulgusu tespit edilmiştir. Kocaeli Büyükşehir Belediyesi Stratejik Planı ve Performans Programında 13 stratejik amaç için 77 stratejik hedef ve 81 performans hedefi belirlenmiştir. Söz konusu 81 hedefe ulaşmak için ise toplam 362 gösterge olduğu görülmüştür”⁵¹⁰. Antalya Büyükşehir Belediyesi’nin performans denetiminde ise; stratejik plan ve performans programında 17 stratejik amaç için 91 stratejik hedef ve 258 performans hedefi belirlenmiştir. Söz konusu hedeflere ulaşmak için ise toplam 327 gösterge olduğu görülmüştür⁵¹¹. Bu şekilde birçok amaç ve hedef belirlenmesi, stratejik planın değerlendirilmesini güçleştirebilir, gerekli faydanın elde edilmesini zorlaştırabilir.

c. İlgililik Kriteri Açısından Değerlendirme

İlgililik kriterinde; “stratejik plan ve performans programında belirlenen göstergelerin belirlenen hedeflerle ilgili olması” gerekmektedir. Bu kapsamda yapılan incelemede

⁵⁰⁹TC Sayıştay Başkanlığı, Manisa Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.64-65.

⁵¹⁰TC Sayıştay Başkanlığı, Kocaeli Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.136.

⁵¹¹TC Sayıştay Başkanlığı, Antalya Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.163.

büyükşehir belediyelerinin performans denetim raporlarında 34 denetim bulgusu bu kriterle tespit edilmiştir. Örnek olarak, Kocaeli Büyükşehir Belediyesi’nin performans denetim raporunda; “Çıktı veya Sonuç Odaklı Olduğu Değerlendirilen 3 Performans Göstergesinin İlgililik Kriterini Karşılamaması”, şeklinde denetim bulgusu tespit edilmiştir.

Tablo 24: Kocaeli Büyükşehir Belediyesi’nin İlgililik Kriterini İhlal Etmesi

Performans Hedefi	Performans Göstergesi
Kırsal alanlardaki yaşam standartları ile tarımsal alanlardaki faaliyetlerin gelişmesine yönelik destek hizmetleri sürdürülecektir	Kırsal alandaki camilere yapılan çelik minare sayısı
İlgili mevzuata uygun olarak güvenilir, sağlıklı, hijyenik büyükbaş ve küçükbaş hayvan kesimi konularıyla ilgili 2018 yılında 85 kişiye eğitim verilecektir	Büyükbaş hayvanlarda kesim öncesi ve sonrası yapılan muayene durumu Küçükbaş hayvanlarda kesim öncesi ve sonrası yapılan muayene durumu

Kaynak: Kocaeli Büyükşehir Belediyesi Denetim Raporu esas alınarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Kocaeli Büyükşehir Belediyesi’nin performans denetiminde; “performans programında yer alan ve çıktı veya sonuç odaklı olarak değerlendirilen 81 adet performans hedefi ile 362 adet performans göstergesinin ilgililik kriterine göre değerlendirilmesi yapıldığında sadece 3 adet performans göstergesinin ilgililik kriterini karşılamadığı tespit edilmiştir⁵¹²”. Tablo 24’te performans hedefi ile performans göstergelerinin birbiriyle ilgisiz olduğu görülmektedir. Önceden tespit edilen performans hedeflerinin yakalanabilmesi için göstergelerinin hedeflerle ilgili olması gerekmektedir.

d. Geçerlilik Kriteri Açısından Değerlendirme

Geçerlilik kriterinde; “faaliyet raporunda planlanan ve gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin bütçedeki sapmanın nedenlerinin geçerli olup olmadığı” tespit edilmektedir. Bu kapsamda yapılan incelemede büyükşehir belediyelerinin performans denetim raporlarında 28 adet denetim bulgusu bu kriterle tespit edilmiştir.

‘Faaliyet raporunun mali bilgiler bölümünde denetim sonuçlarına yer verilmemesi’ alt başlıklı kriter kapsamında, Aydın Büyükşehir Belediyesi’nin faaliyet raporunun incelenmesinde; “Faaliyet Raporunun Mali Bilgiler Bölümünde Denetim Sonuçlarına Yer Verilmemesi, başlıklı denetim bulgusu tespit edilmiştir. Faaliyet raporundaki mali bilgiler bölümünde gelir ve gider gerçekleştirmelerine ilişkin sapmaların nedenleri hakkında açıklamalara, yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgilere ve iç ve dış denetim sonuçlarına yer verilmesi gerekmektedir⁵¹³”. Bu kriterin ihlali, faaliyet

⁵¹²TC Sayıştay Başkanlığı, Kocaeli Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.142-143.

⁵¹³TC Sayıştay Başkanlığı, Aydın Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.107.

sonuçlarına ilişkin bilgilerinin eksik olmasına yol açacak böylece kamuoyu tarafından büyükşehir belediyesinin faaliyetleri tam olarak değerlendirilemeyecektir.

‘Maliyetlendirme tablosuna yer verilmemesi’ kriteri kapsamında, Kayseri Büyükşehir Belediyesi’nin faaliyet raporunun değerlendirilmesinde; “Faaliyet Raporunda Temel Mali Tablolara Yer Verilmemesi” başlıklı denetim bulgusu tespit edilmiştir. Bu kapsamda faaliyet raporunda; “bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ile bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırma tablosuna yer verilmediği”⁵¹⁴ tespit edilmiştir. Bu kriterin ihlali sonucu büyükşehir belediyelerinin mali bilgilerine ulaşamayacak ve performanslarıyla ilgili bir değerlendirme yapılamayacaktır.

Tablo 25: Ordu Büyükşehir Belediyesi Performans Denetim Raporu Geçerlilik Kriteri Değerlendirilmesi

Gösterge	Hedeflenen Sayı	Gerçekleşen Sayı	Sapmaya Yönelik Açıklama
Çalışanları sağlık muayene sayısı	231		Sağlık muayenesi 2019 yılına ertelenmiştir
Hazırlanan ihale dosyası sayısı	8	2	Yok
IPA Entegre katı atık yönetimi sayısı	40		IPA Entegre katı atık yönetimi projesi askıya alınmıştır

Kaynak: Ordu Büyükşehir Belediyesi Denetim Raporu esas alınarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

‘Gider ve gerçekleştirmelere yönelik sapmaların iyi açıklanmaması’ kriteri kapsamında, Ordu Büyükşehir Belediyesi’nin performans denetim raporunda; “Planlanan ve Gerçekleşen Performans Arasındaki veya Hedefe İlişkin Bütçedeki Sapmanın Nedenlerinin Geçerlilik/İkna Edicilik Kriterini Karşılamaması” şeklinde denetim bulgusu tespit edilmiştir. Tablo 25’teki birinci durumda; “erteleme nedeni belirtilmemiş, erteleme nedeninin idarece belirtilmesi gerekmektedir. İkinci durumda, herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Üçüncü durumda ise, projenin neden askıya alındığı açıklanmamış, buna neden olan durumun idarece belirtilmesi ve bu sebebin hedefin gerçekleşmesini engelleyen bir neden olması gerekir”⁵¹⁵. Bu sayede büyükşehir belediyesinin faaliyetleri hakkında gerçekçi analizler yapılabilir.

e. Güvenilirlik Kriteri Açısından Değerlendirme

Güvenilirlik kriterinde; kamu idaresinde veri kayıt sistemi olup olmadığı ve yeterli olup olmadığının kontrolü yapılmaktadır. Bu kriter kapsamında yapılan incelemede büyükşehir belediyelerinin performans denetim raporlarında 11 adet denetim bulgusu tespit edilmiştir. Örnek olarak, Erzurum Büyükşehir Belediyesi performans denetim raporunda; “Sonuçlarının Ölçülmesine İlişkin Veri Kayıt Sisteminin Bulunmaması”, şeklinde bulgu tespit edilmiştir. Denetim raporunda; “performans hedeflerinin ulaştığı sonuçlar raporlansa da performansa

⁵¹⁴ TC Sayıştay Başkanlığı, Kayseri Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.55.

⁵¹⁵ TC Sayıştay Başkanlığı, Ordu Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.49.

esas kaynak veri incelendiğinde resmî belgeler üzerinden doğrulama yapılamadığı ve veri doğruluğuna ilişkin teyit mekanizması geliştirilemediği vurgulanmıştır”⁵¹⁶.

Performans hedef ve göstergesine ilişkin gerçekleşmenin ölçülebilmesi ve raporlanabilmesi için bu ölçümün ne şekilde yapılacağının belirlenmiş olması gerekir. Bu da veri kayıt sistemi yoluyla gerçekleştirilebilir. Bu kriterin ihlali, hedeflerin ve göstergelerin ölçülememesine yol açmakta, bu ihlalle performans denetiminin amacı gerçekleşmemektedir.

f. İyi Tanımlanma Kriteri Açısından Değerlendirme

İyi tanımlanma kriterinde; ulaşılmak istenen sonuçlar, tespit edilen amaçlar kapsamında net bir şekilde açıklanması gerekmektedir. Bu kriter kapsamında yapılan incelemede büyükşehir belediyelerinin performans denetim raporlarında 7 adet denetim bulgusu tespit edilmiştir.

‘Göstergelerin açık bir tanımının olup olmaması’ kriteri kapsamında, Antalya Büyükşehir Belediyesi’nde; “Performans Programında Yer Alan Göstergelerin İyi Tanımlanmamış Olması”, şeklinde denetim bulgusu tespit edilmiştir.

Tablo 26: Antalya Büyükşehir Belediyesi İyi Tanımlanma Kriteri Değerlendirilmesi

Stratejik Hedef: Ulusal ve uluslararası kaynaklı projeler üretmek	
Performans Hedefi	Performans Göstergesi:
Ulusal ve uluslararası hibe kaynaklarından yararlanarak projeler hazırlamak ve hizmet üretmek	Gençlere ve gençlik çalışmalarına yönelik yapılan faaliyet sayısı
	Avrupa bilgi ağı olan Eurodesk ile bilgilendirilen genç sayısı
	Avrupa gönüllü hizmeti kapsamında yurtdışına gönderilen genç sayısı
	Başvuru yapılan yarışma sayısı
Stratejik Hedef: Kurum arşivini mekânsal olarak iyileştirmek ve mikro arşivin oluşturulmasını sağlamak	
Performans Hedefi	Performans Göstergesi:
Etkin bir arşiv sistemi oluşturmak.	Ayıklama ve imha işlemine tabi tutulan birim sayısı
	Evrakları devredilen birim sayısı

Kaynak: Antalya Büyükşehir Belediyesi Denetim Raporu esas alınarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Bu kapsamda; “Antalya Büyükşehir Belediyesi’nin 2018 yılı performans programında yer alan 21 adet performans göstergesinin iyi tanımlanmadığı tespit edilmiştir”⁵¹⁷. Tablo 26’da 6 performans göstergesine yer verilerek açık ve anlaşılır bir şekilde tanımlanmadığı görülmektedir. Bu kriterin ihlali sonucu, göstergelerin net tanımlanmaması, göstergelerin amacının anlaşılmasına yol açacak ve göstergeler hakkında analiz yapılamayacaktır.

‘Amaç ve hedef ve faaliyetlerin iyi tanımlanmaması’ kapsamında, Sakarya Büyükşehir Belediyesi’nin stratejik planındaki 174 stratejik hedeften 6’sı iyi tanımlanmadığı tespit edilmiştir.

⁵¹⁶ TC Sayıştay Başkanlığı, Erzurum Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.61.

⁵¹⁷ TC Sayıştay Başkanlığı, Antalya Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.155.

Tablo 27: Stratejik Planda Yer Alan Bazı Hedeflerin İyi Tanımlanma Kriterine Uygun Olmaması

Stratejik Hedef	Stratejik Gösterge
Yeni Camii ile E-5 karayolu arasını yeniden düzenlemek	Yeni Camii ile E-5 karayolu arası yeniden düzenleme çalışmaları oranı
Toplu taşıma araçlarına yönelik vatandaş memnuniyetini arttırmak, kontrol ve denetim çalışmalarını periyodik olarak gerçekleştirmek	Toplu Taşıma Araçlarına Yönelik Vatandaş Memnuniyetini Arttırıcı Uygulama Sayısı

Kaynak: Sakarya Büyükşehir Belediyesi Denetim Raporu esas alınarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 27’deki ilk hedefte yolda nasıl bir düzenleme yapılacağına belli değildir. İkinci hedefte ise vatandaşın memnuniyetinin nasıl artırılacağı belli değildir. Bu kriterin ihlali sonucu, hedeflerin açık ve net tanımlanmaması, performans hedeflerinin amacının anlaşılamamasına yol açacak ve performans hedefleri hakkında analiz yapılamayacaktır.

g. Mevcudiyet Kriteri Açısından Değerlendirme

Mevcudiyet kriterinde; stratejik plan, performans planı ve faaliyet raporunun hazırlanıp hazırlanmadığı kontrol edilmektedir. Bu kriter kapsamında yapılan incelemede büyükşehir belediyelerinin performans denetim raporlarında 1 adet denetim bulgusu tespit edilmiştir. Mardin Büyükşehir Belediyesi’nin performans denetim raporunda; “Kanunen Hazırlanması Zorunlu Olduğu Halde İdare Faaliyet Raporunun Hazırlanmaması ve Yayınlanmaması, şeklindeki denetim bulgusunun açıklamasında; mevzuata göre faaliyet raporunun hazırlanması gerektiği ancak Mardin Büyükşehir Belediyesi tarafından bu raporun hazırlanmadığı tespit edilmiştir. Büyükşehir Belediyesi ise cevabında; faaliyet raporunun hazırlandığı ancak web sitesinde yayınlanmasında gecikme yaşandığını”⁵¹⁸, beyan etmiştir.

Faaliyet raporları, mevzuata göre; “üst yöneticiler, her yıl idare faaliyet raporu hazırlamakla ve kamuoyuna açıklamakla yükümlüdürler. Kamu idaresinin bir mali yıldaki faaliyet sonuçları faaliyet raporunda yer almakta olup hesap verme sorumluluğu faaliyet raporu üzerinden gerçekleştirilmektedir”⁵¹⁹. Bu raporun hazırlanmaması ise, performans denetiminin yapılmasını engellemekte ve büyükşehir belediyesinin performansı hakkında bilgi sahibi olmamıza engel teşkil etmektedir.

2. Büyükşehir Belediyeleri Arasında Bulguların Karşılaştırılması

Büyükşehir belediyelerinin performans denetimi raporları incelendiğinde; “stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu ile faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi” kapsamında aşağıdaki denetim kriterleri göz önüne alınarak 166 adet

⁵¹⁸ TC Sayıştay Başkanlığı, Mardin Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.66.

⁵¹⁹ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde:25.

denetim bulgusu tespit edilmiştir. Bu bulgularından bazıları büyükşehir belediyelerinin performansını etkileyen önemli bulgular olurken bazıları daha az önemli olabilmektedir.

Tablo 28: Denetim Kriteri Kapsamında Büyükşehir Belediyelerinin Değerlendirilmesi

Büyükşehir Belediyeleri	Sunum	Ölçülebilirlik	İlgililik	Geçerlilik	Güvenilirlik	İyi Tanımlama	Mevcudiyet	TOPLAM
Adana				1	1			2
Ankara	5	1	2	1				9
Antalya	4	4	4	1	1	1		15
Aydın	1	1	1	4	1			8
Balıkesir	5	1		1		1		8
Bursa	1			2		1		4
Denizli	1	1	1	1				4
Diyarbakır	4	4		1				9
Erzurum	5	2			1			8
Eskişehir	1							1
Gaziantep	1	1	1					3
Hatay								0
İstanbul	2		1	1				4
İzmir								0
Kahramanmaraş		2	1	1	1			5
Kayseri				1				1
Kocaeli	1	2	3	2	1			9
Konya	4	2	1	1	1			9
Malatya	3			1	1			5
Manisa		1	5		1			7
Mardin	1	2	2				1	6
Mersin		3	2	2		2		9
Muğla	1		2	1				4
Ordu		2	1	1				4
Sakarya	2	2	1	2		1		8
Samsun	1	5	3	1	1	1		12
Şanlıurfa			1					1
Tekirdağ	1	2	1	1				5
Trabzon								0
Van		3	1	1	1			6
TOPLAM	44	41	34	28	11	7	1	166

Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 28’de büyükşehir belediyelerinin hizalarındaki sayılar, her bir büyükşehir belediyesinin performans denetimi kapsamında Sayıştay denetçileri tarafından tespit edilen denetim bulgularını ifade etmektedir. Sadece denetim bulgusunu ifade eden bu sayılara bakarak o büyükşehir belediyesinin performansı ile ilgili analiz yapmak yeterli değildir. Denetim bulgusunun içeriğine bakılarak nasıl bir ihlal yapılmış ve bu ihlal sonucunda büyükşehir belediyesinin performansı nasıl etkilenmiş, bunun belirlenmesi gerekmektedir.

Sunum kriteri kapsamında en fazla bulgu, Ankara, Balıkesir ve Erzurum Büyükşehir Belediyesi’nde tespit edilirken; ölçülebilirlik kriteri kapsamında en fazla denetim bulgusu, Samsun Büyükşehir Belediyesi’nde tespit edilmiştir. İlgililik kriteri kapsamında ise en fazla denetim bulgusu Manisa Büyükşehir Belediyesi’nde bulunmuştur. Geçerlilik kriteri

kapsamında yapılan performans denetiminde en fazla bulgu, Aydın Büyükşehir Belediyesi'nde tespit edilmiştir. İyi tanımlama kriteri kapsamında en fazla denetim bulgusu, Mersin Büyükşehir Belediyesi'nde bulunmuştur. Mevcudiyet kriteri kapsamında ise tek bulgu Mardin Büyükşehir Belediyesi'nde tespit edilmiş ve faaliyet raporunun olmadığı anlaşılmıştır.

Öncelikle Hatay, İzmir ve Trabzon Büyükşehir Belediyeleri'nde herhangi bir denetim bulgusu tespit edilemediği için bu büyükşehir belediyeleri, en iyi performansı gösteren büyükşehir belediyeleri olmuşlardır. Stratejik planlarında, performans programlarında ve faaliyet raporlarında herhangi bir ihlal bulunamamıştır.

Eskişehir, İstanbul, Ordu ve Şanlıurfa Büyükşehir Belediyeleri, kısmen iyi performans gösterdiğini ifade edebiliriz. Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi'nde bir önceki dönem stratejik plana ilişkin değerlendirmeler eksiktir. Eskişehir Büyükşehir Belediyesi'nde performans göstergeleri toplu olarak gösterilmiştir. Ordu Büyükşehir Belediyesi'nde 4 adet stratejik hedef stratejik amaçla ilgili değil, 33 adet stratejik hedef ölçülebilir değil, 7 adet performans hedefi sonuç odaklı değil ve 5 adet hedefe ilişkin sapmanın nedenleri tam açıklanmamıştır. İstanbul Büyükşehir Belediyesi'nde bazı faaliyetlerin maliyetleri belirlenmemiş, 15 performans hedefi belirlenmemiş, 219 performans göstergesinden 12 tanesi ilgisiz ve 6 adet performans göstergelerinin gerçekleşmesinde meydana gelen sapmaların nedenleri açıklanmamıştır. Bu bulgular da büyükşehir belediyelerinin performansını çok etkilememektedir.

“Aydın, Denizli, Manisa ve Van Büyükşehir Belediyesi'nde” performans denetim raporlarında tespit edilen denetim bulguları açık bir şekilde yazılmadığından dolayı, bu büyükşehir belediyelerinin performansları hakkında bir şey söylenememektedir. Tespit edilen bulgular ile ilgili sayısal bilgiler yetersizdir. Örneğin, Denizli Büyükşehir Belediyesi'nin performans raporunda; “Stratejik Planda Yer Alan Performans Göstergelerinin Ölçülebilir Olamaması” başlıklı denetim bulgusunda kaç göstergeden kaçının ölçülemez olduğu belli değildir. Bundan dolayı bu büyükşehir belediyelerinin performansları hakkında analiz yapılabilmesi için daha çok bilgiye gereksinim vardır.

“Adana, Ankara, Antalya, Balıkesir, Bursa, Diyarbakır, Erzurum, Gaziantep, Kahramanmaraş, Kayseri, Kocaeli, Konya, Malatya, Mardin, Mersin, Muğla, Sakarya, Samsun ve Tekirdağ Büyükşehir Belediyeleri” ise, kötü performans gösteren büyükşehir belediyeleridir. Kayseri Büyükşehir Belediyesi'nin sadece 1 adet denetim bulgusunun olmasına rağmen bu denetim bulgusunda, faaliyet raporunda; birtakım tablolara yer verilmediği tespit edilmiştir. Bu şekildeki geçerlilik kriterinin ihlali, büyükşehir belediyelerinin performansını olumsuz etkilemektedir. Adana Büyükşehir Belediyesi'nde ise, sadece 2 adet denetim bulgusu olmasına rağmen denetim bulgusunun birinde; “2018 yılı

faaliyet raporunda; iç ve dış denetim raporlarında yer alan tespit ve değerlendirmelere, faaliyet önceliklerine ve izlenen temel ilke ve politikalara, bütçede meydana gelen sapmaların nedenlerine, varlık ve yükümlülükler ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgi verilmemiştir. İkinci denetim bulgusunda ise; performans bilgisine ilişkin veri kayıt sisteminin olmaması tespit edilmiştir⁵²⁰. Bu denetim bulguları performansı olumsuz etkileyen denetim bulgularıdır.

3. Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu

Sayıştay'ın uluslararası standartlara uygun ve doğrudan büyükşehir belediyeleri ile ilgili olarak Türkiye'de uyguladığı tek performans denetimi, kamuoyuna 2008 yılında açıklanan “Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu” kapsamında yapılan bu denetimdir.

a. Yapılan Performans Denetiminin İncelenmesi

Performans denetiminin konusu, 16 büyükşehir belediyesinde yürütülen altyapı faaliyetlerinin denetimidir. Performans denetiminin kapsamı; “büyükşehir belediyeleri, büyükşehir belediyeleri sınırlarında bulunan diğer belediyeler ile büyükşehir sınırları içerisinde tesisi bulunan su, kanalizasyon, gaz, elektrik ve telekomünikasyon hizmetleri veren kurum ve kuruluşların 2004-2006 yıllarındaki faaliyetlerinden oluşmaktadır. Bu denetimin amacı, büyükşehir belediyelerinde altyapı hizmetlerinin koordinasyonunda etkinliğin artırılması ve kaynak israfının önlenmesi, büyükşehir belediyelerinin uygulamada ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesi ve gerekli önlemlerin almasını sağlamaktır”⁵²¹.

Performans denetimi için şu kaynaklardan yararlanılmıştır;

- “Büyükşehir ve diğer belediyelerin, altyapı faaliyetinde bulunan yatırımcı kuruluşların; plan, program, rapor, imara ilişkin meclis kararları ile coğrafi bilgi sistemleri, belediyelerin kentsel dönüşüm ve toplu konut çalışmalarına ilişkin belgeleri,
- Altyapı Koordinasyon Merkezi kararları, hazırlanan yatırım programında bulunan kazı çalışmalarından sağlanan gelir paylaşımı konusundaki bilgi, belge ve raporlar,
- Büyükşehir ve diğer belediyelerinin üst yönetimleri, AYKOME kurul toplantılarına davet edilen ilgili kurum ve kuruluşların temsilcileri ile akademisyen ve uzmanların, meslek odalarının görüşleri ve kent konseyi raporları”⁵²², performans denetimi için yararlanılan kaynaklardır.

⁵²⁰ TC Sayıştay Başkanlığı, Adana Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.58-60.

⁵²¹ TC Sayıştay Başkanlığı, Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu, Performans Denetim Raporu, Mayıs 2008, s.2.

