

## 5018 Sayılı Kanun Kapsamında Yerel Yönetimlerin Denetimi: Getirdiği Yenilikler, Uygulamalar ve Karşılaşılan Eksiklikler

*The Audit of Local Governments as Parts of the Law 5018: Its Novelties, Practises and Encountered Imperfections*

Hüseyin KARA<sup>1</sup>  
Yusuf KARAKILÇIK<sup>2</sup>

Geliş Tarihi: 04.08.2016 / Düzenleme Tarihi: 28.11.2016 / Kabul Tarihi: 30.11.2016

### Özet

Bir beldede yaşayanların ortak yerel gereksinimlerini karşılamak ve sorunlarını çözmek amacıyla kurulan yerel yönetimler, demokratik devlet yönetimlerinde yaşamsal öneme sahiptir. Günümüzde yerel yönetimler, yurttaşların yerel karar süreçlerine katılıp, kendi yerel sorunlarının çözümünde söz sahibi olabildiği, yönetsel uygulamaları denetleyebildiği, daha yaşanabilir ve sürdürülebilir bir kent için katkı sunabildiği ve kentsel yaşam kalitesi standartlarının yükseltilmesi için sorumluluk üstlenebildiği mekanizmalardır. Bu bağlamda, yerel yönetimler bugün daha şeffaf, daha katılımcı ve daha hesap verebilir birimler olmak zorundadır. Bunun yollarından birisi de yerel yönetimlerin etkin, akılcı ve çağdaş denetim ilkeleri çerçevesinde denetlenebilmesidir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetimlerde mali saydamlığın sağlanması, hesap verebilirliğin yerleşmesi, kamu kaynaklarının etkili ve verimli bir biçimde kullanılması amaçlanmıştır. Bu çalışmada, 5018 sayılı kanun kapsamında yerel yönetimlerin denetiminde getirilen yenilikler incelenmiş, uygulamada görülen yanlışlıklar, eksiklikler üzerinde durularak, çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Yerel Yönetim, Kamu Mali Yönetimi, Denetim ve Mali Denetim.

### Abstract

*The local governments established in order to meet needs and solve problems of the residents that live in a settlement are crucial in democratic state administrations. Today local governments are such instruments that enables citizens to be closely involved with decisions by participating local decision processes; to control practise; to provide contribution to a sustainable and livable city; and to take responsibilities in order to promote city life quality standarts. In this respect, today local governments have to be more transparent, more participative and more accountable. One of those ways to said situations is to audit local governments in the frame of effective, rationalistic and contemporary control principles. The providing of financial transparency, settling of accountability and effective and efficient use of public resources was aimed in public administrations contended in central administrations, social security administrations and local governments with the Public Finance Management and Control Law No: 5018. In this study, the novelties in the audit of local governments were reviewed, some wrongs and imperfections in practice were emphasized and solution proposals were tried to be submitted.*

**Key Words:** Local Government, Public Finance Management, Audit and Financial Audit.

### Giriş

Küreselleşme süreci devletin küçültülmesi ile birlikte, yönetimdeki yeni anlayışlara paralel olarak, halkın devletten beklentilerini de artırmıştır (Sezer, 2008: 150). Bu bağlamda bireyler artık, daha hesap verebilir yöneticiler tarafından yönetilmek, ödedikleri vergilerin karşılığını yaşadıkları yerde daha kaliteli hizmet alarak görmek istemektedir. Bu aşamada, yerel yönetimlerin üstlendikleri görevleri hangi oranda yerine getirdiği veya getiremediğinin ölçülmesi ve denetlenmesi büyük önem taşımaktadır.

Yerel yönetimlerin mali denetimi Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerde de büyük önem taşımaktadır. Bulgaristan'da yerel yönetimlerin mali denetiminden Bulgaristan Sayıştay'ı ile yerel yönetimlere bağlı iç

<sup>1</sup> Yazışma Adresi: Dr., İstanbul, Türkiye. E-Posta: hgokara@hotmail.com

<sup>2</sup> Yazışma Adresi: Pof. Dr., İnönü Üniversitesi, İİBF, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, Malatya, Türkiye. E-Posta: yusuf.karakilcik@inonu.edu.tr.

denetçiler sorumludur. Yerel yönetimlerin mali denetimi başlıca; sistem denetimi, performans denetimi, mali denetim ve bilgi işlem teknolojisi denetimlerini kapsamaktadır (Erkul ve Kara, 2014: 214). Yunanistan'da yerel yönetimlerin mali denetiminden Yunanistan Sayıştay'ı ile Maliye Bakanlığı sorumludur. Yerel yönetimlerin harcamalarında şeffaflığı sağlamak amacıyla, yerel yönetimlerin aldıkları kararları internet ortamında sunmaları kabul edilmiştir (Erkul ve Kara, 2014: 222). Fransa'da yerel yönetimler mali açıdan etkin denetim altında olup, Yerel Hesap Bürosu (Yerel Sayıştay Birimi) ile ikinci derece inceleme makâmı olan Sayıştay tarafından denetlenmektedir. 2.000'den az nüfusa sahip olan belediyelerin hesapları ise maliye memurları veya mal müdürleri tarafından denetlenmektedir (Tortop, 1995: 84). İtalya'da yerel yönetimlerin üzerinde, merkezi yönetimin idari vesayet yetkisi bulunmaktadır. Yerel yönetimlerin kesin hesap ve bütçeleri, ilgili meclislerin onayından sonra Bölgesel Akçal (Mali) Denetim Kurulu'nun onayına sunulmaktadır (Geray, 1997: 59). Federal Almanya'da ise yerel yönetimlerin denetim ve gözetimleri, eyalet yönetimlerinin altında yer alan yerel yönetim birimleri tarafından yapılmaktadır. Yerel yönetimlerin kendilerine ait görevleri üzerinde yalnızca hukukilik denetimi yapılabildiği halde, devlet tarafından verilen görevlerde hem hukukilik hem de yerindelik denetimi yapılabilmektedir (Kaplan Mengi, 1997: 107). İngiltere'de yerel yönetimlerin sundukları kamu hizmetlerini iyileştirmek ve performans sistemine geçişi sağlamak amacıyla 2000 yılında, En İyi Değer Yönetimi süreci uygulamaya konulmuştur. Yerel yönetimler, geçmişteki başarıları ile gelecekte belirli dönemler için belirledikleri performans hedeflerini ayrıntılı olarak ortaya koymak ve yayınlamak durumundadırlar. Yerel yönetimler, hedeflerini belirlerken halka danışmak, görevlerini düzenli olarak gözden geçirmek, performans planı yaparak bağımsız denetçi tarafından denetlenmek zorundadırlar. Denetim Komisyonu, İngiltere ve Galler'deki yerel yönetim organlarına denetçi atamaktadır (Ekici, 2004: 37-38). Genel Performans Denetimi adlı diğer bir birimse, yerel yönetimlerin bütün hizmet alanlarında genel performans ölçümleri yapmaktadır. Bu birimin, düşük performans gösteren yerel otoriteler için düzenleyici ve iyileştirici olmak üzere iki tür mekanizması bulunmaktadır. Bu süreçte bu kapsama alınmış belediye motive edilmekte, işlemlerine nezaret edilmekte, yol gösterilmekte ve iyileşme düzeyleri ölçülmektedir. Son olarak hala düzelme olmazsa, üst yöneticiler görevden alınmakta ve atanmış yöneticiler göreve getirilebilmektedir. Bu birim, iyi performans gösteren belediyeler için daha fazla serbestlik ve özgürlük sunarken, başarısız olanlar için merkezin müdahalesini öngörmektedir (Koyuncu, 2011a: 41). Görüldüğü üzere yerel yönetimlerin denetimi, her ülkenin kendi tarihsel, yönetsel ve toplumsal geçmişine uygun olarak şekillenmektedir.

