



ISSN: 1300-1981

# SAYIŞTAY DERGİSİ

## HAKEMLİ DERGİ

Sayı: 105 / Nisan - Haziran 2017

### ■ Kamu Kurumlarında Mali Tablo Analiz Yöntemlerinin Uygulanabilirliği

*Applicability of Financial Statement Analysis Techniques for Public Sector Entities*

### ■ Denetimde Beklenti Boşluğu

*Expectation Gap in Audit*

### ■ Yüksek Denetim Kurumları ve Etik Denetim

*Supreme Audit Institutions and Ethics Audit*

### ■ Kentsel Dönüşüme İlişkin Vergi ve Harç İstisnalarının Daraltılması Sorununun Değerlendirilmesi

*Assessment of the Narrowing Problem of the Tax and Fee Exemptions Regarding Urban Transformation*

### ■ Kamu Taşınırlarının Yeniden Değerlendirilmesi Çerçevesinde Bir İyi Uygulama Örneği

*An Example of Good Practice in the Framework of Revaluation of the Public Movable Properties*

### ■ EUROSAT Çevre Denetimi Çalışma Grubunun Su Kalitesi ve Yönetimi Konulu Toplantısı

### ■ Sayıştay Kararları



# SAYIŞTAY DERGİSİ

## ULUŞAL HAKEMLİ DERGİ

**ISSN:** 1300-1981

**Sayı:**105 / Nisan - Haziran 2017

### **Sahibi**

T.C. Sayıştay Başkanlığı adına  
Fikret ÇÖKER  
Başkan Yardımcısı

### **Genel Yayın Yönetmeni**

Necip TOSUN  
Uzman Denetçi

### **Sorumlu Yazı İşleri Müdürü**

Melek ŞANAL DEMİRKAN  
Başdenetçi

### **Yayın Kurulu**

Necip TOSUN Uzman Denetçi, Mehmet KÖSEDAĞ Uzman Denetçi, Zekeriya ASLAN Uzman Denetçi,  
Dr. Ahmet TANER Uzman Denetçi, Melek ŞANAL DEMİRKAN Başdenetçi, Filiz KÖROĞLU AYDINLI Başdenetçi,  
Berna ERKAN Başdenetçi, Mehmet BALIOĞLU Başdenetçi, Mehmet GÖKMAĞARA Denetçi,  
Hilal ULUÇAY DEMİR Denetçi

### **Grafik Tasarım**

Nadir ARSLANTÜRK  
Grafiker

### **Baskı**

Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü

### **Baskı Tarihi**

Temmuz 2017

### **Yayın Türü**

Yaygın Süreli Yayın

### **Yönetim ve Yazışma Adresi**

Sayıştay Başkanlığı Destek 6 Grup Başkanlığı 06520 Balgat/ANKARA

### **Telefon**

+90 (312) 295 39 10

### **Fax**

+90 (312) 295 40 85

### **e-posta**

dergi@sayistay.gov.tr

### **İnternet Adresi**

<http://dergi.sayistay.gov.tr/>

## **SAYIŞTAY DERGİSİ** / ULUSAL HAKEMLİ DERGİ

- Sayıştay Dergisi, Sayıştay Başkanlığınca Mart, Haziran, Eylül ve Aralık aylarında olmak üzere yılda dört kez yayımlanan hakemli bir dergidir.
- Derginin yayın konusu, başta denetim, yönetim ve yargı olmak üzere, sosyal bilimler alanı ile sınırlıdır.
- Sayıştay Dergisi, EBSCOhost, TÜBİTAK ULAKBİM Sosyal ve Beşeri Bilimler Veri Tabanı ve ASOS indeksinde taranmaktadır.
- Derginin yazım dili Türkçe'dir. Yayın Kurulunun uygun gördüğü durumlarda İngilizce yazılar da yayımlanır
- Dergiye gönderilecek yazılar daha önce hiçbir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- Yayımlanmak üzere gönderilen yazılar Yayın Kurulunun ön incelemesi ve en az iki hakemin değerlendirmesi sonucunda yayımlanmaya uygun bulunması koşuluyla yayımlanır.
- Telif hakları 23 Ocak 2007 tarih ve 26412 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu Kurum ve Kuruluşlarıncı Ödenecek Telif ve İşleme Ücretleri Hakkında Yönetmelik esaslarına göre ödenir.
- Yayımlanmasına karar verilen yazıların tüm hakları Sayıştay Başkanlığına aittir.
- Dergide yazıların yayımlanmış olması yazara ait görüşlerin Sayıştayca paylaşıldığı anlamına gelmez. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir.
- Dergide yayımlanan yazılardan ancak kaynak gösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.



## **SAYIŞTAY DERGİSİ DANIŞMA KURULU**

|                                 |                                     |
|---------------------------------|-------------------------------------|
| Prof. Dr. Figen ALTUĞ           | İstanbul Üniversitesi               |
| Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN   | Marmara Üniversitesi                |
| Prof. Dr. Mustafa AYDIN         | Kadir Has Üniversitesi              |
| Prof. Dr. Enver AYDOĞAN         | Gazi Üniversitesi                   |
| Prof. Dr. Burhan AYKAÇ          | İstanbul Gelişim Üniversitesi       |
| Prof. Dr. Necmiddin BAĞDADIÖĞLU | Hacettepe Üniversitesi              |
| Prof. Dr. Mehmet BARCA          | Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi |
| Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL    | İstanbul Ticaret Üniversitesi       |
| Prof. Dr. Vahit BIÇAK           | Polis Akademisi                     |
| Prof. Dr. Kamil Ufuk BİLGİN     | TODAİE                              |
| Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ       | Çankaya Üniversitesi                |
| Prof. Dr. Halis Yunus ERSÖZ     | İstanbul Üniversitesi               |
| Prof. Dr. Adnan ÇELİK           | Selçuk Üniversitesi                 |
| Prof. Dr. Seyithan DELİDUMAN    | Yalova Üniversitesi                 |
| Prof. Dr. Recai DÖNMEZ          | Anadolu Üniversitesi                |
| Prof. Dr. Ekrem ERDEM           | Erciyes Üniversitesi                |
| Prof. Dr. Enver Alper GÜVEL     | Çukurova Üniversitesi               |
| Prof. Dr. Hakan HAKERİ          | İstanbul Medeniyet Üniversitesi     |
| Prof. Dr. Cemal İBİŞ            | Marmara Üniversitesi                |
| Prof. Dr. Selma KARATEPE        | İnönü Üniversitesi                  |
| Prof. Dr. Hikmet KAVRUK         | Gazi Üniversitesi                   |
| Prof. Dr. Sedat MURAT           | Kamu Görevlileri Etik Kurulu        |
| Prof. Dr. M. Kamil MUTLUER      | Bilkent Üniversitesi                |
| Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ     | Gelişim Üniversitesi                |
| Prof. Dr. Süleyman ÖZDEMİR      | Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi |
| Prof. Dr. Münir ŞAKRAK          | Marmara Üniversitesi                |

|                                 |                                     |
|---------------------------------|-------------------------------------|
| Prof. Dr. Hakan TAŞDEMİR        | Gazi Üniversitesi                   |
| Prof. Dr. Metin TOPRAK          | İstanbul Üniversitesi               |
| Prof. Dr. Zerrin TOPRAK KARAMAN | Dokuz Eylül Üniversitesi            |
| Prof. Dr. Ali Murat VURAL       | İstanbul Üniversitesi               |
| Prof. Dr. Azmi YALÇIN           | Çukurova Üniversitesi               |
| Prof. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN      | Kırıkkale Üniversitesi              |
| Prof. Dr. Mehmet Akif ÖZER      | Gazi Üniversitesi                   |
| Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA         | Eskişehir Osmangazi Üniversitesi    |
| Prof. Dr. Ali DANIŞMAN          | Çukurova Üniversitesi               |
| Prof. Dr. Nail ÖZTAŞ            | Gazi Üniversitesi                   |
| Prof. Dr. Yasin SEZER           | Gediz Üniversitesi                  |
| Prof. Dr. Binhan Elif YILMAZ    | İstanbul Üniversitesi               |
| Prof. Dr. Şenol DURGUN          | Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi |
| Prof. Dr. Hasan TUTAR           | Sakarya Üniversitesi                |
| Prof. Dr. Yılmaz BİNGÖL         | Yıldırım Beyazıt Üniversitesi       |
| Prof. Dr. Önder KUTLU           | Necmettin Erbakan Üniversitesi      |
| Prof. Dr. Said KINGİR           | Bartın Üniversitesi                 |
| Prof. Dr. Hamza ATEŞ            | İstanbul Medeniyet Üniversitesi     |
| Prof. Dr. Tekin AKDEMİR         | Yıldırım Beyazıt Üniversitesi       |
| Doç. Dr. Adnan AKIN             | Kırıkkale Üniversitesi              |
| Doç. Dr. Erkan AYDIN            | Marmara Üniversitesi                |
| Doç. Dr. Asım BALCI             | Ankara Büyükşehir Belediyesi        |
| Doç. Dr. Kudret BÜLBÜL          | Yıldırım Beyazıt Üniversitesi       |
| Doç. Dr. Yusuf TEKİN            | Milli Eğitim Bakanlığı              |
| Dr. Ahmet ÖZDEMİR               | Sayıştay Başkanlığı                 |
| Dr. Mehmet Ali ÖZYER            | Sayıştay Başkanlığı                 |
| Dr. Zekeriya TÜYSÜZ             | Sayıştay Başkanlığı                 |
| Dr. Levent MUTLU                | Sayıştay Başkanlığı                 |
| Dr. Hacı Ömer KÖSE              | Sayıştay Başkanlığı                 |
| Dr. Murat İNCE                  | Sayıştay Başkanlığı                 |

# İÇİNDEKİLER / CONTENTS

|   |         |
|---|---------|
| <b>Kamu Kurumlarında Mali Tablo Analiz Yöntemlerinin Uygulanabilirliği</b><br><i>Applicability of Financial Statement Analysis Techniques for Public Sector Entities</i><br>Mustafa ERSÖZ.....  | 1-40    |
| <b>Denetimde Beklenti Boşluğu</b><br><i>Expectation Gap in Audit</i><br>Ekrem YILDIZ, Erdem BULUT .....   | 41-68   |
| <b>Yüksek Denetim Kurumları ve Etik Denetim</b><br><i>Supreme Audit Institutions and Ethics Audit</i><br>Yaşar UZUN .....   | 69-89   |
| <b>Kentsel Dönüşüme İlişkin Vergi ve Harç İstisnalarının Daraltılması Sorununun Değerlendirilmesi</b><br><i>Assessment of the Narrowing Problem of the Tax and Fee Exemptions Regarding Urban Transformation</i><br>Ufuk GERGERLİOĞLU ..... | 91-112  |
| <b>Kamu Taşınırılarının Yeniden Değerlendirilmesi Çerçevesinde Bir İyi Uygulama Örneği</b><br><i>An Example of Good Practice in the Framework of Revaluation of the Public Movable Properties</i><br>Orhan Veli ALICI .....                 | 113-131 |
| <b>EUROSAI Çevre Denetimi Çalışma Grubunun Su Kalitesi ve Yönetimi Konulu Toplantısı</b><br>Burak KÖROĞLU .....   | 135-141 |
| <b>Sayıştay Kararları</b><br>Temyiz Kurulu Kararları.....   | 145-158 |
| <b>Sayıştay Dergisi Yayın İlkeleri ve Yazım Kuralları</b><br>Sayıştay Dergisi Yayın İlkeleri.....   | 161-162 |
| Sayıştay Dergisi Yazım Kuralları .....  | 163-164 |



# KAMU KURUMLARINDA MALİ TABLO ANALİZ YÖNTEMLERİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

## APPLICABILITY OF FINANCIAL STATEMENT ANALYSIS TECHNIQUES FOR PUBLIC SECTOR ENTITIES

**Mustafa ERSÖZ\***

### ÖZ

Şeffaflık ve hesap verebilirlik demokrasilerde kamu mali yönetiminin kalitesine katkı sağlamaktadır. Özellikle son dönemde karmaşık devlet faaliyetlerinin kamuoyunca bilinmesine yönelik uygulamalar gelişmiş ve sorumluların faaliyetleri neticesinde hesap verebilecekleri mekanizmalar geliştirilmiştir. Kamu mali yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirliğe katkı sağlayan uygulamalardan bir tanesi kapsamlı bir kayıt ve raporlama imkânı sunan muhasebe sistemidir. Muhasebe sistemi aracılığıyla üretilen mali tabloların ilgili taraflarca incelenmesi ve analiz edilmesi sonucunda idarelerin mali durumu, faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği konularında fikir sahibi olunabilmekte, idarecilerin kamuoyuna ve vergi mükelleflerine hesap vermesi sağlanmaktadır. Bu nedenle, özellikle özel sektörde işletmelerin finansal durumunu anlamak için geliştirilen mali tablo analiz yöntemlerinin kamu kurumlarının mali tabloları üzerinde de uygulanabilirliğinin anlaşılması önem kazanmaktadır. Bu makale ile, mali tablo analiz yöntemlerinin kamu kurumlarının mali tabloları üzerinde de uygulanabilir olup olmadığı ve uygulanması durumunda elde edilen sonuçların karar vericiler ve vatandaşlar için faydalı bir araç olarak kullanılıp kullanılmayacağı değerlendirilecektir.

Bu amaçla makalede mali tablo analiz yöntemleri örnek bir büyükşehir belediyesi ve bir üniversitenin mali tabloları üzerinde uygulanmıştır. Yapılan çalışma neticesinde mali tablo analiz yöntemlerinin Türkiye’de kamu sektörü mali tablolarında da kullanılabileceği ve analiz sonuçlarının mali tablo kullanıcıları açısından önemli ve anlamlı sonuçlar verebileceği görülmüş, ancak özellikle oran analizleri konusunda bazı idarelerin görev ve faaliyetleri dikkate alınarak özel oranların geliştirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Şeffaflık, Hesap verebilirlik, Mali tablo analizi, Kamu kurumlarında mali tablo analizi, Yerel yönetim.

### ABSTRACT

Transparency and accountability improve the quality of public financial management in democracies. Especially in recent times, new applications have been developed to let the public learn about complex government activities, and some mechanisms have been established to hold administrations accountable for their actions. One of the mechanisms that contribute to accountability and transparency in public financial management is an accounting system that provides comprehensive recording and reporting. As result of the

\* Sayıştay Uzman Denetçisi, mersoz@sayistay.gov.tr



analysis of financial statements that were produced by the accounting system, it becomes possible to evaluate public entities' financial condition and the efficiency and effectiveness of their activities and to hold public administrators accountable. For this reason, it is important to understand the applicability of financial statement analysis techniques, which were developed particularly to understand entities financial status in private sector, on the public sector financial statements. This article evaluates whether financial statement analysis techniques are applicable to the financial statements of the public sector, and if so, whether their results can be used as a valuable tool by decision makers and citizens.

To that end, financial statement analysis methods were applied on the balance sheets of a metropolitan municipality and a university. The study concludes that financial statement analysis methods can be used in public sector in Turkey and that the analysis results can be important and significant for financial statement users, but it is necessary to develop specific ratios by considering the activities and responsibilities of some entities particularly with respect to ratio analysis.

**Keywords:** Transparency, Accountability, Financial statement analysis, Financial statement analysis in public sector, Local government.

## **GİRİŞ**

Demokrasinin temel unsurlarından biri nihai karar verici olan vatandaşların kamu idarelerinin ve yöneticilerin faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olabilmeleridir. Bunun yanında başarısız olan yöneticilerin de hesap verebilecekleri mekanizmaların bulunması gerekmektedir. Bu iki unsur olmadığı takdirde demokrasi kalitesi düşmekte ve kamu yararından uzaklaşabilmektedir.

Kamu mali sektöründe şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlayan uygulamalardan biri kapsamlı bir muhasebe kayıt sistemi ve açıklayıcı bir mali raporlamanın bulunmasıdır. Kapsamlı muhasebe ve raporlama ile vatandaşların idarelerin mali işlemlerinin sonuçlarını görebilmesi mümkün olabilmektedir. Ancak, mali tablolardaki veriler sunuldukları halleriyle tam anlamıyla bilgi veremeyebilmekte, bu verilerin mali analiz yöntemleriyle irdelenmesi gerekmektedir. Özel sektör açısından mali tablo analiz yöntemleri uzun yıllardır devam eden uygulamalardır ancak söz konusu yöntemler kamu sektörü için oldukça yenidir. Bunun sebebi kamu sektörünün temel amacının kar elde etmek olmayışı, vatandaşlara hizmet sunmak oluşudur. Ancak, son dönemlerde kamu sektöründe şeffaflık ve hesap verebilirliğin öneminin artması ve kaynakların azalmasıyla, kamu idarelerinde de mali tablo analiz yöntemleri uygulanmaya başlanmıştır.

Türk kamu mali sistemi 2001 yılında yaşanan ekonomik krizin ardından kapsamlı bir yeniden yapılanma sürecine girmiş ve sisteme yeni kurum ve

kavramlar getirilmiştir. Bu aşamada tahakkuk esaslı muhasebe sistemine ve detaylı bir mali raporlamaya geçilmiştir. Hazırlanan mali tablolar analiz edilebilir veriler sağladığından, kamu idarelerinin mali tabloları üzerinde de mali tablo analiz yöntemlerinin uygulanabilirliği gündeme gelmiştir. Bu makalede, Türkiye’de kamu sektörü mali tabloları üzerinde mali tablo analiz yöntemlerinin uygulanabilir olup olmadığı ve uygulanması durumunda elde edilen sonuçların karar vericiler ve vatandaşlar için faydalı bir araç olarak kullanılıp kullanılmayacağı değerlendirilecektir.

## **1. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE ŞEFFAFLIK, HESAP VEREBİLİRLİK, MUHASEBE VE RAPORLAMA**

### **1.1. Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik**

Şeffaflık ve hesap verebilirlik kamu yönetimi alanında kuşkusuz son dönemlerin en popüler kavramlarıdır. Bu kavramların bu kadar popüler olmasının ve kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi alanındaki pek çok çalışmada gündeme gelmesinin sebebi ise şeffaflık ve hesap verebilirliğin demokratik devlet mekanizmasının bir gereği olmasından kaynaklanmaktadır. Vatandaşların yöneticilerin faaliyetleri hakkında doğru bilgi sahibi olmadığı durumlarda sağlıklı bir şekilde değerlendirmelerde bulunabilmeleri ve seçimlerde tercihlerini sağlıklı bir şekilde yapabilmeleri mümkün değildir. Bunun yanında, Parlamentoların da hükümetleri vatandaş adına etkin bir şekilde denetleyebilmeleri için şeffaflık ve hesap verebilirliği temin eden mekanizmaların kurulması önem taşımaktadır.

### **1.2. Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik**

Türkiye’de kamu mali yönetimi alanında şeffaflık ve hesap verebilirlik konusundaki en temel düzenlemeler 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleştirilmiştir. Kamu mali yönetiminde ortaya çıkan başarısızlıklar sonucunda Türkiye’de 1990’larda ve 2001 yılında yaşanan sert ekonomik krizler kamu mali yönetim sisteminde köklü değişimler yapılmasını gerekli kılmış, bunun sonucunda 2002 yılında Kamu İhale Kanunu çıkartılmış ve 2003 yılında kamu mali sisteminin anayasası olarak kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir. 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetiminde şeffaf ve hesap verebilir bir yapı oluşturulması amaçlanmış ve bunların gerçekleştirilmesi için gerekli sistem ve mekanizmalar kurulmaya çalışılmıştır. 5018 sayılı Kanun öncesinde fonlar gibi pek çok kurum

faaliyetlerini bütçenin ve bütçe disiplininin dışında yürütmekte, kamu gelirleri ve kamu giderleri sağlıklı bir şekilde tespit edilememekte ve yönetilememekteydi. Bunun yanında kalkınma planları ve bütçeler arasındaki ilişkiler kopmuş durumdaydı ve idarecilerin başarısını ölçebilecek ve hesap verebilmelerini sağlayacak kayıt ve raporlama sistemleri bulunmamaktaydı. 5018 sayılı Kanun bu sorunları çözmek amacıyla pek çok yeni kayıt, raporlama, kontrol, denetim ve hesap verebilirlik mekanizmasını kamu mali yönetimine getirmiş ve bunun yanında evelden var olan bazı sistemleri de geliştirmiştir.

### **1.3. Kamu Sektöründe Muhasebe Uygulamaları**

Şeffaflık ve hesap verebilirlik kamu kurumlarının faaliyetlerinin mali sonuçlarının yayınlanması ve kurumların gerçek ekonomik durumları hakkında kamuya bilgi verilmesini gerektirmektedir. Bunun sağlanması için muhasebe ve mali raporlama en önemli araçlardandır.

Hükümetler tarafından bir takım ekonomik kararlar alınmakta ve bu kararlar doğrultusunda ekonomik faaliyetler yürütülmektedir. Ekonomik karar ve politikaların yürütülmesi sırasında binlerce hatta milyonlarca işlem yapılmakta, tüm bu işlemler ise muhasebe sistemi ile kayıt altına alınmakta ve kayıt edilen işlemlerin sonuçları mali tablolar ile raporlanmaktadır. Mali tablolar karar vericilere, topluma ve sivil toplum kuruluşlarına kamu kurumlarının ekonomik durumları ile ilgili olarak bilgi vermekte ve bu kesimler tarafından kamu kurumlarının ekonomik faaliyetleri değerlendirilebilmektedir. Bu şekilde şeffaflık ve hesap verebilirlik gelişmektedir. Bunun yanında kamu kurumlarının mali durumlarının mali tablolar aracılığıyla görülmesi Bakan vb. karar vericiler için mali politikaların sonuçlarını görme ve gelecekte gerçekleştirilecek faaliyetleri planlama konusunda da yardımcı olmaktadır.

Muhasebe sistemi tarafından üretilen mali tabloların güvenilirliği, idarelerin gerçek durumunu gösteren kapsamlı bilgiler sunabilmesi ve zamanında raporlar sağlayabilmesi büyük önem taşımaktadır. "Muhasebenin görevi de kamu kurumlarınca sorumlu buldukları topluma karşı mali nitelikteki bilgilerin hesabının doğru ve güvenilir bir biçimde yerine getirilmesinin sağlanmasıdır. Dolayısıyla kamu kaynaklarının hesabının verilmesini sağlayacak olan da muhasebe sisteminin üreteceği bilgilerdir" (Sevim, Bozdoğan ve Topakkaya, 2009: 48). Bu nedenlerle kamu muhasebesinde kullanılan muhasebe sistemleri şeffaflık ve hesap verebilirlik ile dolayısıyla demokrasi kalitesiyle doğrudan ilişkilidir.

Dünyada kamu mali sistemlerinde farklı muhasebe sistemleri kullanılmaktadır. Bunlar nakit esaslı, uyarlanmış nakit esaslı, tahakkuk esaslı ve uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sistemleridir.

### 1.3.1. Nakit Esaslı Muhasebe Sistemi

Nakit esaslı muhasebe sisteminde sadece nakit giriş ve çıkışlarına neden olan işlemler kayıt edilmektedir. Nakit esaslı muhasebede mal ve hizmetlerin ne zaman işlem gördüğünün önemi yoktur ve bu tür hareketler muhasebe kaydı yapılması için tek başına yeterli değildir. Nakite dayalı kayıt sistemi sadece bütçe gelirlerinin tahsilatını ve bütçe giderlerinin gerçekleştirilmesini kayıt altına almaktadır. "Nakit esaslı muhasebede mali sonuçlar, tahsilât ve ödemeler arasındaki fark bazında raporlanmakta ve bu raporlar sonucunda elde edilen bilgiler raporlama dönemi içindeki nakit tahsilâtları ve harcamalarından sağlanmaktadır" (Karaarslan, 2005: 6). Duran varlıklar, tahakkuk etmiş alacaklar ve giderler, uzun dönemli varlıklara yönelik giderler, borçlar ve diğer yükümlülükler, taahhütler ve diğer garantiler, varlıklarda ve yükümlülüklerde ortaya çıkan fiyat ve değer değişiklikleri ortaya çıktıkları zaman kayıt altına alınmamakta ancak nakit hareketlerine neden oldukları zamanlarda kayıt altına alınmaktadır.

### 1.3.2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Muhasebe Sistemi

Uyarlanmış nakit esaslı muhasebe sistemi nakit esaslı muhasebe sisteminin geliştirilmiş bir hali olarak ortaya çıkmış ve daha fazla işlemi kayıt altına almayı hedeflemiştir. Bu kapsamda, uyarlanmış nakit esaslı muhasebe sisteminde belli bir dönemle ilgili işlemler dönemin sona ermesinin ardından kısa bir süre (genellikle bir ay) daha kayıt altına alınmaktadır. Böylece dönem sona erse dahi o dönemle ilgili gerçekleşen nakit giriş ve çıkışları kayıt altına alınmaktadır.

### 1.3.3. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi mali durum ve faaliyetlerle ilgili çok daha kapsamlı bilgiler sunan bir muhasebe sistemidir. Tahakkuk esaslı muhasebe ile mali olaylar nakit giriş çıkışlarına bakılmaksızın gerçekleştikleri zamanlarda kayıt altına alınmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe ile satın alınan mal ve hizmetlerle ilgili tüm yükümlülükler, tüm giderler, tahakkuk etmiş borçlar, ödenecek transfer ödemeleri yükümlülükler bölümünde kayıt altına alınmaktadır. Bunun yanında, tüm vergi gelirleri, mal ve hizmet satışından elde edilen gelirler ve diğer tüm tahakkuk etmiş gelir ve alacaklar kayıt altına alınmaktadır. Mal ve hizmetlerin alımıyla ilgili tüm giderler, amortisman giderleri, varlıkların değerlerinde ortaya çıkan kayıp ve zararlar, devlet tarafından verilen tüm karşılıksız bağış ve yardımlar vb. mali sonuç doğuran işlemler, dolayısıyla tüm varlık ve yükümlülükler gerçek değerleriyle kayıt altına alınmaktadır. IFAC'in Kamu Sektörü Komitesine göre (PSC),

"Tahakkuk esaslı muhasebe kullanıcılara kurum tarafından kontrol edilmekte olan kaynaklar, faaliyetlerinin maliyeti (ya da sunduğu hizmetlerin maliyeti) ve

mali durumunun ölçülmesi ya da mali durumunda ortaya çıkan değişikliklerin değerlendirilmesi hakkında ve idarenin ekonomik ve verimli bir şekilde faaliyet gösterip göstermediğinin anlaşılmasını sağlayacak bilgiler sunmaktadır” (IFAC, 1991: 89).

Tahakkuk esaslı muhasebede tüm mali işlemlerin kayıt altına alınmasının bir sonucu olarak oldukça açıklayıcı bir raporlama imkânı sağlanmaktadır.

### **1.3.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi**

Uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sistemi temelde tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin sahip olduğu sisteme dayanmaktadır. Bu sistemde mali olaylar gerçekleştikleri, tahakkuk ettikleri dönemlerde, nakit giriş çıkışı olup olmadığına bakılmaksızın kayıt altına alınmaktadır. Bir ekonomik değer yaratıldığında, el değiştirdiğinde, değiştirildiğinde ya da bir başkasına transfer edildiğinde muhasebe kaydı yapılmaktadır. Uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde arsalar, binalar, araçlar, demirbaşlar, altyapı ve üst yapı varlıklar vb. varlıklar kayıt altına alınmamakta ve mali tablolarda raporlanmamaktadır. Bunların değerleri, değer artış ve azalışları ve dolayısıyla gerçek değerleri kayıtlarda yer almamaktadır.