⁵²² TC Sayıştay Başkanlığı, Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu, Performans Denetim Raporu, Mayıs 2008, s.2.

Tablo 29: Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu

Bölüm	Bölüm Soruları	Denetim Kriteri
Büyükşehir Belediyelerinde altyapı faaliyetlerinin koordinasyonunu sağlayan uygun bir yapı kurulmuş mudur?	Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonuna İlişkin Politika, Amaç ve Hedefler Belirlenmiş midir?	Altyapı faaliyetlerinin koordinasyonuna ilişkin ulusal politikalar ve öncelikler belirlenmiş olmalıdır
		Altyapı faaliyetlerinin koordinasyonuna ilişkin olarak Büyükşehir Belediyeleri, ulusal politikalara uyumlu amaç, hedef ve öncelikler belirlemelidir
		Altyapı faaliyetlerinin koordinasyonunu sağlamaya yönelik amaç ve hedefler, taraflarca benimsenmiş olmalıdır
	Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonunu Sağlamak İçin Uygun Araçlar Kullanılmakta mıdır?	Altyapının kurulması, yenilenmesi ve değiştirilmesinde imar planları dikkate alınmalıdır. İmar planlarının hazırlanması ve değiştirilmesinde ise, bunun altyapıya etkileri değerlendirilmelidir
		Altyapı faaliyetlerinin, imar planları ve yerleşim özellikleri dikkate alınarak planlanması ve koordinasyonu için altyapıya ilişkin uygun çözümler/modeller oluşturulmalıdır
		Altyapı bilgi sistemleri; faaliyetlerin planlanması ve koordinasyonuna olanak sağlayacak şekilde: güncel, geçerli, güvenilir, eksiksiz ve bütünlük verileri içermeli; tüm tarafların ihtiyaçlarını yansıtmalı ve ortak kullanıma uygun, erişilebilir ve birlikte çalışabilir nitelikte olmalıdır.
Büyükşehir Belediyelerinde altyapı faaliyetleri maliyet etkinliğini sağlayacak şekilde koordine ediliyor mu?	Etkin Bir Organizasyon Yapısı Oluşturulmuş mudur?	Altyapı hizmetleri ile ilgili kurum ve kuruluşların uygun yetki seviyesinde katılımı sağlanmalıdır.
		Yetki, sorumluluk ve süreçler açık ve net bir biçimde belirlenmelidir.
		Teknik destek sağlayacak yeterli ve nitelikli personel tahsis edilmelidir.
	Altyapı Hizmetlerinin Koordinasyonuna İlişkin Faaliyetler İyi Bir Şekilde Planlanıyor mu?	BŞB sınırları içerisinde altyapı yatırımı yapan kuruluşların taslak programlarını, koordinasyon programının oluşturulmasına elverişli şekilde hazırlamaları ve zamanında sunmaları sağlanmalıdır
		Altyapı hizmeti veren kurumların ve belediyelerin yatırım programları birleştirilerek, yıllık ve çok yıllık planlar ile ortak programlar hazırlanmalı; faaliyetler bu plan ve programlara uygun yürütülmelidir.
		Altyapı faaliyeti yürüten tüm kurumların çalışmalarında uyması gereken yöntemler, malzeme ve güvenlik standartları belirlenmelidir.
	Koordinasyon Kapsamındaki Faaliyetler Maliyet Etkin Bir Şekilde Yürütülüyor ve İzleniyor mu?	Yıllar itibarıyla ihtiyaç ve kaynak planlaması yapılmalıdır.
		Mükerrer ve batık maliyetleri engelleyecek tedbirler alınmalıdır.
		Faaliyet ve maliyet verileri birleştirilerek izlenmeli ve sonuçlar belli aralıklarla raporlanmalıdır.

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu, Mayıs 2008, Performans denetim raporu esas alınarak Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 29’da büyükşehir belediyesinde yürütülen altyapı faaliyetleri kapsamında yapılan performans denetimi iki bölümde yürütülmüştür. İlk bölümde; “Büyükşehir Belediyelerinde altyapı faaliyetlerinin koordinasyonunu sağlayan uygun bir yapı olup olmadığı” sorgulanmıştır. İkinci bölümde; “Büyükşehir belediyelerinde altyapı faaliyetlerinin maliyet etkinliğini sağlayacak şekilde koordine edilip edilmediği” sorgulanmıştır. Her bölümde ikişer ve üçer bölüm soruları sorularak, her soru, VET kapsamında değerlendirilmiştir. Bu kapsamda yapılan faaliyet ve hizmetler verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından değerlendirilerek açıklamalar yapılmıştır. Bu açıklamalar bazen tavsiye niteliğinde olmuş, bazen de faaliyet yeterli bulunmuştur.

b. Diğer Performans Denetimleri ile Karşılaştırma

Performans bilgisinin incelenmesi, bir kurumun önceden belirlenen amaç, hedef ve göstergeler üzerinden yapılan faaliyetler ve sunulan hizmetlerin değerlendirilme sürecidir. Bu süreçte, ölçülebilir hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı üzerinde durulur. 2018 yılında büyükşehir

belediyelerine yapılan denetimde; “2015-2019 dönemine ait stratejik plan, 2018 yılı performans programı ve faaliyet raporu ile faaliyet sonuçlarının ölçümünü yapan veri kayıt sistemleri”, denetlenmiştir. Performans denetimi ise, kamusal kaynakların tutumlu, verimli ve etkin kullanılıp kullanılmadığını anlamak için kamusal faaliyet ve hizmetlerin denetlenmesini ifade etmektedir. Performans denetimi, performans bilgisinin ölçülmesi faaliyeti değildir. Performans denetimi içerisinde performans bilgisinin ölçülmesi de yapılabilir, ayrıca kalite, e-devlet projeleri, çevre, altyapı hizmetleri, adil hizmet sunumu, bilgi sistemleri, etik, hastane hizmetleri, trafik hizmetleri gibi hayatın akışını etkileyen her türlü faaliyet, hizmet ve proje de performans denetiminin kapsamında incelenebilir. 2008 yılında yapılan denetimde ise; büyükşehir belediyelerinde altyapı faaliyetlerinin koordinasyonu faaliyeti denetlenmiştir.

2018 yılında yapılan denetim, bir bütçe yılı içindeki faaliyetleri kapsamaktadır. Ancak 2008 yılında yapılan denetim ise 2004-2006 yılları arasındaki faaliyetleri kapsamaktadır. Çünkü performans denetimi belli bir dönemde ve belli bir periyotta yapılamamaktadır.

2018 yılında yapılan denetimin amacı; “2015-2019 arası stratejik planın, 2018 yılı performans programının, faaliyet raporu ile veri kayıt sistemlerinin mevzuata uygun hazırlanıp hazırlanmadığı, süresi içinde yayımlanıp yayımlanmadığı, plan ve programlardaki hedef ve göstergelerin ölçülebilir olup olmadığı, veri kayıt sisteminden sağlanan bilgilerin faaliyet raporuna doğru aktarılıp aktarılmadığını, veri kayıt sistemlerinin gerçekleşmeleri doğru şekilde ölçerek faaliyet raporunda güvenilir bilgi sunup sunmadığı, faaliyet raporlarında, idareler tarafından planlanan ve gerçekleşen faaliyetlere ilişkin bütçedeki sapmanın nedenleri inandırıcı ve geçerli olup olmadığı, faaliyet raporunda gerçekleştirilmesi planlanan hedeflerin ve gerçekleşme sonuçlarının gösterilmesi gerekmekte ve sonuçların kendi içerisinde tutarlı olup olmadığı, stratejik plan ve performans programlarındaki hedeflerin açık ve net bir tanımının yapılıp yapılmadığını” tespit etmektir. 2008 yılında yapılan denetimin amacı ise; “büyükşehir belediyelerinde altyapı hizmetlerinin koordinasyonunda etkinliğin artırılması ve kaynak israfının önlenmesi, büyükşehir belediyelerinin uygulamada ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesi ve gerekli önlemlerin almasını sağlamaktır”. Yani yapılan faaliyetin etkinliğini, verimliliğini ve tutumluluğunu arttırmak amaçlanmıştır.

2018 yılında yapılan performans denetiminde kullanılan denetim kriterleri; “mevcudiyet, sunum, zamanlılık, ilgililik, ölçülebilirlik, iyi tanımlama, tutarlılık, doğrulanabilirlik, geçerlilik/ikna edicilik ve güvenilirlik” kriterlerinden oluşmaktadır. Bu denetim kriterleri daha önceden belirlenerek tüm performans denetimlerinde aynıları kullanılmaktadır. Performans denetimi bu kriterler kapsamında icra edilmektedir. Ancak 2008

yılında yapılan performans denetiminde, denetimin planlaması aşamasında ilk bölümde; “büyükşehir belediyelerinde altyapı faaliyetlerinin koordinasyonunu sağlayan uygun bir yapı olup olmadığı” sorgulanmıştır. İkinci bölümde; “büyükşehir belediyelerinde altyapı faaliyetleri maliyet etkinliğini sağlayacak şekilde koordine edilip edilmediği” sorgulanmıştır. Her bölümde ikişer ve üçer bölüm soruları sorularak, her soru denetim kriteri kapsamında değerlendirilmiştir. Sorular şeklinde tespit edilen denetim kriterleri, sadece bu faaliyetin performans denetimi için kullanılmaktadır. Yani buradaki denetim kriterleri değişkenlik göstermekte, faaliyetin durumuna göre denetçiler tarafından tespit edilmektedir.

Performans denetimi ile performans bilgisinin incelenmesi; amaç, konu, kapsam, süre, denetim kriterler gibi unsurlarla, bu örnekte de görüldüğü üzere birbirinden ayrılmaktadır.

C. Performans Denetim Sonuçlarının Analizi

Sayıştay tarafından Kasım 2019’da yayımlanan 2018 yılı büyükşehir belediyelerinin performans denetim raporları incelenerek birtakım bilgilere ulaşılmış ve bilgiler analiz edilerek birtakım tespitlere yer verilmiştir.

Performans denetim raporları incelendiğinde; etkinlik unsurunun ön plana çıktığı, büyükşehir belediyelerinde performans yönetim geleneğinin oluşmadığı, tespit edilen usulsüzlüklerde herhangi bir yaptırım uygulanmadığı, yapılan denetimin daha çok performans bilgisinin incelenmesi yönünde olduğu, performans denetiminde yapısal sıkıntıların ortaya çıktığı, Sayıştay’ın performans denetimi konusundaki eksiklikleri ve kamu personel rejimdeki eksiklikler, tespit edilen konu başlıklarıdır.

1. Etkinlik Unsurunun Ön Plana Çıkması

Büyükşehir belediyelerinin 2018 yılı performans denetimi raporlarının incelenmesi sonucunda 157 adet denetim bulgusu tespit edilmiştir. Bu denetim bulgularından 120 tanesi etkinlik unsuru ve 91 tanesi verimlilik ve tutumluluk unsuru kapsamında incelenmiştir. Sayıştay tarafından tespit edilen denetim bulgularında verimlilik ve tutumluluk unsurları daha az kullanılmıştır. Yani büyükşehir belediyelerinin performans denetimlerinin çoğunlukla etkinlik unsuru çerçevesinde gerçekleştiğini söyleyebiliriz.

Etkinlik unsurunun temel amacı; “denetimden geçen idarelerin belirledikleri amaçlar ve hedeflere ulaşmaları için mevcut performanslarının etkinliği, beklenen hedefler ile gerçekleşen hedeflerin karşılaştırılması, neden-sonuç ilişkileri, hedeflerin ölçülebilir göstergelerle tutarlı olup olmadığı, hedeflerin başarılmaması için seçilen politika araçlarının ayrıntılı analizlere dayandırılıp dayandırılmadığı, faaliyetlerin sürdürülebilirliğinin takibi için

izleme ve veri sistemine sahip olunup olunmadığı”⁵²³ şeklindedir. Büyükşehir belediyelerinin performans denetimlerinde de genellikle etkinlik unsurunun amaçlarının gerçekleştirildiği görülmektedir. En az maliyetle en yüksek hizmeti sağlamayı amaçlayan tutumluluk unsuru ile mevcut kaynaklarla en yüksek fayda sağlayan verimlilik unsuru, denetim raporlarında daha az kullanılmıştır. Bu durum mevzuattaki sınırlamalardan kaynaklanmaktadır.

2. Büyükşehir Belediyelerinde Performans Yönetim Geleneğinin Oluşmaması

“Bin yılı aşkın devlet geleneğimiz içinde devlet gelirleri ve harcamalarına ilişkin belge, kayıt düzeni ve muhasebe sistematığı ile buna bağlı olarak gelir ve harcamaların denetimi zaman içinde değişim ve gelişim göstermiştir⁵²⁴”. Denetim ile ilgili ilk gelişmeler Göktürk devletine ait olmakla birlikte tarihsel süreç içerisinde hem denetim yöntemleri hem de denetimi gerçekleştiren kişi ve kurumlar gelişim göstermiştir. Eski Türk devletlerinde ‘Divan-ül İşraf’ ile başlayan denetim süreci, cumhuriyetten sonra Sayıştay ile devam etmiştir. 1970’lerin sonu ile 1980’lerin başında dünya ekonomisinde küreselleşme süreciyle birlikte ekonomik faaliyetler artmış, piyasa ekonomisi koşulları kamusal mali yönetimi içine hâkim olmaya başlamıştır. 1990’larda ise; “devletin küçülmesine yönelik politikaların daha çok tartışıldığı ve devletin değişen rolüyle birlikte müdahale biçimlerinin farklılaştığı bir dönem olma özelliği göstermiştir⁵²⁵”. Bu dönemde Türkiye’de performans kültürünün yerleştirilmesi kapsamında yapılması gerekenler tartışılmıştır. 2000’ler ile birlikte ise süreç, bir takım düzenlemelerle hayata geçirilmeye çalışılmıştır. Bunların başında ise 5018 sayılı kanun gelmektedir ve bu kanunla performansa dayalı bir sisteme geçilmiştir.

Tarihsel gelişim süreci içerisinde yeni kamu mali yönetimi anlayışında kamusal kurumların faaliyetleri reform niteliğindeki düzenlemelerle artırılırken hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık, performansa dayalı yönetim yapılanması, kurumsal performansın ölçülmesi gibi bir takım unsurlar ön plana çıkmaya başlamıştır. Kamusal kurumların kendilerine tahsis edilen kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı, bu unsurlar kapsamında yeni sürecin en önemli amacı haline gelmiştir.

Yeni kamu mali yönetimi anlayışında organizasyonel anlamda kurumların performans kültürünün yerleştirilmesi ve geliştirilmesi süreçlerini tamamlayamadıkları görülmektedir.

⁵²³ Asmin Kavaç Bilgiç, Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk İlkeleri Bağlamında Sayıştay’ın Büyükşehir Belediyeleri Üzerindeki Performans Denetimi, **Kafkas Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:11, Ek Sayı:1, 2020, s.25.

⁵²⁴ TC Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Tarihçesi**, <https://www.sayistay.gov.tr/pages/74-osmanli-devleti-oncesi-donemi>, (Erişimi Tarihi: 11.09.2022).

⁵²⁵ Hakkı Hakan Yılmaz, Kurumsal Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği: Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Sayıştay’ın Değişen Rolü, “**29. Türkiye Maliye Sempozyumu**”, Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014, Antalya, s.352.

İngiltere’de her türlü faaliyetin performansla ölçüldüğü bir devlet kültürünün olmasına rağmen, Türkiye’de böylesi bir performans kültürü kurumlarda oluşturulamamıştır.

Geçmiş çok eski olmayan performans denetiminin amacı, kamu idarelerinin kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu bir şekilde kullanımını sağlayacak sistemleri geliştirmek, bu sistemin işleyişini sağlamak ve idarecilerin hesap verme yükümlülüğüne yardımcı olmaktır. Ayrıca performans denetimi, kamu idarelerince hazırlanan stratejik planın, performans programının ve faaliyet raporunun performans esaslı bütçeleme sistemiyle uyumlu olarak hazırlanmasına yardımcı olmaktadır. Ancak büyükşehir belediyeleri bu amaçları gerçekleştirebilecek çalışmaları tam anlamıyla tamamlayamamışlardır.

Literatürde performans denetiminin önemi üzerinde durulan çalışmaların birçoğunda Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin, performans yönetimini özümseyemedikleri sonucuna ulaşılmaktadır. Raporların analizinde de büyükşehir belediyelerinin denetim raporlarında en çok tespit edilen denetim bulgusu, sunum kriteri kapsamında; “planların mevzuata uygun olmaması” tespitidir. Ulaşılan bu tespit ile bu çalışmada da büyükşehir belediyelerinin, performans yönetimini ve buna bağlı olarak performans denetimini tam olarak özümseyemedikleri bulgusuna ulaşılmaktadır.

3. Yaptırım Eksikliği

Denetimler sonucunda tespit edilen olumsuzluklardan dolayı bu olumsuzlara sebebiyet verenlerin bu olumsuzlardan sorumlu tutulmaları, denetimden beklenen başarıyı etkilemektedir. Düzenlilik denetimleri sonucunda; kamu zararına yol açan hususlar, ödenek üstü yapılan harcamalar veya suç niteliğinde olan durumlar yaptırıma bağlanmıştır.

Kamu zararı; 5018 sayılı kanuna göre; “kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması⁵²⁶” hükmüyle tanımlanmıştır. Kamu zararının belirlenmesinde kullanılan unsurlar ise yine aynı maddede ifade edilmiştir. Denetim sonucunda bu unsurlardan biri tespit edilirse oluşan kamu zararı, faiziyle birlikte kamu zararına yol açanlardan tahsil edilmektedir. Ayrıca aynı madde de; “alınmamış para, mal ve değerleri alınmış gibi gösterenlere, sağlanmamış hizmetleri sağlanmış gibi gösterenlere, yapılmamış faaliyetleri yapılmış gibi gösterenlere ve gerçek dışı belge düzenleyerek kamu zararına yol açanlara bir aylık tutarının iki katı tutarına kadar para cezası verilmektedir⁵²⁷”.

Düzenlilik denetimler sonucu eğer; “kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek

⁵²⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde:71.

⁵²⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde:71.

gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar ödenek üstü harcama⁵²⁸” kapsamında para cezası verilmektedir.

Düzenlilik denetimleri sonucu eğer TCK hükümlerine göre suç teşkil eden; rüşvet, görevi kötüye kullanma gibi eylemler tespit edilirse, bu suçu işleyenlere yargı mercileri tarafından verilecek hükümler uygulanmaktadır.

Sayıştay denetim yönetmeliğine göre; “Sayıştay, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirdiği denetim ve incelemeler sonucunda, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediğini TBMM’ye sunulacak Sayıştay raporlarında belirtir. Kamu zararına sebep olunan durumlar ise, bu zararın tazminine ilişkin hükme bağlama işlemi ile sonuçlandırılır⁵²⁹”. Aynı yönetmeliğe göre; “...ilgililer hakkında, Sayıştay’ın istemi üzerine disiplin veya ceza kovuşturması yapılır⁵³⁰”. Sayıştay kanununa göre; “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yılsonu itibariyle yargılamaya esas rapor düzenlenir⁵³¹”. İfadeleriyle mevzuatta yaptırım oluşturulmaya çalışılmıştır.

Hem kanunda hem de yönetmelikte yaptırımlarla ilgili ifadeler olmasına rağmen, Sayıştay kanununa göre; “Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz⁵³²”, hükmü ile Sayıştay’ın performans denetimi sonucunda tespit edilen denetim bulgularından dolayı herhangi bir mali ve hukuki sorumluluk doğmayacağı ifade edilmiştir. Bu ifadeyle performans denetimi yaptırımsız bırakılmıştır.

Uluslararası performans denetimleri sonucu tespit edilen bulgular raporlarla parlamentolara sunulur, oralarda görüşülür ve kamuoyuna açıklanır. O raporlarda tavsiye vardır, çözüm yolları gösterilir, tavsiyeler ve görüşler açıklanır, ileriye yönelik tedbirler önerilir. Ancak denetim sonucu tespit edilen bulgular yargı konusu yapılamaz. Kamu kaynaklarının verimli, tutumlu, etkin bir yöntemle kullanılmaması durumu, mevzuata aykırılık oluşturmaz ya da yolsuzluk, kamu zararına yol açmak gibi suçlarla nitelendirilemez. Sadece performans denetimi sonucu tespit edilen bulgular, iyi yönetim ilkelerine aykırılık oluşturur. Bunun müeyyidesi de bu ilkelere aykırı hareket eden atamayla gelen yöneticilerin takdir edilmemesi, güven kaybı, kaynak kullanımı konusunda esneklik ve yetki tanınmaması

⁵²⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde:70.

⁵²⁹ Sayıştay Denetim Yönetmeliği, Madde:7.

⁵³⁰ Sayıştay Denetim Yönetmeliği, Madde:12.

⁵³¹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde:48.

⁵³² 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde:7.

ya da ilgili yöneticinin görevinden azledilmesi şeklinde olabilir. Ya da bu ilkelere aykırı hareket eden seçimle gelen yöneticilerin, halk tarafından tekrar seçilememesi de bu kapsamdaki yaptırımlar arasında değerlendirilebilir.

Uluslararası standartlarda performans denetimi uygulanması durumunda, “performans denetimi mali, hukuki sonuç doğurmaz” şeklindeki yasa hükmüne bile gerek olmayacaktır. Çünkü performans denetimi sonucu tespit edilen bulgular yargı konusu olmamakta, bu denetim sonucunda hata ve sorumlu aranmamaktadır. Performans denetimi, kamu faaliyetlerinin daha iyi yönetilmesine katkı vermeyi amaçlamakta, daha az maliyetli faaliyetlerle daha çok fayda sağlamaya odaklanmaktadır. Bunun için bu performans denetiminin uluslararası standartlarda yapılması, raporların parlamentoda detaylı görüşülmesi, gerekli tavsiyede bulunulması ve en önemlisi bu raporların kamuoyuna sunulması kamuoyu baskısının sağlanması gerekmektedir.

Ancak Türkiye’de bu şekilde bir performans denetimi uygulanmadığı için, tespit edilecek kamu zararı için (Türkiye’de uygulanan performans denetimi sonucu, kamu zararını tespit etmek çok güçtür) yöneticinin görevden alması ya da seçmenin o idareciyi seçmemesi mi beklenecek? Bu olası gözükmemektedir. Sayıştay yargısının konusu, mevzuata aykırı ve devlet malvarlığında eksilmeye yol açan işlemlerdir. Tezin başında söylediğimiz gibi denetim yapısı, ülkelerin tarihsel, kültürel, toplumsal ve siyasal gelişimleriyle paralellik gösterip gelişmiş ve o ülkelerin yapısına uygun hale gelmiştir. Bu koşullardan dolayı, Türkiye’de uygulanan performans denetimi sonucu tespit edilecek kamu zararları ve ceza hukuku açısından suç teşkil edecek diğer faaliyetlerden dolayı yaptırımın önünün açılması gerekmektedir. Bunun nasıl olacağı ise model önerisinde anlatılacaktır.

4. Performans Denetimi Yerine Performans Bilgisinin İncelenmesi

Performans bilgisinin incelenmesi, bir kurumun önceden belirlenen amaç, hedef ve göstergeler üzerinden yapılan faaliyetler ve sunulan hizmetlerin değerlendirilme sürecidir. Bu süreçte, ölçülebilir hedeflere ulaşp ulaşmadığına odaklanılır. Kurum tarafından belirlenen bir programının yine kurum tarafından belirlenen hedeflere ulaşp ulaşmadığının tespitine yönelik yapılan bu denetim, Sayıştay denetçilerinin değil; kurumun kendi yönetiminin ve iç kontrolünün sorumluluğunda olması gerekmektedir.