Yönetimin bir parçası olan denetim, yerel yönetimler için de büyük bir önem taşımaktadır. Bu açıdan bakıldığında denetim olmadan, yönetiminin bir parçasının da eksik kalacağı ortadadır. Türk kamu yönetiminde hesap verebilirliğin sağlanabilmesi için, etkin bir denetim sisteminin kurulması zorunlu olduğu düşünüldüğünde kamuoyunda uzun süredir tartışılmaktadır. Ülkemizde kamu mali yönetimi sistemini düzenleyen 1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 2003 yılında kabul edilen ve bütün hükümleri ile 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile değiştirilmiştir. KMYKK, yerel yönetimlerin de içerisinde bulunduğu kamu harcamaları alanında, yeni bir anlayış ve kimi yeni uygulamalar getirmiştir. Bu yeni uygulamaların başında harcama öncesi dış denetimin kaldırılması, ön mali kontrol uygulaması ve iç denetim sistemine geçilmesi gelmektedir. Diğer önemli bir yenilikse, Sayıştay tarafından yapılan dış denetimde, ilgili idarelerin performans denetiminin de yapılmasıdır.

5018 sayılı KMYKK ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetimlerde mali saydamlığın sağlanması, hesap verebilirliğin yerleşmesi, kamu kaynaklarının etkili ve verimli bir biçimde kullanılması amaçlanmıştır. Bu çalışmada, 5018 sayılı kanun kapsamında yerel yönetimlerin denetiminde getirilen yenilikler incelenmiş, uygulamada görülen yanlışlıklar, eksiklikler üzerinde durularak, çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

## Yerel Yönetimlerin Denetiminde Mevcut Yasal Durum

Yerel yönetimlerin denetimi, anayasa ve yasalarda yer alan hükümlere göre yapılmaktadır. Yerel yönetimler üzerinde, merkezi yönetimin idari vesayet yetkisinin olduğu Anayasada hükme bağlanmıştır. Buna göre; *"merkezi idare, mahallî idareler üzerinde, mahallî hizmetlerin idaresinin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahallî ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idarî vesayet yetkisine sahiptir"* (1982 AY. m.127/5).

Anayasanın 127/5. maddesinde sıralanan amaçları gerçekleştirmek üzere, yerel yönetimlerin kuruluş, görev ve çalışmalarını düzenleyen yasalarda "Denetim" ile ilgili maddeler de yer almaktadır. 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nda denetimin amacı; *"İl özel idaresinin faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve il özel idaresi teşkilâtının gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine rehberlik etmek..."* olarak belirtilmiştir.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 15. maddesine göre; *"İl genel meclisi tarafından alınan kararların tam metni, en geç beş gün içinde valiye gönderilir. Vali, hukuka aykırı gördüğü kararları, yedi gün içinde gerekçesini de belirterek yeniden görüşülmek üzere il genel meclisine iade edebilir. Valiye gönderilmeyen meclis kararları yürürlüğe girmez"* (5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu m. 15).

İl genel meclisi denetim komisyonu her yılın Ocak ayında yapılacak toplantısında, il özel idaresinin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile hesap ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az, beşten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur (5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu m. 17).

İl özel idarelerinde iç ve dış denetim yapılır. Denetim iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, mali ve performans denetimini kapsar. İç ve dış denetim 5018 sayılı KMYK Kanunu hükümlerine göre yapılır (5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu m.38/1). Ayrıca, il özel idaresinin mali işlemler dışında kalan diğer idari işlemleri, idarenin bütünlüğüne ve kalkınma planı ve stratejilerine uygunluğu açısından İçişleri Bakanlığı, vali veya görevlendireceği elemanlar tarafından da denetlenir.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 37. 38. ve 39. maddelerine göre; il özel idarelerinin denetimi; faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve il özel idaresi teşkilatının gelişmesine, yönetim ve denetim 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 haline getirerek ilgililere duyurmaktır.

5393 sayılı Belediye Kanununun 4. Bölümü, belediyelerin denetimine ayrılmıştır. Buna göre; "Belediyelerde iç ve dış denetim yapılır. Denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, mali ve performans denetimini kapsar. İç ve dış denetim 5018 sayılı KMYK Kanunu hükümlerine göre yapılır. Belediyelerin dış denetimleri, il özel idareleri gibi Sayıştay tarafından yapılır. Ayrıca, belediyenin mali işlemler dışında kalan diğer idari işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetlenir. Belediyelere bağlı kuruluş ve işletmeler de yukarıdaki esaslara göre denetlenir. Denetime ilişkin sonuçlar kamuoyuna açıklanır ve meclisin bilgisine sunulur (5393 sayılı Belediye Kanunu m.54-55).

İlçe ve il belediyeleri ile nüfusu 10.000'in üzerindeki belediyelerde, belediye meclisi, her Ocak ayı toplantısında belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az beşten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 54. 55. ve 56. maddelerine göre; belediyelerin denetimi; faaliyet ve işlemlerde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve belediye örgütünün gelişmesine, yönetim ve denetim 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 haline getirerek ilgililere duyurmaktır. Kanunda yer alan performans denetimi ile belediyelerin hem personelinin hem de faaliyetlerinin performansının ölçülmesi beklenmektedir (Köseoğlu, 2008: 24). 5393 sayılı kanunla birlikte belediyelerde, stratejik planlamaya ve performans denetiminde dayalı yeni bir yönetim anlayışının kabul edildiği görülmektedir (Köseoğlu, 2008: 26).

5393 sayılı Belediye Kanununda Belediye Meclis kararlarının kesinleşmesi, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunundaki gibi düzenlenmiştir. (5393 sayılı Belediye Kanunu m.23). Denetim Komisyonunun oluşturulması da yine 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununa benzer biçimde (5393 sayılı Belediye Kanunu m. 25) düzenlenmiştir.

5393 sayılı Kanunda Meclisin bilgi edinme ve denetim yollarını; Faaliyet Raporunun değerlendirilmesi, denetim komisyonu, soru, genel görüşme ve gensoru yoluyla kullanacağı (5393 sayılı Belediye Kanunu m. 26) belirtilmiştir.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 11. maddesine göre; büyükşehir belediyesi ve ilçe belediyelerinin imar uygulamalarını denetlemeye yetkilidir. Denetim yetkisi, konu ile ilgili her türlü bilgi ve belgeyi istemeyi, incelemeyi ve gerektiğinde bunların örneklerini almayı içerir. Bu amaçla istenecek her türlü bilgi ve belgeler en geç on beş gün içinde verilir. İmar uygulamalarının denetiminde kamu kurum ve kuruluşlarından, üniversiteler ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından yararlanılabilir.

Türkiye'de, il özel idarelerinin karar organı olan il genel meclisi ve belediyelerin karar organı olan belediye meclisi; kendisine kanunla verilen görevleri süresi içinde yapmayı ihmal eder ve bu durum il özel idaresine/belediyeye ait işleri aksatırsa, il özel idaresine/belediyeye verilen görevlerle ilgisi olmayan siyasi konularda karar alırsa, İçişleri Bakanlığı'nın bildirisini üzerine Danıştay'ın kararı ile feshedilmektedir.

442 sayılı Köy Kanunu'na göre; Köy muhtarının köylü faydasına olmayan kararlarını kaymakam bozabilir. Fakat onun yerine kaymakam kendiliğinden karar veremez. Karar, gene köylü tarafından verilir. İl merkezine bağlı köylerde vali, ilçelere bağlı köylerde kaymakamlar, muhtarın köy işlerini ve kanunlarla verilen diğer görevlerini yapmadığını görürlerse muhtara yazılı ihtar da bulunurlar. Buna rağmen iş görmeyen muhtar, yetkili idare kurulu kararıyla görevinden uzaklaştırılır (442 sayılı Köy Kanunu m. 40-41).