## **1.4. Kamu Sektöründe Mali Raporlama**

### **1.4.1. Kamu Sektöründe Mali Tabloların Hazırlanma Amaçları**

Mali tablolar ekonomik birimlerin mali durumuyla ilgili ve gerçekleştirdikleri mali sonuç doğuran işlemlere ilişkin bilgiler içeren raporlardır. Genel amaçlı mali tablolar ekonomik birimlerin, kamu sektörü söz konusu olduğunda ise idarelerin mali durumları, ekonomik performansları ve nakit hareketleriyle ilgili bilgiler sunmaktadır. Söz konusu bilgiler karar vericilerin idarelerin ekonomik durumlarını görmeleri için gereklidir. Karar vericiler ve yöneticiler kurumların faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için gerekli olan kaynakları tespit edebilirler, kurumların kendilerine bütçeler ile verilmiş ödeneklere uygun harcamalar gerçekleştirip gerçekleştirmediğini takip edebilirler. Bunların yanında mali tablolar kamu sektörü için gerekli olan hesap verebilirliğin gelişimine önemli katkılar sağlarlar. IFAC'e göre kamu sektöründe genel amaçlı mali tablolar;

- “Kaynaklar, mali kaynakların dağıtımı ve kullanımı hakkında bilgiler sağlayarak,
- Kurumların faaliyetlerini ne şekilde finanse ettiği ve nakit ihtiyaçlarını ne şekilde karşıladığı hakkında bilgiler sağlayarak,

- Kurumların faaliyetlerini finanse edebilme, yükümlülük ve taahhütlerini gerçekleştirme yeteneği hakkında bilgiler sağlayarak,
- Kurumların mali durumları ve mali durumlarında ortaya çıkan değişiklikler hakkında bilgiler sağlayarak,
- Kurumların sunduğu hizmetlerin maliyetlerini, etkinlik ve verimliliklerini ölçmede kullanılabilecek bilgiler sağlayarak” (IPSAS, 2006: 13) kamu sektöründe hesap verebilirliğin gelişimine katkı sağlamaktadır.

#### **1.4.2. Kamu Sektöründe Mali Raporlamanın Niteliksel Özellikleri**

IFAC tarafından ifade edildiği üzere,

“Mali tablolara ilişkin niteliksel özellikler mali tablolarla sunulan bilgilerin kullanıcılar açısından faydalı olmasını sağlayan unsurlardır. Niteliksel özellikler, uygulanan muhasebe sistemine bağlı olmaksızın geçerlidirler. Niteliksel özelliklerin dört prensibi anlaşılabilirlik, ilgili olma, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliktir” (IFAC PSC, 2006: 118).

Mali tablolar ilgili kişiler, karar vericiler tarafından anlaşılmalıdır. Mali tablolar karar vericilerin mali durumla ilgili doğru karar vermesi için gerekli olan ilgili tüm bilgileri içerir şekilde hazırlanmalı, güvenilir bilgiler sunmalıdır. Bunların yanında mali tablolar kullanıcılar tarafından kurumun mali durumunda ortaya çıkan değişikliklerin tespit edilebilmesini sağlayacak şekilde karşılaştırılabilir olmalıdır. Bu nedenlerle mali tablolar önceden belirlenmiş ve şeffaf muhasebe prensip ve standartlarına göre hazırlanmalıdır.

#### **1.4.3. Kamu Sektöründe Nakit Esaslı Muhasebede Mali Raporlama**

Nakit esaslı muhasebe sisteminde ülkeden ülkeye değişmekle birlikte hazırlanması beklenen mali tablolar Uluslararası Kamu Muhasebe Standartları-2’de (Nakit Esaslı Muhasebede Mali Raporlama) belirlenmiştir. Buna göre nakit esaslı muhasebe nakit giriş ve çıkışlarının kayıt edildiği bir sistem olduğundan söz konusu sistemde öncelikle nakit giriş çıkışlarının gösterildiği “Nakit Girişleri ve Ödemeler Tablosu”nun hazırlanması gerekmektedir. Bu mali tabloda nakit giriş ve çıkışları ve nakit dengesi gösterilmektedir. Bunun yanında nakit esaslı muhasebe sistemi temelde bütçe gerçekleştirmelerinin kayıt altına alınması amacıyla kullanıldığından bütçe başlangıç ödenekleriyle bütçe gerçekleştirmelerinin beraber gösterildiği bir mali tablonun da hazırlanması gerekmektedir. Bunlara ek olarak

nakit esaslı muhasebe sisteminde hazırlanan mali tabloların yeterince açıklayıcı olması için gerekli açıklamaların mali tablo dipnotlarında yer alması gerekmektedir.

#### **1.4.4. Kamu Sektöründe Tahakkuk Esaslı Muhasebede Mali Raporlama**

Uluslararası Kamu Muhasebe Standartlarına göre tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre hazırlanması gereken temel mali tablolar Mali Durum Tablosu (Bilanço), Mali Performans Tablosu (Faaliyet Sonuçları Tablosu), Nakit Akım Tablosu, Net Değer Değişim Tablosu ve gerekli dipnotlar olarak belirlenmiştir. Ancak standartlar aynı zamanda temel mali tabloların yanında destekleyici diğer bir takım mali tabloların da hazırlanmasının faydalı olacağını belirtmektedir.

Mali durum tablosu idarelerin varlık ve yükümlülükleriyle ilgili bilgiler sunmaktadır. Özel sektörde bilançonun karşılığı olan bu tablo ile idarelerin raporlama tarihindeki ekonomik durumları ortaya konulmaktadır.

Mali Performans Tablosu ise idarelerin yıllık gelir ve giderlerini gösteren mali tablodur. Tahakkuk esasının uygulanması nedeniyle gelir ve giderler nakit hareketi olup olmadığına bakılmaksızın mali tablolara kayıt edilmektedir.

Nakit Akım Tablosu idarelerin nakit durumlarını, nakit giriş ve çıkışlarını gösteren mali tablodur. Bu tablo ile idarelerin nakit ihtiyaçları, hangi tür faaliyetler sonucunda nakit çıkışının ortaya çıktığı ve hangi tür faaliyetler sonucunda nakit girişlerinin gerçekleştiği raporlanmaktadır.

Net Değer Değişim Tablosu, dönem faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan kar ve zararlar, gelir ve giderlerin sonuçlarının net değerde yarattığı etkilerin gösterildiği tablodur.

Açıklayıcı dipnotlar nakit esaslı muhasebe sisteminde olduğu gibi tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde de yer alması gereken bilgiler olarak belirlenmiştir. Buna göre tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre hazırlanan mali tabloların kurumların mali durumlarını gerçeğe en uygun şekilde gösterecek şekilde, gerekli açıklayıcı bilgilerin mali tabloların dipnotlarında gösterilmesi gerekmektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde hazırlanması gereken temel mali tabloların yanında çok çeşitli tali mali tabloların hazırlanması da mümkündür. Bunlara örnek olarak Borçlar Tablosu, Ödenek Üstü Harcama, Gider ve Yükümlülükler Tablosu, Acil Durum Giderleri ve Yükümlülükler Tablosu, Emanetler Tablosu, Yüklenen Taahhütler Tablosu, Şarta Bağlı Yükümlülükler Tablosunu saymak mümkündür.

## 2. DÜNYADA KAMU SEKTÖRÜNDE MUHASEBE VE MALİ RAPORLAMA

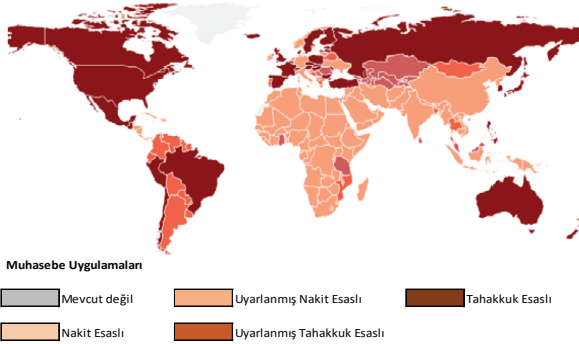
### 2.1. Dünyada Kamu Sektöründe Muhasebe Alanındaki Gelişmeler

Dünyada devletler için kamu muhasebesi devlet gelirlerinin ve giderlerinin kayıt altına alınması amacıyla başlamıştır. Bu nedenle kamu sektöründe ilk muhasebe uygulamaları tahsilat ve ödemeleri esas alan bir anlayışla nakit esaslı olarak gelişmiştir. Nakit esaslı muhasebe sisteminin eksiklikleri nedeniyle uyarlanmış nakit esaslı ve uyarlanmış tahakkuk esaslı gibi sistemleri geliştirilmiş olmakla birlikte bu uygulamalar da kamu kurumlarına ilişkin kapsamlı bir raporlama imkânı sağlayamamışlardır.

Ancak, küresel çapta yaşanan ekonomik krizler, kamu mal ve hizmetlerine ve altyapı yatırımlarına artan talep, kamu kaynaklarının verimli kullanımı ve şeffaflığın öneminin artması gibi nedenlerle sağlam bir kamu mali yönetim sistemi gerekli olmuş ve bu tür bir sistemin kurulması için karar vericilerin ihtiyacı olan daha iyi raporlamayı sağlayacak daha iyi bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmuştur (PwC, 2013: 1).

Günümüzde kamu muhasebe uygulamaları konusunda çeşitlilik olmakla birlikte tahakkuk esaslı muhasebeye yönelim söz konusudur. Özellikle gelişmekte olan ülkeler IPSAS'a dayanan tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş yapmakta, hükümetlerin uyguladığı politikaların tüm ekonomik etkilerinin raporlanması şeffaflık, hesap verebilirlik ve sağlam bir kamu mali yönetim sistemi için hayati önemde görülmektedir (PwC, 2013: 5).

**Grafik-1:** Dünyada Kamu Muhasebe Uygulamaları - 2015



**Orijinal Kaynak:** kamuya açıklanan bilgiye dayanan OECD ve IMF personeli tahminleri, Blöndal ve Moretti (2016) ve Eurostat (2014)

**Kaynak:** IMF, Implementing Accrual Accounting in the Public Sector, September 2016.



2015 yılı itibariyle dünyada kamu muhasebesinde 114 ülkede nakit esaslı, 28 ülkede uyarlanmış nakit esaslı, 16 ülkede uyarlanmış tahakkuk esaslı ve 41 ülkede tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulanmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe, ağırlıklı olarak Anglosakson ülkeler ile AB ülkeleri ve Japonya'da uygulanmakta, nakit ve uyarlanmış nakit esaslı muhasebe sistemleri ise Afrika, Güney Amerika ve Güney Pasifik ülkelerinde uygulanmaktadır.

## **2.2. Dünyada Kamu Sektöründe Mali Raporlama**

Kamu sektöründe farklı muhasebe sistemleri uygulanması sonucunda farklı mali raporlar hazırlanmaktadır. Nakit esaslı muhasebe sistemlerinde yukarıda da bahsedildiği gibi Nakit Girişleri ve Ödemeler Tablosu hazırlanmakta, söz konusu tablo kamu idarelerinin varlıkları ve yükümlülükleri ile ilgili bilgi sağlamadığından mali durumlarına ilişkin kapsamlı bilgi vermemektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebe uygulamasında ise Mali Durum Tablosu (Bilanço), Mali Performans Tablosu (Faaliyet Sonuçları Tablosu), Nakit Akım Tablosu, Net Değer Değişim Tablosu esas mali tablolar olmak üzere çok sayıda mali tablo hazırlanmakta ve bu tablolar kurumların mali durumlarıyla ilgili kapsamlı bilgiler sunabilmektedir. Söz konusu mali tablolarda yer alan hesaplara ilişkin ayrıntılı dipnotlar da mali tabloların etkinliğini artırmaktadır.

Yukarıda dünyada 26 ülkenin tahakkuk esaslı muhasebeye göre kayıt yaptığı ve mali tabloların bu sisteme göre hazırlandığı ifade edilmişti. Söz konusu ülkelerin hazırladığı mali tablolar incelendiğinde ABD, İngiltere, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda gibi ülkelerin Bakanlıklar ve diğer kamu kurumları için bireysel mali tablolar hazırladıkları ve ayrıca merkezi yönetim için konsolide mali tabloların da hazırlandığı görülmektedir.<sup>1</sup> Örnek olarak İngiltere Eğitim Bakanlığı'na ait konsolide finansal durum tablosu (bilanço) aşağıda yer almaktadır.

- 1 Söz konusu mali tablolar şu kaynakların incelenmesi neticesinde tespit edilmiştir: 1) Financial Audit, IRS's Fiscal Years' 2013 and 2012 Financial Statements, GAO, December 2013, GAO-14-169.
- 2 Annual Report 2012-2013, Australian Government, Department of Sustainability, Environment, Water, Pollution and Communities.
- 3 Annual Report 2012-2013, Ministry of Transport, New Zealand.
- 4 Consolidated Annual Report and Accounts 2012-2013, Department for Education UK.

**Tablo-1: Birleşik Krallık Eğitim Bakanlığı 2012-13 Bilançosu**

| <b>Eğitim Bakanlığı</b>                                     |                      | <b>Konsolide Yıllık Rapor ve Hesaplar 2012-2013</b> |                     |                      |                   |                     |          |
|---|----------------------|---|---------------------|----------------------|-------------------|---------------------|----------|
| Konsolide Finansal Durum Tablosu<br>31 Mart 2013 itibarıyla |                      |   |                     |                      |                   |                     |          |
| Not   | 2012-2013            |   |                     | 2011-2012            |                   |                     |          |
|   | Bakanlık ve<br>Bağlı |   | Grup (Toplu)<br>000 | Bakanlık ve<br>Bağlı |                   | Grup (Toplu)<br>000 |          |
|   | Bakanlık<br>000      | Kuruluşlar<br>000                                   |                     | Bakanlık<br>000      | Kuruluşlar<br>000 |                     |          |
| <b>Duran Varlıklar</b>                                      |                      |   |                     |                      |                   |                     |          |
| Maddi duran varlıklar                                       | 11                   | 92.759  | 283.788             | 25.974.298           | 73.996            | 73.996              | 99.996   |
| Maddi olmayan duran varlıklar                               | 12                   | 34.922  | 35.383              | 37.391               | 56.921            | 56.921              | 58.827   |
| Yatırımlar  | 14                   | -   | -                   | 55.580               | -                 | -                   | -        |
| Mali Varlıklar  | 15                   | 5.104   | 5.104               | 511                  | 26.109            | 26.109              | 5.461    |
| Alacaklar   | 17                   | 5.646   | 5.935               | 5.727                | 5.669             | 5.669               | 5.681    |
|   |                      | 138.431   | 330.210             | 26.073.507           | 162.695           | 162.695             | 169.965  |
| <b>Dönen Varlıklar</b>                                      |                      |   |                     |                      |                   |                     |          |
| Stoklar   | 16                   | -   | 46                  | 7.348                | -                 | -                   | -        |
| Alacaklar   | 17                   | 11.866  | 52.701              | 460.793              | 44.381            | 45.660              | 122.325  |
| Menkul kıymetler  | 15                   | 2.813   | 2.813               | 47                   | 83                | 83                  | 46       |
| Hazır değerler  | 18                   | 15.957  | 147.391             | 2.009.696            | 33.599            | 33.599              | 231.624  |
|   |                      | 30.636  | 202.951             | 2.477.884            | 78.063            | 79.342              | 353.995  |
| <b>Varlıklar Toplamı</b>                                    |                      | 169.067   | 533.161             | 28.551.391           | 240.758           | 242.037             | 523.960  |
| <b>Kısa Vadeli Borçlar</b>                                  |                      |   |                     |                      |                   |                     |          |
| Borçlar   | 19                   | 391.680   | 577.990             | 1.556.613            | 273.811           | 278.058             | 400.108  |
| Karşılıklar   | 21                   | 21.979  | 26.157              | 30.177               | 23.694            | 23.694              | 47.575   |
|   |                      | 413.659   | 604.147             | 1.586.790            | 297.505           | 301.752             | 447.683  |
| <b>Varlıklar - Kısa Vadeli Borçlar</b>                      |                      | -244.592  | -70.986             | 26.964.601           | -56.747           | -59.715             | 76.277   |
| <b>Uzun Vadeli Borçlar</b>                                  |                      |   |                     |                      |                   |                     |          |
| Diğer borçlar   | 20                   | -   | -                   | 42.651               | -                 | -                   | 563      |
| Karşılıklar   | 21                   | 161.261   | 161.261             | 163.552              | 68.343            | 68.343              | 83.267   |
| Sosyal güvenlik açıkları                                    | 22                   | -   | -                   | 2.082.067            | -                 | -                   | 147.967  |
|   |                      | 161.261   | 161.261             | 2.288.270            | 68.343            | 68.343              | 231.797  |
| <b>Varlıklar - Borçlar</b>                                  |                      | -405.853  | -232.247            | 24.676.331           | -125.090          | -128.058            | -155.520 |
| <b>Vergi Mükellefleri Net Değeri</b>                        |                      |   |                     |                      |                   |                     |          |
| Genel fonlar  |                      | 427.564   | 253.959             | 440.975              | 145.176           | 148.144             | 176.913  |
| Yeniden değerlendirme kazançları                            |                      | 21.711  | 21.712              | 144.708              | 20.086            | 20.086              | 21.393   |
| Vakıf fonları   |                      | -   | -                   | 24.972.598           | -                 | -                   | -        |
| <b>Toplam Net Değer</b>                                     |                      | -405.853  | -232.247            | 24.676.331           | -125.090          | -128.058            | -155.520 |

Anglosakson yaklaşımı özel sektör modelinden etkilenirken, kıta Avrupası muhasebe modeli kanun ve yönetmeliklerle belirlenen muhasebe prensip ve standartlarına dayanan bürokratik bir anlam içermektedir (Soverchia, 2012: 2015). Fransa, İtalya ve diğer AB ülkelerinde de hazırlanan mali tablolar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo-2:** AB’de Kamu Sektöründe Mali Raporlar

| Fransa                   | İtalya  | AB                            |
|--------------------------|---------|-------------------------------|
| Net Varlık/Değer Tablosu | Bilanço | Bilanço                       |
| Fazla/Açık Tablosu       | Ekleri  | Ekonomik Verim Hesabı         |
| Nakit Akım Tablosu       |         | Nakit Akım Tablosu            |
| Mali Tablo Notları       |         | Net Varlıklar Değişim Tablosu |
|                          |         | Mali Tablo Notları            |
|                          |         | AB Konsolide Mali Tabloları   |

**Kaynak:** Soverchia Michela, Central Government Accounting and Financial Reporting: a Comparison between France, Italy and European Union.

Sonuç olarak tahakkuk esaslı muhasebenin gelişmesiyle birlikte kamu sektöründe kapsamlı bir raporlamaya geçildiği, özellikle Anglosakson ülkelerde her idare için bireysel mali tabloların hazırlandığı görülmektedir. Söz konusu uygulama ile kurum esaslı şeffaflık, hesap verebilirlik ve mali durum analizlerinin yapılması mümkün hale gelmektedir.

### 3. MALİ TABLOLAR ANALİZİ VE ANALİZ YÖNTEMLERİ

#### 3.1. Mali Tablolar Analizinin Gelişimi

Özel sektörde mali tablo analizleri ilk defa 19. yüzyılın ikinci yarısında Amerika Birleşik Devletlerinde, şirketlerin yapılarının değişmesiyle ortaya çıkmıştır. Bu dönemde aile şirketlerinin yerini büyük şirketler almaya başlamış, bu büyük şirketler büyük mali kaynaklara ihtiyaç duymuşlardır. Kaynak ihtiyaçlarını kendi kaynaklarından sağlayamayan büyük şirketler finans piyasalarından borçlanma yoluna gitmişlerdir. Borç verenler verdikleri paranın geri ödenip ödenmeyeceğini öngörebilmek için şirketlerin mali durumlarının ne olduğunu belirlemek amacıyla mali tablo analiz yöntemleri uygulamaya başlamışlardır. Bunun yanında büyük şirketlerin ortaya çıkması aile fertlerinden başka profesyonel yöneticilerin şirket yönetimlerinde görev almalarına neden olmuştur. Yönetimleri profesyonel yöneticilere bırakan hissedarlar da yöneticilerin başarısını ölçme ihtiyacı duymuşlar ve bu ihtiyaç da mali tablo analiz yöntemlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Horrigan, 1968: 284-285). İlk uygulamalarda, varlıklar dönen varlıklar ve duran varlıklar şeklinde sınıflandırılmış, 1880’lerde dönen varlıklar ile kısa vadeli yükümlülüklerin karşılaştırılması ile “Cari Oran” ortaya çıkmış ve Horrigan’ın da ifade ettiği gibi “Mali tablolar analizinde oranların kullanılması cari oranın zikredilmesi ile başlamıştır” (Horrigan, 1968: 285). Takip eden dönemlerde ise çeşitli mali oranlar kullanılmaya başlanmış, bu oranlar

arasındaki ilişkiler incelenmeye başlanmıştır. Wall'un (1919: 229-243) çalışması ile analizlerde karlılık marjları ilk kez kullanılmaya başlanmış ve bu marjlar Du Pont şirketi tarafından geliştirilmiştir. Bu dönemdeki bir başka önemli gelişme ise Yüzde Yöntemi ile Analiz (Dikey Analiz) yönteminin Lawrence Chamberlain tarafından "The Principles of Bond Investment" adlı kitabında geliştirilmesidir. Takip eden yıllarda analizlerde sektör oranları kullanılmaya ve Trend Analizi Yöntemi (Gilman, 1925) uygulanmaya başlanmıştır. Devam eden çalışmalar ile analizlerde kullanılan mali oranların şirket yönetimlerinin tercihlerini, şirket karakterlerini belirlemede de kullanılabileceği ortaya konulmuş, bu yolla şirketleri riskten kaçınan dolayısıyla düşük getiri vadeden ve risk alan dolayısıyla yüksek getiriler sağlayabilecek şeklinde sınıflandırmak mümkün olmuştur. Sonuç olarak ilk uygulamaları oldukça basit olsa da zaman içinde gelişen ve sofistike bir hal alan mali tablo analiz yöntemleri günümüzde karar alma süreçlerinde şirketlerin mali durumunu tespit etmek ve gelecekle ilgili öngörülerde bulunabilmek amacıyla yaygın olarak mali tablo kullanıcıları tarafından kullanılmaktadır.

### **3.2. Mali Tablolar Analizinin Amacı**

IFAC'e göre kamu sektöründe genel amaçlı mali tabloların amaçları hakkında bilgi verilmişti. Mali tablolar kaynakların dağıtımı ve kullanımı, kurumların finansmanı, yükümlülükleri, taahhütleri, faaliyetlerinde etkinlikleri hakkında bilgiler sağlamak amacıyla hazırlanmaktadır. Ancak, mali tablolar karmaşık bilgiler içeren dokümanlardır ve kurumların mali durumlarının anlaşılması için mali tabloların analiz edilmeleri gerekmektedir. Mali tablolarda yer alan cari yıl verilerinin önceki yıllar verileri ile karşılaştırılması önemli farklılıklar, eğilimler ve ilişkilerle ilgili bilgilerin açığa çıkmasını sağlamaktadır (Chaudhary, 1999: 111). Çok çeşitli mali tablo analiz yöntemleri bulunmakla birlikte bu tekniklerin herhangi biri tek başına yeterli olmamaktadır. Bunun nedeni her tekniğin farklı bir hususta bilgi sağlamasıdır. Bu nedenle idarelerin mali durumlarını anlamak için analiz tekniklerinin birlikte kullanılması ve sonuçların beraber değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, mali tablo analizleri bu tabloların kullanıcılarının idarelerin mali durumlarını anlamalarını sağlayan bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır.

### **3.3. Mali Tablo Analiz Teknikleri**

#### **3.3.1. Yatay Analiz (Karşılaştırmalı Analiz)**

Karşılaştırmalı analiz, iki ya da daha fazla döneme ait mali tabloların, birbirini izleyen yıllar bakımından karşılaştırmalı olarak düzenlenmesi ve bu tablolarda yer alan kalemlerin göstermiş oldukları değişikliklerin, artış ve

azalışların, incelenerek değerlendirilmesidir (Atmaca, Ceylan ve Hanedan, 2002: 48, Aktaran: Aydoğdu, 2010: 47). Mali tablo tekniklerinden en yaygın olanlarından bir tanesi yatay analizdir. Yatay analiz yönteminde mali tablolarda yer alan kalemlerin yıllar içindeki gelişimi ve değişimi izlenmektedir. Söz konusu yöntemin uygulanmasında şirketlerin mali durumlarındaki gelişmeler incelenmektedir.

### 3.3.2. Dikey Analiz (Yüzde Yöntemiyle Analiz)

Dikey analiz yönteminde mali tablonun tamamı %100 olmak üzere mali tablolarda yer alan hesapların payı yüzde olarak hesaplanmakta ve hesap türlerinin mali tablolardaki payı tespit edilmektedir. Örneğin, bilanço analizinde bilançonun aktif/pasif toplamı %100 olarak kullanılmakta, maddi duran varlıklar, kısa vadeli borçlar, stoklar vb. hesapların toplam içindeki payı hesaplanmaktadır. Mali tablolarda yer alan kalemlerin payları, dolayısıyla tablodaki ağırlıkları ve önemleri incelenmek suretiyle idare/şirket hakkında bilgi sahibi olunabilmektedir.

Hesapların bütün içindeki paylarının yıllar itibarıyla karşılaştırılması ya da benzer işletme/idarelerle karşılaştırılması da mali durumla ilgili kapsamlı bilgiler sağlamaktadır.

### 3.3.3. Trend Analizi (Eğilim Yüzdeleri Yöntemiyle Analiz)

Trend analizi mali tablolardaki hesap tutarlarındaki değişimlerin, değişimlerin boyutlarının ve yönlerinin analiz edildiği analiz yöntemidir. Bu teknikte geçmiş yıllardan bir tanesi baz yıl olarak alınmakta ve diğer yıllar baz yılları ilişkisine göre değerlendirilmektedir. Baz yıl mali tablolarında yer alan tutarlar 100 olarak kabul edilmekte, diğer yıllardaki tutarlar ise baz yıl tutarlarıyla karşılaştırılmak suretiyle değerlendirilmektedir. Diğer yılların baz yıla göre değişimleri ve gelişimleri incelenmektedir.

Trend analizinde uzun dönemlere ait mali tabloların kullanılması gerekmektedir. Bunun nedeni birkaç yıllık mali tablo verisinin kullanılmasının işletmenin/idarenin mali durumundaki eğilimleri göstermek için yeterli olmamasıdır.

### 3.3.4. Oran Analizi

Mali tablo analiz yöntemleri arasında en yaygın olarak kullanılan ve faydalı olduğu düşünülen tekniklerden biri oran analizidir. Oran bir tutarın bir başka tutar ile ilişkisini ortaya koymaktadır. Bu ilişkiler mali tablo kullanıcılarının işletme/idarenin mali durumunu anlamalarına yardımcı olmaktadır. Mali oranlar farklı amaçlar için kullanılmakta ve işletme/idareler için farklı bilgiler sağlamaktadır.

Örneğin, bazı oranlar kısa vadeli borç ödeme gücünü gösterirken, bazıları uzun vadeli borç ödeme gücü hakkında bilgi vermektedir. Bir takım oranlar ise faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği veya karlılıkla ilgili bilgiler sağlamaktadır.