Performans denetimi ise, kamusal kaynakların tutumlu, verimli ve etkin kullanılıp kullanılmadığını anlamak için kamusal faaliyet ve hizmetlerin denetlenmesini ifade etmektedir. Performans denetimi, performans bilgisinin ölçülmesi faaliyeti değildir. Performans denetimi içerisinde performans bilgisinin ölçülmesi de yapılabilir, ancak her yıl

periyodik bir şekilde yapılan bir denetim olmaması gerekmektedir. Çünkü performans denetimi belli bir dönemde ve belli bir periyotta yapılamamaktadır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun kabul edilmesinden önce kanun taslağında birtakım değişiklikler yapılarak performans denetiminin kapsamı daraltılmıştır. Buna göre; "kanun teklifinin komisyonda kabul edilen halinde, 2'nci maddesinde, performans denetimi, '...idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi' şeklinde tanımlanırken koyu yazılan ifade metinden çıkartılmıştır"⁵³³. Ayrıca 36'ncı maddenin 3'üncü fıkrası komisyonda; "performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi, değerlendirilmesi, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi suretiyle gerçekleştirilir" şeklinde kabul edilmişken, yine koyu yazılan ifade metinden çıkartılmıştır⁵³⁴. Bu değişiklik ile kamusal faaliyetlerin sadece ölçülmesi istenmiş, kamu kaynaklarının değerlendirilmesi istenmemiştir. Kamu faaliyetlerinin ölçümü ancak ilgili kurumların kendi yönetim ve personeli tarafından yapılabileceğinden, Sayıştay dahil dışsal hiçbir unsurun bunu yapabilmesi mümkün olmadığından dolayı, 832 sayılı Sayıştay Kanunu ile 1996-2010 yılları arası uluslararası standartlar çerçevesinde yürütülmüş olan Sayıştay performans denetiminin fiilen sonlanmasına neden olmuştur. Sayıştay'ın başka kamu kurumlarının performans ölçümünü yapması söz konusu olamayacağı için de, Sayıştay 2010 sonrasında, kurumların performans ölçüm sistemi çıktıları olan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporunun ilgili mevzuata uygunluğunu değerlendiren bir tasdik çalışmasına dönüşmüş, fiili olarak, son yıllarda bundan da vazgeçmiş olduğu görülmektedir.

Türkiye'de yapılan performans denetimi; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının mevzuata ve performans denetim rehberine uygun hazırlanıp hazırlanmadığı, göstergelerin ölçülebilir olup olmadığı hedef ve göstergelerin birbirleriyle ilgili olup olmadığı, gelir ve gider gerçekleştirmelerine yönelik sapmaların iyi açıklanıp açıklanmadığı, göstergelerin iyi tanımlanıp tanımlanmadığı, veri kayıt sisteminin olup olmadığı ifadeleri üzerine yapılmaktadır. Sayıştay kanununda performans denetimi; "hesap idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi"⁵³⁵ şeklinde olacağı ifade edilmiştir. 'INTOSAI tarafından geliştirilen ISSAI standartlarına' göre,

⁵³³ İpek, 2018, s.664.

⁵³⁴ İpek, 2018, s.664.

⁵³⁵ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde:36.

performans denetimi ise; “kamu kurum ve kuruluşlarına ait girişim, sistem, işlem, program, faaliyet veya organizasyonların ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkeleri doğrultusunda yürütölüp yürütölmediğı ve iyileştirmeye gerek olup olmadığının bağımsız, tarafsız ve güvenilir şekilde incelenmesidir⁵³⁶”, ifadesiyle tanımlanmıştır. Uluslararası literatürde de benzer tanımlamalar yapılmıştır. İki tanım arasında yapısal farklılıklar mevcuttur. Ayrıca 5018 sayılı kanununda; “Cumhurbaşkanı tarafından ilgili kamu idaresi için uygun görülen performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir⁵³⁷”, hükmüyle performans denetiminin temeli verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurları üzerine değil, göstergeler üzerine odaklanmıştır. Performans bilgisi denetimi rehberinde; “...tanımdan da anlaşılacağı üzere performans denetiminin temelini idarelerin üreteceğı performans bilgisi oluşturmaktadır, bu sebeple rehberin bundan sonraki bölümlerinde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 2’nci maddesinde tanımlanan performans denetimi için ‘performans bilgisinin denetimi’ ifadesi kullanılacaktır⁵³⁸” ibaresi mevcuttur. Dolayısıyla Sayıştay, icra etmiş olduğı denetimin, performans denetimi olmadığını, performans bilgisinin incelenmesi olduğunu açıkça ifade etmiştir⁵³⁹.

INTOSAI (ISSAI 3000-3100) denetim standartları kapsamında ve dünya Sayıştaylarının performans denetimi uygulamaları çerçevesinde Sayıştay tarafından, 1996-2010 yılları arasında yapılan performans denetimi uygulamalarından elde edilen deneyimden fayda sağlayarak bir tanım yapılamamıştır. Bu değerlendirmelerden sonra Türkiye’de gerçekleştirilen faaliyet, bir performans denetiminden ziyade performans bilgisinin incelenmesidir. Bu da performans denetimden beklenen faydayı karşılamamaktadır.

5. Yapısal Sıkıntılar

Türkiye, 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı kanunla performans esaslı bütçeleme sistemine geçmiştir. Performans esaslı bütçeleme sistemi; “kaynakların kamu idarelerinin amaç ve hedefleri doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü ve değerlendirmesi yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığını tespit eden ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemidir”⁵⁴⁰. Performans esaslı bütçeleme sisteminin en iyi uygulandığı ülkeler olan ABD ve İngiltere’de; bu sistem, performansa dayalı ücret uygulamalarıyla, kamu kurumları ve yerel düzeyde yerel yönetimlerle icra edilen performans

⁵³⁶TC Sayıştay Başkanlığı, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI 300), s.212.

⁵³⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde:9.

⁵³⁸TC Sayıştay Başkanlığı, Performans Bilgisi Denetim Rehberi, Ankara, 2013, s.1-3.

⁵³⁹ Hasan Engin Şener, Performans Bilgisinin Denetimi Olarak Türk Sayıştay’ının Performans Denetimi, **Memleket Siyaset Yönetim Dergisi**, Cilt:12, Sayı:28, 2017, s.15.

⁵⁴⁰ TC Sayıştay Başkanlığı, **Performans Denetimi Rehberi**, Ankara, Aralık 2014, s.3.

sözleşmeleriyle desteklenmiştir. Türkiye’de, hedeflenen performans göstergelerine ulaşamayan kamu kurumlarının durumunun ne olacağı hususunda herhangi bir ödül/ceza sistemi öngörülmemiştir. Genel bütçe kapsamındaki idarelere, performansları dikkate alınmaksızın ödenek tahsisi yapılması, ABD ve İngiltere örneğinde kurum yöneticilerine tanınan esnekliklerin, merkeziyetçi hukuki alt yapı kapsamında uygulanamaması yapısal sıkıntılar olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca performans esaslı bütçeleme sisteminin önemli sıkıntılarından biri de kamu hizmetlerinde kamu yararının ön planda olması ve çoğu kamu hizmetinin ücretsiz olarak sunulması, performans göstergelerinin ortaya konması, ölçümü ve değerlendirilmesinde sıkıntı oluşturmaktadır. Kamu hizmetleriyle ilgili etkinlik ve performans ölçütlerini sayısal olarak belirlemek son derece güçtür.

Bu sistemin önemli bir unsuru da performans denetimidir. Ancak hem 5018 sayılı kanun hem de Sayıştay kanununun, uluslararası standartlarda tarif edilen performans denetimi konusunda eksiklikleri mevcuttur.

5018 sayılı kanunun 9’uncu maddesinde; “kamu idarelerinin, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu hazırlayacağı”, aynı kanunun 68’inci maddesinde de; “performans denetiminin bu kapsamda yapılacağı” ifade edilmiştir. Ayrıca Sayıştay kanununun 36’ncı maddesi yine performans denetiminin kapsamını; “idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi” şeklinde olabileceğini belirtmiştir. Kamu faaliyetlerinin ölçümü ancak ilgili kurumların kendi yönetim ve personeli tarafından yapılabileceğinden, Sayıştay dahil dışsal hiçbir unsurun bunu yapabilmesi mümkün olmadığından dolayı, 832 sayılı Sayıştay Kanunu ile 1996-2010 yılları arası uluslararası standartlar çerçevesinde yürütülmüş olan Sayıştay performans denetiminin fiilen sonlanmasına neden olmuştur. Sayıştay’ın başka kamu kurumlarının performans ölçümünü yapması söz konusu olamayacağı için de, Sayıştay 2010 sonrasında, kurumların plan, program ve raporlarının mevzuata uygunluğunu değerlendirmektedir.

6085 sayılı kanun ile performans denetimine bir çerçeve belirlenmiş ve performans denetiminin başka bir faaliyet hakkında olamayacağı belirtilmiştir. Ayrıca kanun; “kurumların, plan ve programlarında bulunan politika ve hedeflerini, stratejik planlarını, performans esaslı bütçelerini, iç kontrol ve iç denetim sistemlerini, program, proje, faaliyet, karar ve işlemlerini performans denetimi açısından sorgulanmaz kabul etmektedir”⁵⁴¹. Hâlbuki INTOSAI denetim standartlarına göre, “Sayıştaylar, gerçekleştirdiği performans denetimlerinin kapsadığı alanı

⁵⁴¹ Meşe, 2010, s.76.

belirlemede özgür olmalıdır”⁵⁴². INTOSAI tarafından çıkartılan ISSAI standartlarına göre performans denetiminin kapsamının her türlü faaliyet olabileceği belirtilmiştir. Bu şekilde plan, program ve göstergeler üzerinden yapılan performans denetimi, kamu kaynaklarının verimli, tutumlu ve etkin kullanılmasına ve halka en iyi hizmeti sunmaya yardımcı olmamaktadır. Böylece verimli, etkin ve tutumlu olan faaliyet ve hizmetlerin tercih edilmesi için gerekli ortam yaratılmamış olmakta ve performans denetiminin kapsamı daraltılmaktadır. Performans denetiminin nasıl yapılacağı tarif edilerek Sayıştay’ın performans denetimi üzerindeki takdir yetkisi ortadan kaldırılmıştır. Bu nedenle Sayıştay, kamu idarelerine rehberlik ve tavsiye görevini yerine getirememektedir.

Sayıştay kanununun 39’uncu maddesine göre, “Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu” hazırlanması görevi Sayıştay’a verilmiştir. Hâlbuki Sayıştay’ın asıl görevi bu değildir. Bu şekilde faaliyet raporlarından yararlanılarak değerlendirme raporu hazırlamak, kamu kurumlarının faaliyetlerinin değerlendirilmesine herhangi bir katkı sağlamamaktadır. Sayıştay’ın asıl görevi performans denetim raporlarını hazırlayarak TBMM’ye sunmak burada görüşülmesini sağlayarak kamuoyuna paylaşmaktır. Ayrıca Sayıştay kanununa göre; “Sayıştay’ın performans denetim raporlarını, idareler itibarıyla birleştirilerek, dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlaması ve TBMM’ye göndermesi gerekmektedir”⁵⁴³. Bu şekilde performans denetimi raporlarının yıllık hazırlanması uluslararası standartlarda yapılan performans denetimlerine göre uygun değildir. Çünkü performans denetimi, birden çok kurumu ilgilendiren hizmet ve faaliyetler üzerinde gerçekleştirilebilir ve bu da yıllık bir zaman dilimiyle kısıtlı olmayabilir. Tüm raporlar, TBMM’ye gönderilmekte ve incelenmesi beklenmektedir. Plan ve Bütçe Komisyonu zaten yoğun çalışan bir komisyondur. Hem mecliste bu raporların incelenmesi için ayrı bir komisyon kurulmamıştır, hem de tüm raporlar buraya gönderilmektedir. TBMM’de bu raporların incelenmesi ve kamuoyuna açıklanması mümkün olmamaktadır. En son büyükşehir belediyelerinin performans denetim raporları kamuoyu ile 2019 yılında paylaşılmıştır. Artık son yıllarda artık performans denetim raporları paylaşılmamaktadır.

Performans denetimi Sayıştay kanununun 36’ncı maddesinde hesap verme sorumluluğu kapsamında yapılacağı ifade edilmiştir. 5018 sayılı kanunun 10’uncu maddesinde; “yerel yönetimlerin hesap verme sorumluluğu Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanına” verilmiştir. Buna karşılık 11’inci maddede; “yerel yönetimlerin üst

⁵⁴² INTOSAI ISSAI 3000, **Standards And Guidelines For Performance Auditing Based On INTOSAI’s Auditing Standards And Practical Experience**, s.33. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Withdrawn-ISSAI-3000-E_watermark.pdf (Erişim Tarihi: 02.06.2022).

⁵⁴³ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Madde:38.

yönetimlerinin meclislerine karşı sorumlu olacağı” belirtilmiştir. Böylece Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanı, yerel yönetimlerin siyasi sorumluluğunu taşıırken; yerel yönetimlerin üst yönetimlerini Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanına herhangi bir yönetsel yükümlülüğü bulunmayacaktır. Burada bir iç içe geçmişlik yaşanmış ve yerel yönetim yöneticilerinin ve faaliyetleri yerine getirenlerin hesap verme sorumluluğu ortadan kalkmış gibi bir izlenim oluşmaktadır.

2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı kanunla birlikte performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmişti ve 2006 yılından beri kesintisiz uygulanmıştı. Ancak; “üst politika belgelerinde belirlenen amaç ve hedefler ile analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanan bütçeler arasında bütçelerin program sınıflandırmasını içermemesi nedeniyle yeterli düzeyde ilişki kurulamadığı, stratejik planlar ve performans programları yoluyla üretilen performans bilgisinin bütçeleme ve karar alma süreçlerine dâhil edilemediği, kaynak tahsisi kararlarında çoğunlukla girdilere odaklanması nedeniyle performans esaslı bütçeleme tam olarak uygulanmadığı”⁵⁴⁴ gerekçeleriyle, 2021 yılı itibarıyla ‘Program Bazlı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi’ne geçilmiştir.

Bu yeni bütçe modeli, performans esaslı bütçeleme sistemini tamamen ortadan kaldırmamakta, sistemde yaşanan eksiklikler tespit edilerek bu eksiklikleri giderebilmek amacıyla program bazlı sisteme geçilmektedir. Aslında performans esaslı bütçeleme sistemi ile program bütçe sistemi beraber uygulanarak, bu iki sistemin bütünleştirilmesi hedeflenmektedir. Bundan dolayı herhangi bir mevzuat değişikliği yapılmadan bir revizyon kapsamında bu sisteme geçilmiştir.

Bu sistemle; “kamusal kaynaklarla kamusal hizmetler arasında bağ kurulması, çıktı ve sonuç odaklılık, karar alma süreçlerine performans bilgilerinin de dahil edilmesi, bütçe ile üst politika belgeleri arasında dil birliği, sadelik ve anlaşılabilirlik gibi dinamiklerin sağlanması amaçlanmıştır”⁵⁴⁵. Bu sistemle birlikte getirilen en önemli değişiklik program sınıflandırılmasına geçilmesi, ayrıca kamusal idarenin amaç ve hedefleriyle bütçe ilişkisinin ilişkilendirilmesi ve kamusal harcamaların programlar kapsamında sınıflandırılarak uzun vadeli planlanabilmesi ve bu sayede uzun vadeli tedbirin alınabilecek olması gibi değişiklikler hedeflenmektedir.

⁵⁴⁴TC Cumhurbaşkanlığı, Strateji ve Bütçe Başkanlığı, **Program Bütçe Yolculuğu Başladı**, <https://www.sbb.gov.tr/program-butce-yolculugu-basladi/#1568104374273-060da52c-23a5> (Erişim Tarihi: 12.09.2022).

⁵⁴⁵ Mehmet Yunus Çelik ve Serkan Işık, “Türkiye’de Program Bazlı Performans Bütçeleme Sistemine Geçişin Temel Dinamikleri” **Güncel Maliye ve Kamu Yönetimi Çalışmaları**, (Ed. Volkan Yurdadoğ), Akademisyen Kitabevi, Ankara, 2020, s.43.

Bu sistemin eksiklikleri ise; “tıpkı performans esaslı bütçeleme sisteminde olduğu gibi bütçe ve harcama süreçleriyle ilgili tüm aşamaları bilen nitelikli personel eksikliğinin olması, mali sisteme getirilen ‘program, alt program, program maliyet gibi’ yeni kavramların tam olarak bilinmemesi ve yeni sisteme ilişkin yeterli kurumsal eğitimlerin henüz yapılmaması gösterilebilir”⁵⁴⁶. Ayrıca bütçede daha çok program önerilmesinden kaynaklı olarak, kaynakların etkinsiz kullanılma ihtimalinin yüksek olması, bütçedeki bir çok program arasından hangisinin seçileceği kararının nasıl alınacağı ve bu durumun daha kautik bir yapıya sebebiyet verebileceği konusunda belirsizlikler bulunmaktadır.

6. Sayıştay’ın Eksiklik ve Hataları

İyi bir performans denetimi, alanında uzman denetçiler aracılığıyla yapılmaktadır. Denetçilerin yetiştirilmesi ise Sayıştay tarafından yapılacak hizmet içi eğitimler, hazırlanacak denetim rehberleri, uluslararası iş birlikleri gibi birtakım çalışmalar ile olabilmektedir. INTOSAI ISSAI 300 denetim standartlarına göre; “Sayıştaylar, görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlamak amacıyla çalışanlarını, eğitmek için rehberler hazırlamalı, beceri ve deneyimleri desteklemek için iç prosedürler hazırlamalıdır”. Büyükşehir belediyelerinin 2018 yılı performans denetim raporlarının incelenmesinde, tespit edilen denetim bulguları hakkında bazı denetim raporlarında yeterli derece açıklama yapılmadığı ve önerilerde bulunulmadığı anlaşılmıştır. Bu durum ise performans denetiminden beklenen faydayı düşürmekte, büyükşehir belediyesinin daha sonradan alması gereken tedbirleri etkilemektedir. Sayıştay denetçileri denetim bulgularını tespit ederken gerekli açıklamaları yapmaları son derece önemlidir. Bu açıklamalar kapsamında hem büyükşehir belediyesi gerekli tedbirleri alıp aynı hataları tekrarlamayacaklar hem de kamuoyu o büyükşehir belediyesinin performansı hakkında yeterli bilgi sahibi olabilecektir. Van Büyükşehir Belediyesi’nin performans denetim raporunda; “Bazı Stratejik Amaçların İdarenin Hizmetlerine İlişkin Politikaların Uygulanmasıyla Elde Edilecek Sonuçları İfade Etmemesi başlıklı denetim bulgusunda, büyükşehir belediyesinin 2015-2019 stratejik planında hangi amaçların, idarenin hizmetlerine ilişkin politikaların uygulanmasıyla elde edilecek sonuçları ifade etmekten uzak kaldığı belirtilmemiştir”⁵⁴⁷. Aydın Büyükşehir Belediyesi’nin performans denetim raporunda; “Stratejik Planda Hedefler Ölçülebilir Olarak İfade Edilmediği Halde Performans Göstergelerinin Belirlenmemiş Olması” başlıklı denetim bulgusunda, stratejik planda belirlenen hangi hedeflerin ölçülemez olduğu açıklanmamıştır. Benzeri örneklerde ifade edilmeye çalışıldığı gibi tespit edilen denetim bulgularının iyi açıklanması, büyükşehir

⁵⁴⁶ Çelik; Işık, 2020, s.50.

⁵⁴⁷ TC Sayıştay Başkanlığı, Van Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.51.

belediyesinin performansı hakkında bize bilgi verecektir. Antalya ve Kocaeli Büyükşehir Belediyeleri'nin performans denetim raporları ise örnek olabilecek şekilde ayrıntılı açıklanmış, analiz edildiğinde o büyükşehir belediyelerinin performansı hakkında bize bilgi verebilecek şekildedir. Mesela Kocaeli Büyükşehir Belediyesi'nin performans denetim raporunda; "Stratejik Plan ve Performans Programında Yer Alan Hedef ve Gösterge Sayısının Fazla Olması başlıklı denetim bulgusunda, Kocaeli Büyükşehir Belediyesi Stratejik Planı ve Performans Programında 13 stratejik amaç için 77 stratejik hedef ve 81 performans hedefi belirlenmiştir. Söz konusu 81 hedefe ulaşmak için ise toplam 362 gösterge olduğu görülmüştür"⁵⁴⁸. İfadesiyle biz bu denetim bulgusunu daha iyi analiz edebilir ve o büyükşehir belediyesinin performansı hakkında bilgi sahibi olabiliriz.

Sayıştay denetçilerinin yanında Sayıştay'ın kurum olarak da eksiklikleri olabilmektedir. Sayıştay 2020 yılı faaliyet raporunda; "Yeni Denetim Metotlarına Geçiş Sürecinde Bulunulması, başlığında; hukukilik denetimine odaklı geçmiş, denetim alanında yeniliklerin benimsenmesi ve uygulanması hususunda zafiyetler yaratmakta, ifadesiyle performans denetimi konusundaki eksikliklerini dile getirmiştir. 'Etkinlik, Ekonomiklik ve Verimlilik Konusunda Yeterince Denetim Yapılmıyor Olması' başlığında ise, Sayıştay kanunu değişikliği ile birlikte yeni denetim metodolojilerinin uygulanmaya başlanması ve bu değişim sürecinde insan kaynağının en etkin şekilde yönetilmesine verilen öncelik nedeniyle konu bazlı denetimlere ara verilmiştir"⁵⁴⁹, ifadesiyle performans denetimi ikinci plana atılmış gibi bir algı oluşmaktadır. Ayrıca "Sayıştay Bilişim Altyapısının Yeterince Geliştirilememiş Olması" başlığıyla, altyapısal sorunları olduğunu dile getirmiştir.

Tezin üçüncü bölümünde bulunan "Sayıştay'ın Performans Denetiminde Karşılaştığı Sorunlar" başlığında da incelendiği üzere; Sayıştay'ın denetçilerinin denetimle ilgili olumsuz düşünceleri, nitelikli personelin eksikliği, altyapı eksikliği, denetim sonuçlarının kamuoyuna ilan edilmemesi gibi performans denetimini olumsuz yönde etkileyen eksiklikleri vardır.

7. Kamu Personel Rejiminin Eksiklikleri

Dünyada 1970'li yıllarda başlayan yeni kamu yönetimi anlayışı, ülkemizde büyük ölçüde Avrupa Birliği'ne üyelik süreci ile müktesebata uyum kapsamında 1990'ların sonu ve 2000'lerin başlarında benimsenmiştir. Bu kapsamda yeni kamu yönetimi anlayışı ilk kez, '2001-2005 yıllarını kapsayan VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında' vurgulanmıştır. Planda; "kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun dolayısıyla da performansın artırılması; çalışanlarının performansını etkin bir şekilde ölçen bir

⁵⁴⁸TC Sayıştay Başkanlığı, Kocaeli Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019, s.136-137.

⁵⁴⁹TC Sayıştay Başkanlığı, 2020 Faaliyet Raporu, Şubat 2021, s.132.

sisteme kavuşturulması, yetki devri ve esneklikle beraber hesap verme sorumluluğunun ve yönetsel saydamlığın güçlendirilmesi; kamu yöneticilerinin ve çalışanlarının politika ve strateji oluşturma kapasitesinin geliştirilmesi ve kamu hizmetlerinin sunumunda kalite anlayışının ve bu amaca yönelik yönetsel yöntemlerin yerleştirilmesi temel ilkeler olacaktır⁵⁵⁰. İfadesiyle yeni kamu yönetimiyle alakalı ilkeler belirlenmiştir.