Anayasanın 160/3. maddesinde; "Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır" hükmü yer almaktadır. Anayasanın ilgili maddesi doğrultusunda

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 4. maddesinde “Sayıştay’ın merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri...(6085 sayılı Sayıştay Kanunu m.4) denetleyeceği yer almıştır. Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar (6085 6085 sayılı Sayıştay Kanunu m.36/a).

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile Türkiye’de, “idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevli” olan (6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu m.1) Kamu Denetçiliği Kurumu hayata geçirilmiştir. Buna göre, mahalli idarelerin, bağlı idarelerinin ve birliklerinin eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarından zarar gören yurttaşlar, 29.03.2014 tarihinden itibaren bu kuruma başvurabilmektedir.

**5442 sayılı İl İdaresi Kanunu**’na göre, illerde vali ilçelerde kaymakam, yerel yönetimleri denetleme ve denetletirme yetkisi bulunmaktadır (5442 sayılı İl İdaresi Kanunu m.9/d, 31/ç).

### Yerel Yönetimlerin Denetim Yolları (Vesayet, İç-Dış Ve Diğer)

Türkiye’de yerel yönetimler; siyasal denetim, yönetsel denetim, mali denetim, yargı denetimi, kamuoyu denetimi ve kamu denetçiliği kurumu denetimi yoluyla denetlenmektedir.

**Siyasal Denetim:** TBMM, siyasi partiler ve yerel yönetimlerin organları tarafından gerçekleştirilir. TBMM’nin yerel yönetimler üzerindeki denetiminin en önemli biçimi, yerel topluluğun zaman içinde değişen ihtiyaçlarını karşılayacak yasal düzenlemeleri yapmak biçiminde ortaya çıkmaktadır. Ayrıca; soru, meclis araştırması, meclis soruşturması, genel görüşme ve gensoru yoluyla da yerel yönetimler Mecliste denetlenmektedir (Sanal, 2008: 107).

**Yönetsel Denetim ve Vesayet Denetimi:** Yönetimle ilgili eylem ve işlemlerin ya da hukuksal nitelikli kararların yönetsel birimler tarafından, yönetsel araç ve yöntemlerle yapılan denetimdir (Sanal, 2008: 109). Yönetsel denetim başta İçişleri Bakanlığı olmak üzere, mülki açıdan 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu’na göre vali ve kaymakamlar tarafından gerçekleştirilmektedir. 1982 Anayasasının 127. maddesinin 5. fıkrasında, merkezi idarenin, mahalli idareler üzerindeki vesayet yetkisi, hukuka uygunluk denetimiyle birlikte düzenlenmiştir. Buna göre; “Merkezi idare, mahalli idareler üzerinde... kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla... idari vesayet yetkisine sahiptir” (1982 AY. m. 127/5). 1982 Anayasasının ilgili bu hükmü gereğince hukuka uygunluk denetiminin sağlanması amacıyla merkezi idareye; yerel yönetimlerle ilgili kanunlarda yerel yönetimlerin organları, işlemleri, eylemleri ve personeli üzerinde idari vesayet yetkisinin verildiği görülmektedir (Kalabalık, 2005: 722).

**İç Denetim;** 5018 sayılı KMYKK’na göre; “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır (5018 sayılı KMYKK m. 63/1). İç Denetim kısaca, kuruluş bünyesinde ve kuruluşun yetkili organları eliyle yapılan denetim olarak da tanımlanabilir.

**Dış Denetim;** denetlenen kurum dışında ve ondan bağımsız olan denetim elemanlarınca yapılan ve ilgili kurumun mali tabloları ve hesap işlemlerinin yasalılığı, düzenliliği ve/veya mali yönetim hakkında kanaat belirtmeye yönelik olarak, merkezi idare, Sayıştay ve yargı organları tarafından yapılan denetimdir (Kalabalık, 2005: 727). 5018 sayılı KMYK Kanununun 68/1. fıkrasına göre **dış denetimin amacı;** “Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması” olarak belirtilmiştir (5018 sayılı KMYKK m. 68/1).

5018 sayılı KMYK Kanununa göre Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimde öncelikli olarak, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınacaktır. Kamu idaresi hesapları esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığı tespit edilecektir. Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığı belirlenecektir (5018 sayılı KMYKK m. 68/2).

**Performans Denetimi:** Kamu kurumlarının denetlenmesi sürecinde önemli bir yere sahip olan performans denetimi; denetlenen kurumun kaynaklarını, verimli, etkin ve ekonomik bir biçimde yönetmede ve kullanmada gerekli özen gösterip göstermediğinin denetlenmesi (Özer, 1992: 31) olarak tanımlanabilir. 6085 sayılı Sayıştay kanununda ise performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi (6085 sayılı Sayıştay Kanunu m. 2/d) olarak ifade edilmiştir. Başka bir anlatımla performans denetimi, belirlenmiş olan bir hedefe ulaşım seviyesinin ölçümüdür (DPT, 2000: 74). Bu bağlamda performans denetimi denetlenen kurumların belirlediği hedef ve göstergelere ulaşıp, ulaşılmadığının ve sonuçlarının ölçülmesini kapsamaktadır. Bu ölçmeyi yaparken, kurumlarının kaynaklarını verimli, etkin ve ekonomik olarak kullanıp, kullanmadıkları da saptanmaktadır. Sonuç odaklı olarak yapılan denetim sonucunda, kurumun performansı da istenilen hedefe

ulaşım ulaşamama derecesi şeklinde ölçülmektedir (Sakal ve Şahin, 2008: 5). Diğer taraftan, kurum faaliyetlerinin ölçüm ve denetimi sonucunda oluşturulan geri bildirimlerle, kurum performansının geliştirilmesi için gerekli araçlar da sağlanmaktadır (Altıntaş, 2004: 4).

**Yargı Denetimi:** Yönetimin denetlenmesindeki en önemli amaç, yönetilenlerin hak ve menfaatlerinin korunmasıdır. Bunu sağlamanın yolu, yönetim ile yönetilenler arasında ortaya çıkan hukuksal anlaşmazlıkların bağımsız mahkemelerde karara bağlanıp, çözümlenmesidir. Yargı denetimi, yönetimin faaliyetlerinin kanunlar çerçevesinde yürütülmesini sağlar (Öztürk, 1997: 188). Anayasanın 125. maddesine göre; "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır". Bu doğrultuda, yerel yönetimlerin her türlü eylem ve işlemleri de yargı denetimi kapsamına girmektedir. Yönetimsel yargı kuruluşları olarak, idare mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri, Danıştay, Sayıştay yerel yönetimlerin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı denetimi yapan kurumlardır.

**Kamuoyu Denetimi:** Demokratik denetim mekanizmalarının geliştirilmesi için, halkın da denetim işlevinde rol almasının yollarını açmak gerekmektedir. Diğer taraftan yönetimin kamuoyu tarafından denetlenmesi, en az diğer denetim yolları kadar etkilidir (Öztürk, 1999: 190). Kamuoyu denetimi hemşehriler, medya ve STK'lar tarafından gerçekleştirilir. Türkiye'de hemşehrilerin, yerel yönetimlerde etkin bir biçimde yönetime katılmaları ve denetleyebilmeleri amacıyla belediyelerde Kent Konseyleri hayata geçirilmiştir (Erkul ve Kara, 2014: 226). Yazılı ve görsel basın, kamuoyu desteğini sağlamanın veya sağlayamamanın en önemli aracıdır. Demokratik bir düzende yerel yöneticiler, kamuoyunun etkisi altındadırlar ve kamuoyunun düşüncelerine önem verirler. Ayrıca, kamuoyunun eğilimlerini dikkate almak ve yaptıklarını kamuoyuna açıklamak ve duyurmak isterler (Karanfiloğlu, 2000: 19).