## **4. KAMU SEKTÖRÜNDE MALİ TABLO ANALİZİ VE TÜRK KAMU SEKTÖRÜ UYGULAMASI**

### **4.1. Kamu Sektöründe Mali Tablo Analizinin Gelişimi**

Mali tablo analiz teknikleri özel sektör için böylesine köklü bir geçmişe sahip olmasına ve bu konuda pek çok çalışma yapılmış olmasına rağmen kamu sektörü dolayısıyla kamu kurumları için mali tablolar analizi çalışmaları oldukça geç başlamıştır. Bu gecikmenin en önemli nedeni kamu kurumlarının amaçlarının özel sektör şirketlerinden farklı olmasıdır. Özel sektörde şirketlerin amacı kar maksimizasyonu iken kamu kurumlarının amacı topluma etkili, verimli ve ekonomik kaynak ve hizmet sağlamaktır. Sadece genel yönetim içinde yer alan kamu kurumları değil aynı zamanda ticari esaslara göre kurulmuş ve özel hükümlere göre faaliyet gösteren kamu kurumları dahi kamu yararı amacını kar maksimizasyonunun önünde tutmaktadır. Bunun yanında kamu kurumları farklı görevler üstlendikleri ve farklı şekillerde yapılandıkları için de tüm kamu kurumları için geçerli analiz teknikleri önermek mümkün olamamıştır. Bu nedenlerle özel sektör için geliştirilen ve karlılığı belirlemeyi esas alan analiz tekniklerini kamu sektörüne aktarmak, bu teknikleri kamu sektörü için uygulamak mümkün olmamıştır. İkinci bir neden olarak, toplumdan kamu kurumlarının mali durumlarının analizine yönelik bir talebin gelmemesini saymak mümkündür. Toplum ve parlamentolar kamu kurumlarının mali durumuyla fazla ilgilenmemiştir. Daha önce de bahsedildiği gibi özel sektörde mali tablo kullanıcısı olan hissedarlar ve finansörlerin analiz tekniklerini talep etmeleri üzerine bu çalışmalar başlamış ve analiz teknikleri gelişmişti, ancak benzer bir talep kamu kurumları mali tablo kullanıcıları tarafından ortaya konulmadığı için bu konuda erken dönemlerde çalışmalar yapılmamıştır. Toplumdan ve onların temsilcilerinden böyle bir talep gelmemesinin yanında kendi faaliyetlerinin değerlendirilmesine olanak sağlayacak olması nedeniyle kamu sektöründeki idareciler de bu konuda çalışma yapmaktan kaçınmışlardır. Kamu sektöründe mali tablo analiz yöntemlerinin gelişmemesinin bir diğer nedeni ise kamu kurumlarında yaygın olarak nakit esaslı muhasebe sisteminin kullanılmasıydı. Kamu sektöründe bütçenin önemi dolayısıyla kayıt ihtiyacı bütçe kullanımı ile ortaya çıkmış ve bu tarihsel gelişme sürecinde kamu sektöründe

nakit esaslı muhasebe sistemi uygulanmıştır. Nakit esaslı muhasebe sisteminin kapsamının dar olması ve bu sistemde üretilen mali tabloların kapsamlı bilgi içermemesi nedeniyle mali tablo analiz teknikleri geliştirmek mümkün olmamıştır.

Fakat son dönemde, özellikle gelişmiş demokrasilerde, şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramlarının öneminin artması nedeniyle kamu kurumlarının mali durumuna ve kaynak kullanımına olan ilgi artmış, bu nedenle mali faaliyet ve durumları daha kapsamlı bir şekilde sergileyen tahakkuk esaslı muhasebe sistemi yaygınlaşmış ve bu sistemden üretilen mali tabloların analizine ilişkin çalışmalar mümkün olmuştur. Bugün pek çok ülke kamu sektöründe tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmiştir ve bir kısmı da bu konuda çalışmalar sürdürmektedir. Son 30 yılda özellikle meslek kuruluşları ve akademisyenler tarafından kamu kurumlarının mali tabloları üzerinde analiz teknikleri geliştirilmesine yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Bu konudaki en önemli çalışmalar yerel yönetimler üzerinde yapılmıştır. Bunun nedeni özel sektör mali analiz yöntemlerinin de ilk uygulanmaya başlandığı Amerika Birleşik Devletleri'nde yatırımlarının bir kısmını para piyasalarından borçlanarak gerçekleştiren yerel yönetimlerin mali krizler yaşamaları ve iflas ederek borçlarını geri ödeme konusunda sıkıntıya düşmüş olmalarıdır. Özellikle 1970'lerde Amerika Birleşik Devletleri'nde New York ve Cleveland gibi büyük ve önemli şehirlerin belediyeleri mali krizler yaşamış (Groves, Godwey ve Shulman, 1981: 5) ve bu krizler yönetimlerin para piyasalarından aldıkları borçları geri ödeyememe riskini ortaya çıkarmıştır. Krizin sonuçlarından bir tanesi yerel yönetimler için borçlanma maliyetlerinin artması olmuştur. Bir diğer sonucu ise yerel yönetimlere fon sağlayan piyasaların, borç verecekleri idarelerin mali durumunu bilme talebinin ortaya çıkması olmuştur. Yerel yönetimlerin mali durumu, borç ödeme gücü, mali darboğaza girme riskini belirlemek önem kazanmış ve bu ihtiyacı karşılamak için mali tabloların analizine yönelik çalışmalar başlamıştır. "Yakın zamanlarda, kamuoyunca duyulan Miami, Pittsburg, Philadelphia gibi yerel yönetimlerin mali sıkıntılarının ardından pek çok yerel yönetim mali riskleri öngörmeye yönelik daha aktif rol almaya başlamıştır" (Kloha, Weissert ve Kleine, 2005: 313)

Özel sektörde kullanılan yatay analiz, dikey analiz ve trend analizi gibi yöntemlere ek olarak kamu kurumlarının özel sektörden farklılıkları nedeniyle farklı oran analiz yöntemleri öneren çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Söz konusu oran analizi çalışmalarından bir kısmı sadece mali tablo verilerine dayanırken bir kısmı ise mali tablo verilerine ek olarak idarelerin mali durumlarını dolaylı olarak etkileyebilecek işsizlik, nüfus artışı gibi sosyoekonomik göstergeleri de içermektedir.

Her iki tür analiz sisteminin ortak özelliği idarelerin mali durumuyla ilgili olarak mali tablo kullanıcıları ve karar vericilere değerlendirme imkânı vermeleridir.

## **4.2. Türk Kamu Mali Yönetim Sisteminde Mali Tablo Analiz Tekniklerinin Uygulanması (5018 sayılı Kanun Kapsamındaki Kurumların Mali Tablo Analizi)**

Türkiye’de 5018 sayılı Kanun’un uygulanmaya başlanmasıyla şeffaflık ve hesap verebilir bir kamu mali sistemi amaçlanmış, bu amaçla iç kontrol, iç denetim gibi pek çok yeni kavram sisteme entegre edilirken bazı eski uygulamalar da geliştirilmek istenmiştir. Bu aşamada gerçekleştirilen yeniliklerden bir tanesi de kamu muhasebesinde tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesidir.

5018 sayılı Kanun’un “Muhasebe sistemi” başlıklı 49. maddesi;

*“Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.*

*Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.*

...” şeklinde düzenlenmiştir. Maddeden muhasebe sisteminin hangi amaçlara yönelik olacağı ve kapsamlı bir kayıt sistematiğine uygun olması gerektiği anlaşılmaktadır.

Yine aynı Kanun’un “Kayıt zamanı” başlıklı 50. maddesi;

*Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır.”* şeklinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla muhasebe sisteminin tahakkuk esaslı muhasebe sistemi olacağı hüküm altına alınmıştır.

Tahakkuk esaslı muhasebeye geçişle birlikte uygulama yönetmelikleri çıkartılmaya başlanmıştır. Bu kapsamda 08.06.2005 tarihinde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 10.03.2006 tarihinde Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, 30.12.2006 tarihinde Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 01.05.2007 tarihinde Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe



Yönetmeliği yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Yönetmelik'lerle 5018 sayılı Kanun kapsamında yer alan ve Türk kamu idaresini oluşturan kurumların muhasebe uygulamaları tahakkuk esaslı muhasebeye uygun olarak düzenlenmiş ve idarelerin hazırlayacakları mali tablolar belirlenmiştir. Tahakkuk esaslı muhasebenin güçlü raporlama imkânlarına uygun olarak yönetmeliklerle çok sayıda mali tablonun hazırlanması öngörülmüştür. Bu tablolar şunlardır;

- a) Mizan cetveli
- b) Bilanço
- c) Faaliyet sonuçları tablosu
- ç) Bütçe uygulama sonuçları tablosu
- d) Nakit akım tablosu
- e) Malî varlık ve yükümlülükler değişim tablosu
- f) İç borç değişim tablosu
- g) Dış borç değişim tablosu
- ğ) Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler tablosu
- h) Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- ı) Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- i) Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- j) Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- k) Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- l) Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- m) Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- n) Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu
- o) Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- ö) Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu

Mali analiz tekniklerinin söz konusu mali tablolara uygulanabilirliği değerlendirildiğinde yatay analiz, dikey analiz ve trend analizi yöntemlerinin 5018 sayılı Kanun kapsamındaki tüm idareler için uygulanması mümkündür. Söz konusu analiz tekniklerinin temel mali tablolar olan Faaliyet Sonuçları Tablosu, Nakit Akım Tablosu ve Finansal Durum Tablosu için uygulanması mümkün olmakla birlikte kamu idarelerinde bütçenin önemi nedeniyle bu analiz tekniklerinin bütçe gerçekleştirmeleri için uygulanması daha kapsamlı bir analize imkân verebilecektir. Yatay, dikey ve trend analiz yöntemlerinin sonuçları aynı

türden idarelerin karşılaştırmalı analizlerinde de kullanılabilir. Aynı görevleri yürüten belediye, özel idare ve üniversiteler gibi kurumların (nüfus, hizmet verilen kitle, sosyo-ekonomik gelişmişlik vb. hususlar da dikkate alınarak) mali tablo verilerinin karşılaştırmalı analizi de mümkün görünmektedir.

Mali analiz teknikleri arasında yer alan oran analizlerinin kamu kurumlarına uygulanabilirliğine ise farklı bir yaklaşım geliştirilmesi gerekmektedir. Kamu idarelerinin amacı kar elde etmek değil kamu hizmetlerini en etkili, ekonomik ve verimli şekilde sunabilmektir. Mali tablo analizlerinde kullanılan likidite ve uzun vadeli borç ödeme gücüne ilişkin oranların kamu idareleri için de kullanılması mümkün görünmektedir. Zira kamu idarelerinin de kısa ve uzun vadeli olarak yerine getirmeleri gereken yükümlülükler bulunmaktadır. Ancak, söz konusu analizlerde idarelerin bütçelerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Bunun nedeni, kamu sektöründeki idarelerin ana gelirlerinin bütçelerinde yer alan gelirler olmasıdır.

Faaliyet oranları işletmelerin yönetimlerinin başarısını gösteren oranlardır. Özel sektör işletmelerinin verimlilikleri ve faaliyetlerindeki başarı satışların varlıklara ve sermayeye oranları dikkate alınmak suretiyle ölçülmektedir. Ancak, kamu idareleri varlıklarını ve sermayelerini satış ve gelir elde etmek için kullanmamakta, kanunlar ve politika belirleyiciler tarafından kendilerine yüklenen görevleri yerine getirmek amacıyla kullanmaktadır. Bu nedenle, kamu idarelerinde faaliyet oranlarının uygulanmasında bütçe rakamları, stratejik planlarda yer alan hedefler, performans hedefleri ve faaliyet sonuçlarını dikkate alan kapsamlı bir oran demetinin kullanılması uygun olacaktır.

Faaliyet oranlarının belirlenmesinde idarelerin her birinin görevleri, mevzuatı ve faaliyetleri özel olarak incelenmelidir. Örneğin, belediyelerin görevleri ile üniversitelerin görevleri tümüyle birbirinden farklıdır. Yine özel bütçeli idareler arasında yer alan Savunma Sanayii Müsteşarlığı ile Devlet Su İşleri gibi kurumların da faaliyetleri kendine özgü faaliyetler ve hizmetler içermektedir. Aynı bütçe içerisinde yer alan Yargıtay, Milli Eğitim Bakanlığı ve Sağlık Bakanlığı gibi kurumların görevleri ve faaliyetleri de birbirinden tümüyle farklı olabilmektedir. Bu nedenle, her bir idarenin görevleri, mevzuatı, faaliyetleri, beş yıllık planlarda öngörülen hedefleri ve stratejik yönetim dokümanları dikkate alınarak kurum bazlı faaliyet oranlarının geliştirilmesi ve analizlerin bu oranlar kapsamında yürütülmesi faydalı olacaktır. Bu çerçevede benzer nitelikteki idareler için benzer oranların geliştirilmesi de mümkün olabilecek, örneğin belediyelerin, üniversitelerin, özel idarelerin kendi aralarında karşılaştırmalı mali analizleri mümkün olabilecektir.

Özel sektör mali analizlerinde kullanılan diğer oranlar ise karlılık oranlarıdır. Kamu idarelerinin amacı karlılık değildir, bu nedenle 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerinin mali tablolarının analizinde karlılık oranlarının kullanılması anlamlı sonuçlar vermeyecektir. Karlılık oranlarının sadece kar elde etmek amacıyla kurulan kamu girişimleri ya da döner sermaye gibi kuruluşlar için kullanılması mümkün olabilecektir.

Bu makalede tüm idareler için tüm analiz yöntemlerinin uygulanması gereksiz tekrara neden olacağından idare türleri itibariyle analiz yöntemlerinin uygulanabilirliği değerlendirilecek ve örnek olarak bir Üniversite Bilançosu ve bir Büyükşehir Belediyesi Bilançosu üzerinde analiz tekniklerinin uygulaması ve uygulama sonuçları çalışılacaktır. Ayrıca, örnek seçilen Büyükşehir Belediyesine ait bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, bütçe uygulama sonuçları tablosu, gelirlerin ekonomik sınıflandırması tablosu ve giderlerin ekonomik sınıflandırması tablosu gibi mali tablolarda ve faaliyet raporlarında yer alan kapsamlı bilgiler kullanılmak suretiyle hesaplanan oranlar aracılığıyla oran analizleri uygulanacaktır.

#### **4.2.1. Genel Bütçeli İdarelerde Mali Tablo Analizi**

Genel Bütçeli İdareler 5018 sayılı Kanun'un ekinde I sayılı Cetvelde yer alan idarelerden oluşmaktadır. Genel bütçeli idareler eğitim, güvenlik, adalet gibi temel kamu hizmetlerini sağlayan idarelerdir. Ancak, her bir idarenin belli bir uzmanlık alanı bulunmaktadır.

Genel Bütçeli İdareler Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre muhasebe ve mali raporlama işlemlerini yürütmektedirler. Bu nedenle bu idarelerin mali tablolarına dikey analiz, yatay analiz ve trend analizi yöntemlerinin uygulanması mümkündür. Oran analizlerinin ise her bir idare için idarelerin faaliyet alanları, görevleri, stratejik planları, performans göstergeleri vb. işlemleri dikkate alınmak suretiyle geliştirilmesi mümkün görünmektedir.

#### **4.2.2. Özel Bütçeli Kuruluşlarda Mali Tablo Analizi**

##### **4.2.2.1. Hizmet Esaslı Özel Bütçeli Kuruluşlarda Mali Tablo Analizi**

Hizmet amaçlı özel bütçeli kuruluşların her biri belli bir uzmanlık gerektiren faaliyeti gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş idarelerdir. Söz konusu idareler muhasebe ve raporlama işlemlerini Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre yürütmektedirler. Bu nedenle bu idarelerce hazırlanan mali tablolar üzerinde dikey analiz, yatay analiz ve trend analizi yöntemlerinin uygulanması mümkündür.

Oran analizinin ise her bir kurum için kurumun görevleri, faaliyetleri, gelir ve gider yapısı dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Örneğin, likidite oranları, borç yapısı oranları, gelir oranları, gider oranları, faaliyet oranları ve varlık oranlarının her bir idare için geliştirilmesi mümkündür. Özellikle hizmet ve yatırım sağlayan DSI, Karayolları gibi idareler için borç yapısı, varlık ve faaliyet oranları önemli oranlar olarak düşünülmelidir. Yatırımdan öte hizmet sağlayan Türkiye Bilimler Akademisi, TÜBİTAK, TODAİE gibi kuruluşların ise verimlilik, hizmet kalitesi gibi yönlerini irdelleyen faaliyet oranlarına önem verilmesi daha uygun olacaktır. Ayrıca, söz konusu idareler öz gelirleri olan idareler olduklarından gelirleri arasında öz gelirlerinin payının ve bu paylardaki gelişmelerin izlenmesine yönelik rasyolar da idarelerin faaliyetlerini anlamak açısından faydalı olacaktır.

#### **4.2.2.2. Yükseköğretim Kurumları Mali Tablo Analizi**

Yükseköğretim kurumları 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda üniversite ile ileri teknoloji enstitüleri ve bunların bünyesinde yer alan fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, konservatuvarlar, araştırma ve uygulama merkezleri ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı meslek yüksekokulları ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın ve kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulan meslek yüksekokulları şeklinde tanımlanmaktadır. Yükseköğretim kurumlarının görevleri Kanun'da sayılmakta olup bu kuruluşların temel görevi eğitim, öğretim ve bilimsel çalışma ve gelişimin sağlanması olarak ortaya çıkmaktadır.

Yükseköğretim kurumları da merkezi yönetim kapsamında olduklarından bu idarelerin muhasebe ve raporlama işlemleri de Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre yürütülmektedir. Bu yönetmeliğe göre hazırlanan mali tablolara dikey, yatay ve trend analizlerinin uygulanması mümkün görünmektedir. Ayrıca, üniversitelerin amaçları, faaliyetleri, içerdiği fakülteler (Ör. Tıp Fakültesi) gibi bilgiler ışığında oranların geliştirilmesi ve uygulanması mümkündür. Yükseköğretim kurumlarının da temel amacı yatırımdan önce hizmet olduğundan faaliyet oranlarına önem verilmesi uygun olacaktır.

Aşağıda bir Üniversitenin 2012 yılı Bilançosuna uygulanan dikey analiz yer almakta olup bu analizden elde edilen verilerin faaliyet raporu bilgileri ile karşılaştırılması neticesinde mali tablodaki eksiklikler tespit edilmiştir. Bu yönüyle mali tablo analizleri sadece idarenin mali tablolarıyla ilgili bilgi vermekle kalmamakta aynı zamanda mali tabloların güvenilirliğinin tespiti aşamasında da bir takım fikirler de ortaya koymaktadır.

## Dikey Analiz

Tablo- 3: X Üniversitesi 2012 Bilançosu Dikey Analizi

| Antalya Üniversitesi Mizan - 2012    |                       |               |                                  |                       |               |
|--------------------------------------|-----------------------|---------------|----------------------------------|-----------------------|---------------|
|                                      | 2012                  |               |                                  | 2012                  |               |
| <b>DÖNEN VARLIKLAR</b>               | <b>29.585.559,00</b>  | <b>8,28</b>   | <b>KISA VADELİ BORÇLAR</b>       | <b>12.110.377,00</b>  | <b>3,39</b>   |
| 100 KASA                             | 3.231,00              | 0,00          | 320 BÜTÇE EMANETLERİ             | 2.945.960,00          | 0,82          |
| 102 BANKA                            | 12.058.385,00         | 3,37          | 330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLA | 1.741.179,00          | 0,49          |
| 103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME       | 0,00                  | 0,00          | 333 EMANETLER                    | 5.283.167,00          | 1,48          |
| 104 PROJE ÖZEL HS                    | 1.056.026,00          | 0,30          | 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR     | 2.009.449,00          | 0,56          |
| 106 DÖVİZ GÖNDERME EMİLERİ (-)       | 0,00                  | 0,00          | 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK     |                       |               |
|                                      |                       |               | KEŞİNTİLERİ                      | 123.584,00            | 0,03          |
| 108 DİĞER HAZİR DEĞERLER             | 0,00                  | 0,00          | 362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU       |                       |               |
| 120 GELİRLERDEN ALACAKLAR            | 8.000.000,00          | 2,24          | İDARELERİ ADINA YAPILAN          | 7.038,00              | 0,00          |
| 140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR             | 932.549,00            | 0,26          | <b>UZUN VADELİ BORÇLAR</b>       | <b>0,00</b>           | <b>0,00</b>   |
| 150 İLK MADDE VE MALZEME             | 1.329.572,00          | 0,37          | 500 ÖZSERMAYE                    | 345.186.630,00        | 96,61         |
| 160 İŞ AVANS VE KREDİLERİ            | 0,00                  | 0,00          | 570 NET DEĞER                    | 154.366.319,00        | 43,20         |
| 161 PERSONEL AVANSLARI               | 0,00                  | 0,00          | 570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAAL.   |                       |               |
| 162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER     | 6.205.796,00          | 1,74          | SONUÇLARI                        | 130.521.396,00        | 36,53         |
|                                      |                       |               | 580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAAL.  |                       |               |
|                                      |                       |               | SONUÇLARI                        | 0,00                  | 0,00          |
|                                      |                       |               | 590 DÖNEM OLUMLU FAAL. SONUCU    | 60.298.915,00         | 16,88         |
| <b>DURAN VARLIKLAR</b>               | <b>327.711.348,00</b> | <b>91,72</b>  | <b>PASİF TOPLAMI</b>             | <b>357.297.007,00</b> | <b>100,00</b> |
| 241 MAL VE HİZMET ÜRETEK KURULUŞLARA |                       |               |                                  |                       |               |
| YATIRILAN SERMAYELER                 | 2.100.000,00          | 0,59          |                                  |                       |               |
| 252 BİNALAR                          | 21.303.766,00         | 5,96          |                                  |                       |               |
| 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR        | 91.492.708,00         | 25,61         |                                  |                       |               |
| 254 TAŞITLAR                         | 1.776.624,00          | 0,50          |                                  |                       |               |
| 255 DEMİRBAŞLAR                      | 55.668.322,00         | 15,58         |                                  |                       |               |
| 257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)       | -95.693.654,00        | -26,78        |                                  |                       |               |
| 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR       | 250.710.635,00        | 70,17         |                                  |                       |               |
| 260 HAKLAR                           | 583.923,00            | 0,16          |                                  |                       |               |
| 268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)       | -247.133,00           | -0,07         |                                  |                       |               |
| 294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE     |                       |               |                                  |                       |               |
| MADDİ DURAN VARLIKLAR                | 5.837.900,00          | 1,63          |                                  |                       |               |
| 299 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)       | -5.821.743,00         | -1,63         |                                  |                       |               |
| <b>AKTİF TOPLAMI</b>                 | <b>357.296.907,00</b> | <b>100,00</b> |                                  |                       |               |

Analiz sonuçları incelendiğinde, varlıkların %92'si duran varlıklardan oluştuğu görülmektedir. Duran varlıkların %25'i tesis, makine ve cihazlardan, %6'sı binalardan, %15'i demirbaşlardan oluşmaktadır. Bunlara ilişkin birikmiş amortismanların payı ise %26 seviyesindedir. Dolayısıyla binalar, tesis makine ve cihazlar hesaplarının toplamı yaklaşık %20 seviyesindedir.

250 Arazi ve Arsa Hesabında kayıt bulunmamaktadır. Bu durum Üniversiteye ait arsa ve arazilerin mali tablolarda gösterilmediğine işaret etmektedir.

Varlıkların %70'i yapılmakta olan yatırımlardan oluşmaktadır. Bu hesaplardaki gerçekleştirmelerin (yatırımlar tamamlandığında) ilgili hesaplara aktarılması gerekmektedir. Faaliyet raporlarındaki bilgiler (Tablo- 4'de yer almaktadır) incelendiğinde 2012 yılında 86.082.611,00 TL'lik bina inşaatının ve 2.612.509,00 TL'lik altyapı inşaatının tamamlandığı görülmektedir. Ancak, Binalar hesabındaki toplam kayıt 21.303.766,00-TL olarak gerçekleşirken 251- Yer altı ve üstü düzenleri hesabında herhangi bir kayıt bulunmamaktadır. Bu hesaplardaki

muhasebe kayıtlarında hata bulunma olasılığı yüksektir. Ayrıca, binalar ile tesis, makine ve cihazların toplam değeri varlıkların %20'sini oluştururken yapılmakta olan yatırımların varlıkların %70'i seviyesinde görünmesi bu hesapla ilgili bir uygulama hatasının bulunduğunu göstermektedir. Zira Üniversitenin yapılmakta olan yatırımlarının mevcut tüm yatırımlarının üzerinde olması olağandışı bir durumu işaret etmektedir. Böyle bir durum belki yeni kurulan bir üniversite için gerçekçi olabilir ancak söz konusu Üniversite yapılanmasını büyük ölçüde tamamlamış bir idaredir ve bu tür bir idare için bu durum gerçekçi görünmemektedir.

**Tablo-4:** X Üniversitesi 2012 Yılı Tamamlanan Projeler Listesi

| PROJELER  | Başlama Tarihi | Bütçesi              |                     | Tamamlanma Oranı | Bitiş Tarihi |
|---|----------------|----------------------|---------------------|------------------|--------------|
|   |                | Hazine Yardımı       | Diğer               |                  |              |
|   |                |                      | Öz Gelir            | Bağış            |              |
| Kampüs Altyapı İnşaata  | 04.05.2012     | 2.298.629,91         |                     |                  | 30.09.2012   |
| Merkez Kampüs İçerisine Doğalgaz Getirilmesi                  | 24.11.2011     | 313.880,00           |                     |                  | 23.01.2012   |
| Edebiyat Fakültesi  | 03.12.2010     | 20.063.327,07        |                     |                  | 01.11.2012   |
| Mühendislik Fakültesi   | 20.04.2011     | 9.828.223,19         |                     |                  | 10.09.2012   |
| Sosyal B. MYO. B-C Blok                                       | Şubat 2010     | 853.517,85           |                     | Bağış            | 10.09.2012   |
| Gerontoloji Bölümü Binası                                     | Ekim 2009      | 688.983,74           |                     | Bağış            | 03.09.2012   |
| Sosyal Tesis Ek Bina  | 16.09.2011     |                      | 1.564.146,75        |                  | 23.04.2012   |
| Matbaa-Enstitüler Binası                                      | 03.12.2010     | 8.434.121,61         |                     |                  | 16.04.2012   |
| Hastane B BLOK  | 26.08.2011     | 22.598.624,62        |                     |                  | 04.09.2012   |
| Açık ve Kapalı Spor Tesisleri (Atletizm Pisti Tribün İnşaata) | 18.11.2009     | 16.682.455,08        |                     |                  | 26.04.2012   |
| Konaklı Kongre Merkezi  | Kasım 2010     |                      |                     | Bağış            |              |
| <b>Toplam</b>   |                | <b>87.110.974,11</b> | <b>1.564.146,75</b> |                  |              |

### 4.2.3. Yerel Yönetimlerde Mali Tablo Analizi

#### 4.2.3.1. Özel İdarelerde Mali Tablo Analizi

Özel idarelerin gelir ve giderleri incelendiğinde, bu kuruluşların il özel idaresi vergi, resim, harç ve katılma payları, genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar, taşınır ve taşınmaz malların kira, satış ve başka suretle değerlendirilmesinden elde edilen gelirler, il genel meclisi tarafından belirlenen tarifelere göre tahsil edilen hizmet karşılığı ücretler gibi çok çeşitli öz gelirlerinin olduğu ve aynı zamanda genel ve özel bütçeli idarelerden de bir takım gelirler aldığı görülmektedir. Bunun yanında geniş görevlerini yerine getirebilmek amacıyla özel idarelerin çok çeşitli giderleri olduğu da İl Özel İdaresi Kanunu'nun 43. maddesinden anlaşılmaktadır.

İl özel idarelerinin muhasebe işlemleri "Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği"ne göre yürütülmekte ve Yönetmelik'in 420. maddesinde düzenlenmesi gereken mali raporlar sayılmaktadır. Yönetmelik'te oldukça kapsamlı bir raporlama öngörülmektedir.

6360 sayılı Kanun ile Büyükşehir Belediyelerinin bulunduğu illerde il özel idareleri kapatılmış, özel idareler büyükşehir belediyesinin olmadığı illerde kalmıştır.

Özel idarelerinin yapıları, görevleri ve mali yapısı incelendiğinde bu kuruluşların illerde belediyelerle birlikte faaliyet gösteren ve özellikle merkezi idarenin yatırım faaliyetlerini yerine getiren yerel yönetimler olduğu anlaşılmaktadır.