2003'te 5018 sayılı kanunun kabul edilmesiyle birlikte Türkiye, performans esaslı bir yapılanmaya geçmeye karar vermiştir. Yeni kamu mali yönetim anlayışı, performans esaslı bütçeleme sisteminin hayata geçirilmesi, performans denetiminin uygulanması, mali saydamlık, hesap verilebilirlik ilkelerinin mevzuata alınmasıyla başlanan bu süreç, 2010'da Sayıştay kanununun çıkarılmasıyla devam edilmiştir. Ancak daha sonra kamu mali yönetim anlayışındaki bu yenilenme süreci devam etmemiştir, dahası yukarıdaki kanunlarda birtakım değişiklikler yapılarak süreçte geriye gidilmiştir. Aynı şekilde, yeni kamu mali yönetim anlayışının önemli bir parçası olan kamu personel rejimi ile ilgili herhangi bir düzenlemeye gidilmemiştir.

Kamu personel rejimi; “kamu faaliyet ve hizmetlerinin yerine getirilmesinden sorumlu ve görevli olan kişilerin bağlı oldukları temel ilkeler, uygulamalar ve kurallar bütünüdür”⁵⁵¹. Bu ilke, kural ve uygulamaların çoğunluğu ise “Devlet Memurları Kanunu'nda” yer almaktadır. Bundan dolayı kamu personel rejiminin gücü, devlet memurları kanunu kadardır. 1965'te kabul edilen “657 sayılı Devlet Memurları Kanunu” ile memurların hizmet şartları, nitelikleri, ödenekleri ve özlük hakları düzenlenmiştir. Kanun üzerinde birçok değişiklik yapılmıştır. Özellikle 2000'li yıllarla birlikte piyasa koşullarının dikkate alınmasıyla birlikte yeni kamu işletmeciliği yaklaşımı çerçevesinde reform çalışmaları yapılmaktadır. Bu çalışmaların merkezinde performansa dayalı ücret sistemi, kuralların azaltılması, merkezileşmeden uzaklaşma gibi alanlar bulunmaktadır. Özellikle yapılan değerlendirmelerde; “değişen kamu yönetimi algısıyla birlikte, özel sektörün çalışma mantığına uygun olan kaliteli, verimli, ekonomik, etkili hizmet sunma amacının kamu yönetimi alanına da hâkim olması dolayısıyla, kamu personelinin değerlendirilmesinde sicil sisteminin kaldırılarak performans sistemine geçiş arayışının olduğu vurgulanmaktadır”⁵⁵².

5018 sayılı kanun ile uluslararası standartlara ve AB müktesebatına uygun bir mali yönetim hedeflenmiş, mali saydamlık, hesap verilebilirlik, kaynakların ekonomik, verimli ve etkin kullanılması, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme ile performansın

⁵⁵⁰ Devlet Planlama Teşkilatı, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001-2005**, Ankara, 2000, s.191.

⁵⁵¹ Tayfun Akgüner, **Kamu Personel Yönetimi**, Der Yayınları, İstanbul, 2014, s.27.

⁵⁵² İpek Özkal Sayan ve Aytül Güneşer Demirci, Türkiye’de Kamu Personel Sisteminde Sorun Alanları ve Çözüm Önerileri, **Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:44, No:3, 2018. s.696-697.

denetlenmesi gibi mali yönetim ilkeleri uygulanır hale gelmiştir. Ayrıca bu kanunla; mali yönetim ve kontrol görevinin ilgili idarelere devredilmesi ve harcama sürecinde yetkililerin hukuksal sorumluluklarının kabul edilmesi gibi yenilikler getirilmiştir. Bu kapsamda 5018 sayılı kanuna göre; “üst yöneticilerin, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan sorumlu oldukları ifade edilmiştir. Bu sorumluluklarını da harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri belirtilmiştir. Yine aynı maddede belediyelerde belediye başkanı üst yönetici olarak kabul edilmiştir”⁵⁵³. Yine aynı kanunun 31’inci maddesinde; “bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olduğu” ifade edilmiştir. Kanunun 32’nci maddesinde ise; “bütçeden harcama yapılabilmesi için harcama yetkilisinin talimat vermesi gerektiği” belirtilmiştir. Harcama talimatlarından ise bütçe ilke ve esaslarına, mevzuata ve ödeneklerin ekonomik, verimli ve etkin kullanılması uygun olmasından harcama yetkilisi sorumludur. Belediye kanununa göre; “harcama yetkilisi, belediye bütçesiyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisidir”⁵⁵⁴. Harcama yetkilisi görevini büyükşehir belediyelerinde ‘Mali Hizmetler Dairesi Başkanı’ yerine getirmektedir. Harcama yetkilileri kendilerine tahsis edilen bütçeden, Belediye Başkanı’ndan alacakları ödenek izni ile harcama yapabilmektedir. Mali işlemlerin hazırlanması ve gerçekleştirilmesi ile belgelendirilmesinden oluşan ön mali kontrol süreci, harcama birimi olan ‘Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı’ tarafından yapılmaktadır.

5018 sayılı kanuna göre; “harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanmasında gerçekleştirme görevlilerinin sorumlu olduğu”⁵⁵⁵ ifade edilmiştir. Aynı kanuna göre, mali hizmetler birim yöneticisinin görevleri sayılmıştır. Buna göre; “idarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmekten sorumludur. Ayrıca idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmekten sorumludur. Ayrıca harcama programı hazırlamak ve ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamakla görevlidir. Bunun yanında bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin

⁵⁵³ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde:11.

⁵⁵⁴ 5393 sayılı Belediye Kanunu, Madde: 63.

⁵⁵⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde:33.

verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamakla da görevlidir”⁵⁵⁶. Buna ilave olarak, “Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul Esasları Hakkında Yönetmelik ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara Ait Yönetmelik”te de mali hizmetler birim yöneticisinin görev ve sorumlulukları sayılmıştır.

Muhasebe yetkilisi, 5018 sayılı kanuna göre; “muhassebe hizmetlerini yerine getirmek ve muhassebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Ayrıca ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi üzerinde; yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatta sayılan belgelerin tam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını ve hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlüdür”⁵⁵⁷. Büyükşehir belediyelerinde muhassebe yetkilisi, ‘Muhasebe Şube Müdürü’dür.

Böylece 5018 sayılı kanun ile mali yönetimde idari ve mali sorumluluk birbirinden ayrılmıştır. Harcamaya ilişkin kararlar, harcama yetkilisine ait iken kararların harcama öncesi kontrol edilmesinden, harcama sonrası mevzuata uygunluğundan ve harcamaların verimlilik, etkinlik ve etkililik ilkeleri kapsamında kullanılmasından ‘Mali Hizmetler Birimi’ sorumludur. Bu şekilde yetki ve sorumluluk dengesi belirlenmiştir. Ancak yukarıda bahsedilen görevlilerin sorumluluklarını yerine getirmediklerinden dolayı herhangi bir yaptırımdan bahsedilmemiştir.

2019 yılı Cumhurbaşkanlığı Programı’nda, “Kamuda İnsan Kaynakları Perspektifi başlıklı bölümünde; kamu hizmetleri ile personel sayı ve yapısının analiz edilmesi, mevcut insan kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılması, hizmet-personel-ücret ilişkisinin sağlıklı bir şekilde kurulması ihtiyacı, kamu personel sisteminde göze çarpan sorunlar olduğu vurgulanmıştır. Kamu personelinin performansının ölçülmesinde nesnel ve açık standartların geliştirilmesi hedeflenmiştir. Performans değerlendirme modellerinin geliştirilmesi hedefi, yeni kamu işletmeciliği anlayışı çerçevesinde esnek kamu personel rejimine geçişin işareti olarak değerlendirilebilir”⁵⁵⁸. 2022 yılı Cumhurbaşkanlığı Programı’nda, “Kamuda İnsan Kaynakları başlıklı bölümünde; kamu çalışanlarının motivasyonunun yükseltilmesi, kamuda hizmet sunumunda verimlilik ve etkinliğin artırılması, kamu kurumlarının insan kaynakları yönetimi konusunda kapasitelerinin güçlendirilmesi ihtiyaçları devam etmektedir. Ayrıca kamu personelinin işe alımı, terfisi, disiplin ve ödüllendirme sistemi, personel dağılımında dengenin sağlanması gibi kamu personel yönetimine ilişkin süreçlerin gözden geçirilmesine yönelik çalışmalar devam etmektedir. Kamuda liyakat esaslı, veriye dayalı ve yenilikçi bir

⁵⁵⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde:60.

⁵⁵⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde:61.

⁵⁵⁸ Sülha Oğuz Albayrak, Türkiye’de Kamu Personel Yönetiminin Yeni Kurumsal Yapısı ve Kamu İstihdamının Yeni Görünümü, **Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:75, No:4, 2020, s.1529.

insan kaynakları sisteminin yaygınlaştırılması amacıyla, bakanlıkların personel birimlerinin kapasiteleri güçlendirilecektir”⁵⁵⁹. Programda performansa dayalı ücretlendirme modeliyle ilgili bir ifade yer almamıştır.

5018 sayılı kanun ile hedeflenen mali saydamlık, hesap verilebilirlik, kaynakların ekonomik, verimli ve etkin kullanılması, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme ile performansın denetlenmesi sisteminin bir bütün olarak işleyebilmesi için kamu yönetiminde yasal değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Özellikle devlet memurları kanunu bütünüyle yeniden ele alınmalı ve 5018 sayılı kanunla uyumlaştırılması sağlanmalıdır. Ne yapılması gerektiği ise “Türkiye İçin Bir Model Önerisi” başlığında verilecektir.

V. İYİ BİR PERFORMANS DENETİMİ NASIL OLMALI: TÜRKİYE İÇİN BİR MODEL ÖNERİSİ

İyi bir performans denetiminin nasıl olması gerektiğiyle ilgili soruya cevap vermeden önce, Türkiye’de performans denetiminin gerçek anlamda uygulanamayışının nedenleri üzerinde durmak gerekmektedir. Yani tedavi yönteminden önce teşhisin sağlıklı konabilmesi önemlidir. 3’üncü bölümde incelenen ‘Sayıştay’ın Etkin Performans Denetimi İçin Gerekli Olan Koşullar’ ile ‘Sayıştay’ın Performans Denetiminin Olumlu ve Olumsuz Yönleri ile Karşılaşılan Sorunlar’ adlı başlıklarda performans denetiminin iyi işlememesinin nedenlerinden bahsedilmiştir. Genel olarak değerlendirdiğimizde; Sayıştay’ın uluslararası standartlara uygun performans denetimi yapmasının önündeki en büyük engel, 5018 sayılı kanun ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’dur. Bu kanunlarda performans denetimine ilişkin yapılan düzenlemeler, uluslararası standartlara uygun performans denetimi için değil, performans bilgisinin değerlendirilmesi içindir. Üstelik performans bilgisinin değerlendirilmesi de tam ve doğru bir şekilde ifade edilememiştir. Performans bilgisinin değerlendirilmesi, ülkelerin performans yönetimine geçiş sürecinde, kurumların performans bilgisini değerlendirmedeki zafiyetlerini belirleyip, düzeltici önlemler alınmasını sağlamaya yönelik ve genellikle mali denetim kapsamında yapılan denetimlerdendir.

A. Performansa Dayalı Model

Performans esaslı bütçeleme sisteminin uygulanmasında ortaya çıkan sıkıntılara, ‘Yapısal Sıkıntılar’ başlığında değinilmiştir. Burada yapılması gerekenler üzerinde durulacaktır.

Türkiye’de uygulanan performans denetimi, “büyükşehir belediyelerinin stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu ile veri kayıt sistemleri” üzerinden

⁵⁵⁹ 2022 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı, Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2022, s.370-371.

gerçekleştirilmektedir. Bu plan, program ve faaliyetlerin hazırlanmasından sorumlu olanlar; “büyükşehir belediye başkanı, genel sekreter, genel sekreter yardımcıları, daire başkanları ve şube müdürleridir”. Plan, program ve faaliyetlerin uygulanmasından sorumlu olanlar ise; üst yönetici kapsamında ‘Büyükşehir Belediye Başkanı’, harcama yetkilisi kapsamında ‘Mali Hizmetler Daire Başkanı’, gerçekleştirme görevlileri kapsamında her bir dairenin şube müdürleri, mali hizmetler birim yöneticisi ve muhasebe yetkilisi kapsamında Muhasebe Şube Müdürü’dür. Bu sayılan kişiler, 5018 sayılı kanunun 8’inci maddesine göre; “kamu kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları” ifade edilmiştir. Böylece kamu zararı için; kusur ve kamu zararının varlığı yeterlidir. Sayılan kişiler oluşan kamu zararından sorumlu tutulurken, kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasından dolayı oluşan kamusal faydadan da yararlanmaları gerekmektedir. Yeni kamu mali yönetiminin önemli unsurlarından biri de performansa dayalı ücretlendirme sistemidir. Kamu görevlilerinin özlük, işe alımı, terfisi, disiplin ve ödüllendirme sistemi gibi alanları düzenleyen 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun yeniden hazırlanması gerekmektedir. Literatürde tartışılmaya devam eden ve yeni kanuna getirilmesi hedeflenen değişikliklere burada değinilmemiştir, sadece tezin konusu kapsamında performansa dayalı ücretlendirme sistemine değinilmiştir. Bu kapsamda yeni hazırlanacak olan kanunda; kamu personelinin değerlendirilmesinde uygulanan sicil sistemi yerine performans sisteminin getirilmesi gerekmektedir. Böylece plan, program ve faaliyetin hazırlanmasından ve uygulanmasından sorumlu olan görevliler ve yöneticiler, bu faaliyetten kaynaklanan kamusal kardan faydalanmaları sağlanacaktır.

Performans esaslı bütçeleme sisteminin en önemli unsurlarından birisi de bütçe tasnifinde performansa dayalı kaynak tahsisinin gerçekleştirilmesidir. Bunun için performans bilgi sisteminin oluşturulması, orta vadeli harcama sisteminin getirilmesi ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi gerekmektedir. Performans bilgi sisteminin oluşturulup iç kontrol sistemi kapsamına alınarak uygulanması gerekmektedir. ‘Performans Ölçümü ve Değerlendirilmesi’ başlığında performans bilgisinin nasıl toplandığı ve analiz edildiği anlatılmıştır. 5018 sayılı kanunun 56, 57 ve 58’inci maddelerinde iç kontrol sisteminin tanımı, amacı ve işleyişi açıklanmıştır. Performans rehberinde anlatılan performans bilgisinin toplanması ve analizi, 5018 sayılı kanunun 57’nci maddesi kapsamına alınarak tüm kamu kurumları için uygulanır hale getirilebilir. Orta vadeli harcama sistemi getirilerek stratejik amaç ve hedeflerin yıllık olarak belirlenmesinden ziyade, orta vadeli belirlenmesi gerekmektedir. Bu süre 3 ile 5 yıllık bir süreler için olabilir. ‘Büyükşehir Belediyelerinde

Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu' kapsamında yapılan performans denetiminde bu durumu görmüştük, ayrıca uluslararası standartlarda uygulanan performans denetimlerinde de süre konusunda bir kısıtlamanın olmaması gerektiği üzerinde durulmuştur. Ancak Türkiye'de stratejik planlar ve performans programları yıllık olarak yapılmaktadır. “Geleceğe dönük ve uzun vadeli bir bakış açısıyla işleyen performans esaslı bütçeleme sisteminde bir yıl gibi kısa sürede arzu edilen amaç ve hedeflere ulaşılması mümkün değildir. Performans esaslı bütçeleme sistemi için stratejik amaç ve hedefleri kapsayarak, kaynakların amaç ve hedefler doğrultusunda harcanmasını sağlayacak orta vadeli harcama yönetimi ile bütçelerin hazırlanması gerekmektedir⁵⁶⁰”. Bunun için 5018 sayılı kanunun 9’uncu maddesinde stratejik plan ve performans programlarının orta vadede hazırlanmasına yönelik bir değişiklik yapılabilir. Performans denetiminin önemli unsurlarından biri de faaliyetlerin etkin, verimli ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının tespiti. Burada tüm faaliyet ve hizmetlerle ilgili bilgilerin eksiksiz toplanması, faaliyet ve hizmetin değerlendirilmesinde önem arz etmektedir. Bunu sağlayan önemli araçlardan biri de tahakkuk esaslı muhasebe sistemidir. Bu sistemde faaliyet ve hizmetlerin icra edilip edilmemesine bakılmaksızın tüm faaliyet ve hizmetlerin esas alınması temeline dayanmaktadır ve tüm maliyetler hesaplanmaktadır. 5018 sayılı kanunun 49’uncu maddesinde yapılacak mevzuat değişikliği ile tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, performans esaslı bütçeleme sistemine uyumlu hale getirilebilir. Performans bilgi sisteminin oluşturulması, orta vadeli harcama sisteminin getirilmesi ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi yoluyla, kaynak tahsisi, stratejik amaç ve hedefler doğrultusunda gerçekleştirilmesi sağlanarak, halkın istekleri ve memnuniyeti gözetilerek, etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkeleri temelinde yapılabilecektir. Böylece performans denetiminden beklenen etkinlikte bu şekilde sağlanabilecektir.

2021 yılı itibarıyla ‘Program Bazlı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi’ne geçilmiştir. Ancak bu sistemin “tıpkı performans esaslı bütçeleme sisteminde olduğu gibi bütçe ve harcama süreçleriyle ilgili tüm aşamaları bilen nitelikli personel eksikliğinin olması, mali sisteme getirilen ‘program, alt program, program maliyet gibi’ yeni kavramların tam olarak bilinmemesi ve yeni sisteme ilişkin yeterli kurumsal eğitimlerin henüz yapılmaması gibi eksiklikleri” söz konusudur. Ayrıca bütçede daha çok program önerilmesinden kaynaklı olarak, kaynakların etkinsiz kullanılma ihtimalinin yüksek olması, bütçedeki bir çok program arasından hangisinin seçileceği kararının nasıl alınacağı ve bu durumun daha kautik bir yapıya sebebiyet verebileceği konusunda belirsizlikler bulunmaktadır. Bundan dolayı performans

⁵⁶⁰ Tolga Bal, Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Sistemin Uygulanabilirliğinin Arttırılmasına Yönelik Öneriler, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:101, Nisan-Haziran 2016, s.18.

denetiminin etkin uygulanabilmesi için yukarıda bahsi geçen unsurların uygulanabilmesi için İngiltere’de uygulanan ‘Performans Sözleşmelerine Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi’nin getirilmesi daha uygun görülmektedir.

B. Sayıştay Modeli

Ülke yerel yönetimlerinin, denetimlerinin ve ülke Sayıştay’larının ortaya çıkıp geliştiği ortamlar farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar temelde yerel yönetimler ile merkezi yönetimler arasındaki ilişkilerden kaynaklanmaktadır. Ayrıca bu farklılıklar ülkelerin tarihsel, kültürel, toplumsal ve siyasal gelişimleriyle paralellik gösterip gelişmiş ve o ülkelerin yapısına uygun hale gelmiştir. 2003’te 5018 sayılı kanun ile Türkiye’de performans esaslı bütçelemeye, 2021’de de ‘Program Bazlı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi’ne geçilmiştir. Genelde Anglo-Sakson ülkelerde uygulanan bu modelde denetim yetkisi ülke Sayıştay’ları tarafından yerine getirilmektedir. Bu gruptaki ülke Sayıştay’ları ise ‘Ofis Tipi Sayıştaylar’ içerisine girmektedirler. Türk Sayıştay’ı ise ‘Kurul Tipi Sayıştay’lar’ içindedir. Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurları kapsamında uluslararası standartlar çerçevesinde performans denetimi uygulamak için, ülkelerin gelişim yapılarındaki farklılıklardan dolayı belli bir ülke örnek alınarak bir model kurulamaz. Bunun yerine iyi uygulama gösteren ülke örnekleri esas alınarak Sayıştay yapısının değişikliğinden ziyade uygulama değişikliği yapılmalıdır.

Her ülkenin kendi kamu mali yönetim sistemi içinde parlamentosunun ihtiyaçlarına uygun performans denetimi yapması gerekmektedir. Ülkeler arasındaki temel farklılık, performans denetimi raporlarının parlamentoda görüşülmesi ve raporlarda yer alan önerilerin hayata geçirilmesinde oluşmaktadır. İngiltere bu açıdan iyi işleyen bir sisteme sahiptir. Parlamentoda, Sayıştay raporlarının görüşüldüğü özel bir komite olan ‘Kamu Hesapları Komitesi’ bulunmaktadır. Sayıştay’ın performans denetimi raporları, bu komitede görüşülmekte ve rapordaki öneriler parlamento genel kurulunda kabul edilerek, parlamento direktifi olarak hükümetin, bu önerileri yerine getirmesi sağlanmaktadır. Türkiye’de de bu uygulama örnek alınarak, Sayıştay tarafından hazırlanan performans denetim raporları, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu yerine TBMM İç Tüzüğü’nde bir düzenleme yapılarak oluşturulacak yeni bir komisyon kapsamında incelenmesi gerekmektedir. Bu durum hem performans denetim raporlarının etkin bir şekilde mecliste incelenmesini sağlayacak hem de denetçilerin performans denetimi hakkındaki olumsuz düşüncelerini azaltacaktır.

Ayrıca Hollanda’nın performans denetim uygulaması örnek alınarak benzer bir uygulama yapılabilir. Burada Hollanda Sayıştay’ı, performans denetiminin uygulanması aşamasında karşılaştırmalı analiz yönetimi uygulayarak VET kriterlerine uymayan faaliyet ve hizmetleri tespit edebilmektedir. Yani düşük performans gösteren bir kurum ile yüksek

performans gösteren kurum karşılaştırılarak bu tespiti yapmaktadır. Bunu yaparken Sayıştay, bakanlık politikasının kendinden beklenen etkiyi yapıp yapmadığını ve istenilen hedeflere bu politika ile ulaşıp ulaşılmadığını incelemektedir, ayrıca bu politikaların halka faydalı olup olmadığını ve istenip istenmediğini de incelemektedir⁵⁶¹. İnceleme sonucunda yetersizlik görülmesi durumunda Sayıştay bu eksiklikleri incelemektedir ve bakanlığa gerekli tavsiyelerde bulunmaktadır. Denetim sonucunda oluşturulan raporlar, parlamentoya sunulmakta, siyasi parti temsilcilerinden oluşan ‘Kamu Hesapları Komitesi’ tarafından incelenerek kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

İngiltere örneğinde, ‘Kamu Hesapları Komitesi’ benzeri bir komisyon kurularak mecliste performans denetim sonuçlarının değerlendirilmesi sağlanmalıdır. Hollanda örneğinde, karşılaştırmalı analizlerle faaliyet ve hizmetlerin VET kriterlerine uygunluğu tespit edilip, hazırlanan raporlar meclise sunulup kamuoyuna açıklanması gerekmektedir.

Uluslararası standartlar çerçevesinde uygulanacak olan performans denetiminin önündeki en önemli engelin, 5018 sayılı kanun ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu olduğunu söylemiştik. Bu kanunlarda yapılacak değişikliklerle performans denetiminin işleyişini daha iyi hale getirmek mümkündür. Sayıştay kanununun 2’nci maddesi; 5018 sayılı kanunun 9’uncu maddesi ile Sayıştay Denetim Yönetmeliği’nin 4’üncü maddesi; performans denetimini, performans bilgisinin incelenmesi şeklinde tanımlamaktadır. Bu maddeler değiştirilerek uluslararası performans denetim standartları kapsamında yapılan tanımlamalar getirilmesi gerekmektedir. Performans denetimi sadece performans bilgisinin incelenmesi şeklinde değil de verimlilik ve tutumluluk unsurlarını da kapsayacak, faaliyet ve hizmetlerin sorgulanmasını sağlayacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Performans denetimlerin nasıl yapılacağı ve standartları, rehberlerin konusudur. Tez’de de tespit edilen sıkıntıların çoğunluğu, performans denetiminin mevzuatta düzenlenmesi, kapsam, konu ve süre bakımından bir çerçeveye oturmasından kaynaklanmaktadır. Performans denetimi tanımının hatalı olduğu anlaşılsa da asıl sıkıntı, bu unsurların mevzuatta düzenlenmesidir. Hâlbuki denetim kuramı, diğer disiplinler gibi dinamik ve değişkendir ve mevzuatın bu gelişime ayak uydurması beklenemez. Rehberler ise süreklilik temelinde güncellenerek değişiklikler, uygulamaya daha çabuk yansıtılmaktadır.

Sayıştay’ın teşkilat yapısında da bir takım uygulama değişikliklerinin yapılması gerekmektedir. Sayıştay teşkilat yapısında şu anda Denetim Grup Başkanlığı; ‘Genel Bütçe, Özel Bütçe, Mahalli İdareler, KİT ve Destek Grup Başkanlığı’ olarak bir yapılanma

⁵⁶¹ Avcı, 2014, s.224.

bulunmaktadır. Ancak her denetim çeşidinin kendine özgü özellikleri mevcuttur. Bu durum dikkate alınarak, Denetim Grup Başkanlığı; ‘Performans Denetim Ekibi, Mali Denetim Ekibi ve Uygunluk Denetim Ekibi’ olarak ayrılması daha uygun olacaktır. Her denetim grubu içindeki denetçilere o denetim çeşidi ile ilgili eğitimler verilerek o alanda uzmanlaşmaları sağlanmalıdır. Bu şekilde teşkilat yapısı değişiklikleri, Sayıştay Başkanlığı’nın yetkisi dâhilindeki hususlardır ve gereğine göre şekillendirilebilir. Bu sayede denetçiler, bulundukları ekibin sorumlu olduğu denetim çeşidinde uzmanlaşarak hem denetim raporlarının analizinde hem de tavsiye ve görüş bildirmede daha faydalı olacaklardır.

C. Yaptırımlı Performans Denetimi Modeli

Ülke yerel yönetimlerinin, denetimlerinin ve ülke Sayıştay’larının ortaya çıkıp geliştiği ortamlar farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar ülkelerin tarihsel, kültürel, toplumsal ve siyasal gelişimleriyle paralellik gösterip gelişmiş ve o ülkelerin yapısına uygun hale gelmiştir. Performans denetimi genelde ‘Anglo-Sakson Model’ içindeki ülkelerde uygulanan bir denetim iken artık yapılan reformlarla ‘Kıta Avrupası Modeli’ içindeki ülkelerde de yaygınlaşmıştır. Performans denetimi sonucu tespit edilen bulguların ülke Sayıştay’ları tarafından yargılama konusu yapılması sadece ‘Kıta Avrupası Modeli’ içinde yer alan ‘Yargılama Yetkisi Olan Kurul Tipi Sayıştay’lar içinde söz konusudur. Bunu da Fransa Sayıştay’ı ‘Cour Des Comptes’ uygulamaktadır. Türk Sayıştay’ı ise ‘Yargılama Yetkisi Olan Kurul Tipi Sayıştay’lar’ içindedir. Ülkenin denetim açısından kültürel ve tarihsel birikimini de göz önüne aldığımızda Türkiye için performans denetimi sonucunda tespit edilecek bulguların Sayıştay tarafından yargılanması gerekmektedir.

Yukarıdaki açıkladığımız nedenlerden dolayı, Türkiye’de uygulanan performans denetimi sonucu tespit edilecek bulgulardan dolayı hem mali hem de cezai yaptırım öngörülmemektedir. Bu durum uluslararası standartlarda uygulanan performans denetimi ilkelerine ters düşse de yaptırım uygulanması, ülke şartlarına göre daha uygun olacaktır.

Yaptırımlı bir performans modeline geçilebilmesi için öncelikle Sayıştay kanunun 7’nci maddesindeki; “Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz”, hükmünün kaldırılması gerekmektedir. Bu hüküm kaldırıldıktan sonra düzenlilik denetiminde uygulanan yaptırımlar performans denetimi için de geçerli hale gelecektir. Böylece 2011’de yürürlüğe giren Sayıştay Denetim Yönetmeliği’nin 7’nci maddesinde; “Sayıştay, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirdiği denetim ve incelemeler sonucunda, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediğini TBMM’ye sunulacak Sayıştay raporlarında belirtilecektir. Kamu zararına sebep olunan durumlar ise bu zararın tazminine ilişkin hükme bağlama işlemi ile

sonuçlandırılacaktır”. Aynı yönetmeliği 12’nci maddesinde; “...ilgililer hakkında, Sayıştay’ın istemi üzerine disiplin veya ceza kovuşturması yapılabilecektir”. Sayıştay kanunun 48’inci maddesinde; “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yılsonu itibariyle yargılamaya esas rapor düzenlenebilecektir”.

Performans denetimi sonucu hazırlanan raporlarda yapılan faaliyet ve sunulan hizmetler karşılığında kamu zararı oluşan durumlarda bu faaliyet ve hizmetin ifa edilmesinden sorumlu olanlar, 5018 sayılı kanunun 71’inci maddesiyle kamu zararı kapsamına alınarak, mali yaptırıma bağlanması gerekmektedir. Ayrıca kamu zararının belirlenmesinde kullanılan esaslara; “yapılan faaliyet ve sunulan hizmetin verimli, etkin ve tutumlu olmaması durumunda,” ibaresinin eklenmesi gerekmektedir. Burada faaliyetin veya hizmetin verimli, etkin ve tutumlu olup olmaması ise, diğer büyükşehir belediyelerinde uygulanan benzer faaliyet ve hizmet maliyetleri esas alınarak tespit edilebilecektir. Ortalama maliyetin altında kalan faaliyet ve hizmetler; etkin, verimli ve tutumlu kullanılmadı kabul edilerek, oluşan fark kamu zararı olarak ifade edilecektir. Kamu zararı olmayan ancak ödenek üstü kabul edilen harcamalar ise 5018 sayılı kanunun 70’inci maddesi kapsamına alınarak, ilgililere karşı maaşlarının iki katı tutarı kadar para cezası uygulanacaktır. Performans denetimleri sonucu tespit edilecek zimmet suçu, TCK 247’nci madde kapsamına; irtikâp suçu, TCK 250’nci madde kapsamına; denetim görevinin ihmali suçu, TCK 251’inci madde kapsamına; rüşvet suçu, TCK 252’nci madde kapsamına alınması gerekmektedir. Yapılan faaliyetler ve sunulan hizmetler; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları kapsamında yapılmaktadır. Bu faaliyetler sonucunda kamu zararı oluşması durumunda sorumlular; görevi kötüye kullanma kapsamına alınarak, TCK 257’nci maddesi çerçevesinde cezai yaptırım uygulanmasını sağlanacak şekilde değişiklik yapılması gerekmektedir. Böylece kamu zararı oluşması durumunda hem cezai hem de mali yaptırım uygulanacaktır.

D. Büyükşehir Belediye Modeli

Büyükşehir belediyelerinde “Düzenleyici Etki Analizi” getirilerek kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu olarak kullanılmasının sağlanması gerekmektedir. Düzenleyici etki analizi; “düzenleme yapılıp yapılmamasına, yapılacak olan düzenlemenin içeriğinin belirlenmesine ya da mevcut bir düzenlemenin değiştirilmesi veya kaldırılmasına karar vermede kullanılan analitik bir araçtır”⁵⁶². Dolayısıyla düzenleyici etki analizi; “bir karar alma

⁵⁶² Halime Sebahat Karaosmanoğlu, **Düzenleyici Etki Analizi ve Türkiye Uygulaması**, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No:2691, Temmuz 2006, s.11.

aracı değil, karar alma sürecinin niteliğini ve etkinliğini arttırıcı bir araç olarak değerlendirilmelidir”⁵⁶³. Büyükşehir belediyelerinde kaynakların ve faaliyetlerin yerine getirilmesiyle ilgili kararlar, bu analiz sayesinde ampirik yöntemle yani gerçek veriler ışığında alınması sağlanacaktır. Bu analiz sayesinde büyükşehir belediyelerinde faaliyetlerin fayda ve maliyetleri daha anlaşılır bir duruma gelecektir. Maliyetleri düşük olan ve faydası yüksek olan faaliyetlerin tercih edilmesi sağlanacaktır. Farklı faaliyetler arasında maliyet-fayda kapsamında karşılaştırma olanağı sağlayacaktır. Bu analiz sayesinde mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri daha işlevsel hale gelecek, faaliyetten etkilenen halkın katılımı sağlanacaktır. Böylece halkın katılımı sayesinde faaliyetten beklenen etki anlaşılmaya çalışılacak ve fayda ölçülebilir duruma gelecektir. Performans denetiminden beklenen başarının sağlanabilmesi için kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılması son derece önemlidir. Bunu sağlamak için gerekli olan unsurlardan bir tanesi de düzenleyici etki analizidir. Bu analizin büyükşehir belediyelerinde kararların alınması ve faaliyetlerin yerine getirilmesinde uygulanır hale getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca büyükşehir belediyelerinde teşkilat yapısı içinde “Performans Yönetim Kurulu” ve “Performans Yönetim Ekibi” kurulması gerekmektedir. Performans Yönetim Kurulu; “Büyükşehir Belediye Başkanı, Genel Sekreter, Genel Sekreter Yardımcıları, Daire Başkanları, İştirak Şirketlerin Yöneticileri ve Kent Konseyi Başkanı’ndan” oluşması gerekmektedir. Performans Yönetim Ekibi’nin ise; “Genel Sekreter Yardımcısı, Daire Şube Müdürleri, İç Denetçiler, İştirak Şirketlerin Müdürleri, Kent Konseyi Yönetim Kurulu Üyeleri ve Sayıştay Denetçi veya Denetçi Yardımcıları” üyelerinden oluşması gerekmektedir. Bu ekibe; düzenleyici etki analizinin nasıl uygulanması gerektiği, performans yönetiminin nasıl sağlanacağı ve performans denetiminde denetim bulgusu tespit edilmemesi için dikkat edilecek hususları içeren eğitimlerin ‘Sayıştay Uzman Denetçileri’ tarafından verilmesi sağlanmalıdır. Sonuçta performans denetimi bu uzman kişilerin hazırlayacakları stratejik plan performans programı ve faaliyet raporları üzerinden gerçekleşmektedir. Kurul tarafından stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları hazırlanarak Performans Yönetim Kurulu’na sunulması gerekmektedir. Kurul ise, kontrol sürecinden sonra görüşerek plan, program ve faaliyetleri karara bağlaması gerekmektedir. Genellikle büyükşehir belediyelerinde buna benzer bir yapılanma bulunmaktadır, ancak kurul ve ekip üyeleri arasında farklılıklar bulunmaktadır. İştirak şirketlerin yöneticileri, kent konseyi yönetim kurulu üyeleri, iç denetçiler de sürece katılımları

⁵⁶³ Düzenleyici Etki Analizi Rehberi, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı, [https://www.tepav.org.tr/upload/files/haber/1255444679r8903.Duzenleyici Etki Analizi Rehberi.pdf](https://www.tepav.org.tr/upload/files/haber/1255444679r8903.Duzenleyici_Etki_Analizi_Rehberi.pdf) (Erişim Tarihi: 17.05.2022), s.2.

sağlanarak daha geniş çerçevede plan, program ve faaliyetler değerlendirilecektir. Özellikle Sayıştay denetçilerinin veya denetçi yardımcılarının bu ekibe dâhil edilmesiyle sürecin yönetilmesi sağlanacaktır. Sayıştay, sadece eğitim seminerlerle kurumlara katkı sağlamaktan ziyade nasıl stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu hazırlanacak, nelere dikkat edilecek, nasıl kamu zararına yol açılmayacak, nasıl kaynaklar etkin, verimli, tutumlu kullanılacak yani nasıl performans yönetimi ortaya konulacak konusunda, performans yönetim ekibine yardımcı olacaktır. Bu sayede Sayıştay, performans denetimi raporlarında eksiklik arayan değil, süreci yöneten ve katkı sağlayan bir role sahip olabilecektir.

Büyükşehir belediyelerinde performans kültürünün oluşturulabilmesi için öncelikle yöneticilerin performans kültürünü büyükşehir belediyelerine uygulanır hale getirmesi gerekmektedir. Sayıştay denetçileri yukarıda sayılan faaliyetleri ile “Performans Yönetim Ekibi”ne performans kültürünü oluşturabilir. Büyükşehir belediyesi yöneticileri ise, hazırlayacakları kurumsal organizasyon çalışmasıyla performans kültürünü büyükşehir belediyelerine yerleştirecekler, bu ekip ve kurul aracılığıyla yapılacak faaliyetler kapsamında büyükşehir belediyelerinde performans yönetim geleneği yerleşecektir. Dolayısıyla, performans kültürünün yerleştirilmesi ve geliştirilmesi için iyi koordine edilmiş bir değişim stratejisine ihtiyaç vardır. Bu stratejiyi Sayıştay denetçilerinin sürece yapacağı katkılarla, “Performans Yönetim Kurulu” ve “Performans Yönetim Ekibi”, büyükşehir belediyelerinde yerleştireceklerdir.

Kent konseyleri, Belediye kanununun 76’ncı maddesi kapsamında; “belediye olan yerlerde kentin hak ve hukukunun korunması, saydamlık, hesap sorma ve hesap verme, katılım ve yerinden yönetim ilkelerini hayata geçirmek amacıyla” kurulmaktadır. Kent konseyi yönetmeliğinin 11’inci maddesi kapsamında; “Yönetim Kurulu ile Kent Konseyi Başkanı” tespit edilip görev yapmaktadırlar. Avrupa Konseyi’ne göre; “Kent konseyi, katılımcılık ve aktif; daha iyi bir toplum oluşturmaya katkıda bulunacak şekilde eylem ve girişimlere katılma ve bunları etkilemeye yönelik haklara, araçlara, mekâna, fırsatlara ve gereğine göre desteğe sahip olmak demektir”⁵⁶⁴. Yerel demokrasinin sağlanarak yerel katılımcılık kapsamında oluşturulan kent konseyleri; “kent kaynaklarının etkili, verimli ve adil kullanımına katkıda bulunmak ve kent yönetiminde saydamlık, katılım, hesap verebilirlik, öngörülebilirlik ilkelerinin uygulanmasına katkıda bulunmak gibi görevleri bulunmaktadır”⁵⁶⁵. Bu görevler göz önünde bulundurularak büyükşehir belediyelerinin

⁵⁶⁴ Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, **Kent Konseyleri**, <https://www.mku.edu.tr/files/1021-ffaabf26-676d-43c3-b1d5-8f7e134b8a98.pdf> (Erişim Tarihi: 05.06.2022).

⁵⁶⁵ Kent Konseyi Yönetmeliği, Madde:6.

stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının hazırlanması aşamasında hem “Performans Yönetim Kurulu’na” hem de “Performans Yönetim Ekibi’ne” alınarak süreç içerisinde olması, kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasına katkı sağlayacaktır. Türkiye’deki kent konseyi yapısıyla bunu gerçekleştirmek güç olacağı için İngiltere ve ABD örneklerinde olduğu gibi kent konseyi üyelerinin seçim ile getirilmesi sağlanmalıdır. Bu şekilde kent konseyi üyeleri, karar alma ve uygulama aşamalarında kişisel faydalarından ziyade tekrar seçilebilmek amacıyla kamusal faydaları göz önünde bulunduracaklardır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Yerel yönetimler, belli amaçları yerine getirmek amacıyla toplumların tarihsel gelişimine paralel olarak ortaya çıkan birimlerdir. Tarihsel süreç içerisinde ilk yerel yönetimler askeri, savunma ve güvenlik gibi günümüzde merkezi teşkilata bırakılmış olan birtakım görevleri ifa etmek amacıyla oluşturulmuşlardır. 19’uncu yüzyıldaki reformlarla birlikte yerel yönetim birimleri, yerel halkın ihtiyaçlarını karşılayan birimler haline dönüşmüştür. Yerel yönetimlerin ortaya çıkıp geliştiği ortamlar farklılık göstermektedir. Coğrafi alanların farklı olması, kültürel farklılıklar, toplumsal farklılıklar gibi nedenlerden dolayı yerel yönetim birimlerinin örgütlenmesi, görev ve sorumlulukları, yetkileri, misyonu farklılaşmaktadır.

Türkiye’de yerel yönetimlere ihtiyaç duyulması özellikle tarihsel süreç kapsamında Osmanlı İmparatorluğu döneminde gayrimüslim halkın istekleri ve batılı devletlerin baskısına dayanmaktadır.

Yerel yönetim birimlerinin işlevselliğini belirleyen modeller ise, tarihsel süreç içinde ülkelerin siyasi, kültürel ve ekonomik gelişimlerine göre yapılmışlardır. Birçok model bulunmasına rağmen en fazla kullanılan model, Anayasal sistemler temelinde devletin yönetim biçimi esas alınarak uygulanan model olmuştur. Bu modelde üniter sisteme dayalı yerel yönetim modeli ve federal sisteme dayalı yerel yönetim modeli mevcuttur. Türkiye’de ise, üniter sisteme dayalı olarak yerel yönetimler yapılmıştır. Merkezi otoritede toplanan devletin yetki ve görevleri, yerinden yönetimlere yetki devri sağlanarak uygulanmaktadır. Yerel yönetim birimleri merkezi yönetimin egemenliği altındadır ve bu modelde yönetsel yerinden yönetim ilkesi geçerlidir.

Yerel yönetimler içinde büyükşehir belediyelerinin önemi son derece fazladır. 2021 yılı itibarıyla Türkiye nüfusu 83.614.362 kişi olup bu nüfusun 66.092.128’i büyükşehir teşkilatının coğrafi bölgesi içinde yaşamaktadır. Yani nüfusun %78,04’ü büyükşehirlerde yaşamaktadır. Bu durum, büyükşehirlerde yapılan hizmetlerin ve sunulan faaliyetlerin kapasitesini ve önemini de arttırmaktadır. Büyükşehir belediyelerince yapılan giderlerin içeriği

incelendiğinde, sermaye giderleri ile mal ve hizmet alımlarının oluşturduğu görülmektedir. Bu giderler çoğunlukla faizler, pay ve cezalar tarafından karşılanmaktadır. ‘5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun’a göre, büyükşehir teşkilatına genel bütçeden pay aktarılmaktadır. Ancak bu payın bu kadar yüksek olması, büyükşehir belediyelerinin merkeze bağıllığını arttırmaktadır. Bu durum ise, büyükşehir belediyelerinin mali özerkliğini zayıflatmakta, yerele özgü hizmetlerin yine bu hizmetler için toplanan vergilerle finanse edilememesinden dolayı vatandaş ile belediye arasındaki hesap verebilirlik ilişkisini olumsuz etkilemekte, mali bağımlılığın yönetimde şeffaflığı azaltmakta ve böylece büyükşehir belediyelerinin kurumsal yapısını olumsuz etkilemesine neden olabilecektir.

Büyükşehir belediyeleri kapsamında yaşayan nüfusun fazlalığı, burada hizmetlere ve faaliyetlere talebi arttırmıştır. Bundan dolayı sunulacak hizmetler ve yapılacak faaliyetlerin etkin, verimli ve tutumlu yapılması, kamu harcamalarında maliyetleri azaltacak ve hizmetler ve faaliyetlerden yararlananların memnuniyetini arttıracaktır.

Son yüzyılda devlet anlayışında meydana gelen değişimler, halkın beklentileri, küreselleşme süreci ve yeni dönemde dijitalleşme olgusu, kamu mali yönetimi anlayışında bir takım değişimleri beraberinde getirmiştir. Kamu mali yönetimindeki bu değişimler ve hizmetlerde yaşanan çeşitlilik kamu harcamalarının artmasına neden olmuştur. Kamu harcamalarındaki artışlar, kamusal hizmet ve faaliyetlerin etkin, tutumlu ve verimli kullanılmasını gündeme getirmiştir. Kamu kaynaklarının tutumlu bir şekilde kullanılması, sunulacak hizmetler ve yapılacak faaliyetlerin etkin, tutumlu ve verimli bir şekilde yapılması ancak performans denetimi ile mümkün olacaktır.

Kamu yönetiminde kamu hizmeti anlayışındaki değişimler, devleti vatandaşına karşı daha sorumlu olmayı gerektirmiş ve vatandaşlar da devletin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini sorgulamaya başlamıştır. Küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler kamu yönetimini daha sistematik şekilde yönetilmesini gerektirmiştir. Ayrıca kamu harcamalarındaki artışlar da harcamalara yönelik değerlendirme sürecinin gelişmesine neden olmuştur. Dünyada 1950’li yıllarda ortaya çıkan, Türkiye’de ise 1996-2010 yılları arasında Sayıştay tarafından uygulanan performans denetimi, yeni kamu mali yönetiminde üzerinde durulan önemli konulardandır. Performans denetimi, sunulacak hizmetlerin ve yapılacak faaliyetlerin etkin, verimli ve tutumlu bir şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğini anlamamızı sağlayan önemli bir unsurdur. Performans denetimi, kamu yönetiminde kaynakların tutumlu, etkin ve verimli kullanılabilmesi için, her denetimin planlama aşamasında ayrı ayrı belirlenen standartlar ve kriterler çerçevesinde kurum ve kuruluşlara rehberlik etmek, önerilerde

bulunmak ve tespit edilen sorunların nedenlerini ve çözüm yollarını göstermek amacıyla yapılan denetimdir.

Nüfus yoğunluğunun fazla olduğu yerleşim yerlerinde bulunan ve halkın ihtiyaçlarını karşılayan hizmet ve faaliyetleri yürüten, yerel yönetimler içindeki büyükşehir belediyelerinde, performans denetimi daha da önemli bir konumda bulunmaktadır. Büyükşehir belediyelerinde uygulanan performans denetimi sayesinde hizmetler ve faaliyetlerin etkin, verimli ve tutumlu yapılıp yapılmadığı anlaşılabilecektir. Kurumun hedefleri, geliştirilmesi gereken noktaları, eksiklikleri ve iyi uygulamaları, performans denetimi sayesinde görülebilecektir.

Türkiye’de 832 sayılı Sayıştay Kanunu’na 26.07.1996 tarihinde eklenen Ek 10’uncu maddesi ile; “Sayıştay’a, denetimine tabi kamu kuruluşlarının kaynaklarını verimli, tutumlu ve etkin kullanıp kullanmadıklarını denetleme ve denetim sonuçlarını TBMM’ye raporlama görev ve yetkisi” verilmiştir. 2003’de kabul edilen 5018 sayılı kanun ile uluslararası standartlarda tanımların dışında, alt yapısı oluşturulmaya çalışılmıştır. 5018 sayılı kanunun 9’uncu ve 68’inci maddelerinde; “performans denetiminin, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu ile faaliyet sonuçlarının ölçümünü yapan veri kayıt sistemleri kapsamında yapılacağı ifade edilerek” performans denetimi konu ve kapsam yönünden sınırlandırılmıştır. Ayrıca nasıl yapılacağı tarif edilmiştir. Sayıştay kanunun 2’nci maddesindeki tanımında; “performans denetiminin idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler üzerinden yapılacak bir ölçme işlemi” olduğu vurgulanmıştır. Oysaki INTOSAI (ISSAI 3000-3100) denetim standartlarına göre, performans denetimi ne ölçme faaliyetidir ne de tasdik faaliyetidir. Sayıştay kanunun 36’ncı ve 43’üncü maddelerinde; “Sayıştay denetiminin düzenlilik denetimi ile performans denetimini kapsadığı” hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun’un 35’inci maddesinde; “Sayıştay’ın, denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına ve INTOSAI Mesleki Kurallar esas alınarak hazırlanan denetim rehberine uygun olarak” denetimini gerçekleştireceği öngörülmüştür. Performans denetimi; planlama, uygulama, raporlama ve izleme aşamalarından meydana gelmektedir. Özellikle uygulama ve raporlama aşamalarında Türkiye’de uygulanan performans denetiminde; “mevcudiyet, zamanlılık, sunum, ilgililik, ölçülebilirlik, iyi tanımlanma, tutarlılık, doğrulanabilirlik, geçerlilik ve ikna edicilik” kriterleri kullanılmaktadır. Ancak uluslararası standartlarda uygulanan performans denetiminde uygulanacak olan denetim kriterleri faaliyetin durumuna göre değişkenlik göstermekte, denetçiler tarafından planlama aşamasında belirlenmektedir.

Türkiye’de uygulanan performans denetiminin yetersizliğini ortaya koymak amacıyla bir örnek üzereinde yoğunlaşmıştır. Ankara Büyükşehir Belediyesi tarafından ‘2013 yılında Atatürk Orman Çiftliği arazisinde Ankapark projesi başlamıştır’, proje yaklaşık 7 yıl sürmüş ve sonunda proje hayata geçirilmesinden kısa bir süre sonra sonlandırılmıştır. Projeye yaklaşık 1,5 milyar TL harcama planlandığı plan, program ve faaliyet raporlarında tespit edilmesine rağmen, bu yıllar içinde uygulanan performans denetimleri yoluyla kaynakların VET kriterlerine göre bir ihlali tespit edilememiştir. Kamusal kaynaklar verimli ve tutumlu kullanıldığı için mi denetim bulgu tespit edilememiştir? Yoksa Türkiye’de uluslararası standartlarda performans denetimi yapılamadığı için mi denetim bulgusu tespit edilememiştir?

Dış denetim, 5018 sayılı kanunun 65’inci maddesine göre Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Sayıştay performans denetimini, ‘Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI)’ tarafından geliştirilen uluslararası standartlar kapsamında yerine getirmesi gerekirken, mevzuattaki tanım ve düzenlemelerden dolayı 2010 yılından sonra bu denetimi uluslararası standartlarda gerçekleştirememektedir. Son yıllarda ise artık performans denetim raporu adı altında raporlar da yayımlanmamaktadır. Tezin son kısmında incelenen büyükşehir belediyelerinin performans denetim raporları 2018 yılına aittir. Bu raporlar 2019 yılında kamuoyuna yayımlandıktan sonra başka performans denetim raporları yayımlanmamıştır.

Türkiye’de Sayıştay, Fransa modeli örnek alınarak ıslahat hareketleri kapsamında 1862’de “Divan-ı Muhasebat” adıyla kurulmuştur. Performans denetimi, Osmanlıdan miras aldığımız Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Sayıştay’ın hukuki yapısı; Anayasadaki konumu ve Anayasa Mahkemesi kararları ile literatürde ağırlıklı olarak çıkan sonuca göre, ayrıca diğer yasal mevzuatlar göz önünde bulundurularak ‘Sayıştay; yargı yetkisine ve denetleme yetkisine sahip Anayasal bir kurum olduğu’ sonucuna ulaşılmıştır. Yani Sayıştay; “hem bir hesap mahkemesidir hem de bir Anayasal konumu olan denetleme ve inceleme kuruluşudur”. Sayıştay genel olarak, denetleme ve raporlama, yargılama görevlerinin yanında tavsiye ve görüş bildirme görevleri mevcuttur. Ayrıca ‘Sayıştay Dergisi’ ve denetleme rehberleri ile araştırma, inceleme ve çeviri gibi yayınlarla kamu kurumlarına, akademisyen, araştırmacılara ve ilgililere rehberlik sağlanmaktadır.

Sayıştay’ın etkin bir performans denetimi yapabilmesi için ülkede bir takım unsurlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu unsurlar ülkenin denetim kültürüyle gelişen unsurlarının yanında yapılan düzenlemeler ile de elde edilebilir. Ancak performans denetiminin konusu, kapsamı, tanımı gibi unsurlarının mevzuatta düzenlenmesine gerek yoktur. Bu düzenlemeler denetim rehberleri ile yapılrısa değişiklikler güncellenerek, uygulamaya daha çabuk yansıtılabilmektedir. Ayrıca ülkede gelişmiş bir demokratik yapının mevcut bulunması,

denetimin önyargısız ve tarafsız bir şekilde yapılması, performans odaklı bir yönetim yapılması, performans esaslı bütçeleme sisteminin uygulanması, performans bilgisi üretmeye imkân sağlayan bir muhasebe sisteminin varlığı gerekmektedir. Aynı şekilde performans denetiminin etkin bir şekilde yapılabilmesi için denetimin uluslararası denetim standartlarına uygun olarak ve güncel denetim metodolojilerinin uygulanması, performans denetimini gerçekleştirecek personel sayısının ve bilgi düzeyinin de yeterli olması gerekmektedir.

Performans denetiminin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi son derece önemlidir. Sayıştay, performans denetimini gerçekleştirirken birtakım sorunlarla karşılaşmaktadır. Performans programları ile stratejik planlarda belirlenecek olan performans ölçütlerinde kolaycılığa kaçılması, gerekli dikkat ve özenin gösterilmemesi gibi nedenler faaliyetlerin ve sunulan hizmetlerin ölçülememesine yol açmaktadır. Bununla birlikte Sayıştay tarafından yapılacak denetimlerin çeşitleri, kapsamı, işleyişi ve görevleri, değişen koşullarla birlikte artmaktadır. “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’nu da bünyesine alarak KİT’lerin denetim ve raporlama işlevini üstlenen Sayıştay, sadece bununla kalmayıp belediye şirketlerinden, AB fonlarına kadar geniş bir yelpazede faaliyet gösterecektir. Bu durum denetçiler ile daire ve kurullarda görev yapan üyelerin iş yükünü arttırmanın yanında mesleki bilgi ve deneyimlerinin de arttırılmasını gerektirmektedir”⁵⁶⁶.

Performans denetimi sonucunda Sayıştay tarafından hazırlanan denetim sonuçlarının TBMM’de nasıl ele alınacağı ile ilgili mevzuatta bir hüküm yoktur. Ayrıca performans denetim raporlarının inceleneceği özel bir komisyon da TBMM bünyesinde kurulmamıştır. Bu durum, mali şeffaflık ilkesinin yerine getirilmesine engel teşkil etmektedir.

Son bölümde; Sayıştay’ın otuz büyükşehir belediyesinde yapmış olduğu performans denetimi sonuçları analiz edilmiştir. Bu kapsamda Sayıştay’ın büyükşehir belediyeleri için Kasım 2019 yılında yayımladığı, 2018 yılı performans denetim raporları incelenmiştir.

Sayıştay tarafından büyükşehir belediyelerinin performanslarının incelendiği performans denetim raporlarında dört alanda değerlendirme yapılmıştır. Bu değerlendirmeler kapsamında; stratejik planın değerlendirilmesinde 58 denetim bulgusu, performans programının değerlendirilmesinde 54 denetim bulgusu, faaliyet raporunun değerlendirilmesinde 36 denetim bulgusu ile faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinde 9 denetim bulgusu olmak üzere adet olarak 157 adet denetim bulgusu tespit edilmiştir. Denetim

⁵⁶⁶ Önder; Türkoğlu, 2012, s.204.

bulgularının içeriğine baktığımızda; ‘sunum, ölçülebilirlik, ilgililik, geçerlilik, güvenilirlik, iyi tanımlama ve mevcudiyet’ kriterlerine göre bir inceleme yapılmıştır.

Büyükşehir belediyelerinin 2018 yılı performans denetim sonuçları incelenerek yapılan analiz sonucunda, büyükşehir belediyelerinin performans denetimlerinin çoğunlukla etkinlik unsuru çerçevesinde gerçekleştiğini söyleyebiliriz. Bu durumla diğer kriterlere yeteri kadar önem verilmediği anlaşılmaktadır. Ayrıca büyükşehir belediyelerinin denetim raporlarında en çok tespit edilen denetim bulgusu, sunum kriteri kapsamında; “Planların mevzuata uygun olmaması” tespitidir. Ulaşılan bu tespit ile bu çalışmada da büyükşehir belediyelerinin, performans yönetimini ve buna bağlı olarak performans denetimini tam olarak özümseyemedikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Sayıştay’ın uluslararası standartlara uygun ve doğrudan büyükşehir belediyeleriyle ilgili olarak uyguladığı tek performans denetimi, kamuoyuna 2008 yılında açıklanan “Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu” kapsamında yapılan denetimdir. 2008’de yapılan performans denetimi ile 2018’de yapılan performans bilgisinin ölçülmesi şekilde gerçekleşen performans denetimi arasındaki farklılıklar karşılaştırılmıştır. 2018 yılında büyükşehir belediyelerine yapılan performans denetimde; “2015-2019 dönemine ait stratejik plan, 2018 yılı performans programı ve faaliyet raporu” denetlenmiştir. 2008 yılında yapılan denetimde ise; büyükşehir belediyelerinde altyapı faaliyetlerinin koordinasyonu faaliyeti denetlenmiştir. 2018 yılında yapılan denetim, bir bütçe yılı içindeki faaliyetleri kapsamaktadır. Ancak 2008 yılında yapılan denetim ise 2004-2006 yılları arasındaki faaliyetleri kapsamaktadır. 2018 yılında yapılan denetimin amacı; “stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporunun mevzuata uygun hazırlanıp hazırlanmadığı, süresi içinde yayımlanıp yayımlanmadığı, plan ve programlardaki hedef ve göstergelerin ölçülebilir olup olmadığı, gibi önceden belirlenen kriterlere uygunluğunu tespit etmektir. 2008 yılında yapılan denetimin amacı ise; “büyükşehir belediyelerinde altyapı hizmetlerinin koordinasyonunda etkinliğin artırılması ve kaynak israfının önlenmesi, büyükşehir belediyelerinin uygulamada ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesi ve gerekli önlemlerin almasını sağlamaktır”. 2018 yılında yapılan performans denetiminde kullanılan denetim kriterleri; “mevcudiyet, sunum, zamanlılık, ilgililik, ölçülebilirlik, iyi tanımlama, tutarlılık, doğrulanabilirlik, geçerlilik/ikna edicilik ve güvenilirlik” kriterlerinden oluşmaktadır. Ancak 2008 yılında yapılan performans denetiminde, denetimin planlaması aşamasında ilk bölümde; “büyükşehir belediyelerinde altyapı faaliyetlerinin koordinasyonunu sağlayan uygun bir yapı olup olmadığı” sorgulanmıştır. İkinci bölümde; “büyükşehir belediyelerinde altyapı faaliyetleri maliyet etkinliğini sağlayacak şekilde koordine edilip edilmediği” sorgulanmıştır.

Genel olarak değerlendirildiğinde; Türkiye’de, 1996-2010 yılları arasında uluslararası standartlarda performans denetimi uygulanmıştır. Ancak 6085 sayılı kanunun kabul edilmesiyle birlikte kanununda düzenlenen hükümler yüzünden performans denetiminin yapısı değiştirilerek performans bilgisinin ölçülmesine evrilmiştir. Uluslararası standartlarda performans denetimi uygulamak için bazı ülke örnekleri esas alınabilir. Ancak her ülkenin denetim olgusu, o ülkenin gelişim süreciyle yakından ilgilidir. Her ülkenin kendi kamu mali yönetim sistemi içinde parlamentosunun ihtiyaçlarına uygun performans denetimi yapması gerekmektedir. Ülkeler arasındaki temel farklılık, performans denetimi raporlarının parlamentoda görüşülmesi ve raporlarda yer alan önerilerin hayata geçirilmesi kapsamında ortaya çıkmaktadır. Ülkelerin gelişim yapılarındaki farklılıklardan dolayı belli bir ülke örnek alınarak bir model kurulamaz. Bunun yerine iyi uygulama gösteren ülke örnekleri esas alınarak Sayıştay yapısının değişikliğinden ziyade uygulama değişikliği yapılmalıdır. İngiltere örneğinde ‘Kamu Hesapları Komitesi’ benzeri bir komisyon kurularak mecliste performans denetim sonuçlarının değerlendirilmesi sağlanmalıdır. Örneğin Hollanda’daki gibi karşılaştırmalı analizlerle faaliyet ve hizmetlerin VET kriterlerine uygunluğu tespit edilip hazırlanan raporlar meclise sunulup kamuoyuna açıklanması gerekmektedir.

Yeni bir Sayıştay modeline duyulan ihtiyacın yanında mevzuatta da önemli değişiklikler gerekmektedir. Sayıştay kanunun 2’nci maddesi; 5018 sayılı kanunun 9’uncu maddesi ile Sayıştay Denetim Yönetmeliği’nin 4’üncü maddesi; performans denetimini, performans bilgisinin incelenmesi şeklinde tanımlamaktadır. Bu maddeler değiştirilerek uluslararası performans denetim standartları kapsamında yapılan tanımlamalar getirilmesi gerekmektedir. Performans denetimi sadece performans bilgisinin incelenmesi şeklinde değil de, verimlilik ve tutumluluk unsurlarını da kapsayacak, faaliyet ve hizmetlerin sorgulanmasını sağlayacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada önerdiğimiz performansa dayalı modelde; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarını hazırlamak ve uygulamaktan sorumlu olan personele yönelik ‘657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’ yeniden düzenlenerek, performansa dayalı ücret sisteminin getirilmesi gerekmektedir. Bu personel oluşacak kamu zararlarında nasıl sorumlu oluyorsa, elde edilecek kamu karları kapsamında da ödüllendirilecektir. Performans esaslı bütçeleme sisteminin en önemli unsurlarından birisi de bütçe tasnifinde performansa dayalı kaynak tahsisinin gerçekleştirilmesidir. Bunun için performans bilgi sisteminin oluşturulması, orta vadeli harcama sisteminin getirilmesi ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi gerekmektedir. Bunu gerçekleştirecek olan bütçe modeli, sayılan eksikliklerden dolayı

‘Program Bazlı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi’ değil, İngiltere’de uygulanan ‘Performans Sözleşmelerine Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi’dir.

Önerilen Sayıştay modelinde; Sayıştay’ın teşkilat yapısında da birtakım değişiklikler yapılması gerekmektedir. Denetim Grup Başkanlığı; ‘Performans Denetim Ekibi, Mali Denetim Ekibi ve Uygunluk Denetim Ekibi’ olarak ayrılması daha uygun olacaktır. Her denetim grubu içindeki denetçilere o denetim çeşidi ile ilgili eğitimler verilerek o alanda uzmanlaşmaları sağlanacaktır.

Önerilen modeller içerisinde önemli bir yer tutan yaptırımlı performans denetim modeli ile Türkiye’de uygulanan performans denetimi sonucu tespit edilecek bulgulardan dolayı hem mali hem de cezai yaptırım öngörülmemektedir. Bu durum uluslararası standartlarda uygulanan performans denetimi ilkelerine ters düşse de yaptırım uygulanması, ülke şartlarına göre daha uygun olacaktır. Yaptırımlı bir performans modeline geçilebilmesi için öncelikle Sayıştay Kanunu’nun 7’nci maddesindeki; “Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz”, hükmünün kaldırılması gerekmektedir. Performans denetimi sonucu hazırlanan raporlarda yapılan faaliyet ve sunulan hizmetler karşılığında kamu zararı oluşan durumlarda bu faaliyet ve hizmetin ifa edilmesinden sorumlu olanlar, 5018 sayılı kanunun 71’inci maddesiyle kamu zararı kapsamına alınarak, mali yaptırıma bağlanması gerekmektedir. Ayrıca kamu zararı, görevi kötüye kullanma kapsamına alınarak, TCK 257’nci maddesi çerçevesinde cezai yaptırım uygulanmasını sağlayacak şekilde değişiklik yapılması gerekmektedir. Böylece kamu zararı oluşması durumunda hem cezai hem de mali yaptırım uygulanacaktır.

Büyükşehir belediyelerinde ise yeni model kapsamında; büyükşehir belediyelerinde “Düzenleyici Etki Analizi” getirilerek kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu olarak kullanılmasının sağlanması gerekmektedir. Bu analiz sayesinde büyükşehir belediyelerinde faaliyetlerin fayda ve maliyetleri daha anlaşılır bir duruma gelecektir. Maliyetleri düşük olan ve faydası yüksek olan faaliyetlerin tercih edilmesi sağlanacaktır. Faaliyetler arasında maliyet-fayda karşılaştırmasına olanak sağlayacaktır.

Ayrıca büyükşehir belediyelerinde teşkilat yapısı içinde “Performans Yönetim Kurulu” ve “Performans Yönetim Ekibi” kurulması gerekmektedir. Performans Yönetim Kurulu; “Büyükşehir Belediye Başkanı, Genel Sekreter, Genel Sekreter Yardımcıları, Daire Başkanları, İştirak Şirketlerin Yöneticileri ve Kent Konseyi Başkanı’ndan” oluşması gerekmektedir. Performans Yönetim Ekibi’nin ise; “Genel Sekreter Yardımcısı, Daire Şube Müdürleri, İç Denetçiler, İştirak Şirketlerin Müdürleri, Kent Konseyi Yönetim Kurulu Üyeleri ve Sayıştay Denetçi veya Denetçi Yardımcıları” üyelerinden oluşması gerekmektedir.

Tarihsel gelişim süreci içerisinde yeni kamu mali yönetimi anlayışında, kamusal kurumların faaliyetleri reform niteliğindeki düzenlemelerle artırılırken hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık, performansa dayalı yönetim yapılanması, kurumsal performansın ölçülmesi gibi bir takım unsurlar ön plana çıkmaya başlamıştır. Kamusal kurumların kendilerine tahsis edilen kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı, bu unsurlar kapsamında yeni sürecin en önemli amacı haline gelmiştir.

Yeni kamu mali yönetimi anlayışında organizasyonel anlamda kurumların performans kültürünün yerleştirilmesi ve geliştirilmesi süreçlerini tamamlayamadıkları görülmektedir. İngiltere’de her türlü faaliyetin performansla ölçüldüğü bir devlet kültürünün olmasına rağmen, Türkiye’de böylesi bir performans kültürü kurumlarda oluşturulamamıştır.

Divan-ül İşraf ve Divan-ı Muhasebat’tan gelen denetim kültürü geleneğinin kurumlara yansıtılabilmesi, performans yönetim geleneğinin kurumlarda yerleştirilebilmesi amacıyla büyükşehir belediyelerinde ‘Performans Yönetim Ekibi’ kapsamına Sayıştay denetçi veya denetçi yardımcılarının alınması sağlanmalıdır. Bu sayede kurumlarda performans yönetim geleneğinin oluşturulabilmesi amacıyla yöneticilere, organizasyon yapısı oluşturularak performans yönetiminin oluşturulması hakkında eğitimler verilmesi sağlanacaktır. Bu eğitimler yoluyla kaynakların etkili, verimli ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı sorgulanacak, personelin performans dayalı değerlendirilmesi sağlanacak, hesap verme sorumluluğu oluşturulacak ve kurumun mali saydamlığı sağlanarak, kurumda performans kültürü oluşturulmaya çalışılacaktır.

Bu tezin literatüre katkısını şu şekilde özetleyebiliriz: Tezde performans denetiminin önemi üzerinde durulmaya çalışılmıştır. Son dönemlerde uluslararası standartlarda uygulanabilirliğinin olmadığının üzerinde durularak 1996-2010 yılları arasında uygulanan performans denetimi gibi bir uygulamanın olmasının sağlanması hedeflenmiştir. Yerel yönetimlerin ülke ekonomisi üzerindeki rolünün öneminden bahsedilmiştir. Sayıştay’ların gelişim süreci, yapısı ve ülkedeki konumu incelenmiştir. Denetim, performans denetimi, yerel yönetimler, büyükşehir belediyeleri gibi kavramlar hakkında geniş bilgiler sunulmuştur. Tezde önerilen modeller içerisinde en önemlisi ve olmazsa olması, performans denetimi sonucunda tespit edilecek bulguların Sayıştay tarafından yargılanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Abel Richard ve Peggy B. Musgrave. **Public Finance in Theory and Practice**, Fifth Edition, Literatür Yayıncılık Dağıtım, İstanbul, 1994.

Akdağ, Mustafa. **Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi**, Cem Yayınları, Cilt:1, İstanbul, 1995.

Akgündüz, Ahmet. **Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi**, Sayıştay Yayınları, Ankara, 1997.

Akgüner, Tayfun. **Kamu Personel Yönetimi**, Der Yayınları, İstanbul, 2014.

Aksoy, Şerafettin. **Kamu Bütçesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.

Altıntaş, Abdullah ve C. Mustafa Türkyener. **Kamu Yönetiminde Dönüşüm ve Sayıştay Mali Denetimi**, Ankara Yayınevi, Ankara, Mart 2012.

Altuğ, Figen. **Mali Denetim**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, 1995.

Altuğ, Figen. **Mali Denetim**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000.

Arıkboğa, Erbay. “Yerel yönetimler ve Organları: Organlar Aras İlişkilerin Üç Boyutlu Analizi”, **Türkiye’de Yerel Yönetimler**, (Ed. Recep Bozlağan, Yüksel Demirkaya), Nobel Yayınları, Ankara, 2008.

Arkun, Osman Fikret. **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, Nihat Sayın Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul, 1980.

Avcı, Mehmet Alpertunga. **Çağdaş Yüksek Denetim ve Etkin Türk Sayıştayı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

Baş, İ. Melih ve Ayhan Artar. **İşletmelerde Verimlilik Denetimi, Ölçme ve Değerlendirme Modelleri**, Milli Prodüktivite Merkezi, Ankara, 1990.

Benz, Arthur ve Christina Zimmer. **Germany: Varieties of Democracy in a Federal System**, The Oxford Handbook of Local and Regional Democracy in Europe, (Der. John Loughlin, Frank Hendriks and Anders Lidström), Oxford University Press, Oxford, 2012.

Bilgin, Kâmil Ufuk. **Kamu Performans Yönetimi, Memur Hak ve Yükümlülüklerinin Performansa Etkisi**, TODAİE, Ankara, 2004.

Bozlağan, Recep ve Yüksel Demirkaya. **Türkiye’de Yerel Yönetimler**, Nobel Yayın Dağıtım, 1.Baskı, Ankara, 2008.

Bruce, Maurice. **The Rise of the Welfare State: English Social Policy, 1601-1971**, Cox-Wyman, London, 1973.

Candan, Ekrem. **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2007.

Canpolat, Hasan. **İngiltere’de (Britanya) Mahalli İdareler Dünyada Mahalli İdareler**, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1999.

Cole, Alistair Mark. **France: Between Centralization and Fragmentation**, TheOxford Handbook of Local and Regional Democracy in Europe, (Der. John Loughlin, Frank Hendrike and Anders Lidström), Oxford University Press, Oxford, 2012.

Coşkun, Arife. **Performans Denetimi Özet El Kitabı**, No:11, 1.Baskı, TC Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.

Çelik, Mehmet Yunus ve Işık Serkan. “Türkiye’de Program Bazlı Performans Bütçeleme Sistemine Geçişin Temel Dinamikleri” **Güncel Maliye ve Kamu Yönetimi Çalışmaları**, (Ed. Volkan Yurdadoğ), Akademisyen Kitabevi, Ankara, 2020.

Çoker, Ziya. **Türk Mahalli İdarelerinin Sorunları açısından İngiliz Mahalli İdareleri**, İçişleri Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları:6, Ankara, 1970.

Demirtaş, Tolga. **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması**, No:17, TC Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çev. Dizisi, Ankara, 2001.

Demirtaş, Tolga ve Çetinkaya Özhan. **Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Denetim**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.

Ergin, Osman Nuri. **Mecelle-i Umûr-ı Belediye**, İstanbul Büyükşehir Belediyesi Yayınları, İstanbul, 1995.

Eroğlu, Hamza. **İdare Hukuku Genel Esaslar**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1986, s.140.

Eryılmaz, Bilal. **Kamu Yönetimi**, Okutman Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, 2010.

Eryılmaz, Bilal. **Kamu Yönetimi**, Umuttepe Yayınları, 10. Baskı, İstanbul, 2017.

Eryılmaz, Bilal. **Tanzimat ve Yönetimde Modernleşme**, İşaret Yayınları, 4.Baskı, İstanbul, 2017.

Goldsmithand, Micheal J. and Edward C. Page. **Central and Local government Relations**, Sage Publications, London, 1987.

Görmez, Kemal. **Yerel Demokrasi ve Türkiye**, Vadi Yayınları, Ankara, 1997.

Gözler, Kemal. **Anayasa Hukuku Dersleri**, Bursa 2000.

Gözler, Kemal. **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt I**, Ekin Basım Yayın Dağıtım Bursa, 2011.

Gözübüyük, A. Şeref ve Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Cilt:1, Ankara 1998.

Gunlicks, Arthur B. **Local Government in the United States: Diversity and Uneven Development Local Government and Urban Affairs in International Perspective**, (Ed. Joachim Jens Hesse,) Nomos Verlagsgesellschaft Baden:1991.

Güler, Birgül Ayman. **Yerel Yönetimler**, TODAİE Yayını, Ankara, 1992.

Günday, Metin. **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1996.

Gürbüz, Hasan. **Muhasebe Denetimi-I Genel Esaslar**, İstanbul İktisadi ve İdari Bilimler Akademisi Ticari Bilimler Fakültesi Yayın No:21, İstanbul, 1982.

Hardt, Engel. **Tanzimat ve Türkiye**, Kaknüs Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2017.

Havens, Harry S. **The Evaluation of the General Accounting Office: From Voucher Audits to Program Evaluations, General Accounting Office**, History Program, January 1990.

Heywood, Andrew. **Siyaset**, Adres Yayınları, Ankara, 2007.

İves, Martin. **Performans Denetimi: Bazı Pratik Teknikler, Denetim Teknikleri(Makaleler)**, (Çev. Necat Karabakal), Sayıştay Başkanlığı 125.Yılı Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987.

Işık, A. Kadir ve İbrahim Organ, Ekrem Karayılmazlar, Hayriye Işık. **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005.

Kahraman, Seyit Ali ve Yücel Dağlı. **Günümüz Türkçesiyle Evliya Çelebi Seyahatnamesi**, Yapı Kredi Yayınları, Cilt:1 Kitap:2, 5. Baskı, İstanbul, 2003.

Kalabalık, Halil. **Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırmalı Yerel Yönetim Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.

Kalkınma Bakanlığı, **Yerel Yönetimler Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018**, Özel İhtisas Komisyonu Kararı, Ankara, 2014.

Kavruk, Hikmet. **Anakente Bakış Türkiye’de Anakent Belediyeciliği ve Kent Hizmetlerinin Yönetimi**,Hizmet-İş Sendikası Yayınları, Ankara, 2002.

Kaya, Safiye ve Cem S. Aral. **Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulamalar Prensipleri**, 1. Baskı, TC Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çev. Dizisi No:11, Ankara, 2000.

Keleş, Ruşen. **Yerinden Yönetim ve Siyaset**, 10. Baskı, Cem Yayınları, İstanbul, 2016.

Keleş, Ruşen. **Fransa ve İspanya’da Yerinden Yönetim**, Türk Belediyecilik Derneği-Konrad Adenauer Vakfı Yayınları, Ankara, 1994.

Khan, Muhammed Akram. **Performance Auditing The Three Es**, Second Edition, The Auditor General of Pakistan, Lahore, 1988.

Khan, Muhammed Akram. **Performans Auditing The Three Es, Second Edition**, The Auditor General of Pakistan, Lahore, 1990.

Kırcalı, Halil. **İngiltere Sayıştay'ında İncelemeler**, Sayıştay Yayınları, No:32, Ankara, 1990.

Koçdemir, Kadir. **Almanya da Mahalli İdareler**, Dünya da Mahalli İdareler, İçişleri Bakanlığı, Ankara, 1999.

Köse, Hacı Ömer. **Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2.Basım, Ankara, 2007.

Lijphart, Arend. **Demokrasi Modelleri, Otuz Altı Ülkede Yönetim Biçimleri ve Performansları**, İthaki Yayınları, İstanbul, 2014.

Mackintosh, John Malcolm. **The Devolution of Power: Local Democracy, Regionalism and Nationalism**, Penguin, Middlesex, England, 1968.

Mangoldt, Hans V. **Die Verfassungen Der Neuen Bundes Uinder**, 3.Baskı, Duncker&Humblot, Berlin, 2013.

Musgrave, Richard A. ve Peggy B. Musgrave. **Public Finance in Theory and Practice Fifth Edition**, Literatür Yayıncılık Dağıtım, İstanbul, 1994.

Nadaroğlu, Halil. **Mahalli İdareler**, Beta Yayınları, 6. Baskı, İstanbul, 1988.

Nadaroğlu, Halil. **Mahalli İdareler Teorisi Ekonomisi Uygulaması**, Beta Yayınları, İstanbul, 1998.

Nath, Nirmala D., Karen Van Peursem ve Alan Lowe. **Public Sector Performance Auditing: Emergence, Purpose and Meaning**, Working Paper Series Number: 81, Department of Accounting University of Waikato, New Zealand, February 2005.

Norton, Alan. **International Handbook of Local and Regional Government: A Comparative Analysis of Advanced Democracies**, (Edward Elgar, Aldershot: 1994).

Oktay, Tarkan. **Yerel Yönetim Reformu Sonrasında İl Özel İdareleri**, Hayat Yayınları, İstanbul, 2010.

Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Hak Kitapevi, Cilt:2, 3. Baskı, İstanbul, 1966.

O'regan, David. **Auditor's Dictionary: Terms, Concept, Processes and Regulations**, John Wiley&Sons, Hoboken, New Jersey, 2004.

Organ, İbrahim. **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

Ortaylı, İlber. **Türkiye Teşkilat ve İdare Tarihi**, Cedit Neşriyat, Ankara, 2007.

Öner, Erdoğan. **Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, Yayın No:2001/359, Ankara, 2001.

Özutku, Hatice, Gülsüm Gürler Hazman, Abdulkadir Çalışkan, Hümeysra Töre Başat ve Arkun Tatar. **Belediyeler İçin Bir Performans Ölçüm Modeli Olarak Performans Prizması**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2014.

Parlak; Bekir ve Zahid Sobacı. **Kuram ve Uygulamada Kamu Yönetimi Ulusal ve Küresel Perspektifler**, Alfa Aktüel Yayınları, 3.Baskı, Bursa, 2010.

Peter, John and Colin Copus. **The United Kingdom: Is There Really an Anglo Model?**, The Oxford Handbook of Local and Regional Democracy in Europe, (Der. John Loughlin, Frank Hendriks and Anders Lidström), Oxford University Press, Oxford, 2012.

Peters, A. R. **Germany**, (Ed. J. A. Chandler), Local Government in Liberal Democracies, London and New York: Routledge, 1992.

Sakinç, Süreyya. **Yerel Yönetimler Maliyesi Teori-Politika-Uygulama**, 3.Baskı, Orion Kitabevi, Ankara, 2012.

Sayın, İsmail Hakkı. **Avrupa Birliği Sayıştayı**, Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyet'in 75'inci Yıldönümü Dizisi:2, Ankara, 1998.

Shand, David and Paul Anand. **Performance Auditing in the Public Sector: Approaches Issues in OECD Member Countries**, OECD, Performance Auditing and the Modernisation of Government, 1996.

Sobacı, Mehmet Zahid ve Özer Köseoğlu. **Başkanlık Sistemlerinde Yerel Yönetimler**, Seta Yayınları, No:63, İstanbul, 2016.

Stanyer, Jeffrey. **Understanding Local Government**, Second Edition, Billing and Sans Limited, Oxford, 1980.

Şapolyo Enver Behnan. **Mustafa Reşit Paşa ve Tanzimat Devri Tarihi**, Güven Yayınevi, İstanbul, 1945.

Şeşen, Ramazan. **Selahaddin Eyyübi ve Devlet**, Kelepir Yayınları, İstanbul, 1987.

TC Sayıştay Başkanlığı. **Verimlilik Denetimi: Kanada Sayıştay'ı Uygulaması Bölüm:1**, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara,1997.

Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya. **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara, 2007.

TOBB, **Mahalli İdarelerin Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, TOBB Yayınları Ankara, 1996.

Toksöz, Fikret, Ali Ercan Özgür, Öykü Uluçay, Levent Koç, Gülay Atar ve Nilüfer Akalın. **Yerel Yönetim Sistemleri**, TESEV Yayınları, İstanbul, 2009, s.76.

Toprak, Zafer. **Tanzimat'tan Cumhuriyete Şehremaneti**, Türk Belediyeciliğinde 60.Yıl, Uluslararası Sempozyum Kitabı, Metropol İmar AŞ Yayınları, Ankara, 23-24 Kasım 1990.

Tortop, Nuri. **Mahalli İdareler**, Yargı Yayınları, 5. Baskı, Ankara, 1994.

Tortop, Nuri, Burhan Aykaç ve Hüseyin Yayman. **Mahalli İdareler**, Nobel Akademik Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara, 2014.

Tosun, Seyfullah. **Bölge Devlet İspanya, İtalya ve Birleşik Krallık Örnekleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.

Türker, Muammer. **Amerika Birleşik Devletleri'nde Mahalli İdareler, Dünyada Mahalli İdareler**, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara, 1999.

Ulusoy, Ahmet ve Tekin Akdemir. **Mahalli İdareler Teori-Uygulama-Maliye**, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, 2005.

Ulusoy, Ahmet ve Tekin Akdemir. **Mahalli İdareler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.

United States Census Bureau. **Government Organization Summary**, Report, 2012.

Uygun, Oktay. **Devlet Teorisi**, 2. Baskı, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015.

Uzunçarşılı, İsmail Hakkı. **Osmanlı Devleti Teşkilatına Medhal**, Türk Tarih Kurumu Yayınevi, Ankara, 1988.

Versan, Vakur. **Kamu Yönetimi: Siyasi ve İdari Teşkilat**, Der Yayınları, 10.Baskı, İstanbul, 1990.

Wilson, David ve Chris Game. **Local Government in the United Kingdom**, Macmillan Dictionary, London, 1994.

Yaman, Talat Mümtaz. **Mülki İdaresinde Avrupalılaşma Hakkında Bir Kalem Tecrübesi**, Cumhuriyet Matbaası, İstanbul, 1940.

Yörükler, Sacit, Levent Karabeyli, Safiye Kaya ve Baran Özeren. **Sayıştay'ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu**, Araştırma/inceleme/Çev. Dizisi:28, Ankara, Eylül 2003.

MAKALELER

Acar, İbrahim A. ve Hüseyin G. Çiçek. “Denetimin Kamuyu Tökezetmesi: Kamu Mali Yönetimi Kontrol Yasasında Denetim”, **Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma 20. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Denizli, 23-27 Mayıs 2005, ss.353-373.

Ağmaz, Süleyman. “Türkiye’deki Belediyelerin İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliğinin Dış Denetim Bulgularına Göre Analizi”, **Kastamonu Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:19, Sayı:4, 2017, ss.74-92.

Akçakaya, Murat. “Fransa’da Yerel Yönetimler ve Halkın Karar Alma Sürecine Katılımı”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, 1/2003 Ankara, 2003, ss.153-174.

Akçakaya, Murat. “Yerel Yönetimlerde Performans Yönetimi ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Üçüncü Sektör, Sosyal, Ekonomi Dergisi**, Cilt:52, Sayı:1, 2017, ss.56-83.

Akyel, Recai ve Hasan Baş. “Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştay’ın Anayasal ve Yargısal Konumu”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 158, Ocak-Haziran 2010, ss.374-387.

Albayrak, Sülha Oğuz. “Türkiye’de Kamu Personel Yönetiminin Yeni Kurumsal Yapısı ve Kamu İstihdamının Yeni Görünümü”, **Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:75, No:4, 2020, ss.1517-1549.

Apan, Ahmet. Yeni Kamu İşletimi ve Performans Yönetimi, **Türk İdare Dergisi**, Cilt:460, 2008, ss.57-86.

Ayhan, Ufuk. “Amerika Birleşik Devletleri’nde Yerel Yönetimler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:70, 2008, ss.103-120.

Bahadır, Oktay. “Ombudsmanlık Kurumunun İsveç, İngiltere ve Fransa ile Karşılaştırmalı İncelenmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Yayınları**, Sayı:1 Nisan 2010, ss.363-384.

Bal, Tolga. “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Sistemin Uygulanabilirliğinin Arttırılmasına Yönelik Öneriler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:101, Nisan-Haziran 2016, ss.1-29.

Barzelay, Michael. “Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD”, **Governance**, Cilt:10, Sayı:3, 17 December, 2002, ss.235-260.

Bezirci, Muhammet ve Fehmi Karasioğlu. “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:11, Sayı:22, 1 Haziran 2011, ss.571-592.

Bilge, Semih. “İngiliz Yerel Yönetimlerinde Performans Ölçüm Uygulamaları”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:8 Sayı:1, 2007, ss.1-20.

Bilgiç, Asmin Kavaç. “Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk İlkeleri Bağlamında Sayıştay’ın Büyükşehir Belediyeleri Üzerindeki Performans Denetimi”, **Kafkas Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:11, Ek Sayı:1, 2020, ss.1-29.

Bozan, Mahmut. “Üniter Yapıda Merkezîyet ve Âdem-i Merkezîyetin Uyumunu”, **Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:8, Sayı:16, 2017, ss.21-40.

Bozlağan, Recep ve Aynur Can. “İl Özel İdaresinde Valinin Yürütme Organı Olması Sorunu ve Bir Çözüm Önerisi”, **Öneri Dergisi**, Cilt:8, Sayı:32, Temmuz 2009, ss.217-232.

Çalışkan, Zafer. “Bileşik Üretim Sürecinde Alan Ekonomilerinin Test Edilmesi: Hastane Faaliyet Fonksiyonu Tahminine Dayanan Bir Uygulama”, **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:24, Sayı:1, 2006, ss.1-20.

Çelik, Savaş. “Türk Bütçe Sisteminde Denetim: Geleneksel Denetimden Performans Denetimine”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1-2, 2002, ss.104-129.

Çetin, Sefa. “İngiltere’de En İyi Değer Rejimi ve Denetim Sistemi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:68, Ankara, 2008, ss.47-63.

Çevikbaş, Rafet. “Türkiye’de İç Demetim Kurumu”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı:471-472, Haziran-Eylül, 2011, ss.47-68.

Çoşkun, Arife ve Levent Karabeyli, “Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi”, **22. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF, 09-13 Mayıs 2007, ss.147.

Çoşkun, Arife ve Levent Karabeyli, “Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu”, **Sayıştay Denetçileri Derneği Dış Denetim Dergisi**, Sayı:1, Nisan, Mayıs, Haziran 2010, ss.81-93.

Davies, Marlene. “Performance Measurement in the UK Public Sector Understanding performance Indicators”, **The Journal of Finance and Management in Public Services**, Cilt:3 Sayı:2, 2003, pp.41.

Demirel, Demokan. “Performans Esaslı Bütçe: ABD, İngiltere ve Türkiye Örnekleri”, **Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl:8, Sayı:1, Haziran 2015, ss.153-176.

Duran, Lütfi. Sayıştay, Yüksek Mahkeme Değil Ama Bir İdari Yargı Merciidir, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, Mart 1974, ss.3-10.

Durkal, Müzeyyen Eroğlu ve Ferhat Akbey. “Bütçe Hukukunda Bir Tartışma: Sayıştay’ın Performans Denetimleri Yerindelik Denetimi Sayılır mı?”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:74, Sayı:1, 2016, ss.7-52.

Dursun, Hasan. “Belediye Dizgesine Getirilen Yeniliklere Genel Bir Bakış”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:70, 2007, ss.359-426.

Ergen, Zuhale. “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-i Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanunu Bütçe ve Harcama Usullerinde Dönüşüm”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt:8, No:1, 2016, ss.93-115.

Görün, Mustafa. “Yerel Demokrasi ve Katılım: İzmir, Konya ve Ağrı İl Genel Meclis Üyeleri Üzerinde Bir Araştırma”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 2006, ss.159-183.

Güneş, Mehmet. “Almanya ve Türkiye’deki Yerel Yönetimlere Karşılaştırmalı Bir Bakış”, **Dergi Park Akademi**, 2009, ss.145-165.

İnaç, Hüsamettin ve Feyzullah Ünal. “İngiltere’de Yerel Yönetimler”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:16, Kütahya, Aralık 2006, ss.125-140.

İnan, Atilla. “Sayıştay Yargılaması ve Sayıştayın Yargı Düzenindeki Yeri”, **Danıştay Dergisi**, Sayı:56-57, Ankara 1985, ss.45.

İpek, Elif Ayşe Şahin. “1996-2017 Döneminde Sayıştay Performans Denetiminin Kamu Mali Yönetim Sistemindeki Rolünün Değerlendirilmesi”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:10, Sayı:25, 25 Eylül 2018, ss.650-671.

Kanetti, Selim. “Sayıştayın Anayasal Konumu”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:1, Temmuz-Eylül 1990, ss.7-18.

Karaer, Tacettin. “Federal Almanya’da Siyasal ve Yönetimsel Yapının Genel Görünümü”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:22, Sayı:3, Eylül 1989, ss.15-29.

Karatepe, Kâmil. “Bürokratik Dokunulmazlığın İnşası: Denetim Sisteminde Reform ve Teftiş Kurullarının Kaldırılması”, **Mülkiye Dergisi**, 2010 Cilt:34 Sayı:268, 2010, ss.91-121.

Kartal, Nazım. “Tanzimat’tan Cumhuriyete Osmanlı’da Mülki İdare”, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt:4 Sayı:1, İlkbahar 2013, ss.1-24.

Kayaoglu, Hülya Dilek. “İstanbul Üniversitesi Bilgi ve Belge Yönetimi Bölümü’nde Araştırma Eğilimleri 1967-2008: Lisansüstü Tezlerinin İçerik Analizi”, **Türk Kütüphaneciliği Dergisi**, Cilt:23, Sayı:3, 2009, ss.535-562.

Kayıkçı, Sabrina. “1982 Reform Yasası Sonrası Fransa’da Yerel Yönetimler ve Yerel Özerklik Şartı”, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt:12, Sayı:3, Ankara, Temmuz 2003, ss.22-47

Kösecik, Muhammet. “4 Mayıs 2000 Büyükşehir Belediyesi Seçimlerinin Getirdikleri: Londra’da Yeni Dönem”, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt:9, Sayı:3, Temmuz 2000, ss.69-81.

Küçük, Hülya. “Merkez-Çevre Teorisi ve Yerelleşmeye Etkisi: İtalya Örneği”, **Journal of Political Administrative and Local Studies**, Cilt:2, Sayı:1, 2019, ss.1-26.

Mengi, Ayşegül Kaplan. “Federal Almanya’da Yerel Yönetimler”, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt:6, Sayı:4, Ankara, Ekim 1997, ss.93-112.

Meşe, Osman. “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sayıştay Denetimi”, **Sayıştay Denetçileri Derneği Dış Denetim Dergisi**, Sayı:1, Nisan, Mayıs, Haziran 2010, ss.64-77.

Odabaşı, Hakkı. “ABD Yerel Yönetimlerinde Alternatif Hizmet Sunma Yöntemleri: Özelleştirme”, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt:6, Sayı:4, Ekim 1997, ss.65-77.

Oktay, Tarkan. “Osmanlı İstanbul’unda Bir Yönetim Reformu Önerisi: Rıfat Müeyyid’in 1914 Tarihli Kanun Tasarısı”, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt:15, Sayı:4, Ekim 2006, ss.51-68.

Önder, Murat Mehmet Ali Meydanlı. “TBMM’nin Denetim Aracı Olarak Sayıştay’ın Rolü: 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Sonrası Değişiklikler ve Etkisi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:52, Sayı:3, 3 Eylül 2019, ss.123-154.

Önder, Özgür ve İrfan Türkoğlu. “Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt:8, Sayı:17, 2012, ss.197-214.

Özeren, Baran ve Mustafa Ekinci. “İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları”, **Kamu İç Denetim Standartları, Araştırma/İnceleme/Çev. Dizisi:37 Sayıştay**, Ankara, Mart 2004, ss.1-38.

Özkan, Asaf. “Dersaadet’ten Vilayet’e Geçiş Sürecinde İstanbul Cemiyet-i Umumiye-i Belediye Seçimleri (1922-1923)”, **Ankara Üniversitesi Türk İnkılâp Tarihi Enstitüsü Atatürk Yolu Dergisi**, Sayı:55, Güz 2014, ss.243-276.

Öztürk, Yunus Emre. “Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokul Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1-2, 2004, ss.153-170.

Parlak, Müslüm ve Zeliha Parlak. “Sayıştay Denetçilerinin Denetimle İlgili Algıları, Beklentileri ve Görüşleri Üzerine Bir Anket Çalışması”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:92, Ocak-Mart 2014, ss.5-34.

Quasten, Walter. “Üniter ve Federal Devletlerde Yerel Yönetimler, Uluslararası Yerel Yönetimler Konferansı”, **Türkiye Bilişim Deneği KAV Yayınları**, 13-14 Temmuz 1995, Ankara, ss.142.

Sayan, İpek Özkal ve Aytül Güneşer Demirci. “Türkiye’de Kamu Personel Sisteminde Sorun Alanları ve Çözüm Önerileri”, **Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:44, No:3, 2018, ss.696-697.

Sezik, Murat. “Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Yaşanabilir Kent Oluşturma Politikaları”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:16, Sayı: 2, 2019, ss.712-713.

Şahin, Mustafa. “Ülke Ülke Yerel Yönetimler- Amerika Birleşik Devletleri’nde Yerel Yönetimler”, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt:8, Sayı:2, Nisan 1999, ss.121-136.

Şener, Hasan Engin. “Performans Bilgisinin Denetimi Olarak Türk Sayıştay’ının Performans Denetimi”, **Memleket Siyaset Yönetim Dergisi**, Cilt:12, Sayı:28, 2017, ss.1-26.

Şengül, Ramazan, “Fransa’da Yerel Yönetim Politikalarının Belediye Yönetimine Etkileri”, **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:9, Sayı:20, 2012, ss.31-44.

Sunay, Reyhan. “AB Bütünleşmesinin Biçimi Üzerine Farklı Yaklaşımlar: Konfederal Yaklaşım ve Bugünkü Yapılanma (II)”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:2, 2006. ss.223-271.

Tabakoğlu, Ahmet ve Okan Çağlar Taşdirek. “Osmanlıda Mali Denetimin Kurumsal Gelişimi-Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:13 Sayı:2, Mayıs 2015, ss.91-113.

Tortop, Nuri. “İngiltere’de Yerel İdare Bütçeleri”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt:3, Sayı:5, Eylül 1994, ss.47-52.

Tortop, Nuri. “Ülke Ülke Yerel Yönetimler-Fransa’da Yerel Yönetimlerin Devlet Tarafından Denetimi”, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, Ankara, Mart 1995, ss.81-87.

Türkoğlu, İrfan. “Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği”, **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17-18, Sayı: 26-27-28-29, Yıl: 2012-2013, ss.41-70.

Yamaç, Müzehher. “İngiltere’de Yerel Yönetimler”, **Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Metinleri Dergisi**, No:4, Tekirdağ, 2014, ss.1-21.

Yaslıkaya, Refik. “Yerel Yönetimlerde Ölçek Ekonomisi: Teori, Kavram ve Tartışmalar”, **Liberal Düşünce Dergisi**, Yıl: 24, Sayı: 95, Yaz 2019, ss.172.

Yaylı, Hasan. “Osmanlı İdare Yapısında Belediyelerin Doğuşu”, **Türk Yurdu Dergisi**, Sayı:293, Ocak 2012, ss.37-43.

Yıldırım, Mehmet Ali. “Tarihi Gelişim İçinde İngiliz Mahalli İdareleri”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl:62, Sayı:389, Aralık 1990, ss.167-196.

Yılmaz, Hakkı Hakan. “Kurumsal Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği: Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Sayıştay’ın Değişen Rolü”, **29.**

Türkiye Maliye Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014, Antalya, ss.351-368.

TEZLER

Akdemir, Tekin. **Yerel Yönetimlerin Finansman Sorunları ve Borçlanma (Türkiye Örneği)**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir, 2006.

Altun, Hasan Halis, **Sayıştay**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bolu, 2006.

Aydın, Savaş. **5018 Sayılı Yasa Çerçevesinde Performans Denetiminin Etkinliği: Bursa Büyükşehir Belediyesi Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010.

Bakkaloğlu, Selçuk. **Kamu Kesimi Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trabzon, Ocak 2004.

Bayrakçı, Erdal. **Bir Yerel Yönetim Birimi Olarak İl Özel İdaresi: Yapısı, Fonksiyonları ve Yeniden Düzenleme Çalışmaları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 1993.

Görgün, Emin. **Türk Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman, 2011.

Güven, Ahmet. **Belediyelerde Performans Denetimi ve Algılanması Üzerine Bir Araştırma**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012.

Karaosmanoğlu, Halime Sebahat. **Düzenleyici Etki Analizi ve Türkiye Uygulaması**, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No:2691, Temmuz 2006.

Kılınç, İlhan. **Türk Mali Yönetim Sisteminde Hesap Verme Sorumluluğu ve Sayıştay Denetimi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012.

Kış, Salih. **Divan-ı Muhasebât**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2012.

Turhan, Murat. **Sayıştay'ın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimini Uygulama Süreci**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009.

Yıldız, Ünal. **Üniter ve Federal Devletlerde Yerel Yönetimler: Latin Amerika Ülkeleri Üzerinden Bir İnceleme**, (Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi), Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2018.

MEVZUATLAR

Anayasa Mahkemesi, 11.7.1991 tarih, E.1990/39, K.1991/21 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi, 20.11.1996 tarih, E.1996/58, K.1996/43 sayılı karar.

Anayasa Mahkemesi, 27.12.2012 tarih, E.2012/102, K.2012/107 sayılı karar.

Anayasa Mahkemesi, 28.02.2013 tarih, E.2011/21, K.2013/36 sayılı karar.

Ankara Büyükşehir Belediyesi 2014 yılı Faaliyet Raporu, Ankara, Mart 2015.

Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001-2005, Ankara, 2000.

Federal Almanya Anayasası.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi, Ankara, Nisan 2016.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

Kent Konseyi Yönetmeliği.

OECD, Governance in Transition, Public Management Reforms in OECD Countries, Annex, 1995, s.139-146.

TC Sayıştay Başkanlığı, Performans Bilgisi Denetim Rehberi, Ankara, 2013.

TC Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetimi Rehberi, Ankara, Aralık 2014.

TC Sayıştay Başkanlığı, Adana Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019.

TC Sayıştay Başkanlığı, Ankara Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019.

TC Sayıştay Başkanlığı, Antalya Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019.

TC Sayıştay Başkanlığı, Aydın Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019.

TC Sayıştay Başkanlığı, Erzurum Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019.

TC Sayıştay Başkanlığı, Kayseri Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019.

TC Sayıştay Başkanlığı, Kocaeli Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019.

TC Sayıştay Başkanlığı, Manisa Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019.

TC Sayıştay Başkanlığı, Mardin Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım, 2019.

TC Sayıştay Başkanlığı, Ordu Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019.

TC Sayıştay Başkanlığı, Tekirdağ Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019.

TC Sayıştay Başkanlığı, Van Büyükşehir Belediyesi 2018 Yılı Denetim Raporu, Kasım 2019.

T.C. 58. Hükümet Acil Eylem Planı, 3 Ocak 2003, ss.29.

13 Nisan 2005 tarihinde 25785 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payına Dair Yönetmelik.

1921 Anayasası.

1924 Anayasası.

1961 Anayasası.

1982 Anayasası.

2022 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı, Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2022.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu.

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu.

442 sayılı Köy Kanunu.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

5272 sayılı Belediye Kanunu.

5393 sayılı Belediye Kanunu.

5779 Sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanunu.

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu.

832 Sayılı Sayıştay Kanunu.

İNTERNET

Akbay, Muvaffak. **ABD'nin Anayasa Tarihi**, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/638354> (Erişim Tarihi: 13.08.2021).

Algemene Rekenkamer, **De organisatie van de Algemene Rekenkamer bestaat uit het college en de ambtelijke organisatie**. <https://www.rekenkamer.nl/over-de-algemene-rekenkamer/organisatie> (Erişim Tarihi: 22.08.2021).

Alman Anayasası, Madde: 28, https://www.bundestag.de/parlament/aufgaben/rechtsgrundlagen/grundgesetz/gg_02-245124 (Erişim Tarihi: 05.04.2019).

Ankara Büyükşehir Belediyesi; **Tarihçe**, <https://www.ankara.bel.tr/kurumsal/tarihce> (Erişim Tarihi: 26.11.2019).

Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı, Aralık 2008, https://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/2_turkiye_ab_iliskileri/2_2_adaylik_sureci/2_2_2_ulusa_program/2_2_2_3_2008/ulusal_program_2008.pdf (Erişim Tarihi: 05.06.2021).

Beyoğlu Belediyesi; **155. Yıl Altıncı Daire-i Belediye Başkanları ve Hizmetleri Kronolojisi Sergisi**, 3-12 Ocak 2013, http://bellek.beyoglu.bel.tr/download/155_Yil_Katalog.pdf (Erişim Tarihi: 24.05.2019).

BloombergHT, **Ankapark İhalesi Sonuçlandı**, 20.09.2018, <https://www.bloomberght.com/haberler/haber/2157664-ankapark-ihalesi-sonuclandi> (Erişim Tarihi: 20.06.2022).

Bundesrechnungshof, **Aufgaben, Organisation, Rechtsgrundlagen**, <https://www.bundesrechnungshof.de/de/ueber-uns/wer-wir-sind/aufgaben-organisation-rechtsgrundlagen> (Erişim Tarihi: 21.08.2021).

Bundesrechnungshof, **Functions, organisational set-up, legal bases**, <https://www.bundesrechnungshof.de/en/about-us/who-we-are/functions-organisational-set-up-legal-bases> (Erişim Tarihi: 21.08.2021).

Bundesrechnungshof, **Leitbild des Bundesrechnungshofes**, <https://www.bundesrechnungshof.de/de/ueber-uns/leitbild> (Erişim Tarihi: 06.04.2019).

Bundesrechnungshof, **The President of the Bundesrechnungshof as Federal Performance Commissioner**, <https://www.bundesrechnungshof.de/en/about-us/who-we-are/the-president-of-the-bundesrechnungshof-as-federal-performance-commissioner-2> (Erişim Tarihi: 21.08.2021).

Bundesrechnungshof, **Unsere Geschichte**, <https://www.bundesrechnungshof.de/de/ueber-uns/geschichte> (Erişim Tarihi: 06.04.2019).

Buut, Henry and Bob Palimer. **Value For Money In The Public Sector**, Oxford: Basil Blackwell Ltd 1986, https://www.researchgate.net/publication/274631939_A_Public_Sector_Comparator_PSC_for_Value_for_Money_VFM_Assessment_Tools/link/5729d06c08aef7c7e2c41666/download (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

Canadian Audit and Accountability Foundation (CAAF), **Practice Guide to Auditing Efficiency**, [https://www.caaf-fcar.ca/en/efficiency-concepts-and-context/efficiency-economy-andeffectiveness#:~:text=Economy%2C%20efficiency%2C%20and%20effectiveness%20are%20commonly%20described%20as%20the%20%E2%80%9C,or%20getting%20a%20good%20deal\).&text=Effectiveness%20%E2%80%94%20Getting%20the%20expected%20results,or%20doing%20the%20right%20things](https://www.caaf-fcar.ca/en/efficiency-concepts-and-context/efficiency-economy-andeffectiveness#:~:text=Economy%2C%20efficiency%2C%20and%20effectiveness%20are%20commonly%20described%20as%20the%20%E2%80%9C,or%20getting%20a%20good%20deal).&text=Effectiveness%20%E2%80%94%20Getting%20the%20expected%20results,or%20doing%20the%20right%20things) (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

Carte de France Departement, **27 régions en 2015**, <http://www.cartesfrance.fr/carte-france-departement/carte-france-departements.html> (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

Cimrin, Hüseyin. “Belediyeler Ne Zaman Kuruldu”, **Sabah Gazetesi**, 21.04.2014, <http://www.sabah.com.tr/akdeniz/2014/04/21/belediyeler-ne-zaman-kuruldu> (Erişim Tarihi: 24.11.2019).

Conseil Constitutionnel, **Constitution of 4 October 1958**, <https://www.conseil-constitutionnel.fr/en/constitution-of-4-october-1958> (Erişim Tarihi: 22.08.2021).

Conseil Constitutionnel; “**Texte intégral de la Constitution du 4 Octobre 1958 en Vigueur**” <http://www.conseilconstitutionnel.fr/conseilconstitutionnel/francais/laconstitution/la-constitution-du-4-octobre-1958/texte-integral-de-la-constitution-du-4-octobre-1958-en-vigueur.5074.html> (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

Costituzione Della Repubblica Regolamento Del Senato, <https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf> (Erişim Tarihi: 21.08.2021).

Cour Des Comptes French, **State Audit in the European Union**, National Audit Office, <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/en/#h-11> (Erişim Tarihi: 05.01.2020).

“Déclaration de M. Daniel Vaillant, ministre de l'intérieur, sur l'historique et le bilan de la loi de décentralisation du 2 mars 1982, Marseille le 1er février 2002”. <http://www.vie-publique.fr/decouverte-institutions/institutions/approfondissements/loi-decentralisation-du-2-mars-1982.html> (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

Deutscher Bundestag; “**Deutsche Verfassung**”, Artikel: 28, https://www.bundestag.de/parlament/aufgaben/rechtsgrundlagen/grundgesetz/gg_02-245124 (Erişim Tarihi: 05.04.2019).

DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, https://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2018/11/08_KamuMaliYonetimininYenidenYapilandirilmasiveMaliSaydamlık.pdf (Erişim Tarihi: 01.05.2021).

Dünya Gazetesi, **Başsavcılık Ankapark ile İlgili Bilgi ve Belge Talep Etti**, 26.08.2021, <https://www.dunya.com/gundem/bassavcilik-ankapark-ile-ilgili-bilgi-ve-belge-talep-etti-haberi-631987> (Erişim Tarihi: 20.06.2022).

Düştur, 1. Tertip, Cilt:1. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/handle/11543/67?locale-attribute=en> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).

Düştur, I. Tertip, Cilt:2. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/handle/11543/67?locale-attribute=en> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).

Düştur, I. Tertip, Cilt:4. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/handle/11543/67?locale-attribute=en> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).

Düştur, 2. Tertip, Cilt:5. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/handle/11543/67?locale-attribute=en> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).

Düştur, 3. Tertip, Cilt:5. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/handle/11543/67?locale-attribute=en> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).

Düzenleyici Etki Analizi Rehberi, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı, [https://www.tepav.org.tr/upload/files/haber/1255444679r8903.Duzenleyici Etki Analizi Rehberi.pdf](https://www.tepav.org.tr/upload/files/haber/1255444679r8903.Duzenleyici_Etki_Analizi_Rehberi.pdf) (Erişim Tarihi:17.05.2022).

Habertürk Gazetesi, **Ankapark Davası Sonuçlandı: Ankara Büyükşehir Belediyesi’ne Devrediliyor**, 06.07.2022, <https://www.haberturk.com/son-dakika-ankapark-davasi-sonuclandi-ankara-buyuksehir-belediyesine-devrediliyor-3475565> (Erişim Tarihi: 08.07.2022).

Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, **Kent Konseyleri**, <https://www.mku.edu.tr/files/1021-ffaabf26-676d-43c3-b1d5-8f7e134b8a98.pdf> (Erişim Tarihi: 05.06.2022).

Hürriyet Gazetesi, **Temapark Adını Twitter’da Arıyor**, 02.10.2013, <https://www.hurriyet.com.tr/yerel-haberler/ankara/temapark-adini-twitter-da-ariyor-24813922> (Erişim Tarihi: 20.06.2022).

Hürriyet Gazetesi, **Açılış Yine Sarkacak**, 22.12.2017, <https://www.hurriyet.com.tr/yerel-haberler/ankara/acilis-yine-sarkacak-40686824> (Erişim Tarihi: 20.06.2022).

INTOSAI, **Code of Ethics and Auditing Standards, Auditing Standards Committee at the XVI th Congress of INTOSAI in 1998 in Montevideo**, Uruguay, s.33. https://www.aud.gov.hk/pdf_e/intcode.pdf (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

INTOSAI Lima Deklarasyonu, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Standartlar/ISSAI_1.pdf (Erişim Tarihi: 12.05.2021).

INTOSAI ISSAI 3000, **Standards And Guidelines For Performance Auditing Based On INTOSAI's Auditing Standards And Practical Experience**, s.33. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Withdrawn-ISSAI-3000-E_watermark.pdf (Erişim Tarihi: 02.06.2022).

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071226-21.htm> (Erişim Tarihi: 05.05.2021).

Keskin, Bülent. **Paydaş Analizi**, 13.05.2019, <https://www.bulentkeskin.net/paydas-analizi-nedir/> (Erişim Tarihi: 16.05.2021).

Korlu, Kutlu. **Belediyelerin Yönetiminde Bir Piyasa Ekonomisi Bakış Açısı: Profesyonel Kent Yöneticisi Modeli**, <https://docplayer.biz.tr/113014673-Belediyelerin-yonetiminde-bir-piyasa-ekonomisi-bakis-acisi-profesyonel-kent-yoneticisi-modeli.html> (Erişim Tarihi: 12.08.2021).

Kubalı, Derya. **Performans Denetimi; Kavram, ilkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, 1998, <https://docplayer.biz.tr/15538246-Performans-denetimi-kavram-ilkeler-metodoloji-ve-uygulamalar-inceleme-derya-kubali.html> (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

Kutukız, Doğan ve M. Akif Öncü. “**Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi**”, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/248/11.pdf> (Erişim Tarihi: 03.05.2021), ss.131-139.

La Gazette; “**Les 9 Principales Dispositions de la Loi Métropoles Dans le Détail**”, 30 Janvier 2014, <https://www.lagazettedescommunes.com/218245/les-9-principales-dispositions-de-la-loi-metropoles-dans-le-detail/> (Erişim Tarihi: 05.01.2020).

Le Monde: “**La France ne Compte plus que 35.498 Communes**”, 19 Janvier 2017, http://www.lemonde.fr/politique/article/2017/01/19/la-france-ne-compte-plus-que-35-498-communes_5065260_823448.html (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak)**, Ankara, Aralık 2004, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Performans-Esasl%C4%B1-B%C3%BCt%C3%A7eleme-Rehberi-Aral%C4%B1k-2004.pdf> (Erişim Tarihi: 16.05.2021).

National Audit Office, **History of the NAO**, <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/> (Erişim Tarihi: 19.08.2021).

National Audit Office (NAO), **About us**, <https://www.nao.org.uk/about-us/> (Erişim Tarihi: 23.08.2021).

Netinbag.com, “**Durum Analizi Nedir?**”<https://www.netinbag.com/tr/business/what-is-situation-analysis.html> (Erişim Tarihi:16.05.2021).

Regions de France: “**La Région, Comment Ça Marche?**”<http://regions-france.org/observatoire-politiques-regionales/fonctionnement/> (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

Resmî Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/07/20120712-11.htm> (Erişim Tarihi:29.05.2021).

Overheid.com, **Grondwet**, <https://wetten.overheid.nl/BWBR0001840/2018-12-21> (Erişim Tarihi: 22.08.2021).

Overview Of External Audit Systems İn Local Government, 2018, http://www.eurosaio.org/docs/upload/documents/TFMA_Overview_external_audit_systems_2018_1555656170.pdf (Erişim Tarihi: 01.08.2021).

Scott, Les. **Legislatures and Performance Auditing: The Australian Experience**, Performance and Auditing and the Modernization of Government, OECD, Paris, 1996, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.125.4001&rep=rep1&type=pdf#page=202> (Erişim Tarihi: 12.05.2021).

Sevinç, Hüseyin. Değişim ve Kurumsal Yapılandırma Süreci: Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP), **Uluslararası Araştırmalar Dergisi**, Cilt:7, Sayı:35, https://www.researchgate.net/publication/322037204_DEGISIM_VE_KURUMSAL_YAPILANDIRMA_SURECI_MERKEZI_HUKUMET_TESKILATI_ARASTIRMA_PROJESI_MEHTAP (Erişim Tarihi: 09.05.2021), ss.730-747.

Sözcü Gazetesi, **750 Milyon Dolar Harcanan Ankapark Kapatıldı**, 11.02.2020, <https://www.sozcu.com.tr/2020/gundem/750-milyon-dolar-harcanan-ankapark-kapatildi-5618555/> (Erişim Tarihi: 20.06.2022).

TC Cumhurbaşkanlığı, Strateji ve Bütçe Başkanlığı, **Program Bütçe Yolculuğu Başladı**, <https://www.sbb.gov.tr/program-butce-yolculugu-basladi/#1568104374273-060da52c-23a5> (Erişim Tarihi: 12.09.2022).

TC Sayıştay Başkanlığı, **Diğer Raporlar Listesi**, <https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/15-diger-raporlar> (Erişim Tarihi:19.06.2022).

TC Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Tanıtım Kitapçığı**, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/Tanitimlar/sayistay%20booklet%20TR.pdf> (Erişim Tarihi: 10.05.2021).

TC Sayıştay Başkanlığı, **Üye Olunan Uluslararası Sayıştaylar Teşkilatları**,<https://www.sayistay.gov.tr/pages/79-uye-olunan-uluslararasi-sayistaylar-teskil>(Erişim Tarihi: 15.06.2022).

TC Sayıştay Başkanlığı, **Kuruluşundan Cumhuriyete Kadar Sayıştay Tarihi (1862-1923)**, Sayıştay Başkanlığı 150. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları No:4, Ankara, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Kurulusundan_Cumhuriyete_Sayistay_Tarihi.pdf (Erişim Tarihi: 27.05.2021).

TC Sayıştay Başkanlığı, **Belgeler Işığında Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) Tarihi**, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=120> (Erişim Tarihi: 20.05.2021).

TC Sayıştay Başkanlığı, **Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu**, Mayıs 2008. <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/65-buyuksehir-belediyelerinde-altyapi-faaliye> (Erişim Tarihi: 15.06.2022).

TC Sayıştay, **Bileşim Sistemleri Denetimi Rehberi**, Haziran 2013, Ankara, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Rehberler/Bilisim_sistemleri_denetim_rehberi.pdf (Erişim Tarihi: 10.05.2021).

TC Sayıştay, **Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)**, Ankara, 2017, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/ISSAI-1-2-3.pdf> (Erişim Tarihi:04.05.2021).

TC Sayıştay, **Düzenlilik Denetimi Rehberi**, Ankara, Ekim 2018, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=95> (Erişim Tarihi: 04.05.2021).

TC Sayıştay, **Kamu İşletmeleri Denetimi Rehberi**, Ocak 2019, Ankara, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/Rehberler/KAMU%20%C4%B0%C5%9ELETMELER%C4%B0%20DENET%C4%B0M%20REHBER%C4%B0.pdf> (Erişim Tarihi: 10.05.2021).

TC Sayıştay Başkanlığı, **Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)-I**, ss.34. https://sayistay.gov.tr/files/866_issai.pdf (Erişim Tarihi:20.08.2021).

TC Sayıştay Başkanlığı, **Stratejik Plan (2019-2023)**,
<https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=59> (Erişim Tarihi: 06.06.2021).

TC Sayıştay Başkanlığı, **2021 Yılı Faaliyet Raporu**, Şubat 2022.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği,
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=15612&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>
(Erişim Tarihi: 21.05.2021).

TC Sayıştay Başkanlığı, **Stratejik Plan (2014-2018)**,
<https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=59> (Erişim Tarihi: 06.06.2021).

TC Sayıştay Başkanlığı, **Stratejik Plan (2019-2023)**,
<https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=59> (Erişim Tarihi: 06.06.2021).

TC Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Tarihçesi**, <https://www.sayistay.gov.tr/pages/74-osmanli-devleti-oncesi-donemi>, (Erişim Tarihi: 11.09.2022).

T.C. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı, **2016-2018 Ulusal e-Devlet Stratejisi ve Eylem Planı**, Ankara, 2016, <http://www.sp.gov.tr/upload/xSPTemelBelge/files/Swkoy+2016-2019-Ulusal-e-Devlet-Stratejisi-ve-Eylem-Plani.pdf> (Erişim Tarihi: 10.05.2021).

TUİK; “**Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi Sonuçları, 2021**”,
<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Adrese-Dayali-Nufus-Kayit-Sistemi-Sonuclari-2021-45500> (Erişim Tarihi: 02.05.2022).

Turkish Court of Accounts, **Thematic Audit/Performance Audit Reports**,
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/11-thematic-auditperformance-audit-reports> (Erişim Tarihi: 15.06.2022).

Türk Dil Kurumu Sözcükleri, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 30.04.2021).

Türkiye Belediyeler Birliği,
<http://www.tbb.gov.tr/belediyelerimiz/istatistikler/birlikler-genel-istatistikler/> (Erişim Tarihi: 10.06.2019).

T24 Gazetesi, **Melih Gökçek İçin Suç Duyurusu: Ankapark Zararı Tazmin Edilsin**, 29.06.2020, <https://t24.com.tr/haber/melih-gokcek-icin-suc-duyurusu-ankapark-zarari-tazmin-edilsin,887424> (Erişim Tarihi: 20.06.2022).

Umuru Belediyeye Mütellik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanun,
<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.486.pdf> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).

United States Census Bureau; “**2017 Census of Governments Organization**”<https://www.census.gov/data/tables/2017/econ/gus/2017-governments.html>
(Erişim Tarihi: 05.04.2019).

United States Senate, **Constitution of the United States**,
https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm (Erişim Tarihi:
23.08.2021).

United States Census Bureau; “**2012 Census of Governments The Many Layers of American Government**” https://www2.census.gov/govs/cog/2012/2012_cog_map.pdf
(Erişim Tarihi: 05.04.2019).

Verwaltungs Gemeinde Schaft: “**Übersicht Verwaltungsgliederung VG Velden**”,
<https://www.vg-velden.de/verwaltungsgliederung-rathaus.html> (Erişim Tarihi: 06.04.2019).

Verwaltungsgerichtsordnung, https://www.gesetze-im-internet.de/vwgo/_40.html
(Erişim Tarihi: 06.04.2019).

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu,
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2464&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>
(Erişim Tarihi: 11.06.2019).

Yalçinkaya, Doğan. “**Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Denetim**”, Muhasebe TR;
<https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/doganyalcinkaya/003/> (Erişim Tarihi: 05.05.2021).