### Yerel Yönetimlerde Mali Denetim Ve 5018 Sayılı Kanun

Mali denetim, hesapların, nakit ve diğer varlıkların denetimini kapsamaktadır. Yerel yönetimlerde mali denetimin konusu, yerel yönetimlerin bütün gelir ve giderleriyle ilgili belgelerin doğruluk ve tutarlılığı ile hukuka uygunluğunun araştırılmasıdır (Ekici ve Toker, 2005: 16). Yerel halkın ihtiyaçlarını karşılamak üzere oluşturulan yerel yönetimler, bugün daha şeffaf, daha katılımcı ve daha hesap verebilir birimler olmak zorundadır. Bunun yollarından birisi de yerel yönetimlerin etkin, akılcı ve çağdaş denetim ilkeleri çerçevesinde denetlenebilmesidir. Bu bağlamda, TBMM'de kabul edilerek 24.12.2003 Tarih ve 25326 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5018 Sayılı KMYK Kanununun 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 (5018 sayılı KMYKK m. 1) olarak belirlenmiştir.

Kanunun amacına göre;

- Kamu kaynaklarının, 3 E<sup>3</sup> kuralı uyarınca Etkili, Ekonomik ve Verimli bir biçimde elde edilmesi ve kullanılabilmesini sağlamak,
- Hesap verebilirliği sağlamak ve
- Mali saydamlığı sağlamak ön plana çıkmaktadır.

Kanuna göre hesap verebilir olması gerekenler ise; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlardır (5018 sayılı KMYKK m. 8). Bu bağlamda, hesap verebilirlik alanında ilk başta kamu görevlileri ile yöneticileri gelmektedir.

Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır (5018 sayılı KMYKK m.2).

KMYKK ile yeni bir düzenleme olarak mali saydamlık, hesap verebilirlik ve raporlama işlevlerinin yer aldığı gözlenmektedir. Kanunda, kamu kaynaklarının kullanılmasında Mali Saydamlığı sağlamak amacıyla;

- Görev, yetki ve sorumluluklar açık olarak tanımlanması,
- Kamuoyunun bilgilendirilmesi amacıyla; Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,

<sup>3</sup> Etkililik (Effectiveness): İstenilen amaçlara zamanında ulaşmaktır.

Ekonomik (Economy): Kaynakların, doğru olarak ve en az maliyetle kullanılarak amaca ulaşılmasıdır.

Verimlilik (Efficiency): Kaynakları, en iyi biçimde değerlendirerek üretmektir (Economy, Efficiency, Effectiveness, <http://www.en.valuemex.com/node/23>, Erişim: 29.11.2016).

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,
- Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulmasının (5018 sayılı KMYKK m.8) gerektiği belirtilmiştir.

Kanunda getirilen diğer en önemli yeniliklerden birisi de kamu idarelerinin Stratejik Plan hazırlamasıdır (5018 sayılı KMYKK m. 9).

Kanun, kamu kurum ve kuruluşlarında yeni bir yönetici-idareci tanımlamasına giderek “Üst Yönetici” kavramını getirmiştir. Kanuna göre; Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, İl Özel İdarelerinde vali, Belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Üst yöneticilerin sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, verimli ve ekonomik şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan sorumlu tutmuştur. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve **İç Denetçiler** aracılığıyla yerine getirmekle görevlidirler (5018 sayılı KMYKK m.11).

Kanunun beşinci kısmı İç Kontrolle ayrılmıştır. Kanuna göre **İç Kontrol**; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü (5018 sayılı KMYKK m.55) olarak tanımlanmıştır. İlgili kanun maddesinde iç kontrolün, iç denetim ve ön mali kontrolü de kapsayan daha geniş bir kavram olarak kullanıldığı vurgulanmaktadır. Bu bağlamda; ön mali kontrol ve iç denetim, iç kontrolün iki önemli unsurunu oluşturmaktadır. Kanunun amacı kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılmasını sağlamaktır. Bu doğrultuda İç Kontrolün amacı; kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini sağlamak, her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamak (5018 sayılı KMYKK m. 56) olarak belirlenmiştir.

İç kontrolün ilk önemli unsuru olan *Ön Mali Kontrol*; harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsamaktadır. Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur (5018 sayılı KMYKK m.58). Bu işlemler; yapılacak işle ilgili bütçede yeterli ödeneğin olup olmadığının değerlendirilmesi, yürütülen iş ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, yapılan işin yetki çerçevesinde olup olmadığının kontrol edilmesidir (Mutluer ve Önel, 2009: 207-208).

İç kontrolün ikinci önemli unsuru ise iç denetimdir. Kanunda *İç Denetim*; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. 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. Kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim, iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir. Bununla birlikte bütün yerel yönetim birimlerinde iç denetçi atanması öngörülmektedir. “*Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir*” (5018 sayılı KMYKK m. 63).

Kanunda iç denetçinin görevleri sayma yoluyla belirtilmiş olup, kanunun çıkarılış amacına uygun olarak kurumlarda mali saydamlığı sağlayarak, hesap verebilirliği gerçekleştirmek olduğu görülmektedir. Kanuna göre; kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır (5018 sayılı KMYKK m. 64).

Kanunda yer alan diğer bir kavram da risk analizidir. İç denetçiler, nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmekle görevlidirler. Yine kanunun amacına uygun olarak kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak başlıca görevlerindedir. Sonuç odaklı olarak hazırlanan bu kanuna göre, “iç denetçiler harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yaparlar. İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek” de iç denetçinin görevleri arasındadır. Denetim sonunda iç denetçiler, malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmakla görevlidirler (5018 sayılı KMYKK m.64).

İç denetçiler bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz. İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile

malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

*5018 sayılı kanunla kurulan Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun görev süresi beş yıl olup, üyeleri Bakanlar Kurulu tarafından atanmaktadır (5018 SK. m.66).*

Kanuna göre; bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir (5018 sayılı KMYKK m.31). *“Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar... Mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştay ve İçişleri Bakanlığı'na gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderilir. Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür...”* (5018 sayılı KMYKK m.41). Bununla birlikte, faaliyet raporlarının TBMM'ye gelmesinde uzun süren gecikmeler ve aksamaların olduğu da görülmektedir.

Yerel yönetimlerin mali açıdan dış denetimi Sayıştay tarafından yapılmaktadır. 5018 sayılı kanunda Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, *“genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması”* (5018 sayılı KMYKK m.68) olarak belirtilmiştir. 5018 sayılı kanun kapsamında, ilgili kurumların performans denetimi, Sayıştay Başkanlığı tarafından yayınlanan Nisan 2013 tarihli Performans Bilgisi Denetim Rehberi doğrultusunda yapılmaktadır.

Kanunda yerel yönetimlerde olağanüstü yolsuzluk ve kamu zararının olduğu durumlarda vali ve belediye başkanının yetkileri artırılmıştır. Kanuna göre; malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; il özel idareleri için ilgili vali, belediyeler için ilgili belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine İçişleri Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, ilgili mahallî idarelerin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili vali veya belediye başkanına gönderilir (5018 sayılı KMYKK m.77).

## Yerel Yönetimlerin Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar

Türkiye'de, yerel yönetimlerin denetiminde çok çeşitli sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunların başında yerel yönetimleri yönetsel açıdan denetleyen pek çok kurumun bulunması gelmektedir. Yerel yönetimler, başta İç İşleri Bakanlığı olmak üzere Devlet Denetleme Kurumu, Sağlık Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ile Başbakanlık Teftiş Kurulu tarafından denetlenmektedir (Sanal, 2008: 113). Bu durum yerel yönetimlerin, her denetleyen kurumun kendi görev alanına giren konularda denetlenebildiğini, yerel yönetimlerin bütüncül olarak denetlenemediğini ortaya koymaktadır (Karanfiloğlu, 2000: 80).

Yerel yönetimlerin denetiminde ortaya çıkan diğer bir önemli sorun ise, dış denetim yapan Sayıştay'ın yeterli denetim elemanına sahip olamamasıdır. Sayıştay'ın, yerel yönetimlerin denetimine ayırabildiği denetmen oranı yalnızca %13'tür. Bu nedenle, denetim dışı kalan yerel yönetimlerin hesapları “hükmen onama” denilen sistem çerçevesinde, hiçbir incelemeye tabi tutulmaksızın otomatik olarak incelenmiş sayılıp aklanmaktadır (Sanal, 2008: 114). Bu durum, Sayıştay tarafından denetlenen yerel yönetim sayılarında daha belirgin olarak görülmektedir. 2015 yılı itibarıyla ülkemizde toplam 30 büyükşehir belediyesi, 51 il belediyesi, 519 büyükşehir ilçe belediyesi, 400 ilçe belediyesi, 397 belde belediyesi olmak üzere toplam 1.397 adet belediye bulunmaktadır (Türkiye Mülki İdare Bölümleri: 2015). Buna karşılık 2014 yılında Sayıştay tarafından; 51 il özel idaresi, 30 büyükşehir belediyesi, 19 büyükşehir bağlı idareleri, 51 il belediyesi, 88 ilçe belediyesi 28 mahalli idare şirketi denetlenerek, bunlar hakkında faaliyet raporu hazırlanmıştır (Sayıştay 2014 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2015: 4). Görüldüğü gibi iş yükü ağır olan Sayıştay, yerel yönetimlerin tamamını denetleyememektedir. Bu durumda yerel yönetimlerin denetiminde bütün yük, iç denetçilere kalmaktadır. Diğer taraftan Sayıştay yasalık ve mali denetim konusunda uzmanlaşmıştır. Yerel yönetimlerin performans denetimi üzerine yeterli deneyimi bulunmamaktadır. Ayrıca, Sayıştay'ın yalnızca merkez yapılanmasının olması taşrada denetim alanında sıkıntıların yaşanmasına yol açmaktadır (Koyuncu, 2011: 75). Bu nedenle, etkili ve verimli yerel yönetim denetlemesini sağlamak için Bölge Sayıştaylarının kurulmasında ve Sayıştay'ın denetmen sayısının artırılmasında büyük fayda bulunmaktadır.

Günümüzde kamuoyu en etkin denetim araçlarından birisidir. Bu nedenle etkin ve sonuç alacak bir denetim için, kamuoyunun sağlıklı olarak bilgilendirilmesi büyük bir önem taşımaktadır. Bununla birlikte uygulamada, Sayıştay tarafından yapılan harcama sonrası idare faaliyet raporlarının TBMM'ye getirilmemesi, bunların kamuoyu ile paylaşılmasına engel olmakta, sonuçta kamuoyu denetiminin eksiz kalmasına yol açmaktadır (Önen ve Özmen, 2011: 101). Bu durumun, diğer bir olumsuz yansıması kurumlarda görev yapan üst yöneticiler ile diğer yöneticilerin hesap verme sorumluluğuna gölge düşürmesidir.

5018 sayılı kanunla iç denetçilere hem denetleme hem de idareye kaynakların etkin, verimli ve ekonomik bir biçimde kullanılması için danışmanlık/rehberlik etme görevi verildiği görülmektedir. İç denetçiler, idarenin iş ve işlemlerini denetlerken aynı zamanda idareye yol göstermekle de sorumlu tutulmuştur. Bununla birlikte uygulamada iç denetçiler, dış denetçiler gibi tamamen bağımsız olmayıp, yönetsel anlamda üst yöneticiye bağımlı durumdadırlar. İç denetçilerin tamamen bağımsız hareket etmeleri ancak objektif bir tutum takınmalarına ve tarafsız kalmalarına bağlıdır. İç denetçilerin aynı zamanda üst yöneticiye bağlı olup, diğer yandan üst yöneticinin yaptığı iş ve işlemleri denetlemesi, denetimin hassas noktalarından birisini oluşturmaktadır. Denetim elemanlarının bağlı olan kurumun en üst yöneticisine bağlı olması, denetmenlerin üst yöneticinin siyasal tutumu veya bireysel tutum ve davranışları nedeniyle, denetim görevini tam olarak yapamadıkları ortaya çıkmaktadır. Yerel yönetimlerde, üst yöneticinin bağlı olduğu siyasi partinin iktidarda olması ve iktidar ortağı olması durumuna göre, bazı suçların soruşturulması için izin verilmemesi veya gerektiği gibi soruşturulamaması ortaya çıkmaktadır. İç denetimin denetlenen yöneticiden tamamen bağımsız olması gerekirken, bu durumun sağlanamadığı görülmektedir.

Yerel yönetimlerin denetiminde karşılaşılan diğer önemli bir sorun ise, yerel yönetimlerin yeterli iç denetçi personeline sahip olamamasıdır. 5018 sayılı kanunda öngörülen, bütün yerel yönetim birimini denetleyecek biçimde geniş bir İç Denetleyici Birimine yalnızca büyükşehir belediyeleri ile bazı büyük belediyeler sahiptir. Geri kalan yerel yönetim birimlerinde ise söz konusu olan iç denetim yapısını oluşturmak oldukça güç görünmektedir. Nitekim Sayıştay tarafından yayımlanan 2014 Yılı Dış denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda; *"kamu idarelerinin bir kısmında iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimleri oluşturulan kamu idarelerinde ise yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı, iç denetimde yapılacak uygulamaları kapsayan İç Denetim Plan ve Programlarının hazırlanmadığı, iç denetim birimlerinin kendilerine verilen görevlerin bir kısmını yerine getiremedikleri ve iç denetim birimlerince rapor hazırlanmadığı"* (Sayıştay 2014 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2015: 9) tespit edilerek ortaya konulmuştur.

5018 sayılı kanunla kamu idarelerine Stratejik Plan hazırlama zorunluluğu getirilmiştir (5018 sayılı KMYKK m. 9). Bununla birlikte stratejik planlar; kurum çalışanlarının kurum stratejisini anlamamaları, kurum planlarının kurum stratejisi ile ilişkilendirilmemesi, üst yöneticilerin stratejik düşünceye yeterince zaman ayırmamaları ve insan kaynakları yönetim ve teşvik sistemlerinin stratejik düşünce ve stratejik plan ile bağlantısının kurulmaması gibi nedenlerle, gerektiği gibi uygulamaya konulamamaktadır (Acar, 2011: 91-92).

Performans denetimleriyle yerel yönetimlerde katılımın artması ve yerel yöneticilerin hesap verme sorumluluğunun güçlenmesi beklenmektedir (Köseoğlu, 2008: 26). Diğer taraftan performans denetiminde çeşitli sorunların ortaya çıktığı görülmektedir. 5018 sayılı kanunla Sayıştay'a, kamu idarelerinin mali faaliyet iş ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun yanı sıra, performansını da denetlemek görev olarak verilmiştir. Böylece Sayıştay'ın yapacağı dış denetimin **hukuka uygunluk denetimi ve performans denetimi** olarak ikiye ayrıldığı görülmektedir. Bununla birlikte hukuka uygunluk denetimiyle birlikte performans denetiminin de yapılmak istenmesi düşüncesinin uygulamada sorun yaratabileceği değerlendirilmektedir. Yerel yönetimlere daha çok yetki ve özerklik verip, yapılan iş ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu denetlemek esas olması gerekirken, kanunun bu düzenlemesiyle yerel yönetimlerin denetiminde performans denetiminin ön plana çıkarıldığı görülmektedir. Bu durum hukuka uygunluk denetiminin arka planda kalmasına yol açabilecektir. Diğer taraftan performans denetiminden istenilen sonucun alınabilmesi için, kurumların stratejik planlarının yapılması, yıllık eylem planlarının gerçekleştirilmesi, yasal düzenlemelerin ilgili kurumlara, kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılması konusunda sorumluluk vermesi de gereklidir (Mutluer ve Önel, 2009: 210).

Performans denetiminde karşılaşılan diğer bir sorun, denetim standartlarının (ölçütlerinin) belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır. Performans denetiminde her kurumun kendisine özgü değişmez standartları olabileceği gibi, bazı kurumlar için esnek performans denetimi kuralları da olabilir. Bu durum, belirgin performans ölçüm standartları oluşturmayı zorlaştırabilir (Güçlü, 1995: 9-10). Örneğin, yerel yönetimlerin konut bakımı ve temizlik hizmetlerinin kalitesi gibi bazı hizmetlerinin sonucu sayılabilir ölçütlerle ölçülebilirken, kirlilikteki azalma ve çevre kalitesinin geliştirilmesi gibi bazı hizmetlerin ölçülmesi hem oldukça zordur hem de bu alanlarda kapsamlı çalışma ve ölçümleri gerektirmektedir (Köseoğlu, 2008: 37). Performans ölçümü ile ilgili diğer bir sorun ise, Sayıştay tarafından ilgili kurumlarda yapılan dış denetim çerçevesinde, performans denetiminin nasıl yapılacağına ilişkin yeterli yasal düzenlemenin bulunmamasıdır (Mutluer ve Önel, 2009: 258). Yerel yönetimlerin performans denetiminde yaşanan bu sorunları aşmak için merkezi düzeyde performans ölçüm standartlarının geliştirilmesi ve yasal düzenlemelerin hayata geçirilmesi gereklidir.



## Sağlıklı Yerel Yönetim Denetimi Nasıl Olmalıdır?

Yerel yönetimlerin sağlıklı denetimini sağlamak için şeffaf, hesap verebilir ve kamuoyu tarafından denetlenebilir yerel yönetim modelleri ortaya koymak gerekmektedir. Bu modelin işlevsel hale gelmesiyle ancak Verimli-Etkili ve Ekonomik yerel yönetimler hayata geçirilebilir. Yerel yönetimlerin denetiminin şeffaf bir yapıya sahip ol-a-maması, yalnızca yerel yönetimlerin değil Türk kamu yönetimin de önemli bir sorundur. Bu açıdan bakınca, yerel yönetimlerin denetim sonuçlarının şeffaf olarak kamuoyuyla paylaşılabilmesi için, Türk kamu yönetiminde de bu alanda bütüncül düzenlemelerin yapılması, Sayıştay tarafında yapılan denetim sonuçlarının TBMM'ye getirilerek, Meclis tarafından yapılacak değerlendirme sonrasında denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşılması büyük bir önem taşımaktadır.

Yerel yönetimlerin denetimindeki önemli diğer bir konu ise, denetimlerin objektif ve şeffaf bir biçimde gerçekleştirilmesidir. Denetimin, aynı zamanda yerel yönetimlerin kapasite artırımının sağlanmasına yardımcı olması gerekmektedir. Sağlıklı denetim için yetişmiş, bilgili ve uzman denetçilere gereksinim bulunmaktadır. Performans denetiminden beklenen sonucun elde edilebilmesi için, gerek iç denetim elemanlarının gerekse Sayıştay denetçilerinin performans denetimi konusunda uzmanlaşmalarını sağlayacak bir yapılanmaya gidilmesi gerekmektedir. Uzmanlaşma, etkin denetimin önemli bir unsurudur (Özdemir, 1992: 51). Bu bağlamda iç denetçiler ve Sayıştay denetçileri mesleki bilgi ve deneyime tam olarak sahip olmalıdırlar. Bu amaçla, yıl boyunca denetmenlere gerekli bilgi, deneyim ve gelişmeleri aktaracak eğitimler yapılmalı ve tekrar edilmelidir. Denetmenler, danışmanlık hizmetini de yerine getirip, yerel yönetimlerin amaçlarını nasıl gerçekleştirebileceği yönünde yol gösterici olmalıdır. Denetimin amacı, klasik teftişte olduğu gibi ceza verecek birilerinin (Günah keçisinin) bulunmasından çok, yerel yönetim iş ve işlevlerinin sağlıklı bir yapıya kavuşturulmasında var olan hataların tespit edilip, yol ve yöntemlerin gösterilmesi olmalıdır.

5018 sayılı kanunla kamu kurumlarına getirilen Stratejik Planlama; yalnızca bir defa yapılıp unutulmuş ve tozlu raflara kaldırılan bir işlem olmamalıdır. Stratejik planlama, ortaya çıkan yeni durumlara göre güncellenen ve kendisini yenileyen bir süreçtir. Bu nedenle Stratejik Plan hazırlamakla birlikte, yöneticilere de stratejik düşünme niteliklerini kazandırmak gerekmektedir. Diğer taraftan iç denetçiler tarafından stratejik planların ele alınıp değerlendirilmesi "*(Plan üst politikalarla uyumlu mu? Kurum içi katılımçılık sağlanmış mı? Planda yer alan hedefler gerçekçi mi? vb.)*", sonucunda kurum içi bir performans göstergesi olarak kullanılabilir (Acar, 2011: 92)

Kamu idarelerinin ve yerel yönetimlerin dış denetiminde; 5018 sayılı KMYK kanununun 68. Maddesiyle, 6085 sayılı Sayıştay kanununun 36. maddesinde Sayıştay denetiminin performans denetimini kapsayacağı hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte Sayıştay'ın yapacağı performans denetiminin başarısı, öncelikli olarak yerel yönetimlerin performans yönetimlerini oluşturmalarına ve performans ölçüm tekniklerini/modellerini kurarak uygulamalarına bağlıdır (Söyler, 2012: 89). Yerel yönetimlerde performans ölçümlerinde kurumların performansını; Sosyal, Politik ve Finansal Boyut, Vatandaş Boyutu, Kurumsal Süreç Boyutu ile İnsan Kaynakları Boyutu olmak üzere dört boyutta inceleyen **Kurumsal Karne –Dengeli Ölçüm Kartı Modeli (Balanced Scorecard)** (Usta, 2012; Kurnaz ve diğ.; 2011), veya kurumların performansını; ekonomik verimlilik, insan kaynakları, örgütsel sürdürülebilirlik, örgütsel yerindelik boyutları yönünden ölçen Morin ve arkadaşlarının geliştirdiği **Performans Ölçüm Modeli** (Usta, 2014), gibi modellerden faydalanılarak yeni ölçüm modelleri geliştirilebilir.

Yerel yönetimlerde Sayıştay tarafından yapılacak performans denetiminin, belirli ölçüt ve kurallara göre yapılması yönünde düzenlemelerin yapılması öncelikli olmalıdır. Bu bağlamda yerel yönetimler tarafından düzenlenen Performans Değerlendirme Formlarında; yalnızca yapılan işlerin anlatılması, istenilen hedeflere neden ulaşılmadığının açıklanması, sayısal göstergelerin bütüncül olarak performans değerlendirilmesinde ölçülebilir olması büyük önem taşımaktadır. Performans ölçümlerinde dikkat edilecek diğer bir konu ise, performans ölçümlerinin soyut olmaktan ziyade somut verilerle ölçülebilir olmasıdır (DPT, 2000: 74). Bunun için performans ölçümlerinde; basit, açık, yeterli, uygun ve objektif olan göstergeler seçilmelidir (Özer, 2009: 12). Bu nedenle kamu kurumlarında performans göstergelerinin, performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ölçülebilir, ölçülebilir, ulaşılabilir, güvenilir veri sunacak nitelikte olması, gerek geçmiş dönemlerin gerekse diğer idarelerin benzer göstergeleriyle karşılaştırılabilir olması gerekmektedir (Kamu Mali Yönetimi El Kitabı, 2014: 27).

Yerel yönetimlerde sağlıklı performans denetimi yapabilmek için diğer ülke örneklerinden faydalanılabilir. Örneğin, İngiltere'de olduğu gibi yerel yönetimlerin tüm hizmet ve faaliyetlerinin ölçülmesi/ussal olup olmadığı sorgulanmalı, performans ölçümleri diğer özel ve kamu sektörü kuruluşları ile karşılaştırılmalı, hizmetten faydalananların fikirleri alınmalı ve hizmetlerinin rekabet gücü test edilmelidir (Boyne, 1999, 2004). İngiltere'de bu amaçla, mali yönden performans değerlendirmesi yapan Sayıştay'ın dışında, yerel yönetimlerin etkinlik ve verimliliğini incelemek üzere Denetim Komisyonu adlı bağımsız bir kurul kurulmuştur ve performans denetimi yapmaktadır (Koyuncu, 2011a: 41).

Ülkemizde performans yönetiminin uygulanmasında her yerel yönetim birimi, kendi amaç ve hedeflerini kendisi belirlemektedir. Bu nedenle, her belediye başkanının kendi anlayışı performans ölçütü olarak kabul edilmekte ve uygulanmaktadır. Bu nedenle merkezi hükümet tarafından uzun dönemli stratejik hedefler belirlenmeli ve

açıklanmalıdır. Performans denetimi ile görevli olan merkezi ve bağımsız bir kurum kurulmalıdır. Bu kurum yalnızca ayrıntılı performans denetimi değil, aynı zamanda iyi uygulama örneklerini özendirmeli, uygulama süreci yeterli bütçe ve denetimle desteklenmelidir (Koyuncu, 2011: 75).

Kamuoyunun yerel yönetimlerde, performans yönetim sistemine dâhil edilmesi, yerel yönetimler üzerinde dış baskı oluşturacaktır. “Özellikle stratejik planlama ve hedeflerin öncelik sırasının belirlenmesi aşamalarında daha fazla kamuoyu katılımı kalite yönetiminin başarısında çok önemli başarı faktörüdür” (Koyuncu, 2011: 76).

Diğer taraftan performans ölçümünde unutulmaması gereken diğer önemli bir konu, performansın ölçülmesi gerçekten zor ve karmaşık süreçlerin ve mekanizmaların tasarlanmasını ve uygulanmasını gerektirdiğidir. Performans ölçümü bir amaç değil, daha iyiye ulaşmada kullanılan bir araçtır. Yani performans ölçüleri yoluyla elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi yapılmadığı ve gelecek için öğütler çıkarılmadığı sürece performans ölçümü anlamını kaybedecektir (Sayıştay’ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu, 2003: iii).

Performans değerlendirme, tüm kurum (çalışanlar, yöneticiler, insan kaynakları, üst yönetim) için oldukça kritik bir konu olup, doğru uygulandığı takdirde kurum içinde verimlilik artıran bir unsur olabilir (Karakılçık, 2015: 275). Bu bağlamda, daha sağlıklı, daha verimli, daha ekonomik, daha etkin yerel yönetimlere sahip olunması yolunda performans denetim ve ölçüm sistemleri üzerinde önemle durulması gerekmektedir.

## Sonuç

Daha iyi yerel yönetimlere sahip olmanın yolu, onlara daha fazla kaynak aktarmak, halkın karar süreçlerine katılımını artırmak, daha fazla kendi öz kaynaklarını yaratmasını özendirmenin yanı sıra, hesap verebilir yöneticiler ve yönetimlerle, yerel yönetimlerde kaynakların verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının denetiminden geçmektedir.

5018 sayılı kanunla kamu kurumları, sosyal güvenlik kurumları ile yerel yönetimlerin denetlenmesinde, 6085 sayılı Sayıştay kanununa paralel olarak belirtilen kurumlarda performans denetiminin de yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte performans denetiminin hangi ölçüt ve koşullarla yapılacağı tam olarak açıklığa kavuşturulmamıştır. Denetimin ön koşulu ölçülebilir olmasıdır. Yani ölçülemeyen bir şey hakkında bilgi sahibi olmak zordur. Bu açıdan bakıldığında performans denetiminin ölçülebilir formata getirilmesi gereklidir. Performans denetimi, yerel yönetimlerin güçlü ve zayıf yanlarını gösteren, hedeflerine ulaşip ulaşmadıklarını, halkın beklentisini ne derecede yerine getirdiğini saptayacak en önemli araçlardan birisidir. Bununla birlikte uygulamaya bakıldığında, yerel yönetimlerde performans denetiminin tam olarak yerine getirilemediği görülmektedir. Bunun öncelikli nedeni, performans denetimini düzenleyen yasal mevzuatın yetersizliği, dış denetim yapmakla görevli olan Sayıştay’ın yeterli denetim elemanına sahip olamaması, performans ölçümünde belirgin ve anlaşılır formatın geliştirilememesidir. Bu nedenle ülkemizde sağlıklı yerel yönetim denetiminin yapılması için öncelikli olarak, performans denetiminin ilkeleri, ölçütleri ve uygulama aşamalarını belirleyen yasal düzenlemelerin hayata geçirilmesi gerekmektedir. Bu yasal düzenlemelerin başında, Bölge Sayıştaylarının kurulması gelmektedir. Böylelikle, kamu kurumlarının ve yerel yönetimlerin daha etkin bir biçimde denetimleri sağlanacaktır. Bunun yanı sıra, yerel yönetimlerin performans ölçüm ve denetimlerini yapmak üzere, İngiltere örneğinde olduğu gibi, Bağımsız Denetim Kuruluşları’ndan birer denetim aracı olarak yararlanılmalıdır.

En önemli performans ölçümü göstergesi, halkın yerel yönetimlerden aldığı hizmet kalitesinin artmasıyla ilişkilidir. Bütün bunları sağlamak için yerel yönetimlerin karar alma süreçlerinde halk katılımının sağlanması, yerel yöneticilerin hesap verebilir olması, yerel yönetimlerin yeterli mali kaynaklara sahip olması ve yerel yönetimlerin denetimlerinin etkin olarak sağlanması gerekmektedir. Performans denetimi bu yolda atılan en güçlü adımlardan birisidir. Bu nedenle etkin, verimli ve ekonomik yerel yönetimlere sahip olmak için aynı zamanda etkin performans ölçüm sistemlerini geliştirmeye gereksinim bulunmaktadır. Bütün bu açıklamalarla birlikte, yerel yönetimlerde etkin ve verimli bir performans yönetim sistemi ile performans denetim sistemi kurmanın uzun zaman alacağı da unutulmamalıdır.

Öte yandan, yerel yönetimler üzerinde uygulanan “vesayet denetimi”nin de Avrupa Yerel Özerklik Şartı ilkelerine uygun şekilde yeniden düzenlenmesi ve vesayet denetimi yetkisinin daha da sınırlandırılması önemlidir. Vesayet denetiminin tümden kaldırılması mümkün, hatta doğru da olmayabilir; ancak “yerellik” ve yerindelik ilkesi ile yerel özerklik anlayışı gereği bu denetimin olabildiğince azaltılması, en azından daha da yumuşatılması sağlanmalıdır.

## Kaynakça

Acar, İ.A. (2011) “Plan-Bütçe İlişkisi ve Üniversitelerde Stratejik Planlama”, Ege Üniversitesi Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu, 25-27 Mart 2011 Bildiri Kitabı, s.85-98, İzmir: Ege Üniversitesi Basımevi.

Altıntaş, A. (2008). “Mahalli İdarelerde Performans Yönetimi ve Riskleri”, Sayıştay Dergisi S.69, Nisan-Haziran 2008, s.3-16.

Boyne, G. A. (1999). “Processes, Performance and Best Value in Local Government”, Local

Government Studies, Vol. 25, no. 2, p.1-15, Aktaran; KOYUNCU, Erhan (2011), “Yerel Yönetimlerde Performans Yönetimi Uygulaması: İngiltere ve Türkiye Örnekleri”, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, C. 20 S. 1, s. 53-82, Ankara: TODAİE Yayını.

DPT, (2000). Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: DPT Yayını.

Economy, Efficiency, Effectiveness, <http://www.en.valuemex.com/node/23>, (Erişim: 29.11.2016).

Ekici, B. (2004), “İngiltere’de Yerel Yönetimlerin Uyguladığı Başarı Ölçüm Sistemi ve Denetimi”, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, C.13, S.3, s.37-61, Ankara: TODAİE Yayını.

Ekici, B. ve Toker, M. C. (2005). “Avrupa’da ve Ülkemizde Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Etkinliği”, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, C.14, S.1, s.5-28, Ankara: TODAİE Yayını.

Erkul, H. ve Kara, H. (2014). “Denetim Açısından Yunanistan, Bulgaristan ve Türkiye Yerel Yönetimlerinin Karşılaştırılması”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Y.2014, C.12, S.24, s.205-237.

Geray, C. (1997). “İtalya’da Yerel Yönetimler”, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, C. 6, S. 1, s.53-76, Ankara: TODAİE Yayını.

Güçlü, A. O. (1995). “Performans Denetiminin Zorlukları Üzerine Düşünceler”, *Sayıştay Dergisi*, S.18, Temmuz-Eylül 1995, s.8-11.

Kalabalık, H. (2005). Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırmalı Yerel Yönetim Hukuku, Teori-Uygulama, Ankara: Seçkin Kitabevi.

Kamu Mali Yönetimi El Kitabı, (2014). Ankara: TBMM Basımevi.

[https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/Kamu\\_Mali\\_Yonetimi\\_El\\_Kitabi.pdf](https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/Kamu_Mali_Yonetimi_El_Kitabi.pdf), (Erişim: 08.11.2015).

Kaplan Mengi, A. (1997. “Federal Almanya’da Yerel Yönetimler”, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, C.6, S.4, s. 93-112., Ankara: TODAİE Yayını.

Karakılçık, Y. (2015). Yeni Yerel ve Bölgesel Gelişmeler Işığında Yerel Yönetimler, Yeni Yerinden Yönetim Uygulamaları-Tartışmalar-Yaklaşımlar, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Karanfiloğlu, A. Y. (2000). Yerel Yönetimlerin Denetimi, Ankara: Sayıştay Başkanlığı Yayınları.  
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras09yerelyonetim.pdf>, (Erişim: 21.04.2015).

Koyuncu, E. (2011). “Yerel Yönetimlerde Performans Yönetimi Uygulaması: İngiltere ve Türkiye Örnekleri”, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, C. 20 S. 1, s.53-82, Ankara: TODAİE Yayını.

Koyuncu, E. (2011a). “İngiltere ve Türkiye’de Yerel Yönetimlerde Performans Yönetimi”, *İdarecinin Sesi Dergisi*, Temmuz-Ağustos 2011, s. 40-42, Ankara: Türk İdareciler Derneği Yayını.

Köseoğlu, Ö. (2008). “Türk Belediyeciliğinde Performansa Dayalı Yönetim Anlayışına Geçiş: Arka Plan ve Sorunlar”, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, C. 17, S. 1, s.19-42, Ankara: TODAİE Yayını.

Kurnaz, N., Çetinoğlu T. ve Yasa, İ. (2011). “Yerel Yönetimlerde Performans Değerlendirmesi İçin Dengeli Ölçüm Kartının Kullanılması: Kütahya Belediyesi’nde Bir Uygulama”, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, C. 20, S. 4, s. 25-56, Ankara: TODAİE Yayını.

Mutluer, M. K. ve Öner, E. (2009). Teoride ve Uygulamada Mahalli İdareler Maliyesi, İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Önen, S. M. ve Özmen, B. (2011). “Kamu Mali Yönetimine Kontrol ve Sorumluluk”, *Sayıştay Dergisi*, S.81, Nisan-Haziran 2011, s.91-110.

Özdemir, A. (1992). “Performans Denetiminin Türk Sayıştayı Açısından Uygulanabilirliği”, *Sayıştay Dergisi* S.7, Ocak-Mart 1992, s.47-56.

Özer, H. (1992). “Performans Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, S.7, Ocak-Mart 1992, s. 30-40.

Özer, M. A. (2009). “Performans Yönetim Uygulamalarında Performansın Ölçümü ve Değerlendirilmesi”, *Sayıştay Dergisi*, S.73, Nisan-Haziran, s.3-29.

Öztürk, A. (1997), 21. Yüzyıl Türkiye’si İçin Yerel Yönetim Modeli, İstanbul: Furkan Yayıncılık.

Sakal, M. ve Şahin, E. A. (2008). “Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, S.68, Ocak-Mart, s.3-27.

Sanal, R. (2008). "Yeni Yasal Düzenlemelerin Işığında Yerel Yönetimlerin Denetimi", Türk İdare Dergisi, S.458, s. 101-128, Ankara: İç İşleri Bakanlığı Yayını.

Sayıştay'ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu, (2003), Ankara: Sayıştay Başkanlığı Yayınları, [http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras28SayPerOlcArs Rap.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras28SayPerOlcArsRap.pdf), (Erişim: 26.11.2015).

Sayıştay 2014 Yılı Dış Denetim Genel değerlendirme Raporu, (2015), [http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2014\\_Dis\\_Denetim.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2014_Dis_Denetim.pdf), (Erişim: 08.11.2015).

Sezer, Ö. (2008), "Kamu Hizmetlerinde Müşteri (Vatandaş) Odaklılık: Türkiye'de Kamu Hizmeti Anlayışı Açısından Bir Değerlendirme", ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, C. 4, S. 8, s. 147-171.

Söyler, İ. (2012). "Yeni Kamu Mali Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştay'ın Rolü", Sayıştay Dergisi, S:87, Ekim - Aralık 2012, s.81-96.

Tortop, N. (1995), "Fransa'da Yerel İdarelerin Devlet Tarafından Denetimi", Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, C. 4, S. 2, s. 81-87, Ankara: TODAİE Yayını. Türkiye Mülki İdare Bölümleri ( 2015). <https://www.e-icisleri.gov.tr/Anasayfa/MulkildariBolumleri.aspx>, (Erişim: 17.11.2015).

Usta, A. (2012). "Kamu Örgütlerinde Kurumsal Karne Modeli ile Performans Yönetimi: Boyutlar ve Göstergeler", Amme İdaresi Dergisi, C. 45, S. 1, Mart 2012, s.99-120.

Usta, A. (2014). "Yeni Kamu Yönetimi Bağlamında Dengeli Sonuç Kartı Uygulamaları: Belediyeler Üzerine Bir Araştırma", Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, C. 23, S. 1, s. 15-37., Ankara: TODAİE Yayını.

442 Sayılı Köy Kanunu, 07.04.1924 Tarih ve 68 sayılı Resmi Gazete.

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 09.06.1927 Tarih ve 606 Sayılı Resmi Gazete.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrolü Kanunu, 24.12.2003 Tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete.

5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 23.07.2004 Tarih ve 25531 sayılı Resmi Gazete.

5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, 04.03.2005 Tarih ve 25745 sayılı Resmi Gazete.

5393 Sayılı Belediye Kanunu, 13.07.2005 Tarih ve 25874 sayılı Resmi Gazete.

5442 Sayılı İl İdaresi Kanunu, 18.06.1949 Tarih ve 7236 sayılı Resmi Gazete.

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 19.12.2010 Tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazete.

6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, 29.06.2012 Tarih ve 28338 Sayılı Resmi Gazete.

6360 Sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve KHK'lerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 06.12.2012 Tarih ve 28489 Sayılı Resmi Gazete.

6447 Sayılı On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Altı İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve KHK'lerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 23.03.2013 Tarih ve 28595 Sayılı Resmi Gazete.