Mali tablo analiz yöntemlerinin uygulanabilirliği değerlendirildiğinde, muhasebe yönetmeliğine göre düzenlenmesi gereken mali tabloların tümü üzerinde yatay analiz, dikey analizi ve trend analizi yöntemlerinin uygulanması mümkün görünmektedir. Ayrıca, illerin sosyo-ekonomik gelişmişlikleri ve nüfusları dikkate alınarak karşılaştırmalı mali analizlerin yapılması da mümkündür. İl özel idarelerinin büyükşehirlerde kaldırılmasıyla özel idarelerin bulunduğu iller daha homojen bir yapı oluşturmuştur, bu nedenle karşılaştırmalı analizler daha anlamlı hale gelmiştir.

Oran analizleri likidite ve borç ödeme oranlarının hesabının bütçe verilerinin dikkate alınması suretiyle, faaliyet oranlarının hesabının ise tüm mali tablolarda yer alan veriler ile faaliyet raporu gibi stratejik belgelerdeki bilgilerin derlenmesi suretiyle gerçekleştirilmesi anlamlı bir analiz sağlayacaktır.

#### **4.2.3.2. Belediyelerde Mali Tablo Analizi**

Ülkemizde belediyeler iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar Büyükşehir belediyeleri ve diğer belediyelerdir. Büyükşehir belediyelerinin görev ve yetkileri 10.07.2004 tarih ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu ile düzenlenmekte iken diğer belediyelerin görev ve yetkileri 03.07.2005 tarih ve 5393 sayılı Belediye Kanunu ile düzenlenmektedir.

Büyükşehir belediyeleri ve diğer belediyelerin muhasebe işlemleri de il özel idareleri gibi "Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği"ne göre yürütülmektedir. Yönetmeliğin 420. maddesinde düzenlenmesi gereken mali raporlar bu idarelerce de düzenlenmektedir.

Bu itibarla, mali tablo analiz yöntemlerinin uygulanabilirliği değerlendirildiğinde, muhasebe yönetmeliğine göre düzenlenmesi gereken mali tabloların tümü üzerinde yatay analiz, dikey analizi ve trend analizi yöntemlerinin uygulanması mümkün görünmektedir. Ayrıca, belediyelerin sosyo-ekonomik gelişmişlikleri ve nüfusları dikkate alınarak karşılaştırmalı mali analizlerin yapılması da mümkündür.

Oran analizleri likidite ve borç ödeme oranlarının hesabının bütçe verilerinin dikkate alınması suretiyle, faaliyet oranlarının hesabının ise tüm mali tablolarda yer alan veriler ile faaliyet raporu gibi stratejik belgelerdeki bilgilerin derlenmesi suretiyle gerçekleştirilmesi anlamlı bir analiz yöntemi sağlayacaktır.

Söz konusu analiz yöntemleri örnek olarak bir Büyükşehir Belediyesi mali tabloları üzerinde uygulanarak, sonuçları ve analiz yöntemlerinin kullanılabilirliği incelenecektir.

### **Dikey Analiz**

Örnek Büyükşehir Belediyesinin 2013 yılı bilançosu üzerinde dikey analiz yönteminin uygulanması sonucunda aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

Belediyenin varlıklarının çok önemli bir kısmının duran varlıklardan oluştuğu, dönen varlıkların payının ise ancak %5,6 civarında kaldığı görülmektedir. Duran varlıklarda ise en önemli hesaplar 241. Mali ve hizmet üreten kuruluşlara yapılan hizmetler, 250. Arazi ve arsalar, 251. Yeraltı ve yerüstü düzenleri, 252. Binalar ve 258. Yapılmakta olan yatırımlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Belediyenin ana görevinin yatırım yapmak ve hizmet sağlamak olduğu düşünüldüğünde bu oranların ortaya çıkması normal görünmektedir.

Bilançonun pasif tarafı incelendiğinde bu alanın %87,6'sının özkaynaklar, %9'unun uzun vadeli yabancı kaynaklar ve %3,3'ünün kısa vadeli yabancı kaynaklardan oluştuğu görülmektedir. Dolayısıyla belediyenin en büyük hesapları net değer ve faaliyet sonuçları hesapları olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, uzun vadeli banka kredileri ve uzun vadeli dış borçların da payının yüksek olduğu görülmektedir.

Dikey analiz ile bilanço kalemlerinin ağırlığı ve önemi anlaşılabilir.



**Tablo 35: X Büyükşehir Belediyesinin 2013 Bilançosu Dikey Analizi**

| VARLIKLAR   |                         |               |  | YÜKÜMLÜLÜKLER           |               |  |  |
|---|-------------------------|---------------|--|-------------------------|---------------|--|--|
|   | 2013                    | Oran          |  | 2013                    | Oran          |  |  |
| <b>Dönen Varlıklar</b>  | <b>451.624.607,00</b>   | <b>5,62</b>   | <b>Kısa vadeli yabancı kaynaklar</b>   | <b>266.334.209,00</b>   | <b>3,32</b>   |  |  |
| 100 Kasa  | 0,00                    | 0,00          | 300 Banka kredileri  | 110.488.049,00          | 1,38          |  |  |
| 101 Alınan Çekler   | 0,00                    | 0,00          | 303 Kamu idarelerine mali borçlar  | 15.000.000,00           | 0,19          |  |  |
| 102 Banka   | 199.851.559,00          | 2,49          | 304 Cari yılda ödenecek tahviller  | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 103 Verilen çekler ve gönderme emirleri                         | -8.400,00               | 0,00          | 309 Kısa vadeli diğer iç borçlar   | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 104 Proje özel his  | 46.106.695,00           | 0,57          | 310 Cari yılda ödenecek dış mali borçlar                                       | 9.000.000,00            | 0,11          |  |  |
| 105 Döviz   | 53.684.109,00           | 0,67          | 320 Bütçe emanetleri   | 96.859.747,00           | 1,21          |  |  |
| 106 Döviz gönderme emirleri                                     | 0,00                    | 0,00          | 322 Bütçeleştirilecek borçlar  | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 108 Diğer hazır değerler  | 0,00                    | 0,00          | 330 Alınan depozito ve teminatlar  | 7.330.935,00            | 0,09          |  |  |
| 109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar                          | 520.370,00              | 0,01          | 333 Emanetler  | 10.228.641,00           | 0,13          |  |  |
| 117 Menkul varlıklar  | 0,00                    | 0,00          | 340 Alınan sipariş avansları   | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 118 Diğer menkul kıymet ve varlıklar                            | 0,00                    | 0,00          | 349 Alınan diğer avanslar  | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 120 Gelirlerden alacaklar                                       | 2.166.236,00            | 0,03          | 360 Ödenecek vergi ve fonlar   | 4.888.673,00            | 0,06          |  |  |
| 121 Gelirlerden takipli alacaklar                               | 15.912.684,00           | 0,20          | 361 Ödenecek sosyal güvenlik kesintileri                                       | 1.263.951,00            | 0,02          |  |  |
| 122 Gelirlerden tecilli ve tehirlî                              | 117.942,00              | 0,00          | 362 Fonlar veya diğer kamu idareleri adına yapılan tahsisat                    | 1.204.092,00            | 0,02          |  |  |
| 126 Verilen depozito ve teminatlar                              | 665.859,00              | 0,01          | 363 Kamu idareleri payları   | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 127 Diğer Faaliyet Alacakları                                   | 1.992.214,00            | 0,02          | 368 Vadesi geçmiş, ertelenmiş veya tahsil edilmiş vergi ve diğer yükümlülükler | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 132 Kurumca verilen borçlardan alacaklar                        | 0,00                    | 0,00          | 372 Kidem tazminatı karşılığı  | 9.070.566,00            | 0,11          |  |  |
| 137 Takipteki kurum alacakları                                  | 0,00                    | 0,00          | 379 Diğer borç ve gider karşılıkları   | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 140 Kişilerden alacaklar  | 16.709.849,00           | 0,21          | 380 Gelecek aylara ait gelirler  | 192.711,00              | 0,00          |  |  |
| 150 İlk madde ve malzeme  | 11.590.479,00           | 0,14          | 381 Gider tahakkukları   | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 153 ticari mallar   | 0,00                    | 0,00          | 391 Hesaplanan KDV   | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 157 diğer stoklar   | 0,00                    | 0,00          | 397 Sayım fazaları   | 806.844,00              | 0,01          |  |  |
| 160 İş avans ve kredileri                                       | 0,00                    | 0,00          | 399 Diğer çeşitli kısa vadeli yabancı kaynaklar                                | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 161 personel avansları  | 0,00                    | 0,00          | 400 Uzun vadeli yabancı kaynaklar  | 728.656.315,00          | 9,08          |  |  |
| 162 bütçe dışı avans ve krediler                                | 19.652.945,00           | 0,24          | 400 Banka kredileri  | 287.736.981,00          | 3,59          |  |  |
| 164 akreditifler  | 0,00                    | 0,00          | 403 Kamu idarelerine mali borçlar  | 37.704.085,00           | 0,47          |  |  |
| 165 mahsup dönemine aktarılan avans ve krediler                 | 10.652.945,00           | 0,13          | 404 Tahviller  | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 166 proje özel hesabından verilen avans ve akreditif            | 0,00                    | 0,00          | 409 Uzun vadeli diğer iç mali borçlar  | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 167 doğrudan dış proje kredi kullanımları avans ve akreditifler | 0,00                    | 0,00          | 410 Dış mali borçlar   | 382.372.232,00          | 4,77          |  |  |
| 180 gelecek aylara ait giderler                                 | 0,00                    | 0,00          | 430 Alınan depozito ve teminatlar  | 41.258,00               | 0,00          |  |  |
| 190 devreden KDV  | 72.009.121,00           | 0,90          | 438 Kamuya olan ertelenmiş veya tahsil edilmiş borçlar                         | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 191 indirilecek KDV   | 0,00                    | 0,00          | 440 Alınan sipariş avansları   | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 197 sayım noksanları  | 0,00                    | 0,00          | 449 Alınan diğer avanslar  | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| <b>Duran Varlıklar</b>  | <b>7.584.040.200,00</b> | <b>94,38</b>  | 472 Kidem tazminatı karşılığı  | 19.607.740,00           | 0,24          |  |  |
| 217 Menkul varlıklar  | 0,00                    | 0,00          | 479 Diğer borç ve gider karşılıkları   | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 218 Diğer menkul kıymet ve varlıklar                            | 0,00                    | 0,00          | 480 Gelecek yıllara ait gelirler   | 1.194.019,00            | 0,01          |  |  |
| 220 Gelirlerden alacaklar                                       | 2.394.471,00            | 0,03          | 481 Gider tahakkukları   | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 227 Diğer Faaliyet Alacakları                                   | 21.091.635,00           | 0,26          | 499 Diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar  | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 232 Kurumca verilen borçlardan alacaklar                        | 0,00                    | 0,00          | 500 Özkaynaklar  | 7.027.153.644,00        | 87,60         |  |  |
| 240 mali kuruluşlara yatırılan sermayeler                       | 76.626.715,00           | 0,95          | 500 Net değer  | 2.533.187.033,00        | 31,58         |  |  |
| 241 mal ve hizmet üreten kuruluşlara yatırılan sermaye          | 1.560.041.447,00        | 19,41         | 522 Yeniden değerlendirme farkları   | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 250 arazi ve arsalar  | 3.032.591.126,00        | 37,74         | 570 Geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları                                    | 3.630.709.154,00        | 45,26         |  |  |
| 251 yeraltı ve yerüstü düzenleri                                | 1.672.832.596,00        | 20,82         | 580 Geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları                                   | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 252 binalar   | 413.998.200,00          | 5,15          | 590 Dönem olumsuz faaliyet sonuçları   | 863.257.457,00          | 10,76         |  |  |
| 253 tesis, makine ve cihazlar                                   | 33.519.979,00           | 0,42          | 591 Dönem olumsuz faaliyet sonuçları   | 0,00                    | 0,00          |  |  |
| 254 taşıtlar  | 187.980.610,00          | 2,34          | <b>Toplam</b>  | <b>8.022.144.168,00</b> | <b>100,00</b> |  |  |
| 255 demirbaşlar   | 49.605.925,00           | 0,62          |  |                         |               |  |  |
| 256 diğer maddeli duran varlıklar                               | 0,00                    | 0,00          |  |                         |               |  |  |
| 257 birikmiş amortismanlar (-)                                  | -172.450.495,00         | -2,15         |  |                         |               |  |  |
| 258 yapılmakta olan yatırımlar                                  | 675.537.543,00          | 8,41          |  |                         |               |  |  |
| 259 yatırım avansları   | 30.204.703,00           | 0,38          |  |                         |               |  |  |
| 260 haklar  | 680.838,00              | 0,01          |  |                         |               |  |  |
| 264 özel maliyetler   | 0,00                    | 0,00          |  |                         |               |  |  |
| 268 birikmiş amortismanlar (-)                                  | -615.090,00             | -0,01         |  |                         |               |  |  |
| 294 elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar          | 0,00                    | 0,00          |  |                         |               |  |  |
| 297 diğer çeşitli duran varlıklar                               | 0,00                    | 0,00          |  |                         |               |  |  |
| 299 birikmiş amortismanlar (-)                                  | 0,00                    | 0,00          |  |                         |               |  |  |
| <b>Toplam</b>   | <b>8.035.664.807,00</b> | <b>100,00</b> |  |                         |               |  |  |

**Yatay Analiz**

X Büyükşehir Belediyesinin 2012 ve 2013 yılı bilançoları üzerinde yatay analiz yönteminin uygulanması sonucunda aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

**Tablo-6:** X Büyükşehir Belediyesinin 2012-2013 Bilançoları Yatay Analizi

|   |                         |                         |              |
|---|-------------------------|-------------------------|--------------|
| <b>Dönen Varlıklar</b>  | <b>362.873.360,00</b>   | <b>451.624.607,00</b>   | <b>24,46</b> |
| 100 Kasa  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 101 Alınan Çekler   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 102 Banka   | 231.910.014,00          | 199.851.559,00          | -13,82       |
| 103 Verilen çekler ve gönderme emirleri                       | -8.200,00               | -8.400,00               | 2,44         |
| 104 Proje özel hs   | 33.665,00               | 46.106.695,00           | 136.857,36   |
| 105 Döviz   | 17.970.078,00           | 53.684.109,00           | 198,74       |
| 106 Döviz gönderme emirleri                                   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 108 Diğer hazır değerler                                      | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar                        | 421.592,00              | 520.370,00              | 23,43        |
| 117 Menkul varlıklar  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 118 Diğer menkul kıymet ve varlıklar                          | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 120 Gelirlerden alacaklar                                     | 1.508.983,00            | 2.166.236,00            | 43,56        |
| 121 Gelirlerden tahsilat alacaklar                            | 14.989.642,00           | 15.912.684,00           | 6,16         |
| 122 Gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar                  | 278.080,00              | 117.942,00              | -57,59       |
| 126 Verilen depozito ve teminatlar                            | 635.596,00              | 665.859,00              | 4,76         |
| 127 Diğer Faaliyet Alacakları                                 | 1.784.000,00            | 1.992.214,00            | 11,67        |
| 132 Kurumca verilen borçlardan alacaklar                      | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 137 Takipteki kurum alacakları                                | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 140 Kışilerden alacaklar                                      | 2.006.005,00            | 16.709.849,00           | 732,99       |
| 150 ilk madde ve malzeme                                      | 9.123.994,00            | 11.590.479,00           | 27,03        |
| 153 ticari mallar   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 157 diğer stoklar   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 160 iş avans ve kredileri                                     | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 161 personel avansları  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 162 bütçe dışı avans ve krediler                              | 2.275.392,00            | 19.652.945,00           | 763,72       |
| 164 akreditifler  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 165 mahsup dönemine aktarılan avans ve krediler               | 2.275.392,00            | 10.652.945,00           | 368,18       |
| 166 proje özel hesabından verilen avans ve akreditif          | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 167 doğrudan dış proje kredi kullanılan avans ve akreditifler | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 180 gelecek aylara ait giderler                               | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 190 devreden KDV  | 77.669.127,00           | 72.009.121,00           | -7,29        |
| 191 indirilecek KDV   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 197 sayım noksanları  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| <b>Duran Varlıklar</b>  | <b>6.593.792.155,00</b> | <b>7.584.040.200,00</b> | <b>15,02</b> |
| 217 Menkul varlıklar  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 218 Diğer menkul kıymet ve varlıklar                          | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 220 Gelirlerden alacaklar                                     | 1.844.210,00            | 2.394.471,00            | 29,84        |
| 227 Diğer Faaliyet Alacakları                                 | 22.181.659,00           | 21.091.635,00           | -4,91        |
| 232 Kurumca verilen borçlardan alacaklar                      | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 240 mali kuruluşlara yatırılan sermayeler                     | 45.898.772,00           | 76.626.715,00           | 66,95        |
| 241 mal ve hizmet üreten kuruluşlara yatırılan sermaye        | 1.264.135.867,00        | 1.560.041.447,00        | 23,41        |
| 250 arazi ve arsalar  | 2.908.548.733,00        | 3.032.591.126,00        | 4,26         |
| 251 yeraltı ve yerüstü düzenleri                              | 1.422.603.880,00        | 1.672.832.596,00        | 17,59        |
| 252 binalar   | 402.452.651,00          | 413.998.200,00          | 2,87         |
| 253 tesis, makine ve cihazlar                                 | 27.496.379,00           | 33.519.979,00           | 21,91        |
| 254 taşıtlar  | 142.595.293,00          | 187.980.610,00          | 31,83        |
| 255 demirbaşlar   | 40.075.896,00           | 49.605.925,00           | 23,78        |
| 256 diğer maddi duran varlıklar                               | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 257 birikmiş amortismanlar (-)                                | -130.981.406,00         | -172.450.498,00         | 31,66        |
| 258 yapılmakta olan yatırımlar                                | 445.005.318,00          | 675.537.543,00          | 51,80        |
| 259 yatırım avansları   | 1.803.073,00            | 30.204.703,00           | 1.575,18     |
| 260 haklar  | 680.838,00              | 680.838,00              | 0,00         |
| 264 özel maliyetler   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 268 birikmiş amortismanlar (-)                                | -549.008,00             | -615.090,00             | 12,04        |
| 294 elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar        | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 297 diğer çeşitli duran varlıklar                             | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 299 birikmiş amortismanlar (-)                                | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| <b>Toplam</b>   | <b>6.956.665.515,00</b> | <b>8.035.664.807,00</b> | <b>15,51</b> |

|   | 2012                    | 2013                    | % Değişim    |
|---|-------------------------|-------------------------|--------------|
| <b>Kısa vadeli yabancı kaynaklar</b>  | <b>230.096.841,00</b>   | <b>266.334.209,00</b>   | <b>15,75</b> |
| 300 Banka kredileri   | 81.365.422,00           | 110.488.049,00          | 35,79        |
| 303 Kamu idarelerine mali borçlar   | 14.200.000,00           | 15.000.000,00           | 5,63         |
| 304 Cari yılda ödenecek tahviller   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 309 Kısa vadeli diğer iç borçlar  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 310 Cari yılda ödenecek dış mali borçlar  | 45.000.000,00           | 9.000.000,00            | -80,00       |
| 320 Bütçe emanetleri  | 64.625.256,00           | 96.859.747,00           | 49,88        |
| 322 Bütçeleştirilecek borçlar   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 330 Alınan depozito ve teminatlar   | 5.084.760,00            | 7.330.935,00            | 44,17        |
| 333 Emanetler   | 10.740.926,00           | 10.228.641,00           | -4,77        |
| 340 Alınan sipariş avansları  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 349 Alınan diğer avanslar   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 360 Ödenecek vergi ve fonlar  | 4.708.383,00            | 4.888.673,00            | 3,83         |
| 361 Ödenecek sosyal güvenlik kesintileri  | 3.087.907,00            | 1.263.951,00            | -59,07       |
| 362 Fonlar veya diğer kamu idareleri adına yapılan tahsilat                       | 1.284.187,00            | 1.204.092,00            | -6,24        |
| 363 Kamu idareleri payları  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 368 Vadesi geçmiş, ertelenmiş veya taksitlendirilmiş vergi ve diğer yükümlülükler | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 372 Kadem tazminatı karşılığı   | 0,00                    | 9.070.566,00            | 0,00         |
| 379 Diğer borç ve gider karşılıkları  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 380 Gelecek aylara ait gelirler   | 0,00                    | 192.711,00              | 0,00         |
| 381 Gider tahakkukları  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 391 Hesaplanan KDV  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 397 Sayın fazlası   | 0,00                    | 806.844,00              | 0,00         |
| 399 Diğer çeşitli kısa vadeli yabancı kaynaklar                                   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| <b>Uzun vadeli yabancı kaynaklar</b>  | <b>611.514.267,00</b>   | <b>728.656.315,00</b>   | <b>19,16</b> |
| 400 Banka kredileri   | 312.070.501,00          | 287.736.981,00          | -7,80        |
| 403 Kamu idarelerine mali borçlar   | 49.648.791,00           | 37.704.085,00           | -24,06       |
| 404 Tahviller   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 409 Uzun vadeli diğer iç mali borçlar   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 410 Dış mali borçlar  | 249.794.975,00          | 382.372.232,00          | 53,07        |
| 430 Alınan depozito ve teminatlar   | 0,00                    | 41.258,00               | 0,00         |
| 438 Kamuya olan ertelenmiş veya taksitlendirilmiş borçlar                         | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 440 Alınan sipariş avansları  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 449 Alınan diğer avanslar   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 472 Kıdem tazminatı karşılığı   | 0,00                    | 19.607.740,00           | 0,00         |
| 479 Diğer borç ve gider karşılıkları  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 480 Gelecek yıllara ait gelirler  | 0,00                    | 1.194.019,00            | 0,00         |
| 481 Gider tahakkukları  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 499 Diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| <b>Özkaynaklar</b>  | <b>6.156.996.316,00</b> | <b>7.027.153.644,00</b> | <b>14,13</b> |
| 500 Net değer   | 2.526.287.163,00        | 2.533.187.033,00        | 0,27         |
| 522 Yeniden değerlendirme farkları  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 570 Geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları                                       | 2.693.952.088,00        | 3.630.709.154,00        | 34,77        |
| 580 Geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları                                      | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| 590 Dönem olumlu faaliyet sonuçları   | 936.757.065,00          | 863.257.457,00          | -7,85        |
| 591 Dönem olumsuz faaliyet sonuçları  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00         |
| <b>Toplam</b>   | <b>6.387.093.157,00</b> | <b>7.293.487.853,00</b> | <b>14,19</b> |

Bilançonun aktif tarafında yer alan bazı hesaplarda önemli değişikliklerin meydana geldiği görülmektedir. Örneğin;

- 104. Proje Özel Hesabı: 33 bin -TL'den 46 milyon-TL'ye yükselmiştir.
- 105. Döviz varlıkları yaklaşık 3 katına çıkmıştır.
- 120. Gelirlerden alacaklar %43 artmıştır.
- 122. Gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar %57 azalmıştır.
- 140. Kişilerden alacaklar 7 katına çıkmıştır.
- 162. Bütçe dışı avans ve kredileri 7 katına çıkmıştır.
- 165. Mahsup dönemine aktarılan avans ve krediler 3,5 katına çıkmıştır.
- 220. Uzun vadeli gelirlerden alacaklar %22 artmıştır.
- 240. Mali kuruluşlara yatırılan sermayeler %67 artmıştır
- 241. Mal ve hizmet üreten kuruluşlara yatırılan sermaye %23 artmıştır.
- 251. Yeraltı ve yerüstü düzenleri %17 artmıştır.
- 258. Yapılmakta olan yatırımlar %51 artmıştır.
- 259. Yatırım avansları % 1.575 artmıştır.

Söz konusu artış ve azalışlar belediyenin aktiflerinin durumuyla ilgili önemli bilgiler vermektedir. Buna göre, belediyenin proje özel hesabına çok yüklü bir miktarda kaynak gelmiştir. Belediyenin döviz varlıkları artış göstermiş ve 53 milyon-TL değerine ulaşmıştır. Belediyenin banka hesabında bu miktarda döviz bulunması dikkat çekicidir. Artış, proje özel hesabına gelen kaynağın döviz cinsinden olmasından kaynaklanmış olabilir ancak değişimin gerekçelerinin araştırılması gerekmektedir.

Kısa ve uzun vadeli gelirlerden alacaklarda da kayda değer bir artış meydana gelirken tecilli ve tehirli alacaklarda %57'lik bir azalış ortaya çıkmıştır. Bu durumun nedenleri araştırılmalıdır. Zira idarenin alacakları artmaktadır. Bu durum, idarenin alacaklarının tahsili konusunda sorunların olduğu izlenimi vermektedir. Aynı dönemde tecilli ve tehirli alacaklardaki azalış da bu durumla ilgili şüphelerin artmasına neden olmaktadır. Bu azalmanın nedeni söz konusu alacakların tahsil edilmesi mi yoksa tahsil edilememe nedeniyle bu alacaklardan vazgeçilmesi midir? Alacaklar tahsil edilemiyor ve tahsil edilemeyen alacaklardan ileriki dönemlerde vazgeçiliyor ise bu durum belediye açısından olumsuz bir duruma işaret etmektedir. Kişilerden alacaklar hesabında ortaya çıkan artış ise

çok daha dikkat çekicidir. Kişilerden alacaklar hesabı 2012 yılında 2 milyon-TL iken 2013 yılında 16 milyon-TL'yi aşmıştır. Bu hesap, kamu idarelerinin faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan ve kamu idarelerince tespit edilen kamu zararından doğan alacaklar ile diğer alacakların izlenmesi için kullanılmaktadır. Bu nedenle dikkatle izlenmesi gereken bir hesaptır. Bu hesaptaki 14 milyon-TL'lik bir artış ciddi bir kamu zararının ortaya çıktığı ve zararın ilgiliden tahsil edilmek üzere kayıtlara alındığını işaret etmektedir. Bu gelişmenin nedenlerinin araştırılması gerekmektedir.

162, 165 ve 259 hesapları idarece verilen avans ve kredilerin kayıt edildiği hesaplardır. Bu hesaplarda da ciddi artışların meydana geldiği görülmektedir. Özellikle yatırım avansları %1.500 civarında artmıştır. Bu artışlar 2014 yılında yapılan yerel seçimlerden kaynaklanmış olabilmekle birlikte idarenin bu kadar büyük kaynağı avans/kredi olarak 3. kişilere aktarmış olması bir risk olarak algılanabilir.

240 ve 241 hesaplarında da bazı artışlar olmuştur. Özellikle Belediyenin varlıkları arasında %20'lik paya sahip 241 hesabındaki artış, Belediye için önemli bir gelişmeye işaret etmektedir. Belediye şirketlerine kayda değer bir sermaye aktarımı yapıldığı bu hesaptaki değişmeden anlaşılmaktadır.

Son olarak 251 ve 257 hesaplarındaki artışlar da önemlidir. Ancak, Belediyelerin harcamalarının önemli bir kısmının yatırım harcaması olduğu ve 2013'ün seçime hazırlık yılı olduğu düşünüldüğünde bu artışların normal olduğunu söylemek mümkündür.

Bilançonun pasif tarafında yer alan bazı hesaplarda da önemli değişikliklerin meydana geldiği görülmektedir. Örneğin;

- 300. Banka kredileri %35 artmıştır.
- 310. Cari yılda ödenecek dış mali borçlar %80 azalmıştır.
- 320. Bütçe emanetleri %50 artmıştır.
- 330. Alınan depozito ve teminatlar %44 artmıştır.
- 403. Kamu idarelerine mali borçlar %24 azalmıştır.
- 410. Dış mali borçlar %53 artmıştır.
- 570. Geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları % 34 artmıştır.

Banka kredilerindeki %35 ve dış mali borçlardaki %53 artış Belediyenin

kredi borçlarında bir artışın meydana geldiğini göstermektedir. Aynı zamanda, dış mali borçlar %80 ve kamu idarelerine mali borçlar %24 azalmıştır. Bu durum Belediyenin bir takım borçlarını kapattığını göstermektedir. Aynı dönemde bütçe emanetleri ve geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçlarında da artış olduğu görülmektedir. Geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçlarındaki artış normal bir artış olarak kabul edilebilir ancak bütçe emanetlerindeki hızlı artış bu hesabı yaklaşık 97 milyon-TL'ye çıkartmıştır ki, söz konusu rakam oldukça önemli bir tutardır.

### **Trend Analizi**

Trend analizi temelde yatay analize benzerlik göstermektedir ancak trend analizinde 5-10 yıl gibi süreler dikkate alınmaktadır. Bu yönüyle trend analizi idarelerin mali durumundaki uzun vadeli ve devam eden gelişmelerle ilgili daha kapsamlı bilgi vermekte, münferit sapmaların tespit edilmesine de yardımcı olmaktadır.

**Tablo-7: X Büyükşehir Belediyesinin 2009-2013 Bilançoları Trend Analizi**

|   | 2009                    | 2010                    | 2011          | 2012                    | 2013          |                         |               |                         |               |
|---|-------------------------|-------------------------|---------------|-------------------------|---------------|-------------------------|---------------|-------------------------|---------------|
| <b>Dönen Varlıklar</b>  | <b>767.809.565,00</b>   | <b>795.907.292,00</b>   | <b>110,49</b> | <b>104.491.907,00</b>   | <b>121,17</b> | <b>162.373.568,00</b>   | <b>135,50</b> | <b>451.626.607,00</b>   | <b>168,64</b> |
| 100 Kasa  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 101 Alınan Çekler   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 102 Banka   | 141.127.964,00          | 134.123.906,00          | 95,04         | 176.922.577,00          | 125,36        | 231.910.034,00          | 164,33        | 199.851.559,00          | 141,61        |
| 103 Verilen çekler ve<br>gösteren senetleri                                   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 8.200,00                | ISAYI/01      | -8.000,00               | ISAYI/01      |
| 104 Proje Göt. İc.  | 1.270,00                | 1.270,00                | 100,00        | 232.140,00              | 17.389,52     | 33.665,00               | 2.759,43      | 46.106.695,00           | 3.279.237,30  |
| 105 Diğer   | 18.307,00               | 33.864.326,00           | 184.870,36    | 31.006.390,00           | 169.869,04    | 17.970.078,00           | 98.159,60     | 53.684.109,00           | 293.243,62    |
| 106 Diğer göst. İc.<br>senetleri  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 108 Diğer hazır değerler  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 109 Banka Kredisi<br>Karşılıklarından Alacaklar                               | 242.062,00              | 226.504,00              | 93,57         | 621.050,00              | 256,57        | 421.592,00              | 174,17        | 520.370,00              | 214,97        |
| 117 Menkul varlıklar  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 118 Diğer menkul kıymet ve<br>varlıklar                                       | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 120 Gelirlerden alacaklar   | 0,00                    | 4.828.028,00            | ISAYI/01      | 4.131.131,00            | ISAYI/01      | 1.508.983,00            | ISAYI/01      | 2.166.236,00            | ISAYI/01      |
| 121 Gelirlerden nakıtlı<br>alacaklar  | 16.461.791,00           | 9.530.910,00            | 57,90         | 9.276.762,00            | 56,35         | 14.989.642,00           | 91,06         | 15.912.684,00           | 96,66         |
| 122 Gelirlerden teçhizat ve<br>teknik alacaklar                               | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 761.803,00              | ISAYI/01      | 278.080,00              | ISAYI/01      | 117.942,00              | ISAYI/01      |
| 126 Verilen depozito ve<br>teminatlar   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 369.171,00              | ISAYI/01      | 635.596,00              | ISAYI/01      | 665.859,00              | ISAYI/01      |
| 127 Diğer faaliyet dışı alacakları<br>Kurumca verilen<br>borçlardan alacaklar | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 1.784.000,00            | ISAYI/01      | 1.992.214,00            | ISAYI/01      |
| 132 Kurumca alınan<br>alacakları  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 137 Diğer faaliyet dışı alacakları  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 140 Diğer alacaklar   | 2.546.380,00            | 31.049.395,00           | 512,49        | 4.967.517,00            | 195,08        | 2.086.005,00            | 79,78         | 16.709.840,00           | 656,22        |
| 150 İht. karşılıklar ve teminatlar  | 14.853.228,00           | 12.249.082,00           | 82,47         | 10.205.328,00           | 68,71         | 9.123.994,00            | 61,43         | 11.500.479,00           | 78,03         |
| 153 Ticari mallar   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 157 Diğer stoklar   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 160 İş avans ve kredileri   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 161 menkul avanslar   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 162 başveç. dğ. avans ve<br>kredileri   | 1.710.462,00            | 2.014.259,00            | 117,76        | 2.371.227,00            | 138,63        | 2.275.392,00            | 133,03        | 19.652.945,00           | 1.148,99      |
| 164 alacaklılar   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 165 tahsisat dönemine<br>ait alacakları                                       | 138.357,00              | 237.096,00              | 171,37        | 944.757,00              | 682,84        | 2.275.392,00            | 1.644,58      | 10.652.945,00           | 7.699,61      |
| 166 proje özel hesaplarından<br>verilen avans ve<br>alacakları                | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 167 diğer faaliyet dışı kredi<br>hissedarları avans ve<br>alacakları          | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 180 gelecek yıllara ait<br>güçlükler  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 190 Devreden EKV  | 90.783.795,00           | 85.802.046,00           | 94,60         | 82.702.139,00           | 91,18         | 77.669.127,00           | 85,63         | 72.009.121,00           | 79,39         |
| 191 Devriye EKV   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 197 Sayın Mevcutları  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| <b>Dönen Varlıklar</b>  | <b>4.639.825.889,00</b> | <b>5.194.521.729,00</b> | <b>111,78</b> | <b>5.369.774.771,00</b> | <b>126,56</b> | <b>6.593.792.155,00</b> | <b>142,17</b> | <b>7.584.460.780,00</b> | <b>163,52</b> |
| 217 Menkul varlıklar  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 218 Diğer menkul kıymet ve<br>varlıklar                                       | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 220 Gelirlerden alacaklar   | 0,00                    | 21.512.799,00           | 0,00          | 19.319.084,00           | ISAYI/01      | 1.844.210,00            | ISAYI/01      | 2.394.471,00            | ISAYI/01      |
| 222 Diğer faaliyet dışı alacakları<br>Kurumca verilen<br>borçlardan alacaklar | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 22.181.659,00           | ISAYI/01      | 21.091.635,00           | ISAYI/01      |
| 232 Kurumca alınan<br>alacakları  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 240 mali hesaplarına<br>götürülen sermayeler                                  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 19.988.522,00           | ISAYI/01      | 45.898.772,00           | ISAYI/01      | 76.626.715,00           | ISAYI/01      |
| 241 mal ve hizmet üreten<br>kuruluşlara yatırılan<br>sermaye                  | 662.221.537,00          | 814.276.387,00          | 122,96        | 1.019.993.404,00        | 154,03        | 1.264.135.867,00        | 190,89        | 1.560.041.447,00        | 235,58        |
| 250 arazi ve arsalar  | 2.575.062.149,00        | 2.680.628.762,00        | 104,10        | 2.800.942.668,00        | 108,77        | 2.908.548.733,00        | 112,95        | 3.032.591.126,00        | 117,77        |
| 251 yeraltı ve yerüstü<br>düzenleri   | 673.353.143,00          | 878.422.435,00          | 130,46        | 1.065.114.256,00        | 158,18        | 1.422.603.880,00        | 211,27        | 1.672.832.596,00        | 248,43        |
| 252 binalar   | 233.832.271,00          | 289.543.277,00          | 123,83        | 343.373.712,00          | 147,00        | 402.452.651,00          | 172,11        | 413.998.200,00          | 177,05        |
| 253 araç, makine ve<br>çihazlar   | 19.742.050,00           | 21.403.111,00           | 108,41        | 25.165.920,00           | 127,47        | 27.496.379,00           | 139,28        | 33.519.979,00           | 169,79        |
| 254 taşınmazlar   | 63.390.805,00           | 68.076.841,00           | 107,39        | 79.008.068,00           | 124,64        | 142.595.293,00          | 224,95        | 187.980.610,00          | 296,54        |
| 255 demirbaşlar   | 28.962.441,00           | 32.214.382,00           | 111,23        | 39.246.536,00           | 135,51        | 40.075.896,00           | 138,37        | 49.695.925,00           | 173,28        |
| 256 diğer menkul kıymet<br>varlıkları   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 257 birikmiş amortismanlar<br>(+)   | -32.280.893,00          | -68.944.964,00          | 213,58        | -98.970.140,00          | 306,59        | -130.981.406,00         | 405,76        | -172.450.498,00         | 534,22        |
| 258 yapılmakta olan<br>yatırımlar   | 309.063.170,00          | 421.397.730,00          | 105,60        | 543.336.289,00          | 136,19        | 645.085.318,00          | 113,51        | 675.537.543,00          | 169,28        |
| 259 yatırım avansları   | 14.482.956,00           | 25.854.805,00           | 178,55        | 32.698.541,00           | 87,68         | 3.803.973,00            | 12,45         | 30.204.703,00           | 208,55        |
| 260 haklar  | 538.866,00              | 549.008,00              | 101,88        | 680.838,00              | 126,35        | 680.838,00              | 126,35        | 680.838,00              | 126,35        |
| 264 özet maliyetler   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 265 birikmiş amortismanlar<br>(-)   | -340.621,00             | -416.845,00             | 122,38        | -482.927,00             | 141,78        | -549.008,00             | 161,18        | -615.090,00             | 180,58        |
| 294 diğer çeşitli diğer<br>varlıklar  | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 297 varlıklar   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| 299 birikmiş amortismanlar<br>(-)   | 0,00                    | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    |               |
| <b>TÜPİAM</b>   | <b>4.595.825.649,00</b> | <b>5.488.429.821,00</b> | <b>111,71</b> | <b>6.194.266.758,00</b> | <b>126,26</b> | <b>6.954.645.515,00</b> | <b>141,80</b> | <b>8.075.464.887,00</b> | <b>163,80</b> |

Kamu Kurumlarında Mali Tablo Analiz Yöntemlerinin Uygulanabilirliği

|   | Yükümlerün Özetleri     |               |                         |               |                         |               |                         |               |                         |               |
|---|-------------------------|---------------|-------------------------|---------------|-------------------------|---------------|-------------------------|---------------|-------------------------|---------------|
|   | 2009                    |               | 2010                    |               | 2011                    |               | 2012                    |               | 2013                    |               |
| İsveç vadesi yoklama kapsamındaki   | 342.299.795,00          | 100,00        | 419.892.224,00          | 120,59        | 323.096.707,00          | 92,79         | 230.096.841,00          | 66,08         | 256.334.209,00          | 76,49         |
| 300 Banka kredileri   | 19.818.181,00           | 100,00        | 39.656.532,00           | 200,10        | 76.568.025,00           | 386,35        | 81.365.422,00           | 410,56        | 110.038.049,00          | 557,51        |
| Kamuya idarelerine mali borçlar   | 228.468.691,00          | 100,00        | 245.873.362,00          | 107,62        | 178.705.612,00          | 78,22         | 14.200.000,00           | 6,22          | 15.000.000,00           | 6,57          |
| 304 Cari yıla ödenecek tahviller  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 309 Kısa vadeli diğer iç borçlar  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 310 Cari yıla ödenecek dış mali borçlar                                       | 1.407.217,00            | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 1.600.000,00            | 113,70        | 45.000.000,00           | 3.197,80      | 9.000.000,00            | 639,56        |
| 320 Bütçe esaslı emsalatları  | 74.184.204,00           | 100,00        | 112.470.575,00          | 151,61        | 37.639.425,00           | 50,74         | 64.625.256,00           | 87,11         | 96.859.747,00           | 130,57        |
| 322 Bütçe dışı emsalatları borçlar  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 330 Alınan depozito ve teminatlar   | 5.524.420,00            | 100,00        | 3.831.438,00            | 69,35         | 5.627.252,00            | 101,86        | 5.084.760,00            | 92,04         | 7.330.935,00            | 132,70        |
| 333 Emisyonlar  | 12.317.785,00           | 100,00        | 9.201.388,00            | 74,70         | 11.202.584,00           | 90,95         | 10.740.926,00           | 87,20         | 10.228.641,00           | 83,04         |
| 340 Alınan sipariş avansları  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 349 Alınan diğer avanslar   | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 360 Ödenecek vergi ve fonlar  | 3.709.230,00            | 100,00        | 5.497.592,00            | 148,21        | 4.607.239,00            | 124,21        | 4.708.383,00            | 126,94        | 4.888.673,00            | 131,80        |
| 361 Ödenecek sosyal güvenlik kesimleri  | 2.089.999,00            | 100,00        | 2.140.093,00            | 102,40        | 2.975.133,00            | 142,35        | 3.087.907,00            | 147,75        | 1.263.951,00            | 60,48         |
| 362 Fonlar veya diğer kamu idareleri adına yapılan tahsilatlar                | 690.008,00              | 100,00        | 1.221.844,00            | 177,08        | 963.615,00              | 139,65        | 1.284.187,00            | 186,11        | 1.204.092,00            | 174,50        |
| 363 Kamuya idareleri payları  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 368 Vadesi geçmiş, erelenmiş veya tahsil edilmiş vergi ve diğer yükümlülükler | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 3.207.822,00            | #SAYI/01      | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 372 Kiderim taahhütleri karşılığı   | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 9.070.566,00            | #SAYI/01      |
| 379 Diğer borç ve gider karşılıkları  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 380 Gelecek yıllara ait gelirler  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 192.711,00              | #SAYI/01      |
| 383 Gider tahakkukları  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 393 Hesaplanan KDV  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 397 Sayınfa faaliyetleri  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 806.844,00              | #SAYI/01      |
| 399 Diğer geçmiş kısa vadeli yabancılık kaynakları                            | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| <b>İsveç vadesi yoklama kapsamındaki</b>                                      | <b>676.588.784,00</b>   | <b>100,00</b> | <b>639.101.334,00</b>   | <b>94,46</b>  | <b>653.888.912,00</b>   | <b>96,65</b>  | <b>611.514.267,00</b>   | <b>90,38</b>  | <b>728.656.315,00</b>   | <b>107,70</b> |
| 400 Banka kredileri   | 294.363.636,00          | 100,00        | 252.888.922,00          | 85,91         | 326.035.883,00          | 110,76        | 312.070.501,00          | 106,02        | 287.736.981,00          | 97,75         |
| 403 Kamuya idarelerine mali borçlar   | 305.094.533,00          | 100,00        | 186.389.376,00          | 61,09         | 61.959.951,00           | 20,31         | 49.648.791,00           | 16,27         | 37.704.085,00           | 12,36         |
| 404 Tahviller   | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 409 Uzun vadeli diğer iç mali borçlar   | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 410 Diğer mali borçlar  | 77.122.535,00           | 100,00        | 199.823.036,00          | 259,10        | 265.893.078,00          | 344,77        | 249.794.975,00          | 323,89        | 382.372.232,00          | 495,80        |
| 430 Alınan depozito ve teminatlar   | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 41.258,00               | #SAYI/01      |
| 438 Kamuya olan erelenmiş veya tahsil edilmiş borçlar                         | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 440 Alınan sipariş avansları  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 449 Alınan diğer avanslar   | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 472 Kiderim taahhütleri karşılığı   | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 19.607.740,00           | #SAYI/01      |
| 479 Diğer borç ve gider karşılıkları  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 480 Gelecek yıllara ait gelirler  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 1.194.019,00            | #SAYI/01      |
| 483 Gider tahakkukları  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 499 Yabancı kaynaklar   | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| <b>Özet tablolar</b>  | <b>3.881.899.811,00</b> | <b>100,00</b> | <b>4.421.434.869,00</b> | <b>113,92</b> | <b>5.217.464.143,00</b> | <b>134,43</b> | <b>6.156.996.316,00</b> | <b>158,64</b> | <b>7.027.153.644,00</b> | <b>181,06</b> |
| 500 Net değer   | 1.416.349.057,00        | 100,00        | 1.418.252.735,00        | 100,13        | 1.580.187.861,00        | 111,57        | 2.526.287.163,00        | 178,37        | 2.533.187.033,00        | 178,85        |
| 522 Yeniden değerlendirme farkları  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 570 Geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları                                   | 1.642.628.150,00        | 100,00        | 2.464.689.954,00        | 150,05        | 2.839.907.955,00        | 172,89        | 2.693.952.088,00        | 164,00        | 3.630.709.154,00        | 221,03        |
| 580 Geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları                                  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| 590 Dönem olumlu faaliyet sonuçları   | 822.061.804,00          | 100,00        | 538.492.180,00          | 65,51         | 797.368.327,00          | 97,00         | 936.757.065,00          | 113,95        | 863.257.457,00          | 105,01        |
| 591 Dönem olumsuz faaliyet sonuçları  | 0,00                    | 100,00        | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          | 0,00                    | 0,00          |
| <b>TOTALEM</b>  | <b>4.985.829.458,00</b> | <b>100,00</b> | <b>5.488.429.827,00</b> | <b>111,71</b> | <b>6.194.449.762,00</b> | <b>126,27</b> | <b>6.998.687.426,00</b> | <b>142,66</b> | <b>8.022.144.168,00</b> | <b>163,52</b> |



X Büyükşehir Belediyesi 2009-2013 yıllarına ait beş yıllık bilançolarına trend analizinin uygulanması neticesinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmaktadır.

Bilançonun aktifinde yer alan hesaplardaki eğilim incelendiğinde yatay analizdeki sonuçlara benzer değişimler dikkat çekmektedir. Son 5 yıllık süreçte proje özel hesabı, döviz hesabı, kişilerden alacaklar hesabı, bütçe dışı avans ve krediler hesabı, mahsup dönemine aktarılan avans ve krediler hesabı, mal ve hizmet üreten kuruluşlara yatırımlar hesabı, yeraltı ve yerüstü düzenleri hesabı, binalar hesabı, yapılmakta olan yatırımlar hesabı, yatırım avansları hesabı ve birikmiş amortismanlar hesaplarında önemli artışlar olduğu görülmektedir. Özellikle proje özel hesabı ve döviz hesabındaki artış olağanüstüdür. Yine, alacak ve avans ve kredilerle ilgili artışlar da çok dikkat çekicidir. Mal ve hizmet üreten kuruluşlara yapılan yatırımlar, binalar ve yer altı ve yerüstü düzenleri hesaplarındaki artışlar nispeten küçük olsa da bu hesapların ağırlığı nedeniyle etkileri önemlidir. Belediyenin iştiraklerindeki yatırımlarının değeri 2009 yılında 662 milyon-TL iken 2013 yılında bu rakam bir buçuk milyar-TL'yi aşmıştır.

Bilançonun pasif tarafı incelendiğinde ise banka kredilerinde, cari yılda ödenecek dış mali borçlarda, dış mali borçlarda hızlı bir artış trendinin olduğu görülmektedir. Ayrıca, 2013 yılından önce kayıtlarda yer almayan kısa ve uzun vadeli kıdem tazminatları karşılıklarının 2013 yılında ilk kez kayıt edildiği görülmektedir. Bunun nedeni önceki yıllarda bu hesaba kayıt edilmemesi gereken yükümlülüklerin kayıt edilmemesi olabilir.

### **Oran Analizi**

Daha önce de ifade edildiği gibi kamu idarelerinin faaliyet amaçlarının özel sektörden farklı olması nedeniyle özel sektöre ilişkin oranların doğrudan kamu idareleri için kullanılması mümkün olmamış bu nedenle kamu idareleri için yakın zamanda özel bazı oranlar geliştirilmiştir. Bu oranların bir kısmı akademisyenler tarafından geliştirilmiş, bir kısmı ise ICMA gibi meslek örgütleri tarafından önerilmiştir. Bu bölümde Türkiye'deki mali tablolarındaki veriler kullanılarak hesaplanabilecek ve belediyelerin mali durumlarıyla ilgili olarak farklı faktörlere ilişkin bilgiler verebilecek oranlar kullanılarak X Büyükşehir Belediyesinin mali durumu analiz edilecek ve oranlardaki gelişmelerle mali durumdaki değişimler anlaşılabilir çalışılacaktır. Söz konusu oranlar ICMA (2003), Brown (1993: 21-26) ve Wang, Dennis ve Sen Tu (2007: 1-21) tarafından yerel yönetimler için geliştirilen oranların derlenmesi neticesinde tespit edilmiştir.

Çalışmamızda örnek Büyükşehir Belediyesinin Faaliyet Raporlarında yayımlanan bilanço, gelirlerin ekonomik sınıflandırması tablosu, giderlerin ekonomik sınıflandırması tablosu ve faaliyet raporunda yer alan personel sayısı gibi diğer bazı bilgiler kullanılmıştır.

**Tablo- 8: X Büyükşehir Belediyesi Oran Analizi**

| FAKTÖR                      | GÖSTERGE  | FORMÜL  | BELEDİYELERDE UYGUNABLECEK MALİ ORANLAR  |                  |                   | Açıklama         | Sonuç  | Genel değerlendirme |
|-----------------------------|---|---|--|------------------|-------------------|------------------|--|---------------------|
|                             |   |   | FORMÜLÜN AÇIKLAMASI  |                  |                   |                  |  |                     |
| Likidite                    | Kısıtlanmamış Fon Oranı   | Kısıtlanmamış Fonlar / Toplam Gelirler  | Kısıtlanmamış fonlar = Gelirler - gider tahahhütleri hesabı  | 2011             | 2012              | 2013             |  |                     |
|                             |   |   |  | 83,50%           | 70,24%            | 69,53%           | Artarsa likidite artar   | -                   |
| Likidite                    | Likidite Oranı  | (Nakit + Nakde Edeğer Varlıklar + Yatırımlar) / Kısa Vadeli Yükümlülükler         |  | 0,65             | 1,09              | 0,95             | Artarsa likidite artar   | -                   |
| Likidite                    | Quick Oran  | (Nakit + Nakde Edeğer Varlıklar + Alacaklar) / Kısa Vadeli Yükümlülükler          |  | 0,66             | 1,09              | 0,96             | Artarsa likidite artar   | -                   |
| Likidite                    | Cari Oran   | Dönen Varlıklar / Kısa Vadeli Yükümlülükler                                       |  | 1,00             | 1,58              | 1,70             | Artarsa likidite artar   | +                   |
| Gelirler                    | Toplam Gelirler   | Toplam Gelirler   |  | 1.610.274.137,00 | 1.752.781.665,00  | 2.086.778.137,00 | Artarsa kaynaklar artmaz   | +                   |
| Gelirler                    | Öz Kaynak Gelirleri Oranı   | Öz Kaynaklardan Elde Edilen Gelirler / Toplam Gelirler                            | Öz kaynaklardan elde edilen gelirler: vergi gelirleri + teyebbüs ve mülkiyet gelirleri + sermaye gelirleri | 8,60%            | 8,53%             | 9,63%            | Artarsa imkanları artar  | +                   |
| Merkezi Hükümetle İlişkiler | Merkezi Bütçe Gelirleri Oranı   | Merkezi Bütçe Gelirleri / Brüt Faaliyet Geliri                                    | Merkezi bütçeden gelen pay   | 80,16%           | 91,47%            | 85,91%           | Artarsa bağımlılık artar   | +                   |
| Gelirler                    | Esnek Faaliyet Gelirleri Oranı  | Esnek Faaliyet Gelirleri / Net Faaliyet Gelirleri                                 | Esnek faaliyet gelirleri : teyebbüs gelirleri + Sermaye gelirleri  | 8,60%            | 6,87%             | 8,11%            | Artarsa imkanları artar  | +                   |
| Gelirler                    | Tek Seferlik Gelirler Oranı   | Tek Seferlik Faaliyet Gelirleri / Net Faaliyet Gelirleri                          | Tek seferlik elde edilen gelirler: Sermaye gelirleri (satış gelirleri), bağış ve yardımlar vb)             |                  | VERİYE ULAŞILMADI |                  | Artarsa olumsuzuzdur   | +                   |
| Gelirler                    | Kullanıcı Katkısı Karşılama Oranı   | Ücret ve Faturalardan Elde Edilen Gelirler / İlgili Hizmetlere Yapılan Harcamalar | İlgili birimlerin mali tablo bilgilerine ihtiyaç var   |                  | VERİYE ULAŞILMADI |                  | Yüksek olması uzun dönem sürdürülebilirliği etkiler                                |                     |
| Gelirler                    | Kişi Başı Vergi   | Toplam Vergiler / Nüfus   |  | 8,65             | 7,15              | 7,78             | Artarsa imkanları artırır  | -                   |
| Gelirler                    | Kişi Başı Gelir   | Toplam Gelirler/Nüfus   |  | 396,52           | 431,61            | 513,86           | Artarsa imkanları artırır  | +                   |
| Gelirler                    | Gelir Eksik Gerçekleşme Oranı (Bütçede öngörülen Net Faaliyet Geliri - Gerçekleşen Net Faaliyet Geliri) | Eksik Gelir Miktarı / Net Faaliyet Gelirleri                                      | Bütçe gelir tahminleri - tahsil edilen gelir / tahsil edilen gelir   | 1,35%            | 3,26%             | -0,31%           | Artarsa olumsuzuzdur   | +                   |
| Giderler                    | Faaliyet Giderleri Oranı  | Faaliyet Giderleri / Toplam Giderler  | Faaliyet giderleri = (personel giderleri) + mal ve hizmet alımları + sermaye giderleri                     | 65,34%           | 66,75%            | 64,64%           | Artarsa olumumdur (daha fazla hizmet sunulur)                                      | NÖTR                |
| Giderler                    | Kişi Başı Harcamalar  | Faaliyet Giderleri / Nüfus  | Faaliyet giderleri = (personel giderleri) + mal ve hizmet alımları + sermaye giderleri                     | 231,08           | 257,23            | 333,71           | Artarsa olumumdur (daha fazla hizmet sunulur)                                      | +                   |
| Giderler                    | Kişi Başı Çalışan Sayısı  | Belediye Çalışan Sayısı / Nüfus   |  | 0,0008           | 0,0009            | 0,0010           | Artarsa olumumdur (daha fazla hizmet sunulur)                                      | +                   |
| Faaliyet Sonuçları          | İktisadi Teyebbüs Kar/Zararları   | İktisadi İşletme Kar/Zararı   | Kurum hasılatları + kurum karları - görev zararları  | 78.008.227,00    | 86.427.959,00     | 131.466.989,00   | Artarsa olumumdur (İktisadi kuruluşlar kar eder)                                   | +                   |
| Faaliyet Sonuçları          | Bütçe Dengesi Oranı   | Bütçe Kısıtlanmamış Fon Tutarı / Net Gelirler                                     | Mal ve hizmet giderleri + sermaye giderleri + cari transferler / toplam gelirler                           | 64,97%           | 63,68%            | 41,87%           | Yüksek olması olumumdur, serbest kaynakları gösterir                               | -                   |
| Faaliyet Sonuçları          | Faaliyet Oranı  | Toplam Gelirler / Toplam Giderler   |  | 112,12%          | 112,00%           | 99,53%           | Yüksek olması olumumdur, bütçe dengesi ni gösterir                                 | -                   |
| Faaliyet Sonuçları          | Kişi Başı Bütçe Fazlası/Açığı   | Toplam Bütçe Fazlası (Açığı) / Nüfus  |  | 42,86 ₺          | 46,24 ₺           | -2,44 ₺          | Yüksek olması olumumdur  | -                   |
| Borç Yapısı                 | Yükümlülük Oranı  | Toplam Yükümlülükler / Toplam Gelirler  |  | 60,67%           | 48,02%            | 47,68%           | Düşük olması olumumdur   | +                   |
| Borç Yapısı                 | Uzun Vadeli Borç Oranı  | Uzun Vadeli Borçlar / Toplam Varlıklar  |  | 10,56%           | 8,79%             | 9,07%            | Düşük olması olumumdur   | -                   |
| Borç Yapısı                 | Kişi Başı Uzun Vadeli Borç  | Toplam Uzun Vadeli Borçlar / Nüfus  |  | 161,02 ₺         | 150,58 ₺          | 179,43 ₺         | Düşük olması olumumdur   | -                   |
| Borç Yapısı                 | Borç Servis Oranı   | Net Borç Odemesi / Gelirler   | Faiz giderleri / gelirler  | 3,02%            | 3,61%             | 2,64%            | Düşük olması olumumdur   | +                   |
| Borç Yapısı                 | Finanse Edilmemiş Emeklilik Yükümlülükleri Oranı  | Finanse Edilmemiş Emeklilik Yükümlülükleri / Özkaynaklar                          | Küdem tazminatı karşılıkları / özkaynaklar   | 0,00             | 0,00              | 0,41%            | Düşük olması olumumdur   | NÖTR                |
| Varlıkların Durumu          | Net Varlık Oranı  | Net Varlıklar / Toplam Varlıklar  | Özkaynaklar / varlıklar  | 0,84             | 0,89              | 0,87             | Yüksek olması olumumdur  | NÖTR                |
| Varlıkların Durumu          | Bakım Faaliyet Oranı  | Duran Varlık Bakım Onarım Giderleri / Duran Varlıklar                             | Menkul ve gayrimenkul bakım onarım giderleri / duran varlıklar   | 0,87%            | 0,89%             | 1,10%            | Yüksek olması olumumdur, Duran varlıkların sürdürülebilirliği hakkında bilgi verir | +                   |
| Varlıkların Durumu          | Yatırım Harcamaları Seviyesi  | Sermaye Yatırım Harcamaları / Toplam Giderler                                     | Sermaye giderleri / giderler   | 37,51%           | 37,86%            | 37,77%           | Yüksek olması olumumdur, hizmet altyapısı gelişir                                  | NÖTR                |
| Varlıkların Durumu          | Yatırımların Varlıklara Oranı   | Sermaye Yatırım Harcamaları / Duran Varlıklar                                     | Sermaye giderleri / varlıklar  | 9,18%            | 8,99%             | 9,86%            | Artarsa olumumdur  | NÖTR                |
| Varlıkların Durumu          | Amortisman Oranı  | Amortisman Giderleri / Amortisman Tabi Duran Varlıklar                            |  |                  | VERİYE ULAŞILMADI |                  |  |                     |

Oranlar gruplar itibariyle incelendiğinde likidite oranları, gelir oranları, gider oranları, faaliyet oranları, uzun vadeli borç oranları ve varlık oranlarının yer aldığı görülmektedir.

Likidite oranları belediyenin kısa vadeli borçlarını ödeme gücünü göstermektedir. Özel sektör için kullanılan cari oran, asit test oranı gibi oranların yanında kamu idarelerinde bütçenin sağlam ve ana gelir kaynağı olması nedeniyle kısıtlanmamış fonların payı da kısa vade borç ödeme gücünü temsil eden oranlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. X Büyükşehir Belediyesinin likidite oranlarındaki gelişmeler incelendiğinde cari oran dışındaki oranlarda bir bozulma olduğu görülmektedir. Özellikle kısıtlanmamış fonlardaki azalış kayda değerdir.

Gelir oranları belediyelerin gelirlerinin ne kadar olduğu, kaynakları ve kalitesi ile ilgili bilgiler vermektedir. Öz kaynak gelirleri oranı belediyenin kendi görev alanı kapsamında elde ettiği gelirlerini, merkezi bütçe gelirleri bu bütçeden alınan payı, esnek faaliyet gelirleri belediyenin doğrudan kontrolündeki faaliyetlerden elde ettiği gelirleri, tek seferlik gelirler sürekliliği olmayan dolayısıyla güvenilir olmayan gelirleri, kullanıcı katkısı karşılama oranı belediyenin fatura karşılığı hizmet sağlayan (su idaresi, ulaşım idaresi gibi) birimlerinin kendi faaliyetlerini sürdürebilme kapasitesini temsil etmektedir. Ayrıca, kişi başı vergi ve kişi başı gelir rakamları belediye sınırlarında yaşayan vatandaşa ayrılan kaynakları göstermektedir. Gelir eksik gerçekleşme oranı ise belediyenin bütçede öngördüğü gelirlerini toplama kapasitesini göstermektedir. X Büyükşehir Belediyesinin gelir oranlarının bir kısmı faaliyet raporlarında gerekli bilgiler bulunmaması nedeniyle hesaplanamamış olmakla birlikte genel olarak Belediyenin gelirleriyle ilgili olumlu gelişmeler olduğu görülmektedir.

Gider oranları belediyelerin giderleri ve hizmetleri ile ilgili bilgiler vermektedir. Faaliyet giderleri belediyelerin asıl faaliyetleri için harcadıkları tutarı temsil etmekte olup bu oranın artması vatandaşa bütçeden daha fazla doğrudan hizmet sunulduğunu göstermektedir. Kişi başı harcamalar ile kişi başı personel sayısı da benzer etkiler yaratmaktadır. X Büyükşehir Belediyesinin gider oranlarındaki gelişmeler incelendiğinde faaliyet giderleri oranı artmamış olmakla birlikte kişi başı gider ve kişi başı personel sayıları artmıştır. Belediyenin gider oranlarında genel olarak olumlu gelişmeler söz konusudur.

Faaliyet sonuçları oranları belediyelerin faaliyetlerinin verimliliği, etkinliği ve sürdürülebilirliği ile ilgili bilgiler vermektedir. İktisadi teşebbüs kar/zarar oranı

belediyeye ait teşebbüslerin mali durumunu gösteren çok önemli bir orandır. Bütçe dengesi oranı, faaliyet oranı ve kişi başı bütçe fazlası/açığı oranları ise bütçenin durumu ve sürdürülebilirliğini göstermektedir. Süregelen bütçe açıkları ve dengesizlikleri ile artan teşebbüs zararları belediyelerin mali durumlarının bozulmasına ve faaliyetlerini sürdürememesine neden olabilir. X Büyükşehir Belediyesinin faaliyet oranları incelendiğinde teşebbüs karlarının arttığı, bütçe dengesi ve faaliyet oranlarının düştüğü, kişi başı bütçe fazlasının yerini kişi başı bütçe açığının aldığı görülmektedir. Özellikle bütçe dengesi oranındaki değişme dikkat çekicidir. Bu azalış bütçe gelirlerinin önemli kısmının kısıtlanmış olduğunu göstermektedir. Genel olarak Belediyenin faaliyet oranlarında olumsuz gelişmeler olduğu görülmektedir.

Borç yapısı oranları belediyelerin uzun dönem borçlarını ödeme gücünü temsil etmektedirler. Bu oranlar yükümlülük oranı, uzun vadeli borç oranı, kişi başı uzun vadeli borç, borç servis oranı, emeklilik yükümlülükleri oranıdır. X Büyükşehir Belediyesinin borç oranları incelendiğinde toplam yükümlülüklerin düştüğü, kişi başı borçların arttığı, borç servis oranının düştüğü görülmektedir. Borç oranlarında olumlu ve olumsuz gelişmeler görülmektedir.

Varlık oranları ise belediyelerinin sağladıkları hizmetlerin fiziki dayanağı olan bina, araç, alt yapı ve üst yapı yatırımları gibi varlıkları ve bu varlıkların sürdürülebilirliği ile ilgili bilgiler sağlamaktadır. Net varlık oranı yükümlülükler çıktıktan sonraki varlıkların toplam varlıklara oranını, bakım faaliyet oranı duran varlıkların sürdürülebilirliğini, yatırım harcamaları bu giderlerin toplam giderler içindeki payını, yatırımların varlıklara oranı yatırım harcamalarının toplam varlıklara oranını, amortisman giderleri ise amortismanların oranını göstermektedir. Söz konusu Büyükşehir Belediyesinin varlık oranları incelendiğinde net varlıklarının arttığı görülmektedir. Bu oran zaten oldukça yüksek bir oran olduğundan belediyenin varlıklarının önemli boyutlarda olduğu anlaşılmaktadır. Duran varlıkların bakım onarım giderleri de bir artış göstermektedir. Bu durum Belediyenin varlıklarının ömrünü ve kalitesini artırmak amacıyla yapmış olduğu harcamalarını artırdığını göstermekte, sağlanan hizmetlerin sürdürülebilirliği açısından olumlu karşılanmaktadır. Yatırım harcaması seviyesi ve yatırımların varlıklara oranı göstergelerinde ise kayda değer bir gelişme görülmemektedir. Belediyenin sermaye yatırımları yatay seyretmektedir. Amortisman oranı ise Belediyenin faaliyet raporunda bu konuda bilgi sağlayan Faaliyet Sonuçları Tablosu yer almadığından hesaplanamamıştır. Ancak, varlık oranlarında genel olarak olumlu ya da olumsuz bir gelişme olmadığı görülmektedir.

## SONUÇ

Kamu sektöründe mali tablo analiz yöntemlerinin incelenmesi ve Türkiye’de kamu mali raporlarında uygulanabilirliğinin çalışıldığı bu makalede, Türkiye’de 2001 sonrası dönemde kapsamlı bir muhasebe ve raporlama sistemine geçildiği, bu sistemde hazırlanan mali tabloların mali tablo analizine uygun bir yapıda olduğu görülmüştür.

Örnek uygulama sonuçlarından da görüldüğü gibi mali tablo analiz yöntemlerinin kamu idarelerinin mali tabloları için de uygulanması ve daha da geliştirilmesi mümkün olup söz konusu analizler idarelerin mali durumları, mali durumlarındaki gelişmeler ve faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği açısından önemli bilgiler sağlamaktadır.

Kamu sektöründe mali tabloların amaçları dikkate alınarak örnek uygulama sonuçları incelendiğinde;

- Dikey analiz idarenin mali yapısı, kaynakların kullanımı ve dağılımı, nakit ihtiyacının nasıl karşılandığı, finansman kaynaklarının neler olduğu konularında bilgiler sağlamakta,
- Yatay analiz ile trend analizleri kurumların mali durumları ve mali durumlarında ortaya çıkan değişiklikler hakkında bilgiler vermekte,
- Oran analizleri kurumların mali durumları, mali yapısı, kaynakların kullanımı, mali durumdaki değişiklikler, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, borç ve hizmet sürdürülebilirliği ile ilgili bilgiler sağlamakta,
- Analizler kurumların denetiminde iç denetim birimleri ile yüksek denetim kurumu olan Sayıştaya denetim riskleri ve tutarsızlıkların tespiti konularında bilgiler sağlamaktadır.

Bu yönleriyle mali tablo analizleri mali tabloların hazırlanma amaçlarının tamamlanmasını ve gerçekleştirilmesini sağlayan faydalı araçlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Analiz yöntemlerinin, özellikle oran analizlerinin, tüm kamu idareleri için kullanılmasının ise kurum bazlı detaylı inceleme ve çalışmalar neticesinde uygun yöntem ve oranların geliştirilmesi neticesinde gerçekleştirilmesi mümkün görünmektedir. Bu aşamada akademisyenlere, iç denetçilere ve Sayıştaya görev düşmektedir. Kamu sektöründe mali tablo analizi uygulamaları özellikle ülkemizde oldukça yeni bir alan olmakla birlikte bu konudaki çalışma ve gelişmeler etkin karar almaya, şeffaflık ve hesap verebilirliğe önemli katkılar sağlayacaktır.

## **KAYNAKÇA**

- Annual Report 2012-2013, Ministry of Transport, New Zealand.
- Annual Report 2012-2013, Australian Government, Department of Sustainability, Environment, Water, Pollution and Communities.
- Atmaca, B., Ceylan, Y. ve Hanedan, T. (2002), Bilanço Analiz Teknikleri, Ankara, Vergi Denetmenleri Derneği, s. 48.
- Aydoğdu S. (2010), Altı Sigmayı Kullanan Bir İşletmenin Mali Tablolar Analizi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Australian National Audit Office (2009), Preparation of Financial Statements by Public Sector Entities, Better Practice Guide, June.
- Brown, K. W. (1993), The 10-Point Test of Financial Condition: Toward an Easy-to-Use Assessment Tool for Smaller Cities, Government Finance Review, December, 21-26.
- Chaudhary, L. A. (1999), Financial Analysis for Managers and Auditors, Department of Auditor General of Pakistan, Lahore, s. 111.
- Consolidated Annual Report and Accounts 2012-2013, Department for Education UK.
- Financial Statements of the Government of New Zealand, for the year ended 30 June 1997.
- GAO (2013), Financial Audit, IRS's Fiscal Years' 2013 and 2012 Financial Statements, December, GAO-14-169.
- Gilman, S. (1925), Analyzing Financial Statements, , The Ronald Pres Company, NY.
- Groves, S. M., Godsey, W. M, Shulman, M. A. (1981), Financial Indicators for Local Governments, Public Budgeting and Finance, Summer, s. 5-19.
- Horrigan, J. O. (1968), A Short History of Financial Ratio Analysis, The Accounting Review, April, s. 284-285.
- ICMA (2003), Evaluating Financial Condition: A Handbook for Local Government.
- IFAC-PSC Study 1 Financial Reporting by National Governments, paragraph. 089.
- International Public Sector Accounting Standard (2006), Financial Reporting Under Cash Basis of Accounting, IFAC Public Sector Committee, Updated 2006, Appendix 4, Qualitative Characteristics of Financial Reporting.

IPSAS 1-Presentation of Financial Statements.

Kamnikar, J. A., Kamnikar, E .G., Deal, K. H. (2006), Assessing a State's Financial Condition, *Journal of Government Financial Management*, Fall, s. 30-35.

Karaarslan, E. (2005), Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları, *Türmob Yayınları*, 276, Sirküler Rapor Serisi 2005-11, Ankara, s. 6

Kloha, P., Weissert, C. S., Kleine, R. (2005), Developing and Testing a Composite Model to Predict Local Fiscal Distress, *Public Administration Review*, May/ June, Vol. 65, No. 3.

Koçak, S, Kavsara, V (2012), 5302 sayılı Kanun Sonrasında İl Özel İdarelerinde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt 10, Sayı 20.

PwC (2013), *Towards a New Era in Government Accounting and Reporting*, PwC Global Survey on Accounting and Reporting by Central Governments.

Sevim, Ş., Bozdoğan, T., Topakkaya, A. (2009), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebesi Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 43-57.

Soverchia, M. (2012), Central Government Accounting and Financial Reporting: a Comparison between France, Italy and European Union, *Economia Aziendale Online* Vol 3, 2.

Wall, A. (1919), Study of Credit Barometrics, *Federal Reserve Bulletin*, March, s. 229-243.

Wang, X., Dennis, L., Sen Tu, Y. J. (2007), Measuring Financial Condition: A Study of U.S. States, *Public Budgeting and Finance*, Summer, s.1-21.

# DENETİMDE BEKLENTİ BOŞLUĞU

## EXPECTATION GAP IN AUDIT

**Ekrem YILDIZ\***  
**Erdem BULUT\*\***

### ÖZ

Yapılan işlemlerin yerindeliliğini ve verimliliğini belirlemenin yollarından biri de denetimdir. Denetimin bu işlevinin üçüncü kişilere yansımaysa denetim raporları aracılığıyla olmaktadır. Denetim raporlarının en büyük kullanıcısı, başta kamu sektörü olmak üzere, yöneticilerden çalışanlara, adli mercilerden pay sahiplerine kadar geniş bir toplum kesimidir. Toplumun büyük bir kesimini ilgilendiren denetim raporlarının ihtiyaçlara ve beklentilere cevap verebilme kabiliyeti ise teoride beklenti boşluğu olarak ifade edilmektedir. Bu çalışmada da denetimde beklenti boşluğu kavramsal olarak ele alınacak ve beklenti boşluğunun oluşmasına neden olan etkenler üzerinde durulacaktır. Daha sonraki aşamada ise denetimde beklenti boşluğunu azaltıcı önlemlere yer verilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Denetimde beklenti boşluğu, Beklenti boşluğunun kaynakları.

### ABSTRACT

One of the ways to determine the conformability and productivity of operations is auditing. This function of auditing reflects to third parties through audit reports. The biggest user of audit reports, particularly in the public sector, is a wide category of community from managers to employees, from judicial authorities to shareholders. In theory, the ability of audit reports, which concern a major part of society, to respond to the needs and expectations is expressed as the expectation gap. In this study, the expectation gap in audit will be addressed conceptually and the factors causing the formation of expectation gap are emphasized. In the later stage, the measures to reduce the expectation gap in auditing will be mentioned.

**Keywords:** Audit, Expectation gap in audit, Sources of expectation gap.

### GİRİŞ

Denetim, faaliyetlere ilişkin yapılan işlemlerin mevzuat ve standartlara uygunluğunu tespit etme ile raporlama işlevi olarak tanımlanmaktadır. Bu açıdan denetimin, gerek kamu sektörü içerisinde gerekse özel sektör içerisinde hayati bir

\* Prof. Dr., Kırıkkale Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, ekremyildiz@gmail.com

\*\* Dr., Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Müfettişi, buluterdem@yahoo.com



fonksiyonu bulunmaktadır. Çünkü denetimin yöneticiler ve çalışanlar açısından caydırıcılık faktörü bulunmaktadır. Buna göre, denetim raporlarında yer alan bilgiler, yöneticiler ile çalışanların hata ve hile kaynaklı işlemler yapmasına mani olmaktadır.

Denetimden beklenen, yapılan işlemlerin ve faaliyetlerin mevzuata uygunluğunu belirlemek ve denetim raporlarından yararlananlara sunmaktır. Denetim raporlarından yararlananların başında ise kamu, işletme/kurum yöneticileri ve çalışanları, pay sahipleri ve toplumun diğer kesimleri gelmektedir. Bu durumda, birçok açıdan önemli bir yere sahip olan denetimin, denetim raporlarından yararlananların beklentilerini ne derecede karşıladığı sorusu önem kazanmaktadır. Denetim raporlarından yararlananların beklentileri ise denetçilerin denetime yönelik algısından bağımsız olmayıp birbirleriyle ilişkilidir. Literatürde beklenti boşluğu olarak ifade edilen bu durum, özeldede denetim raporlarından yararlananların denetimden ne beklediği ile bu beklentilerinin ne kadarının karşılandığı şeklinde ifade edilmektedir.

Denetimin kamusal yararı da göz önünde bulundurulduğunda, denetim raporlarından istifade edenlerin denetimden ne beklediği ve bu beklentilerin denetçiler tarafından hazırlanan raporlarla tatmin edilip edilmediği sorusu ön plana çıkmaktadır. Ön plana çıkan bir diğer soru ise denetçilerin denetim konusundaki beklentileridir. Zira beklenti boşluğu tamamen denetim raporlarından yararlananların beklentilerine bağlı olmamakta, denetçilerin beklentilerine de bağlı bulunmaktadır. Örneğin, denetçilerin eğitim seviyesinden kaynaklı eksik performans, toplumun makul beklentilerinin karşılanamamasına yol açmakta ve bu durum ise beklenti boşluğu doğmasına neden olmaktadır.

Beklenti boşluğunun var olup olmadığının tespiti birçok açıdan önemlidir. İlk olarak belirtmekte fayda var ki denetim uzmanlık bilgisi gerektiren teknik bir konudur ve denetim raporu kullanıcılarının bilgi sahibi olmayı istedikleri işlem hakkındaki en önemli bilgi araçları denetim raporlarıdır. Denetim raporlarından yararlananlara ait makul beklentilerin denetim raporlarında tam olarak karşılanamaması, karar verme süreçlerinde eksik bilginin hâkim olması anlamına gelmektedir.

Bilgi asimetrisinin olduğu bu gibi durumlarda, özellikle finansal piyasalarda dengesizliklerin oluşması kaçınılmazdır. Asimetrik bilginin en büyük dezavantajı, yatırımcıların firmaların gerçek durumunu bilememeleri sonucu pay senetleri için ortalama kaliteye dayalı bir fiyat teklif etmeleridir. Böyle bir durumda, finansal durumu iyi olan fakat bu duruma ilişkin bilgisi piyasalaşmamış olan şirkete ait pay senetlerinin piyasa değerinin altında fiyatlanması sonucu doğmaktadır.

Beklenti boşluğunun bir diğer sonucu, denetlenenlere ait beklentilerin karşılanamamasının neden olduğu yanlış yönetim stratejisidir. Yöneticiler tarafından, mevzuata ve standartlara aykırı olarak yürütülen işlemlerin raporlanması sürecinde beklentilerin tam olarak karşılanamaması, gerekli tedbirlerin alınarak düzeltme işlemlerinin yapılmasına önemli bir engeldir.

Yine, yeni ortaklıkların kurulmasında, şirket birleşmelerinde ve yeni yatırım kararlarının alınmasında temel alınan denetim raporlarının beklentileri karşılamaması, karar alma süreçlerinde bilgi ihtiyaçlarının tatmin edilememesi anlamına gelmektedir.

Bunun yanında beklenti boşluğunun varlığı, yöneticilerin denetim konusunda makul olmayan beklentilere sahip oldukları anlamına gelmektedir. Bir diğer ifadeyle, yöneticilerin beklentileri mevzuata veya standartlara aykırıdır ve yöneticiler bu durumun farkında değildir.

Bu çalışmada da esas itibariyle denetimde beklenti boşluğu ele alınacaktır. Bu kapsamda ilk olarak beklenti boşluğunun tanımı ve teorik temellerine yer verilecektir. Daha sonraki aşamada ise beklenti boşluğunun yapısı ele alınacaktır. Denetimde beklenti boşluğunun tanımına ve yapısına yer verildikten sonra, beklenti boşluğunun oluşmasına neden olan faktörler ve beklenti boşluğunu kapatmak için alınması gereken önlemler değerlendirilecektir.

## 1. DENETİM

Faaliyet ve olgulara ilişkin açıklanan bilgilerin ve yapılan işlemlerin, önceden belirlenen kıstaslara uygunluk derecesini tespit etmek ve raporlamak amacıyla, bilgi ile kayıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun ilgili kullanıcılara raporlanması süreci denetim olarak adlandırılmaktadır (Arens ve Loebbecke, 1997: 2-3).

Diğer bir ifadeyle, denetimi, mali veya mali olmayan olaylarla ilgili olan iddiaların, daha önceden belirlenmiş olan standartlara uygunluk derecesinin araştırılması ve araştırma sonuçlarının ilgili kişi ve birimlere raporlanmak amacıyla objektif olarak delil toplanması ve bu delillerin sistematik olarak değerlendirilmesi süreci olarak tanımlamak mümkündür. Bu noktada, denetim ile teftiş, kontrol ve revizyon terimlerinin arasındaki ilişki ve farklılıkları açıklamak büyük önem arz etmektedir.

Teorik düzeyde teftiş, denetimin özel bir biçimi olarak tarif edilmektedir. Bu açıdan teftiş, herhangi bir alanda uygulanması gereken standart ve normlara

ne derece uyulduğunu belirlemek amacıyla yapılan denetimdir. Bunun yanında teftiş, finansal olayları kapsadığı kadar finansal olmayan olayları da içine alabilmektedir. Kontrol terimi, denetimin başlangıcı veya denetimden önce gelen faaliyet şeklinde ifade edilmektedir. Revizyon ise işletmeye ait finansal olayların incelenmesi ve denetlenmesi amacıyla yapılmaktadır (Kaval, 2005: 3-5).

Teftiş, kontrol ve revizyon terimlerini kapsayıcı nitelikte olan etkin bir denetim, başta denetlenen işletme veya kuruluşun kendisi olmak üzere denetlenen işletme veya kuruluşun yöneticileri, ortakları, denetlenen işletme ile ilişkisi olan üçüncü kişiler ve para ile sermaye piyasaları üzerinde hayati bir işlev görmektedir (Hooks, 2011: 13,14). Etkin bir denetim mekanizmasının en başta haberleşme<sup>1</sup>, değerlendirme<sup>2</sup> ve motivasyon<sup>3</sup> fonksiyonu bulunmaktadır. Bunun yanında, yönetici ve çalışanların hata ve yanlışlarının bağımsız ve objektif bir göz tarafından analiz edilmesi, denetlenenler açısından denetimin eğitici yanını ön plana çıkarmaktadır (Erdoğan, 2002: 61-62).

Denetim, teorik olarak çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. En genel sınıflandırma başlıkları; denetimin kapsamına göre, denetimin yapılış amacına göre, denetimin biçimine göre ve denetçilerin vasıflarına göre yapılan ayrımdır.

Kapsamına göre denetim türleri, genel ve özel denetim olmak üzere ikiye ayrılır. Genel denetim, bütün işlemleri kapsayan bir denetim türüdür ve genel itibarıyla işletme veya kuruluşun finansal durumundan, performans analizine kadar geniş bir alanı kapsar. Özel denetim ise belirli bir konuda bilgi edinmek amacıyla yapılan sınırlı bir denetim türü olup genel denetimden farklı olarak denetim konusu önceden bellidir.

Yapılış amacına göre denetim türleri, zorunlu ve isteğe bağlı denetim olmak üzere ikiye ayrılır. Zorunlu denetim, işletmelerin yasal zorunluluk kapsamında yaptırmakla yükümlü oldukları denetimi kapsamaktadır.<sup>4</sup> İsteğe bağlı denetim ise yasal her hangi bir zorunluluğa dayanmaksızın çeşitli amaçlarla farklı grupların isteği üzerine yapılan denetimdir.

- 1 Denetimin haberleşme fonksiyonu sayesinde, üstler astların faaliyetlerini daha iyi değerlendirmek olanağı elde ettikleri gibi astlar da üstlerin gelecekle ilgili planları ve beklentileri hakkında bilgi sahibi olmaktadır.
- 2 Denetimin değerlendirme fonksiyonu, işletme içi ve işletmeler arası kıyaslamaya olanak tanıyarak yöneticilerin geleceğe yönelik stratejiler belirlemesine olanak tanımaktadır.
- 3 Denetimin motivasyon fonksiyonu, işletmenin genel amacı ışığında, çalışan ve yöneticilerin faaliyetlerini en verimli şekilde yürütmek üzere özendirir.
- 4 Örneğin, "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" in 5/3'üncü maddesinde, bankaların, hesap dönemi sonları itibarıyla yıllık denetim, yıllık denetim planına uygun şekilde ara dönemler itibarıyla ara denetim, yönetmeliklerde öngörülen konulara münhasır olmak üzere özel amaçlı denetim yaptıracakları kayıt altına alınmıştır.

Biçimine göre denetim türleri, faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve mali tablo denetimi şeklinde gruplandırılmaktadır. En genel tanımıyla faaliyet denetimi, yapılan işlemlerin etkinliğini ve verimliliğini ortaya koymayı amaçlayan bir denetim türüdür. Bu yönüyle faaliyet denetimi bir danışmanlık hizmeti olarak da kabul edilmektedir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, faaliyet denetimi sadece muhasebe işlemleriyle sınırlı olmayıp işletmeye ait diğer işlemleri de içermektedir (Bozkurt, 2000: 29).

Uygunluk denetimi, yapılan mali işlemlerin ve diğer faaliyetlerin önceden belirlenmiş kıstaslara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, uygunluk denetiminin konusunu mali işlemler ve diğer faaliyetler oluşturmaktadır (Kepekçi, 2011: 3).

Biçimine göre sınıflandırılan bir diğer denetim türü olan mali tablo denetiminde, işletmenin mali tablolarının önceden belirlenmiş kıstaslara uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği incelenmektedir. Dolayısıyla da mali tablo denetiminin konusunu, ortaklara, kamu idaresine ve üçüncü kişilere verilen mali tablolar oluşturmaktadır (Kepekçi, 2011: 3).

Vasıflarına göre denetim türleri, iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetimden oluşmaktadır. Buna göre iç denetim, işletmelerin veya kurumun kendi bünyesinde oluşturularak finansal ve finansal olmayan faaliyetlerin doğruluğunu test eden, işletme içi riskleri değerlendiren, kaynakların etkin ve ekonomik kullanımını inceleyen bir denetim metodudur (Kell, vd. 1989: 8).

Bir diğer denetim türü olan kamu denetimi ise kamusal hakların korunması amacıyla kamusal kuruluşların kendi denetim elemanlarına yaptırmış olduğu denetim biçimi şeklinde tanımlanabilir. Kamu gelirleri, kamu giderleri ve kamuya ait mal varlıkları üzerinde her türlü denetime yetkili kuruluşlar genel denetim birimleri olarak adlandırılır (Altuğ, 2000: 25-26).

İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin, önceden belirlenen kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla, ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgi ve kayıtların bağımsız denetçiler tarafından toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili kullanıcılara raporlanması olarak adlandırılan bağımsız denetim ise bir diğer denetim türünü oluşturmaktadır.

## 2. DENETİMDE BEKLENTİ BOŞLUĞU

Finansal olan veya olmayan verilerle yakından ilgilenen tarafların, karar alma süreçlerinde başvurduğu en önemli araçlardan biri, denetlenen kuruluşlara

ait mali tablolar, faaliyet raporları ve denetimin amacıyla ilgili olan dokümanlardır. Söz konusu mali tabloların, faaliyet raporlarının ve dokümanların içerisinde yer alan bilgilerin raporlanması denetçiler tarafından yapılmaktadır. Denetçiler tarafından yazılan raporların, bu bilgileri kullanan tarafların beklentilerini tam olarak karşılayamaması durumu ise beklenti boşluğunu oluşturmaktadır.

Denetim raporlarını kullananların beklentilerinin tam olarak karşılanamamasının nedeni denetçilerden kaynaklanabileceği gibi bazen denetim raporlarını kullananlardan da kaynaklanabilir.

Literatürde beklenti boşluğu (*audit expectation gap*) kavramı ilk defa Liggio tarafından kullanılmıştır. Liggio, denetçilerin performansı ile finansal tablo kullanıcılarının denetçilerden bekledikleri arasındaki farklılığı beklenti boşluğu olarak tanımlamıştır. Liggio'ya göre, denetim boşluğunu oluşturan bu farklılığın nedenini, finansal tablolarda yer alan verilerin tam bir kesinlik ve doğruluk içerisinde ifade edilememesi oluşturmaktadır. Finansal verilerin tam bir kesinlik ve doğruluk içerisinde ifade edilememesi ise denetçiler ile denetim raporlarından yararlananlar arasında beklenti boşluğunun doğmasına neden olmaktadır (Liggio, 1974: 27).

Daha sonraki süreçte, beklenti boşluğu kavramıyla ilgili çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Bu tanımlamalardan biri de AICPA tarafından 1978 yılında denetçilerin sorumlulukları ile ilgili toplanan komisyon tarafından yapılmıştır. Komisyon, beklenti boşluğu terimini, kamu kesimini kapsayacak şekilde genişletmiştir. Buna göre, kamu kesiminin denetimden ne beklediği ile denetçilerin bu beklentileri ne ölçüde karşılayabildiği beklenti boşluğunu oluşturmaktadır. Söz konusu komisyonda, beklenti boşluğunu kapatmak için uygulanması gereken önlemler ele alınmıştır. Denetimde beklenti boşluğu ilk defa bu toplantıda geniş kapsamlı olarak ele alınmış ve tartışma konusu yapılmıştır (AICPA, 1975: xi, xii, 43).

Campbell ve Michenzi, beklenti boşluğu terimini, denetlenen finansal tabloları kullanan tarafların, denetçilerin bu denetimlere ilişkin rollerini ve denetim raporlarını yanlış anlamaktan kaynaklanan bir farklılık olarak ifade etmişlerdir. Bir diğer ifadeyle, finansal tablo kullanıcıları ile denetçilerin denetim raporlarına ve denetimin amacına yönelik yanlış algıları beklenti boşluğuna neden olmaktadır (Campbell ve Michenzi, 1987: 34).

Marra ve Rading ise beklenti boşluğu kavramını, denetçilerin denetim faaliyetinden doğan gerçek sorumlulukları konusunda, denetim raporlarından yararlananlar ile denetçiler arasında oluşan algı uyumsuzluğu olarak tanımlamıştır.

Dikkat edileceği üzere Marra ve Rading, beklenti boşluğu konusunda denetçileri ön plana çıkarmış ve denetçinin gerçek sorumluluğu ile üçüncü kişiler tarafından algılanan sorumluluğu arasındaki farkı beklenti boşluğu olarak ifade etmiştir. Zira sorumluluk derecesindeki artışa bağlı olarak, denetçilere karşı olan beklentilerde de artış meydana gelmektedir (Marra ve Rading, 1987: 30).

Yine bu konuyu ele alan Guy ve Sullivan ise beklenti boşluğunu, kamu ve diğer finansal tablo kullanıcılarının, denetçilerin nelerden sorumlu olduğu yönündeki beklentisi ile denetçilerin kendilerinin nelerden sorumlu olduğu yönündeki algısı arasındaki fark olarak tanımlamıştır. Guy ve Sullivan'a göre kamu ve diğer finansal tablo kullanıcıları, finansal tablolara ilişkin hata ve hilelerin tespit edilmesinden, raporlanmasından, denetimin etkinliğinin geliştirilmesinden ve denetim uygulamasının sonuçları hakkında finansal tablo kullanıcıları ile iletişim halinde olmaktan denetçileri sorumlu tutmaktadır. Bu nedenle de denetim raporlarından yararlananların, denetçilerin rolü hakkındaki bilgisi ile denetçilerin kendilerinden ne beklediği konusundaki farkındalığı, beklenti boşluğunun derecesi açısından büyük önem taşımaktadır (Guy ve Sullivan, 1988: 36).

Geçtiğimiz yüzyılın ikinci yarısından itibaren sermaye piyasalarında artış gösteren işlem hacmine paralel olarak, özellikle finansal tablolardan yararlanan yatırımcı sayısı da artış göstermiştir. Yatırımcı sayısındaki artışın doğal bir sonucu olarak denetçilerin raporlarına olan ilgi artmıştır. Denetçilerin raporlarına yönelik artan ilgi, denetçilerin raporlarına yönelik beklentilerde büyümeye neden olmuştur. Bu süreç içerisinde, denetçiler kendi sorumluluklarını azaltma eğilimindeyken denetim raporlarından yararlananlar ve kamu, denetçilerin sorumluluklarını artırma yönünde hareket etmiştir. Tarihsel süreç içerisindeki bu ayrışmaya dikkat çeken Taylor, geçen zamanla birlikte kamunun ve denetim raporlarından yararlananların beklentilerinin artmasına rağmen bu beklentilerin denetçiler tarafından tam anlamıyla karşılanamamasını beklenti boşluğu olarak ifade etmiştir (Taylor, 1989: 28).

Monroe ve Woodliff ise denetim raporlarından yararlananlar ile denetçiler arasında, denetçilerin görev ve sorumlulukları, denetçi raporlarında yer alması gereken bilgiler ve denetime ilişkin yasal düzenlemeler konusunda farklı inanışların var olduğu durumda beklenti boşluğundan söz edilebileceğini belirtmiştir (Monroe ve Woodliff, 1993: 71).

Beklenti boşluğunun uzun süredir var olduğunu ve bu boşluğu tam olarak kapatma imkânı olmadığını öne süren Epstein ve Geiger, denetçiler tarafından

sağlanan güvence hizmetleri konusunda, finansal tablo kullanıcılarının algılama düzeyi ile denetçilerin algılama düzeyi arasındaki farklılığı beklenti boşluğu olarak tanımlamıştır. Denetçiler tarafından verilen güvence hizmetleri konusunda, denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki algı farkı, beklenti boşluğunu oluşturmaktadır (Epstein ve Geiger, 1994: 60).

Zikmund ise beklenti boşluğunu, birinin diğerlerinden neyi yerine getirmesini beklediği ile neyi yerine getirmesi gerektiği arasındaki fark şeklinde ifade etmiştir. Örneğin havacılık sektöründe, yoğun yaz ayları içerisindeki uçuşlarda gecikmelerin olmasının beklenmesi olağandır. Hava yolu yolcuları ise aynı düşüncüyü paylaşmaktan uzaktırlar. Böyle bir durumda ise beklenti boşluğunun oluşması kaçınılmazdır. Zikmund'a göre, denetimin standartlara bağımlı olarak yapılması ve kuralların süreklilik göstermesi denetim alanında beklenti boşluğunun oluşmasında önemli bir faktördür. Çünkü farklı beklentilere sahip kişi veya grupların, her bir kuralı veya standardı farklı şekilde yorumlamalarını beklemek olağandır (Zikmund, 2008: 20).

Görüldüğü gibi beklenti boşluğu konusunda benzer nitelikte tanımlar yapılmıştır. Benzer nitelikte olan tanımların en büyük farklılığını ise denetim raporlarından yararlananların algı düzeyi ile denetçilerin algı düzeyi arasında uyumsuzluğa neden olan kaynaklar oluşturmaktadır. Buna göre, temel denetim raporu kullanıcısı olan kamunun ve yatırımcıların denetim raporlarından ne beklediği ile düzenlemeler çerçevesinde denetçilerin bu beklentileri ne kadar karşıladığı denetimde beklenti boşluğunun temelini oluşturmaktadır.

Bu noktada ise beklenti boşluğunun belirleyicileri ve sonuçları ile beklenti boşluğunu en aza indirmek için alınan önlemler ve yapılması gerekenler ön plana çıkmaktadır. Bundan sonraki başlıklar altında, özellikle denetim alanında beklenti boşluğunun unsurları ve beklenti boşluğuna neden olan faktörler üzerinde durulacaktır.

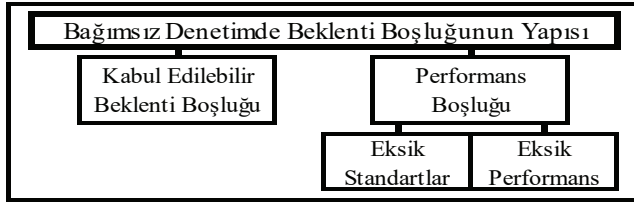
## 2.1. Denetimde Beklenti Boşluğunun Yapısı

Denetimde beklenti boşluğunun yapısı, 1988 yılında Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA) tarafından toplanan komisyon tarafından ele alınmıştır. CICA bu komisyon toplantısında esas itibarıyla, toplumun denetimden ne beklediğini tartışma konusu yapmıştır. Bu kapsamda, toplumun denetimden ne beklediği veya denetim konusunda toplumun tam olarak neye ihtiyacı olduğu ile denetçilerin bu beklentileri

ne derece karşıladığı ve yine bu beklentilerin karşılanmasından ne kadar sorumlu olması gerektiği üzerinde durulmuştur. Yine bahsi geçen komisyon toplantısında tartışma konusu yapılan konulardan birisi de denetimde beklenti boşluğunu oluşturan bileşenler ve bu bileşenlerin yapısına ilişkindir (CICA, 1988: 6, 7).

Denetimde beklenti boşluğunun yapısına ilişkin bir başka çalışma ise Porter tarafından yapılmıştır. Porter, beklenti boşluğunu oluşturan unsurları iki ana gruba ayırmış olup bu ayrıma ilişkin bilgiler Şekil 1’de gösterilmiştir.

**Şekil 1:** Porter’a Göre Beklenti Boşluğunu Oluşturan Tanımlamalar



**Kaynak:** Porter, 1993: 49-68.

Şekil 1’de görüleceği üzere, beklenti boşluğunun iki ana bileşeni bulunmaktadır. Bu iki ana bileşenden ilki kabul edilebilir beklenti boşluğudur. Kabul edilebilir beklenti boşluğu, toplumun denetçilerden kabul edilebilir seviyede yapmalarını istedikleri ile toplumun yapılmasını beklediği arasındaki boşluk olarak tanımlanmıştır (Porter, 1993: 50).

Porter’a göre, beklenti boşluğunun ikinci ana unsurunu ise performans boşluğu oluşturmaktadır. Performans boşluğu ise toplumun denetçilerden neyi yapmalarını bekledikleri ile denetçinin bu beklentinin ne kadarını karşıladığına yönelik toplumda oluşan algı düzeyini ifade etmektedir (Porter, 1993: 50).

Porter, performans boşluğunu iki ayrı gruba ayırmıştır. Bu grubun ilkini eksik standartlar olarak tanımlamıştır. Eksik standartlar, toplumun makul ölçüdeki beklentileri ile yasal düzenlemelerin, standartların ve mesleki ilkelerin denetçiden beklentileri arasındaki fark olarak ifade edilmiştir (Porter, 1993: 50).

İkinci grup ise eksik performans olarak tanımlanmıştır. Eksik performans, toplumun denetim konusundaki algısı ile denetçilere ilişkin standartların öngördüğü performans beklentisi arasındaki fark olarak belirtilmiştir. Porter, denetimdeki beklenti boşluğunun yapısını ayrıca Şekil 2’de gösterildiği biçimde açıklamıştır.



**Şekil 2: Porter'a Göre Beklenti Boşluğunun Yapısı**

|  |  |  |
|--|--|--|
| Denetçinin<br>Algılanan<br>Performansı                               |  | Toplumun<br>Denetçiden<br>Beklentileri |
| PERFORMANS BOŞLUĞU   |  | KABUL EDİLEBİLİR BEKLENTİ<br>BOŞLUĞU   |
| Eksik Performans   | Eksik Standartlar                          | Makul Olmayan Beklentiler              |
| Denetçinin<br>Var Olan<br>Görevleri*                                 | Denetçiden<br>Makul Olarak<br>Beklenenler† |  |
| * Kanun ve mesleki düzenlemeler tarafından belirlenmiş görevler      |  |  |
| † Denetçinin fayda-maliyet analizine göre yerine getireceği görevler |  |  |

**Kaynak:** Porter, 1993: 50.

Porter tarafından geliştirilen beklenti boşluğu yapısı, toplum beklentileri ile denetçinin toplum tarafından algılanan performansı arasındaki boşluğun unsurlarını ve yapısını ortaya koyması açısından önemlidir.

Şekil 2'ye göre, performans boşluğunun bir parçasını oluşturan eksik standartlar, yapılacak yasal düzenlemeler ve standartlardaki iyileştirmeler ile kapatılabilir. Performans boşluğunun bir diğer parçasını oluşturan eksik performans ise denetçilerin kalitesini artırmaya yönelik politikalar ile iyileştirilebilir (Porter, 1993: 50-53).

Yine Şekil 2'ye göre, denetçiden kaynaklanan performans eksikliği giderildiğinde denetçinin mevcut düzenlemelerin öngördüğü performans düzeyine ulaşılır. Mevcut düzenlemelerin öngördüğü performans düzeyine ulaşıp, finansal tablo kullanıcılarının beklentilerine yönelik yasal düzenlemeler yapıldıktan sonra, makul beklentilere cevap verilebilmektedir.

Makul olmayan beklentilerden oluşan beklenti boşluğu ise denetçilerin performansından ve mesleki düzenlemelerden bağımsız olup büyük ölçüde toplumun denetime ilişkin değer yargılarından kaynaklanmaktadır (Porter, 1993: 50-52). Bu durumda toplumun, denetimin amacı, kapsamı ve ilkeleri konusunda bilgilendirmek, beklenti boşluğunun kapatılması açısından önem taşımaktadır.

## 2.2. Denetimde Beklenti Boşluğunun Nedenleri

Denetimde beklenti boşluğunun oluşmasında denetçilerin tecrübesi, yasal düzenlemeler ve mesleki ilkeler ile denetim raporlarından yararlananların bilgi düzeyi önemli rol oynamaktadır. Boşluk oluşmasına neden olan faktörlerin doğru

tespiti, denetimde oluşan farkın doğru politikalarla kapatılması açısından son derece önemlidir. Bu nedenle, bundan sonraki başlıklar içerisinde denetimde beklenti boşluğuna neden olan faktörler ele alınacaktır.

### **2.2.1. Denetimin Karışık Doğası**

Uzun tarihi süreçte, denetimin fonksiyonunda meydana gelen gelişmeler denetimin doğasında da önemli değişimlere yol açmıştır. Özellikle bağımsız denetim alanında sağlanan geleneksel uygunluk denetimi yerini artık finansal tablolardaki hata ve hilelerin tespiti ile finansal tabloların doğruluğunun garanti edilmesine bırakmıştır. Daha sonraki süreçte ise bu durum, finansal tabloların doğruluğuna ve dürüstlüğüne makul derecede güvence vermek, işletme risklerini tespit etmek ve yöneticilere tavsiyelerde bulunmak şekline evrilmiştir (Heang, vd., 2008a: 31-35).

Denetimin yapısında meydana gelen bu değişim en önemli nedeni, denetimin statik bir yapı değil dinamik bir yapı sergilemesidir. Örneğin, denetime yön veren önemli kırılmalar, sosyo-ekonomik yapıdaki değişimler, teknolojik gelişmeler ve yasal düzenlemelerin genişleyen alanı, denetimin kendini sürekli olarak güncelleyen bir yapı sergilemesinde etkili rol oynamıştır. Denetime ilişkin kararların, raporların ve denetime karşı olan algıların değişimine bağlı olarak denetçi raporlarının anlaşılabilirliği farklılık göstermiştir.

Bunun yanında, denetimin uzmanlık gerektiren bir faaliyet sergilemesi, denetimin konusu ve süreci hakkında yeterince bilgi sahibi olamayanların, denetim fonksiyonunu tam olarak kavrayamamalarına neden olmaktadır. Yine denetim raporlarına hakim olan teknik ifadeler, finansal veriler ve yorumlar, denetimin doğasında bulunan ve üçüncü kişileri etkileyen bir başka husustur (Heang, vd. 2008a: 31-35).

Denetimin karışık doğasından kaynaklanan bütün bu durumlar ise denetim raporlarından yararlananlar ile denetçiler arasındaki boşluğu artırmakta ve beklentilerin farklılaşmasına neden olmaktadır.

### **2.2.2. Denetçinin Rolü**

Denetim raporlarından yararlananların başında firma/kurum yöneticileri, pay sahipleri, yatırımcılar ve kamu kesimi gelmektedir. Her bir tarafın görevi ve fonksiyonu ise ayrıdır.

Bu taraflardan ilkinin oluşturan firma yöneticilerinin temel fonksiyonu, firma karlılığını artırmak ve finansal tabloları işletme faaliyetlerine uygun biçimde hazırlamaktır. Fakat bazı durumlarda, işletme yöneticilerini farklı amaçlar

motive edebilmektedir. Yöneticilerin kişisel amaçlarının ön plana çıkması, vergisel düzenlemelerden kaçınma isteği ve firma karlılığını olduğundan farklı gösterme endişesi gibi durumlar finansal tabloların işletmelerin gerçek durumunu yansıtmamasına neden olabilmektedir.

Bir diğer grup olan yatırımcılar ve pay sahipleri için ise işletme performansını takip etme aracı finansal tablolar ve faaliyet raporlarıdır. Bu nedenle de, yatırım yapılan işletmeler açısından büyük önem arz eden finansal tabloların ve faaliyet raporlarının, firmanın gerçek durumunu doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaması gerekmektedir.

Denetimde beklenti boşluğu oluşmasındaki faktörlerden biri olan rol çatışmasını açıklayan teorilerden birisi de vekâlet teorisidir. Vekâlet teorisine göre, rol çatışması yaşayan gruplardan ilki vekil (*agent*) olarak tarif edilen firma yöneticileridir. Yöneticilerin temel amacı ise iktisat biliminin temel ilkelerine uygun şekilde kendi çıkarlarını maksimize etmektir. Rol çatışması yaşayan diğer grubu pay sahipleri oluşturmaktadır. Pay sahipleri ise hissedarı oldukları şirketler aracılığıyla kendi karlarını artırmayı amaçlamaktadırlar. Vekillerin ve pay sahiplerinin amaçlarındaki bu farklılaşma farklı sonuçlar doğurabilmektedir (Colbert ve John, 1988: 7-9).

Vekâlet teorisine göre, pay sahiplerinin ve vekillerin işletmeyle ilgili bilgi düzeylerinin farklı olması risk alma girişimlerinin de farklılık göstermesine neden olmaktadır. Bu durum ise pay sahiplerinin kazançlarının maksimize edilemeyeceği anlamına gelmektedir (Mengi, 2013: 99).

Vekiller ile pay sahiplerinin farklı amaçla hareket etmeleri ve vekillerin işletmeyle ilgili gerçek bilgiye firma sahiplerinden daha yakın bulunması bilgi asimetrisinin doğmasına neden olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, yöneticilerin işletme çıkarlarından ziyade kendi çıkarlarını ön planda tutmaları, firmayı yönetmekle sorumlu olan yöneticilerin denetim altında tutulmalarını zorunlu kılmaktadır.

Yöneticilerin denetim altında tutulmasından doğan ek maliyet ise "temsil maliyeti" olarak isimlendirilmektedir. Böyle bir durumda, ortaya çıkan bilgi asimetrisinin en aza indirgenmesi için denetim ve denetçi önemli bir rol oynamaktadır (Mengi, 2013: 100).

Vekâlet teorisi açısından, bilgi asimetrisinin en aza indirgenmesinde önemli rol oynayan denetçilerin önündeki en büyük engellerden birisi de özellikle bağımsız denetim alanındaki firmalar tarafından verilen denetim dışı hizmetlerdir. Bilindiği üzere bağımsız denetim firmaları, denetim hizmetleri yanında vergi

danışmanlığı, kurumsal finansman ve tasdik hizmetleri gibi denetim dışı hizmetler de verebilmektedir.

Denetim dışı hizmetler, bağımsız denetim firmaları için önemli bir genişleme alanıdır. Örneğin, ABD’de 1999 yılında, bağımsız denetim firmalarının denetim dışı gelirlerinin toplam gelirleri içerisindeki payı %66’ya çıkmıştır (Moore, vd. 2003: 15). Yine ABD üzerine yapılan araştırmada, denetim dışı hizmetlerin denetçi bağımsızlığı üzerinde negatif etkide bulunduğu gösterilmiştir (Davis ve Dana, 2008: 42). Benzer olarak Malezya (Teoh ve Lim, 1996) ve Almanya (Quick ve Bent, 2015: 171-179) için yapılan çalışmalarda da bağımsız denetim firmaları tarafından verilen denetim dışı hizmetlerin bağımsız denetçilerin bağımsızlıkları üzerinde olumsuz etkiye sahip olduğu ortaya konulmuştur.

Denetim dışı hizmetlerin bir sonucu olarak, bağımsız denetim firmaları tarafından verilen denetim hizmetleri konusunda toplumda algı farklılığı olması kaçınılmazdır. Bu durumda, bağımsız denetçiler tarafından düzenlenen bağımsız denetim raporları ile toplumun beklentileri farklılaşmakta ve bağımsız denetim raporları güvence sağlama fonksiyonundan uzaklaşmaktadır.

Nitekim bu risk göz önünde bulundurularak, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu içerisinde çeşitli düzenlemelere gidilmiştir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi vasfına sahip kişinin denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunması durumunda bağımsız denetçi olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Benzer şekilde, bağımsız denetçi, son beş yıl içerisinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetlerden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa bağımsız denetçi olamayacaktır.

2012 yılı sonunda yayımlanarak yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde tamamlayıcı düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsızlıklarını zedeleyecek denetimleri üstelenemeyeceklerdir.

Yönetmelik’te, denetçi bağımsızlığı, esasta bağımsızlık ve şekilde bağımsızlık olarak düzenlenmiştir. Esasta bağımsızlık, denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklaması olarak tanımlanmıştır. Şekilde bağımsızlık ise denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin

konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği izlenimini oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınması olarak tanımlanmıştır.

### **2.2.3. Değişen Beklentilere Verilen Cevaplardaki Zamansal Gecikmeler**

Toplumun denetimden beklentisi tarihsel süreç içerisinde birçok değişiklik göstermiştir. Bu değişikliklerin temelinde ise sosyal ve ekonomik değişiklikler etkili olmuştur. Örneğin, 1920-1960 dönemindeki denetim anlayışında şirketlere ait varlıkların fiziki denetimi ön plana çıkmıştır. İç denetim raporlarının göz önünde bulundurulması, örneklem alma yönteminin kullanılması, iç ve dış kaynaklar aracılığıyla denetim kanıtlarının toplanması ve son olarak finansal tabloların doğruluğunun ve uygunluğunun vurgulanması işlevi bu dönemin göze çarpan gelişmeleridir (Heang vd., 2008b: 4).

1960-1990 yılları arasıysa, gelişen teknoloji ile birlikte ekonomik büyümenin hızlandığı bir döneme denk gelmektedir. Ekonomik büyüme mikro bazda firma ölçeklerine de yansımış ve bu durum denetçileri ön plana çıkarmıştır. Büyüyen firma ölçeklerinin kaçınılmaz sonucu olarak denetimde risk odaklı denetim anlayışı uygulama alanı bulmuştur. Risk odaklı denetim anlayışıyla birlikte denetçiler, hata ve hile bulunma olasılığı yüksek alanlara yönelmiştir.

Yine bu dönem içerisinde bağımsız denetim firmaları tarafından verilen denetim dışı hizmetlerde artış gözlemlenmiştir. Bağımsız denetim firmaları tarafından verilen denetim dışı hizmetlerin artmasını, ekonomik gelişmeyle birlikte artan firma sayılarına ve faaliyetlerine bağlamak da mümkündür. Bu dönemin bağımsız denetim açısından göze çarpan bir diğer özelliği, bilişim teknolojilerinin muhasebe sistemi içerisinde kullanılmasına başlanmasıdır (Heang vd., 2008b: 5).

1990'lı yıllardan günümüze kadarki dönemde ise denetimin işlevi ve denetçilerin fonksiyonu büyük bir değişim geçirmiştir. Bu değişimin temelini ise teknolojik gelişmeler, yolsuzluk algısındaki değişimler, finansal krizler ve firma iflasları oluşturmuştur. Yaşanan bu gelişmeler, kamu otoritesinin bu alanda birçok yasal düzenleme yapmasını kaçınılmaz kılmıştır. Değişen mevzuatın kaçınılmaz sonuçlarından birisi denetçilerin sorumlulukları üzerinde görülmüştür. Bu açıdan, bahsi geçen dönemin en temel özelliğini, denetçinin hata ve hilelere ilişkin sorumluluk derecelerindeki artış ve özellikle bağımsız denetim alanında denetlenmiş finansal tablolara verilen güvence hizmetlerindeki değişiklikler oluşturmaktadır.

Özet olarak tarihsel süreç içerisinde, denetçilerin bağımsızlığı, bağımsız denetim firmalarının/kurum ve kuruluşlarının organizasyon yapısı ve verdikleri hizmetler, denetim yöntemi, denetçilerin sorumlulukları gibi birçok konuda değişiklik olmuştur. Yine gelişen sermaye piyasalarına bağlı olarak denetim raporlarından faydalananların sayısı artmış ve bunun sonucu olarak denetim raporlarından yararlananların beklentisi değişiklik göstermiştir (Madsen, 2013: 6-8).

Bütün bu dönüşüm süreci, denetim raporlarından yararlanan tarafların beklentisinde değişikliğe yol açmıştır. Denetim raporlarından yararlananların algısında oluşan farklılaşmaya, denetçilerin ne derece uyum sağlayabildiği ise bu konunun özünü oluşturmaktadır. Buna göre, denetçilerin denetime ilişkin değişikliklere uyum sağlayamamasının sonucu olarak, denetim raporlarından yararlananların beklentilerini tam olarak karşılayamaması, beklenti boşluğunun oluşmasında önemli bir faktördür.

Değişen beklentilere verilen cevaplardaki zamansal gecikmelerden kaynaklanan denetim beklenti boşluğunu daraltmanın en önemli yollarından birisi, denetçilere verilen eğitimlerin artırılmasıdır. Verilen eğitimin özellikle denetçilerin fonksiyonları, denetimin işlevi, değişen standartlar ve mevzuat yapısı üzerine odaklanması, beklenti boşluğunun kapatılmasında etkili rol oynayacaktır.

Bunun yanında, denetim raporlarından yararlananların özellikle makul olmayan algılarını gidermek için denetçilerin sorumluluklarına ilişkin sınırlarına ve denetimin kapsamına yönelik bilgilendirmelere gidilmesi denetim boşluğunu gidermede önemli rol oynayacaktır.

## **2.2.4. Denetim Raporlarından Yararlananların Denetime Yönelik Yanlış Algısı**

Denetimde beklenti boşluğunun oluşmasına neden olan faktörlerden bir diğeri, denetim raporlarından yararlananların makul olmayan beklentilere sahip olmasıdır. Böyle bir durumda, denetim raporlarından yararlananların beklentisi, denetçinin sorumluluk alanını aşmaktadır. Bunun sonucu olarak ise denetim raporlarından yararlananlar ile denetçiler arasında beklenti farklılığı oluşmaktadır.

Literatürde “bilgi farklılığı” olarak ifade edilen bu durumun en temel nedenlerinden birisi, denetim raporlarından yararlananların denetimin yapısına ve amacına yönelik bilgi eksikliğidir. Bunun yanında, denetime ilişkin mevzuattaki ve düzenlemelerdeki değişikliğin sıklığı ve denetim raporlarından yararlananların bu değişiklikleri takip etmekteki güçlüğü bilgi farklılığının doğmasına neden olan bir diğer faktördür (Boyd, vd. 2001: 56-60).

Denetim raporlarından yararlananların, denetime yönelik yanlış algısını düzelterek beklenti boşluğunu ortadan kaldırmanın yolu, denetçilere ve denetim raporu kullanıcılarına yönelik denetimin yapısı, işlevi ve temel görevi hakkında daha açıklayıcı bilgi vermektir. Bilgi verme işlevi ise sadece eğitim faaliyetlerinden oluşmamakta, denetimin ve denetçilerin sorumluluk alanlarını belirleyici standartların geliştirilmesinden de geçmektedir. Denetimin kapsamına yönelik sınırların denetim raporlarından yararlananlar tarafından kesin olarak bilinmemesi, denetçilerin hazırladıkları raporlara ilişkin beklentilerin makul olmayan bir şekilde artış göstermesine neden olmak suretiyle beklenti farklılığının artmasına sebep olmaktadır.

### **2.2.5. Öz Düzenlemelerin Beklenti Boşluğu Üzerine Etkisi**

Belirli bir uzmanlık isteyen her mesleğin kendine ait kuralları ve düzenlemeleri bulunmaktadır. Bu kural ve düzenlemeler resmi kamu otoritesi tarafından belirlendiği gibi o mesleğin olağan akışı içerisinde kendiliğinden de belirlenmektedir. Bir diğer ifadeyle, denetim mesleğinin bu şekilde oluşan kendine has mesleki düzenlemeleri bulunmaktadır. Bu düzenlemeler, denetim firmalarını/ kurum ve kuruluşlarını ve denetçileri gözetleyen profesyonel standartları içermektedir.

Diğer mesleklerin aksine, denetçilerin topluma karşı önemli bir sorumluluğu vardır. Bu nedenle de denetçilerin kamu yararına uygun hareket etme yükümlülükleri bulunmaktadır. Kamu yararına uygun hareket etme yükümlülüğünü yerine getirmek için ise denetçilerin her zaman etik kurallar tarafından çevrelendirilmesi gerekir.

Örneğin bağımsız denetim alanındaki etik ilkeler, bu alanda düzenleme yapmaya yetkili olan IFAC, AICPA ve IAASB gibi kuruluşlar tarafından belirlenmektedir. Bu ilkelere misal olarak dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik, profesyonel davranış ve mesleki şüphecilik ilkeleri gösterilebilir. Denetim mesleğine yönelik belirlenen etik ilkelerin önemi son derece büyüktür. Nitekim dünyanın önde gelen bağımsız denetim firmalarından biri olan Arthur Andersen'in sadece birkaç çalışanın ahlaki ilkeleri ihlal etmesi ve bu ihlalin sonucu olarak bahsi geçen denetim firmasının çökmesi, bu duruma verilebilecek güzel bir örnektir. Bu iflasın sonucunda, binlerce insan işsiz kalmış, doğrudan veya dolaylı olarak yüz milyonlarca dolar zarar oluşmuştur (Islam, 2013: 1064-1066).

Denetim mesleğinin kamusal yararı da göz önünde bulundurulduğunda, denetime ilişkin kamu ile mesleki örgütlerin oluşturduğu etik kurallar, düzenlemeler, standartlar ve ilkeler büyük önem arz etmektedir. Bu düzenlemeler ise bir taraftan

denetçilerin sorumluluk alanlarının belirlenmesine yardım ederken diğer taraftan denetim raporlarından yararlananlara rehberlik etmektedir.

Denetimde öz düzenlemenin her ne kadar olumlu tarafları bulunsa da bu durumun beklenti boşluğunu artıran farklı bir yönü de bulunmaktadır. Yapılan çalışmalar, meslek mensuplarının meslek örgütleri tarafından oluşturulan standartları kendi lehlerine olacak şekilde hazırladıklarını ve bu şekilde yorumladıklarını göstermiştir. Bir başka ifadeyle, denetçiler mesleki sorumluluklarının minimum düzeyde tutulmasını isterken, denetim raporlarından yararlananlar bu sorumluluğun artırılmasını talep etmektedirler (Onulaka, 2015: 103-107).

Kısaca, meslek mensuplarının standartlar, kurallar ve ilkeler üzerinde öz düzenleme etkisinin bulunması, denetçilerin kendi sorumluluklarını azaltan, risk almalarını engelleyen ve toplumsal faydadan çok kendi faydalarını ön planda tutan bir anlayışa sahip kurallar bütününe oluşmasına neden olmaktadır.

Öz düzenlemenin bu kaçınılmaz sonucu, denetim raporlarından yararlananların beklentilerinin tam anlamıyla karşılanamaması anlamına gelmektedir. Diğer yandan ise performans açığı oluşmakta ve denetimde beklenti boşluğu içerisinde performans boşluğunun artmasına neden olmaktadır.

Öz düzenlemenin beklenti boşluğu üzerine etkisini gösteren çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan Onulaka (2015) tarafından Nijerya üzerine yapılan çalışmada, öz düzenleme yetkisi ile denetimde beklenti boşluğu arasında güçlü bir ilişkinin var olduğu gösterilmiştir. Buna göre, beklenti boşluğunun bileşenlerinden birisini öz düzenleme yetkisi oluşturmaktadır ve bu boşluğu eğitim politikaları ile azaltma imkânı bulunmamaktadır.

Bir diğer çalışma ise Heang vd. (2009) tarafından Malezya üzerine yapılmıştır. Bu çalışmada da benzer sonuca ulaşılmış ve kamusal düzenleme yetkisinin daha az olmasından dolayı bağımsız denetçilerin kendi çıkarlarını koruma yönünde hareket ettikleri gösterilmiştir. Bunun sonucu olarak ise bağımsız denetimde beklenti boşluğunun arttığı ve denetçiler ile denetim raporlarından yararlananların algı düzeylerinin farklılaştığı sonucuna ulaşılmıştır.

### **2.2.6. Denetçilerin Mesleki Bilgi Düzeyi**

Denetimde beklenti boşluğunu artıran nedenlerden biri de, denetçilerin mesleki bilgi düzeyinin, denetim raporlarından yararlananların beklentisini karşılamaktan uzak olmasıdır. Denetim raporlarından yararlananların makul olmayan beklentilerinden ziyade, denetçilerin mesleki bilgi düzeyindeki eksiklikten



kaynaklanan bu durum, performans boşluğunu oluşturan önemli faktörlerden biridir. Bu nedendir ki yapılan empirik çalışmaların büyük çoğunluğu mesleki bilgi düzeyi yetersiz olan denetçilere yönelik eğitim politikalarının beklenti boşluğu üzerine etkisi üzerine odaklanmıştır (Erdoğan, 2013; Adeyemi, 2011; Humphrey vd., 1993).

Mesleki bilgi düzeyindeki eksiklikten kaynaklanan beklenti boşluğunu azaltmanın en etkili yollarından biri denetim mesleğine yönelik eğitim kalitesini artırmaktan geçmektedir. Bunun yanında, mesleğe kabulde belirli bir yetkinlik düzeyi aranması ve daha sonraki aşamada mesleki gelişmelere yönelik eğitim politikalarına ağırlık verilmesi, denetimde beklenti boşluğunu azaltıcı diğer etkili unsurlardır.

### **2.3. Denetimde Beklenti Boşluğunu Daraltıcı Yöntem ve Uygulamalar**

Beklenti boşluğunu daraltmak için teoride birçok öneri öne sürülmüştür. Bu öneriler ise yasal düzenlemelere ağırlık verilmesi, ilgili mevzuatın ve standartların daha kapsayıcı olması, denetçilere yönelik eğitim politikalarına ve denetim raporlarından yararlananlara yönelik bilgilendirici faaliyetlere ağırlık verilmesi şeklinde sıralanmıştır. Bundan sonraki başlıkların altında, denetimde beklenti boşluğunu azaltıcı politika önerileri ele alınacaktır.

#### **2.3.1. Yasal Düzenlemeler**

Denetimin değişen rolüyle birlikte mevzuat ve standartlarda da birçok defa revizyona gidilmiştir. Yasal düzenlemelerin hedefini, finansal tablo kullanıcılarının makul ve kabul edilebilir beklentilerini karşılamak oluşturmuştur. Benzer şekilde, yaşanan finansal krizler ve denetim skandalları özellikle bağımsız denetim konusundaki yasal düzenlemelerin sebeplerinden birini oluşturmuştur. Bağımsız denetim alanında ABD’de ortaya çıkan Worldcom, Dynegy, Global Crossing, Qwest Communications, Tyco International, Xerox ve Enron gibi skandallar, bağımsız denetim ve denetçilerle ilgili birçok yasal düzenleme yapılmasını kaçınılmaz kılmıştır. Kaçınılmaz olan söz konusu yasal düzenlemeler kendisini Sarbanes-Oxley Yasasında (SOA) göstermiştir. SOA bu açıdan, bağımsız denetim alanına ses getiren önemli düzenlemelerden biridir.

Bunun yanında, özellikle denetçi bağımsızlığının geri planda tutulduğu durumlarda, denetim raporlarından yararlananların beklentilerinin tam olarak karşılanması mümkün değildir. Bu durumun doğal sonucu ise beklenti boşluğunun artmasıdır. Dolayısıyla da, denetçilerin bağımsızlığını teminat altına alan ve

denetçilerin sorumluluklarının kesin ve net olarak belirlendiği yasal düzenlemelerin nihai sonucu beklenti boşluğunun azalmasıdır.

### 2.3.2. Eğitim Çalışmalarına Ağırlık Verilmesi

Beklenti boşluğunun oluşmasına neden olan faktörlerden biri de eğitim eksikliğidir. Denetçilerin eğitimi ise denetçinin hayatlarının sadece bir dönemini değil, üniversite döneminde verilen eğitimden mesleki faaliyetlerin icra edildiği dönem boyunca verilecek eğitimlere kadarki geniş bir periyodu ifade etmektedir. Denetçilerin gerek geçmiş dönemlerinde aldıkları eğitim, gerekse de mesleğe giriş döneminde belirli bir yeterliliğin aranması, denetim raporlarının kalitesinde artışa neden olduğu gibi denetçilerden kaynaklanan performans açığını azaltmaktadır.

### 2.3.3. Denetçilerin Bağımsızlığının Artırılması

Denetçilerden beklenen, tarafsızlık, doğruluk ve mesleki dürüstlük içinde, bağımsızlıklarını zedeleyebilecek herhangi bir menfaat ilişkisine veya çıkar çatışmasına girmeksizin faaliyetlerini sürdürmeleridir. Denetçilerin bağımsızlık şekilleri iki gruba ayrılmaktadır. Bunlardan “düşüncede bağımsızlık” denetçinin yaptığı işin öneminin farkına varması anlamına gelmekte iken, tarafsız olarak denetim yaptığını ilişkin üçüncü tarafların şüphe duymaması “görünüşte bağımsızlık” anlamına gelmektedir (Uzay, 2004: 435-485).

Denetçi bağımsızlığı konusunda öne çıkan hususlardan ilki bağımsız denetim firmaları tarafından verilen denetim dışı hizmetlerin denetçilerin bağımsızlığı üzerindeki etkisidir. Denetim dışı hizmetlerin, denetçilerin bağımsızlığı üzerine etkisini araştıran çalışmalar iki değişken arasında negatif yönlü bir ilişkinin var olduğunu göstermiştir. Diğer bir ifadeyle, denetim firmaları tarafından verilen denetim dışı hizmetler arttıkça, denetçilerin bağımsızlık düzeyinde azalma meydana gelmektedir<sup>5</sup> (Oliverio ve Bernard, 2002; Wang ve Hay, 2013).

Denetçi bağımsızlığı konusunda atılan adımlardan biri de zorunlu tutulan denetçi rotasyonlarıdır. Zorunlu denetçi rotasyonuna gidilmesindeki amaç, denetçinin bağımsızlığını etkileyebilecek veya mesleki şüpheciliğine gölge düşürebilecek iş ilişkilerinin önüne geçebilmektir. Rotasyonun, denetçi bağımsızlığı üzerinde her ne kadar olumlu etki yaratacağı beklense de bu yöntemin çeşitli maliyetleri bulunabileceği öne sürülmüştür. Örneğin, zorunlu tutulan denetçi

5 Yapılan çalışmaların büyük çoğunluğu her ne kadar denetim dışı hizmetler ile bağımsızlık arasında negatif yönlü bir ilişkinin var olduğu sonucuna ulaşmış olsa da çalışmalardan bir kısmı da her iki değişken arasında ilişki olmadığını göstermiştir. Bu durumun nedenleri arasında ise denetçi bağımsızlığını etkileyecek uygulamaların yasa ve standartlarla sınırlandırılması ile denetim dışı hizmetlerin denetçilerin mesleki bilgi düzeyini artırması ve farkındalık seviyesini geliştirmesi gösterilmiştir (Defond, vd., 2002).

rotasyonlarının sonucunda, denetçilerin belirli bir konu ve alan üzerine uzmanlaşmaları sağlanamayacaktır. Nitekim bu konuyla ilgili olarak yapılan çalışmalardan bir kısmı, zorunlu denetçi rotasyonunun denetçilerin bağımsızlığı ve denetim raporlarının kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunduğunu göstermiştir (Gold vd., 2013). Diğer taraftan bu konuyla alakalı olarak yapılan bir kısım çalışmalar ise bu rotasyonun olumsuz etkisi bulunduğunu öne sürmüştür (Jackson vd., 2008).

#### **2.3.4. Denetim Raporlarının Daha Açık Yazılması**

Denetçilik, teknik bilgi gerektiren bir meslektir. Teknik bilgi gerektiren bir mesleğin ise kendine has terminolojisi ve düzenlemeleri olması kaçınılmazdır. Bahsi geçen terminoloji ve teknik bilgilere ise denetim raporlarından yararlanan bütün tarafların hâkim olması beklenemez. Zira denetim raporlarından yararlanan büyük bir kesim bulunmaktadır.

Konu bu açıdan değerlendirildiğinde, denetim raporlarının yeteri derecede açıklıkta ve sade bir şekilde yazılması büyük önem arz etmektedir. Denetim raporlarının yeteri derecede açıklıkta yazılmasının şartlarından biri ise raporun makul uzunlukta kaleme alınmasıdır. Tahmin edilebileceği üzere, yeterli derecede sadelikten uzak olan kısa denetim raporlarının açıklayıcılık gücü de sınırlı olabilecektir.

Açıklayıcılık gücü yüksek olan denetim raporlarının en büyük faydası, denetim raporlarından yararlananların ihtiyaçlarını karşılama düzeyinin yüksek olmasıdır. Denetim raporlarından yararlananların ihtiyaçlarını gidermeyen raporların ihtiyaçları karşılaması beklenemez. Bu durum ise denetimde beklenti boşluğunun nedenlerinden sadece bir tanesidir.

Nitekim bu konuyla ilgili olarak Best vd., (2001) tarafından yapılan çalışmada, denetlenmiş finansal tablo kullanıcıları ile denetçilerin algı düzeyleri ele alınmış ve her iki grup arasında da belirgin bir algı farklılığının bulunduğu görülmüştür. Araştırmaya göre, kısa denetim raporları beklenti boşluğunu artırmaktadır. Kısa denetim raporlarının beklenti boşluğunu artırmasında, hata ve hilelerin denetim raporlarında yer alışı şekillerinin etkili olduğu gösterilmiştir. Hata ve hilelere ilişkin tespitlerin, denetim raporlarında yeterli açıklıkta yer almaması, finansal tablo kullanıcılarının makul beklentilerinin yeterince karşılanmadığı anlamına gelmektedir.

### 2.3.5. Denetçilerin Sorumluluk Alanlarının Genişletilmesi

Denetimde beklenti boşluğuyla ilgili olarak yapılan çalışmaların birçoğunda, denetim raporlarından yaralananların denetçilerin sorumluluk alanlarına yönelik beklentilerinin çok yüksek düzeyde olduğu gösterilmiştir. Denetçilerin sorumlulukları konusundaki algı farklılığının sonucunda ise denetim raporlarından yaralananlar ile denetçiler arasında beklenti boşluğu olduğu ortaya konulmuştur (Baron vd., 1977; Monroe ve Woodliff, 1994; Kimberly vd., 2001).

Denetim raporlarından yararlananların beklentilerinin yüksek olmasının sonucunda ortaya çıkan algı farklılığını gidermenin yollarından biri de denetçinin sorumluluk alanını genişletmektir. Denetçi sorumluluğunun genişletilmesiyle birlikte, hata ve hileyle ilişkin makul güvence vermektan sorumlu olan denetçilerin alanı, tam güvence verme, işletmenin iç kontrolüne yönelik güvence hizmetleri verme, bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetleri verme, işletmenin sürdürülebilirliğiyle ilgili güvence hizmeti verme gibi alanlara doğru genişleyecektir (Altıntaş, 2011, 94-112).

Sorumluluk alanı daha geniş tutulan denetçiler tarafından yazılan denetim raporları ise daha kapsamlı ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını daha fazla karşılayan nitelikte olacaktır. Finansal tablo kullanıcılarına ait beklentilerin karşılandığı derecede ise algı farklılığı giderilmiş olacaktır.

### 2.3.6. Toplumun Denetim Hakkında Bilgilendirilmesi

Beklenti boşluğunu daraltmada etkin olabilecek faktörlerden bir diğeri ise denetim raporu kullanıcılarına, denetimin kapsamı ile denetçilerin sorumluluklarına ilişkin bilgi vermektir. Denetimin kapsamı ile denetçilerin sorumluluk alanlarına yönelik verilecek bilgiler, denetim raporlarından yararlananların makul olmayan beklentilerini sınırlandıracak ve beklenti boşluğunun daralmasına yardım edecektir.

Denetimin kapsamı ve denetçinin sorumlulukları konusunda bilgilendirilecek önemli taraflardan biri de, denetimin yapılacağı işletmedir. Bu nedenle de denetimin kapsamını ve denetçinin sorumluluklarını kayıt altına alan denetim raporları ve standartlar her iki taraf ve üçüncü kişiler için büyük önem arz etmektedir.

### 2.3.7. Denetçilerin Uzmanlaşmaları

Denetim, belirli bir uzmanlık bilgisi gerektiren meslek dalıdır. Uzmanlık bilgisi gerektiren denetimin birbirinden tamamen farklı sektörlerde faaliyet göstermesiyse kaçınılmazdır. Bu nedenle de, farklı sektörlerde uygulama alanı bulan denetimin raporlar üzerine etkisi, gözden kaçırılmaması gereken önemli bir noktadır.

Bilindiği gibi her bir sektörün kendisine göre kaynak kullanımı, üretim süreci, pazarlama metodu ve en önemlisi de mali kayıt sistemi bulunmaktadır. Örneğin, finans sektöründe faaliyet gösteren bir işletme ile tarım sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin, üretim sürecinden muhasebesine kadar birçok farklılık göze çarpacaktır.

Sektörle ilgili olarak herhangi bir uzmanlık bilgisine sahip olmayan denetçinin yapacağı ilk işlerden birisi, denetime konu olan işletmeyi tanımadır. İşletmeyi tanımak ise müşterinin sektördeki payından, aldığı devlet desteklerine kadar geniş bir alanı kapsamaktadır. Denetçi tarafından bilinmesi gereken bir diğer unsur ise denetim yapılan sektörün kendine has özellikleridir. Denetim yapılan sektörün yapısı, işletmenin muhasebe kayıtlarından finansal tablolarına kadar etki etmektedir (Messier vd., 2012: 72-78).

Sektörün yapısı hakkında denetçinin bilgi sahibi olmasının en büyük olumlu etkisi, denetim raporlarının kalitesi üzerinde olacaktır. Yine bunun yanında, denetçinin sektörün yapısına hakim olarak kaleme aldığı raporların, finansal tablo kullanıcılarının ve müşteri firmanın beklentilerini karşılama derecesi yüksek olacaktır. Bu durum ise eksik bilgidir ve performans eksikliğinden kaynaklanan denetim boşluğunun daralmasına yardım edecektir.

Denetçilerin sektörel uzmanlaşması ve denetimin kalitesi arasındaki ilişkiyi açıklamaya yönelik yapılan çalışmalarda, iki değişken arasında pozitif bir etkileşimin olduğu gösterilmiştir. Bir diğer ifadeyle, denetim yapılacak sektör konusunda denetçinin bilgi sahibi olması, denetim raporlarının kalitesini artırmaktadır. Denetim raporlarının kalitesindeki artışın sonucu ise denetçinin finansal tablolardaki hata ve hileleri belirleyebilme olasılığının artması, raporlarda yer verilen tespitlerin açıklayıcılık gücünün artması ve denetim riskinin<sup>6</sup> minimize edilmesi şeklinde kendini göstermektedir (Lowensohn vd., 2007; Low, 2004).

## SONUÇ

Denetim, gerek kamu gerekse özel sektör içerisinde faaliyet gösteren aktörler için önemli bir yere sahiptir. Bu aktörlerden biri olan toplumun ve kamusal menfaatlerin korunması ihtiyacı, denetim alanında yapılacak yeni düzenlemelere kapı aralamaktadır. Denetimin dinamik bir yapı göstermesine neden olan bu

6 Denetim riski, önemli derecede hata ve hile bulunan finansal tablolar hakkında denetçinin farkında olmadan olumlu görüş verme ihtimalidir. Denetim riskinin bileşenleri; doğal risk, kontrol riski ve ortaya çıkartma riskinden oluşmaktadır (Bozkurt, 2000: 105-120).

durumun kaçınılmaz sonucu ise sürekli değişen standartlardan ve yasal mevzuattan doğan uygulamaların denetim raporlarına yansıtılamamasıdır.

Bunun yanında, denetçilerin her ne kadar belirli mesleki niteliklere sahip olmaları istense de denetçilerden bir kısmının mesleki olarak yeterli bilgi düzeyine sahip olamaması, denetim raporlarından beklenen ihtiyacın karşılanamamasına neden olmaktadır.

Diğer taraftan, özellikle standartların ve ilgili mevzuatın denetim raporlarının eksik yönlerini telafi edecek nitelikte olmaması, denetim raporlarından yararlananlara ait beklentilerin denetçiler tarafından giderilememesine neden olmaktadır.

Beklenti boşluğunu daraltmada etkili olan politikaların başında, makul beklentileri karşılamaya yönelik politikalar gelmektedir. Bu kapsamda, özellikle denetçilerin performansını artırıcı eğitim faaliyetlerine ağırlık verilmesi yerinde olacaktır. Denetimin amacı, kapsamı ve içeriği konusunda daha fazla bilgi düzeyine sahip olan denetçilerin performansından kaynaklı beklenti boşluğu azaltılabilecektir. Benzer şekilde özellikle denetim raporlarından yararlananların denetimin amacı konusunda sahip olacağı bilgiler, bu grupların makul olmayan beklentilerini sınırlayarak beklenti boşluğunun azalmasında etkili olacaktır.

Standartlarda ve ilgili mevzuatta yapılacak düzenlemeler, denetim raporlarından yararlananlara ait beklentilerin denetim raporlarında karşılanmasına imkân tanıyacaktır. Bu durum, bir yandan denetim raporlarını kullananların duyduğu bilgi ihtiyacının karşılanmasına yardım edecek, diğer yandan denetim raporlarının daha işlevsel bir nitelik kazanmasını sağlayacaktır.

Bunun yanında, denetim raporlarından yararlananlara ait makul beklentilerin denetim raporlarıyla karşılanması, yatırım yapılan işletmelere ait bilgilerin piyasalaşmasını sağlayarak özellikle küçük yatırımcılara ait hak ve menfaatlerin korunmasına yardım edecektir.

Beklenti boşluğunu azaltmada, denetimle ilgili yetkili otoritelerin çalışmaları büyük önem taşımaktadır. Özellikle bağımsız denetim alanında Kamu Gözetimi, Denetimi ve Muhasebe Standartları Kurumunun yetkili kamu kurumu olduğu Türkiye’de, bağımsız denetimle ilgili uluslararası gelişmelerin ve düzenlemelerin takip edilerek iş ve meslek çevrelerinin bilgisine sunulması büyük önem arz etmektedir. Yine bağımsız denetim alanında ve diğer alanlarda var olan gerek mevzuata gerekse standartlara ilişkin düzenlemelerin günün gelişen şartlarına uygun olarak güncel tutulması beklentilerin karşılanmasını sağlayacaktır.

Beklenti boşluğunu daraltmada yetkili otoriteler üzerine düşen bir diğer önemli görev, denetçiler ile denetim raporlarından yararlananların beklentilerindeki değişimleri izlemeye yönelik araştırmalar yapmak ve gerekli düzenlemeleri hayata geçirmektir. Denetimde uygulama birliğini tesis etmek ile gerekli güveni ve kaliteyi sağlamaktan sorumlu olan gerek kamusal gerekse mesleki kuruluşların kendisinden beklenen amaçları gerçekleştirme yollarından biri, gerek denetçilerin performansından kaynaklı beklenti boşluğunu, gerekse bütün tarafların makul olmayan beklentilerinden kaynaklanan beklenti boşluğunu daraltıcı önlemler almaktır.

## KAYNAKÇA

- Adeyemi, S. Babatunde ve Olayinka, M. Uadiale (2011), "An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap in Nigeria", African Journal of Business Management, Volume 5, No 19, s. 7964-7971.
- AICPA (1978), The Commission on Auditors' Responsibilities: Report, Conclusions and Recommendations, An Independent Commission Established by the American Institute of Certified Public Accountants, New York.
- Altıntaş, N. Nergis (2011), Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri, 1. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Altuğ, Figen (2000), Mali Denetim, 2. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Arens, Alvin A. ve James, K. Loebbecke (1997), Auditing, An Integrated Approach, 7. Edition, Prentice-Hall Inc, New Jersey.
- Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete.
- Baron, C. David, Douglas, A. Johnson, Gerald, D. Seafoss ve Charles, H. Smith (1977), Uncovering Corporate Irregularities: Are We Closing the Expectation Gap?, Journal of Accountancy, Volume 144, No 4, s. 56-66.
- Best, J. Peter, Sherrena, Buckby ve Clarice, Tan (2001), Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore, Managerial Auditing Journal, Volume 16, No 3, s. 134-144.
- Boyd, T. David, Sanithia, C. Boyd ve William L. (2001), The Audit Report: A Misunderstanding Gap Between Users and Preparers, The National Public Accountant, Volume 45, No 10, s. 56-60.
- Bozkurt, Nejat (2000), Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, Alfa Aktüel Kitabevi, