

# Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinin Tamamlayıcı Unsuru Olarak Performans Denetimi

Durdane Küçükaycan<sup>1</sup>  
Rabia Ceren Tekin<sup>2</sup>

Received: October 20, 2017

Accepted: November 1, 2017

Online Published: December 1, 2017

## Özet

Kamu kesiminde yaşanan dönüşüm sonucunda ortaya çıkan yeni kamu yönetimi anlayışıyla beraber ülkeler; mali saydamlığı, hesap verebilirliği ve performans yönetiminin uygulanabilirliğini sağlamak için kamu mali yönetimlerinde düzenlemelere gitmişlerdir. Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu ile beraber kamuda kaynaklarının kullanımında verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun sağlanmasını; mali saydamlığı ve hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesini hedeflenerek performans esaslı bütçeleme sistemi uygulanmaya başlamıştır. Performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarını; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu oluşturmaktadır. Kamu idarelerinin bu üç temel belgeyi performans esaslı bütçeleme sistemi gereğince hazırlamaları yasal bir yükümlülüktür. Stratejik plan ve performans programları aracılığıyla kamu idareleri temel politika hedefleri ile bunların kaynak ihtiyaçları arasında bağlantıyı sağlarken; söz konusu belgelerde öngörülen hedeflere ilişkin gerçekleştirmeleri ise faaliyet raporları aracılığıyla kamuoyuna açıklamaktadırlar. Üç temel belgenin yanı sıra kamu idarelerinin performans esaslı bütçeleme sistemi, performans denetimi ile tamamlanmaktadır. Çalışmanın amacı; kamu mali yönetiminde performans esaslı bütçeleme sürecinin tamamlayıcı unsuru olan performans denetimini, Sayıştay'ın performans denetim kriterlerini dikkate alarak değerlendirmektir. Çalışmada performans denetim kriterlerinin, performans esaslı bütçeleme sürecine katkıları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Performans Esaslı Bütçeleme Süreci, Performans Denetimi, Performans Denetim Kriterleri.

**JEL Sınıflandırması:** H20, H29.

## Performance Audit as Complementary Element of Performance Based Budgeting

### Abstract

As a result of the transformation in the public sector, with the new understanding of public administration, countries have gone to regulation in public financial management for financial transparency, accountability, and performance management. In our country, together with the Law on Public Financial Management and Control No. 5018, to ensure efficiency, efficiency and attitude in the use of public resources; performance-based budgeting system has been implemented with the aim of strengthening fiscal transparency and accountability. The basic elements of the performance based budgeting system are strategic plan, performance program and activity report. It is a legal obligation for public administrations to prepare these three basic documents in accordance with the performance-based budgeting system. Through the strategic plan and performance programs, public administrations provide links between basic policy objectives and their resource needs; and the events related to the targets foreseen in the said documents are disclosed to the public through the activity reports. As well as three basic documents, the performance-based budgeting system of public administrations is

<sup>1</sup> Arş. Gör, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, durdane@ogu.edu.tr

<sup>2</sup> Afyon Kocatepe Üniversitesi, S.B.E, Kamu Yönetimi Yüksek Lisans Programı

complemented by performance auditing. Purpose of the study; performance audit, which is complementary to the performance-based budgeting process in public financial management, taking into account the performance audit criteria of the Court of Accounts. It has been tried to put forward the performance audit criteria in the study and the contributions to the performance based budgeting process.

**Keywords:** Performance Based Budgeting Process, Performance Audit, Performance Audit Criteria.

**JEL Classification:** H20, H29.

## 1.Giriş

Yeni kamu yönetimi anlayışıyla beraber ülkeler girdiye dayalı yaklaşımla hazırlanan bütçelerle mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin güçlendirilememesi, performans yönetiminin gerçekleştirilememesi sonucunda kamu mali yönetiminde düzenlemeler yapmışlardır. Ülkemizde bu yeni kamu anlayışının yansımaya olarak 5018 Sayılı Kanunla kamu mali yönetiminde değişime gidilmiştir. 5018 Sayılı Kanun ile hem kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı hem de mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin kamu mali yönetim sistemimizde uygulanması amaçlanmıştır. Performans esaslı bütçeleme sistemi, amaçlanan bu ilkelerin uygulamaya konulmasını sağlamak üzere kamu mali yönetim sistemimize dâhil edilen temel yöntem ve araçlardan birisi olarak kabul edilmektedir. Performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarını ise stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları oluşturmaktadır (Arcagök ve Erüz, 2006, s.70).

Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sisteminde stratejik plan ve performans programı aracılığıyla kamu idareleri, temel politika hedefleri ile bunların kaynak ihtiyaçları arasında bağlantıyı kurmaları gerekmektedir. Her iki belgede öngörülen hedeflere ilişkin gerçekleştirmeleri ise faaliyet raporları aracılığıyla kamuoyuna açıklamaları beklenmektedir. Üç temel belgenin yanı sıra kamu idarelerinin performans esaslı bütçeleme sistemi, performans denetimi ile tamamlanmaktadır. Performans esaslı bütçeleme sisteminin tamamlayıcı temel unsuru olan performans denetimi ülkemizde Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetiminde kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde stratejik planı, performans raporunu ve faaliyet raporundaki bilgilerinin güvenilirliğine ilişkin kamuoyuna bilgi verilmektedir.

Çalışmanın amacı; kamu mali yönetiminde performans esaslı bütçeleme sürecinin tamamlayıcı unsuru olan Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimini ve kriterlerini değerlendirmektir. Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimini ve kriterlerinin performans esaslı bütçeleme sürecine katkılarını ortaya koymaktır.

## 2.Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Süreci

Dünyada yeni kamu yönetimi anlayışıyla beraber ülkeler kamu mali yönetimlerinde hesap verebilirliği ve mali saydamlığı güçlendirmek için yaptığı düzenlemelerin başında modern bir bütçeleme sistemi olan “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi” gelmektedir. Bu bütçeleme sistemine geçen ülkeler bütçeleme süreçlerinde kendi yapısal koşullarını dikkate alarak yasal düzenlemeler gerçekleştirmişlerdir.

Ülkemizde de 24.12.2003 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYKK çerçevesinde Türk kamu mali yönetiminde stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme modeli

benimsenmiştir (Egeli vd, 2007, s.28-29). Kanunun uygulanmaya başlanmasıyla beraber kamu idareleri bütçelerini performans esaslı bütçeleme sürecine göre yapmaya başlamışlardır. Girdiye dayalı yaklaşımla hazırlanan bütçelerle mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin güçlendirilemediği görülmüştür. Kamu mali yönetiminde çıktı ve sonuç odaklı bir anlayışın hâkim olacağı performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmesi gerekmiştir.

Performans esaslı bütçeleme sistemi çağdaş kamu yönetimi için kamudaki performansın değerlendirilebileceği bir bütçeleme sisteminin gerekliliği sonucunda oluşan bir bütçeleme sistemidir. Bu bütçeleme sistemi, kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu yerine getirebileceği bir sistemdir. Çünkü bu sistemle kamu yöneticileri, kamu kaynaklarını hukuka uygun kullanıp kullanılmadığının yanında kaynakların etkin kullanıp kullanılmadığı konusunda da sorumluluk altına girmişlerdir. Dolayısıyla bu sistem, kamu idareleri için performans bilgisinin elde edilmesi sayesinde, kamu kaynaklarının kullanımında etkinliğin artırılması ve saydamlığın güçlendirilmesi yanında daha hesap verebilir bir kamu mali yönetim sistemi oluşma imkânı sağlamaktadır.

Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sisteminde kamu idareleri stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu hazırlamaları gerekmektedir. Performans esaslı bütçeleme sürecinde hazırlanan her bir dokümanın, karar vericilere politikalar, hedefler, faaliyet/ projeler ile kaynak ihtiyacı hakkında bilgi sunumuna hizmet etmektedir (Karacal ve Öktem, 2007, s.30). Kamu idareleri stratejik planlarında misyonunu, vizyonlarını, amaçlarını ve stratejik performans hedeflerini belirlemektedir. Stratejik planlar, kamu idareleri için uzun vadeli bir plan niteliğinde hazırlanmaktadır. Bu planda belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için yıllık bazda performans programının hazırlanması gerekmektedir. Performans programıyla kamu idaresinin stratejileri yıllık dilimlerde gösterilmektedir. Kamu idareleri bütçelerini oluştururken (kaynak tahsislerini yaparken) performans programlarındaki performans göstergelerini dikkate almaları gerekmektedir.

Bütçe aracılığıyla performans programları uygulama alanına sahip olmaktadır. Mali yılın tamamlanmasıyla beraber uygulama sonuçlarını göstermesi açısından faaliyet raporu hazırlanmaktadır. Amaç ve hedeflerin yıllık bazda ne ölçüde ulaşıp ulaşıldığını belirlemesi açısından faaliyet raporu önem arz etmektedir. Çünkü faaliyet raporunda kamu idaresinin faaliyet/proje sonuçlarına, performans hedef ve gerçekleştirmeleri, varsa sapmalara ve sapmanın nedenlerine yer verilmesi gerekmektedir.

Performans esaslı bütçeleme sürecinde görüldüğü üzere sistemin işleyişi iyi bir raporlama sisteminin uygulanmasıyla mümkün olmaktadır. Ayrıca kamu mali yönetiminde performans esaslı bütçeleme sisteminin iyi bir performans yönetim aracı olabilmesi için bütçeleme süreci içerisinde hazırlanan dokümanlardaki bilginin doğruluğu ve güvenilirliği önem arz etmektedir. Mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin kamu idarelerinde güçlendirilmesi için doğru ve güvenilir performans bilgisine ihtiyaç vardır.

### **3.Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinin Unsurları**

Dünyada stratejik planlama ve yönetimin kamu yönetiminde uygulanmaya başlamasından bu yana yaklaşık olarak 30 yıldan fazla bir süre geçmiştir (Berry, 1994; Johsen, 2016, s.333). Ülkemizde ise (2003 tarihli 5018 sayılı Kanunun kabulü ve sonrasında uygulama dönemini de dikkate alırsak) yaklaşık olarak 10 yıllık geçen bir süreç içerisinde kamu mali yönetiminde

kamu kurumları stratejik planlarını yapmaya başlamışlardır.

Performans esaslı bütçeleme sisteminin ilk temel unsuru stratejik plandır. Performans esaslı bütçeleme sürecinin temeli stratejik planla başlamaktadır. Kamu idarelerine; kalkınma planları, 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 uygulamalarının izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlama görevi verilmiştir (5018 sayılı Kanun, md. 9).

Kamu İdareleri İçin Hazırlanan Stratejik Planlama Kılavuzunda stratejik planlama, *“kuruluşun bulunduğu nokta ile ulaşmayı arzu ettiği durum arasındaki yol”* olarak ifade edilmiştir. Stratejik planlamada; kuruluş amaçlarını, hedeflerini ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemlerin belirlenmesini gerekmektedir. Stratejik plan, kamu idaresinin performans raporunun hazırlanması için temel oluşturmaktadır. Stratejik plan bütçedeki kaynakların tahsisini belirlemektedir. Mali yılın sonunda hazırlanan faaliyet raporunun değerlendirilmesinde, stratejik plandaki amaç ve hedeflere kamu idaresinin ne ölçüde ulaşıp ulaşılmadığını göstermesi açısından başarılı/başarısız performansın değerlendirilmesini sağlamaktadır.

PEB sürecinin ikinci temel unsuru olan performans programları, stratejik planların yıllık dilimlerini göstermektedir. Stratejik plan kamu idaresinin bulunduğu nokta ile ulaşmayı arzu ettiği durumda gidilen uzun bir dönemi gösterirken, performans raporu kısa dönemde (yıllık) kurumun gidebileceği yolu göstermektedir. Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelikte performans programı; *“bir kamu kurumunun yıllık bazda hazırladığı program dönemine ilişkin performans hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını ve performans göstergelerini içeren program”* olarak ifade edilmiştir. Performans programları; bu Yönetmelik, Maliye Bakanlığının hazırlamış olduğu Performans Programı Hazırlama Rehberi ve Bakanlıkça performans esaslı bütçelemeye ilişkin yapılacak diğer düzenlemelere uygun olarak hazırlanmaktadır.

Performans programında, stratejik plandan farklı olarak performans göstergesi ve performans hedefi bulunmaktadır. Performans göstergesi; kamu idarelerince performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ya da ne kadar ulaşıldığını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan ve sayısal olarak ifade edilen araçlardır. Performans hedefi ise kamu idarelerinin stratejik planlarında yer alan amaç ve hedeflerine ulaşmak için program döneminde gerçekleştirmeyi planladıkları çıktı-sonuç odaklı hedeflerdir.

Performans esaslı bütçeleme sürecinin üçüncü temel unsuru faaliyet raporlarıdır. Faaliyet raporları, performans esaslı bütçeleme sisteminin en son hazırlanan dokümanıdır. Performans esaslı bütçeleme sürecinde hazırlanan bu dokümanın, kamu idarelerinin mali saydamlığını ve hesap verme sorumluluğunu yerine getirmesindeki en önemli araçlarından biri olarak kabul edilmektedir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2016, s.226, Kırılmaz ve Atak, 2015, s.189).

Sayıştay'ın performans denetim rehberinde (2014, s.6) faaliyet raporu, *“kamu idaresinin 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 raporlar”* olarak ifade edilmiştir. Faaliyet raporları, ifade edildiği üzere idarelerin faaliyet sonuçlarını (amaç ve hedeflere ulaşma düzeyini) gösteren dokümanlardır. 5018 Sayılı Kanuna göre PEB sisteminin temel taşlarından olan faaliyet raporlarını, kamu idareleri mali yılın bitiminden sonra hazırlayıp kamuoyuna faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermeleri gerekmektedir.

Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarını; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu oluşturmaktadır. Kamu idarelerinin bu üç temel belgeyi performans esaslı bütçeleme sistemi gereğince hazırlamaları yasal bir yükümlülüktür. Stratejik plan ve performans programları aracılığıyla kamu idareleri temel politika hedefleri ile bunların kaynak ihtiyaçları arasında bağlantıyı sağlarken; söz konusu belgelerde öngörülen hedeflere ilişkin gerçekleştirmeleri ise faaliyet raporları aracılığıyla kamuoyuna açıklamaktadırlar. Üç temel belgenin yanı sıra kamu idarelerinin performans esaslı bütçeleme sistemi, performans denetimi ile tamamlanmaktadır.

#### **4. Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinin Tamamlayıcı Unsuru Olarak Performans Denetimi**

Kamu mali yönetiminde performans esaslı bütçeleme sistemi iyi bir performans yönetim aracıdır. Performans yönetimi, stratejik plan kapsamında stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesi, yıllık performans hedeflerinin oluşturulması, performans göstergelerinin/ölçütlerinin belirlenmesi, performansın göstergelere dayalı olarak ölçülmesi, performans sonuçlarının alınması, performans sonuçlarının değerlendirilerek performansın devam ettirilmesi ve/veya geliştirilmesine ilişkin kararların alınması ve uygulanması şeklinde sıralanan aşamalarından oluşmaktadır (Şahin, 2013, ss.304). Performans ölçümü ve sonrasında gerçekleşen performans denetimiyle idarenin performansının değerlendirilmesiyle süreç tamamlanmış olmaktadır. Dolayısıyla performans esaslı bütçeleme sonuçlarının değerlendirildiği aşama olan performans denetimi, performans yönetiminin en son aşamasını oluşturmaktadır.

Ülkeler kamu mali yönetimlerinde 30 yıllı aşkın bir süredir performans denetimi uygulamaktadır. Performans denetimi yerine (performansın değerlendirmesi, paranın karşılığı denetimi, kapsamlı denetim vb.) ülkeden ülkeye farklı isimler altında gerçekleştirilen denetimler bulunmaktadır (Kjennerud, 2013, s.681). Performans denetiminin ülkeden ülkeye farklı isimlerin kullanılma nedeni performans denetimine tabi raporlarının farklılık göstermesinden kaynaklanmaktadır. Bu farklılıkların ise raporların nitelik, boyut, şekil ve kapsam bakımından çeşitliliğe sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla ülkeler için performans denetimi ‘özel’ bir hale dönüşmektedir (Gomez ve Padia, 2014, s.17).

Performans denetimi her ülkenin yönetim yapısına göre ulusal ya da yerel düzeydeki yüksek denetim kurumları tarafından yürütülmektedir (Kjennerud, 2013, s.681). Sayıştaylara performans denetimi yapma yetki ve görevinin verilmesi ise 1980’li yıllara denk gelmektedir. 1977 yılında INTOSAI’nin önemli tavsiye kararlarının alındığı Lima Deklarasyonu’nda performans denetiminin türü ve niteliği tanımlanmış, 1986 yılında Sydney’de gerçekleştirilen

onikinci Kongrede ise performans denetiminin amaçları açıklanmıştır (Candan, 2007, s.61).

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı-INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) denetim standartlarına göre performans denetimi, kamusal faaliyetlerin değerlendirilmesinde, kamu kaynaklarını verimli, ekonomik ve etkin (Efficiency, Effectiveness, Economy -3E) kullanılıp kullanılmadığını ortaya koymak amacıyla yapılan bir faaliyet olarak ifade edilmektedir. Uluslararası Sayıştaylar Birliği olarak INTOSAI, 2004 yılında performans denetimi için standartlar belirleyerek raporlar yayımlamıştır. INTOSAI'ye göre performans denetiminde uyulacak kriterler denetlenen kurumun ilgili mevzuatında yer alanlar olabileceği gibi; denetim, yasama veya yürütme organının kararlaştırdığı kriterler, yahut denetlenen kurumun kendi performans göstergeleri üzerinden, hatta bilimsel temelli olarak veya profesyonel standartlara göre yürütülebilecektir (Durkal ve Akbey, 2016, s.21).

Performans denetimi, kamu idarelerinin hesap verebilirlik mekanizmasının önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Denetimde, kamu politikalarının, programların ve projelerin idareler tarafından ekonomik, etkin, verimli ve iyi yönetim uygulamaları göz önünde bulundurularak işletilip işletilmediğini belirlemektir (Kjennerud, 2013, s.681). Funnell (2003, ss. 115), performans denetimlerinin mali denetimden daha fazla stratejik sonuçları olduğunu ileri sürmüştür. Çünkü kamu hesap verebilirliğinde kamu idarelerinin faaliyetlerinin sonuçları, çıktıları, faydaları ve etkisinin kapsamı, mali denetiminden daha geniş olmaktadır.

Performans denetiminin Türk kamu yönetimi literatürüne girişi uluslararası girişimlerle birlikte 1996 yılında olmuştur. Fakat performans denetiminin hukuki altyapıya oturtulması ve ortaya çıkan boşlukların doldurulması ancak 5018 sayılı Kanuna paralel bir şekilde hazırlanan 6085 sayılı Kanun ile sağlanmıştır (Önder ve Türkoğlu, 2012, s.201). 5018 sayılı Kanun ile performans esaslı bütçelemenin 2006 yılından itibaren uygulamaya konulmasının ardından 2010 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir. 6085 sayılı Kanunla Sayıştay'ın denetim görev ve yetkisi yeniden oluşturulmuştur. Kanunun 36'ncı maddesine göre Sayıştay'ın denetim görevleri, "düzenlilik denetimi" ve "performans denetimi" olarak ifade edilmiştir.

### **5.Sayıştay'ın Performans Denetimi**

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetimin kapsamına (düzenlilik denetimine ek olarak) kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesinin dâhil edildiği, performans ölçümünün değerlendirildiği ve verimlilik, etkinlik, tutumluluk denetimi olarak da ifade edilen performans denetimi almıştır (İlhan, 2011, s.115). 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 36'ncı maddesinde performans denetiminin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirileceği ifade edilmiştir.

6085 sayılı Kanun hedef ve göstergelerin ölçülmesi suretiyle performans denetiminin gerçekleştirileceğini belirtmiştir. Fakat Sayıştay, performans denetimi adı altında kamu kurumlarının performans esaslı bütçeleme sürecinde hazırlamış oldukları dokümanlardaki performans bilgisinin doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmektedir. Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından kamu idarelerine performans denetimini gerçekleştirmeye başlanmıştır. Sayıştay performans denetimini, 6085 sayılı Kanununun 34'üncü maddesinde ifade edildiği üzere bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında

TBMM ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunularak kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi ile hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması sağlamak amacıyla yapmaktadır. Performans denetimi sonrasında Sayıştay tarafından performans denetim raporları hazırlanarak kamuoyunun bilgisine sunulmaktadır.

Sayıştay denetim ekibi performans denetiminde performans denetim kriterleri kullanılmaktadır. Performans denetim kriterleri, performans raporlarının değerlendirilmesine yönelik hazırlanan kriterlerdir. Bu kriterler, INTOSAI standartları ve kamu mali mevzuatımız dikkate alınarak Sayıştay tarafından oluşturulmuştur. Aşağıdaki tabloda bu kriterler ve kriterlerin neyi ifade ettiği ile hangi dokümanlara uygulandığına ilişkin bilgiler verilmiştir. Tablo iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm performans esaslı bütçeleme sürecinde hazırlanan dokümanların raporlama gerekliliklerine uygunluğuna ilişkin kriterlerden oluşurken, ikinci bölüm ise performans bilgisinin içeriğine yönelik kriterlerden oluşmuştur.

**Tablo 1: Performans Denetim Kriterleri**

<b>Raporlama Gerekliliklerine Uygunluk Kriterleri</b>		
<b>Denetlenen Doküman</b>	<b>Denetim Kriteri</b>	<b>Denetim Kriterinin Açıklaması</b>
Stratejik Plan	Mevcudiyet	Denetlenen idarenin, yasal düzenlemelere göre ilgili dokümanları hazırlaması
Performans Programı	Zamanlılık	Performans bilgisinin yasal süre içinde raporlanması
	Sunum	Performans bilgisinin düzenleyici esaslara uygun şekilde raporlanması
Faaliyet Raporu		
<b>Performans Bilgisinin İçeriğine Yönelik Kriterler</b>		
Stratejik Plan	İlgililik	Amaç, hedef, gösterge ve faaliyetler arasında mantıksal bağlantı olması
	Ölçülebilirlik	Hedeflerin veya göstergelerin ölçülebilir olması
Performans Programı	İyi tanımlanma	Hedeflerin ve göstergelerin açık ve net bir tanımının olması

Faaliyet Raporu	Tutarlılık	Hedeflerin (göstergeler dâhil), denetlenen idarenin planlama ve raporlama dokümanlarında tutarlı olarak kullanılması
	Doğrulanabilirlik	Raporlanan performans bilgisinin kaynağına kadar izlenebiliyor olması
	İkna edicilik/ Geçerlilik	Planlanan ve raporlanan performans arasındaki her tür sapmanın denetlenen idare tarafından ele alınıyor olması ve sapmayı açıklayan nedenlerin inandırıcı ve ikna edici olması

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s.7.

Sayıştay'ın denetim ekibi kamu idaresinin stratejik planını, performans programını ve faaliyet raporunu değerlendirirken yukarıdaki tablolarda yer verilen performans denetim kriterlerine uygunluğuna göre denetimi gerçekleştirmektedir. Tablonun ilk bölümünü kamu idarelerinin performans esaslı bütçeleme sürecinde hazırladıkları dokümanların raporlama kriterlerinin uygunluğunu değerlendirmeye yönelik denetim kriterlerinden oluşmaktadır. Raporlama kriterleri, denetlenen idarenin ilgili raporu yasal düzenlemelere göre yasal süreç içerisinde ve yönetmeliklerdeki sunum şartlarına uygun bir şekilde hazırlanıp/hazırlanmadığına yönelik kriterlerdir.

Performans denetiminde denetlenen dokümanlar performans esaslı bütçeleme süreciyle paralellik göstermektedir. Performans esaslı bütçeleme sürecinde hazırlanan ilk belge olan stratejik plan denetlenmektedir. Performans denetiminde ilk olarak denetlenen idarenin stratejik planı hazırlayıp hazırlamadığına bakılmaktadır. Stratejik planı hazırlayan idare performans denetim kriterlerinden “mevcudiyet” kriterini yerine getirmiş olmaktadır. Stratejik planın hazırlanmasının yanında zamanında kamuoyu ile paylaşılması gerekmektedir. Performans esaslı bütçelemenin saydamlığa ve hesap verebilirliğe hizmet etmesindeki en önemli hususlardan biri olan performans bilgisinin uygun iletişim araçlarıyla kamuoyu ile paylaşılmasıdır. Performans denetimindeki “zamanlılık” kriteri, stratejik planın yasal sürede hazırlanıp kamuoyu ile paylaşılıp paylaşılmadığı denetlenmektedir.

Performans esaslı bütçeleme sürecinde hazırlanan ikinci belge olan performans raporu ile son belge olan faaliyet raporunun “mevcudiyet ve zamanlılık” kriterlerine göre denetlenmesi de stratejik plan denetimiyle birebir benzerdir. Performans raporu ve faaliyet raporunu hazırlayıp hazırlamadıkları tespit edilerek “mevcudiyet” kriteri değerlendirilmektedir. İlgili dokümanları hazırladıkları tespit edildikten sonra “zamanlılık” kriterine tabi tutulmaktadırlar. “Zamanlılık” kriterinde denetlenen kamu idaresi açısından ilgili dokümanların yasal sürede hazırlanıp kamuoyuna duyurulup duyurulmadığı değerlendirilmektedir.

Stratejik plan, performans raporu ve faaliyet raporunun “sunum” kriterinin değerlendirilmesinde her üç dokümanın farklı yönetmelikleri ve hazırlama rehberleri olması dolayısıyla değerlendirilmesi farklılık arz etmektedir. Her bir doküman için hazırlanan yönetmelik ve rehberine uygunluğuna göre denetlenmektedir. Aşağıdaki tabloda denetimlerde



kullanılan yönetmelik ve rehberlere yer verilmiştir.

**Tablo 2: Yönetmelikler ve Rehberler**

- ✓ Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- ✓ Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu
- ✓ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik
- ✓ Performans Programı Hazırlama Rehberi
- ✓ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporu Hakkında Yönetmelik

Performans denetim kriterleri tablosunun ikinci bölümünü ise kamu idarelerinin performans raporlarındaki performans bilgisinin içeriğini değerlendirmeye yönelik denetim kriterlerinden oluşmaktadır. Kamu idarelerinin kamuoyuna sundukları raporlardaki performans bilgileri bu kriterlere göre değerlendirilmektedir. Performans denetim kriterleri iyi işleyen bir performans esaslı bütçeleme sürecinin nasıl yapılması gerektiğine ilişkin kamu idarelerine yol göstermektedir.

İkinci bölümdeki kriterler stratejik plan ve performans programı için ortaktır. Performans esaslı bütçeleme sürecinde stratejik plan; kamu idaresinin beş yıllık yol haritasını gösterirken, performans programı; stratejik planın yıllık uygulama dilimini göstermektedir. Dolayısıyla performans bilgisinin içeriğini değerlendirmeye yönelik kriterler her iki doküman için benzerlik göstermektedir. Performans esaslı bütçeleme sürecinde stratejik plandaki stratejik amaç ve hedeflere göre performans programında performans hedef ve göstergeleri oluşturulması gerekmektedir. Performans denetiminde performans bilgisinin içeriğini değerlendirmeye yönelik ilk olarak stratejik amaç, hedef, gösterge ve faaliyetler arasında mantıksal bağlantıya bakılmaktadır. Denetlenen amaç ve hedefler arasında mantıksal bağın olması durumunda stratejik plan için “ilgililik” kriteri sağlanmış olmaktadır. Aynı durum performans raporu için de geçerlidir.

İlgili olan hedeflerin veya göstergelerin ölçülebilir olması gerekmektedir. Ölçülebilir değilse zaten performans esaslı bütçeleme sisteminin performansı değerlendirme yönü ortadan kalkmaktadır. Hedef veya göstergelerin ölçülebilir olması durumunda “ölçülebilirlik” kriteri yerine getirilmiş olmaktadır. Ölçülebilir hedeflerin ve göstergelerin açık ve net bir tanımının olması gerekmektedir. İyi tanımlanamayan bir performans hedef veya göstergesinin performansı değerlendirmede kullanılması mümkün değildir. Dolayısıyla hedef ve göstergelerin stratejik planda ve performans programında ilgili, ölçülebilir ve iyi tanımlanmış olması gerekmektedir.

İkinci bölümdeki kriterler, faaliyet raporu için farklılık arz etmektedir. Kamu idarelerinin faaliyet raporları Sayıştay tarafından “tutarlılık, doğrulanabilirlik ve geçerlilik/ ikna edicilik” performans denetim kriterleri açısından denetlenmektedir. Performans esaslı bütçeleme sürecinde faaliyet raporu; kamu idaresinin yılsonu faaliyet sonuçlarını gösteren dokümandır. Bu bağlamda raporda, kamu idaresinin hem mali hem de performansına ilişkin faaliyet sonuçları yer almaktadır. Stratejik plan ve performans programındaki amaç ve hedeflere ne düzeyde ulaşıldığı ya da ulaşılamadığına ilişkin bilgiler faaliyet raporlarında görülmektedir. Performans esaslı bütçeleme sürecinin sonuç ve çıktılarının yer verildiği raporlar faaliyet

raporlarıdır. Dolayısıyla performans programında planlanan hedeflerin gerçekleşme sonuçlarına faaliyet raporunda yer verilmesiyle “tutarlılık” kriteri yerine getirilmiş sayılmaktadır.

Birim faaliyet raporlarının bir araya gelmesiyle idare faaliyet raporu oluşturulmaktadır. İdare faaliyet raporundaki bilgiler, birim faaliyet raporlarından ve veri kayıt sisteminden doğru bir şekilde aktarılmışsa “doğrulanabilirlik” kriteri sağlanmaktadır. Performans esaslı bütçeleme sürecinin en temel hesap verebilirlik aracı olarak faaliyet raporu görülmektedir. Performans denetiminin son kriteri olan “geçerlilik/ ikna edicilik” kriteri gereğince kamu idarelerinin hedefin altında ve üstünde gerçekleştirmelerine bakılmaktadır. Meydana gelen sapmalara ilişkin açıklamalara idare faaliyet raporunda yer verilmiş ve bu açıklamalar ikna edici ise “geçerlilik/ ikna edicilik” kriteri yerine getirilmiş sayılmaktadır.

Sayıştay’ın denetim ekibi, yukarıda bahsi geçen kriterlere göre, kamu idarelerinin stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sürecinde hazırladıkları dokümanları değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme sonuçları performans denetimine ilişkin raporlardır. Kriterler performans ölçümüne yönelik kriterler değildir. Dolayısıyla Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimi idarenin faaliyet sonuçlarını ölçmemektedir. Kamu idarelerinin performans sürecinde hazırladıkları dokümanlardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin kamuoyuna güvence verilmektedir. Denetimlerin tamamlanmasından sonra kamuoyuna denetim sonuçları duyurulmaktadır. Sayıştay’ın resmi internet sitesinde kamu idareleri denetim raporları bulunmaktadır. Bu raporların içerisinde düzenlilik denetimiyle beraber performans denetim raporları da yer almaktadır. Raporlarda performans denetim kriterlerine uygun davranma veya davranmama durumu değerlendirilmektedir. Kamu idarelerinin performans esaslı bütçeleme sürecinde yaptıkları hatalı uygulamaları ortaya koyulmaktadır.

## 6. Sonuç

Ülkemizde 5018 sayılı Kanununla beraber kamu mali yönetiminde performans esaslı bütçeleme sistemi uygulanmaya başlamıştır. Performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarını; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu oluşturmaktadır. Kamu idarelerinin bu üç temel belgeyi performans esaslı bütçeleme sistemi gereğince hazırlamaları gerekmektedir. Üç temel belgenin yanı sıra kamu idarelerinin performans esaslı bütçeleme sistemi, performans denetimi ile tamamlanmaktadır.

Ülkemizde Sayıştay tarafından performans denetimi gerçekleştirilmektedir. Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimi idarenin faaliyet sonuçlarını ölçmemektedir. Denetimlerde kamu idarelerinin performans sürecinde hazırladıkları dokümanlardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin kamuoyuna güvence verilmektedir. Ayrıca kamu idarelerinin performans denetiminin sonuçları performans esaslı bütçeleme süreçleri için önem arz etmektedir. Sayıştay’ın performans denetimi idarelerinin performans esaslı bütçeleme sürecinde yaptıkları hatalı uygulamaları göstermesi ve düzeltilmesine yönelik öneriler sunması açısından hem yol gösterici hem de bütçeleme sürecinin tamamlayıcı unsurudur.

## Kaynaklar

- 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete: 24.12.2003, Sayı: 25326.
- 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Resmi Gazete: 19.12.2010, Sayı: 27790.
- Arcagök, M. S. ve Erüz, E. (2006). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Aktif Matbaa.
- Berry, F. S. (1994). ‘Innovation in Public Management: The Adoption of Strategic Planning’, *Public Administration Review*, 54, 322–30.
- Candan, E., (2007). Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara
- Durkal, M.E. ve Akbey, F. (2016). Bütçe Hukukunda Bir Tartışma: Sayıştay’ın Performans Denetimleri Yerindelik Denetimi Sayılır mı?, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 74, Sayı: 1.
- Edizdoğan, N. ve Çetinkaya, Ö. (2016). Kamu Bütçesi, Ekin Yayınevi, 7. Baskı, Bursa.
- Egeli, H., Akdeniz, H. Ahmet, Aksaraylı, M., Tüğen, K. ve Özen, A. (2007). Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye’deki Kamu Kurumları Uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22 (1), 27-47.
- Funnell, W. (2003). Enduring Fundamentals: Constitutional Accountability and Auditors General in the Reluctant State. *Critical Perspective on Accounting* 39(2): 175–194.
- Gomez, S.E. ve Padia, N. (2014). Public Performance Audit Reports: Extent of Format Compliance: South Africa versus Australia, *Global Review of Accounting and Finance* Vol. 5. No. 1. Mart 2014. 13 – 26.
- Johnsen, A. (2016). Strategic Planning and Management in Local Government in Norway: Status after Three Decades, *Scandinavian Political Studies*, Vol: 39, No: 4.
- İlhan, İ. (2011). “6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nda Performans Denetimine İlişkin Olarak Yapılan Değişiklik Üzerine Değerlendirmeler”, *Dış Denetim*, Ocak-Şubat-Mart 2011, 112-117.
- Karacal, M. ve Uyduranoğlu Öktem, A. (2007). Bütçe Kılavuzu Uzman Olmayanlar İçin Bir El Kitabı, Tesev Yayınları.
- Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete: 26.05.2006, Sayı: 26179.
- Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkındaki Yönetmelik, Resmi Gazete: 17.03.2006, Sayısı: 26111.
- Kırılmaz, M. ve Atak, F. (2015). Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Araçları: Faaliyet Raporları, *Ombudsman Akademik Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 3, Temmuz-Aralık.
- Kjennerud K.R. (2013). “Political Accountability and Performance Audit: The Case of the Auditor General in Norway”, *Public Administration*, 91(3), 680–695.
- Önder, Ö. ve Türkoğlu, İ. (2012). Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler. *Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi*, 8(17), s. 197-214.
- Sayıştay Başkanlığı, (2014). “Performans Denetim Rehberi”, Ankara.
- Şahin İ., E.A. (2013). *Kamu Kesiminde Performans Yönetim Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi: Büyükşehir Belediyeleri Örneği*, Türkiye Belediyeler Birliği Yayınları,

Ankara.

**Copyrights**

Copyright for this article is retained by the author(s), with first publication rights granted to the journal.

This is an open-access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license (<http://creativecommons.org/licenses/by/3.0/>).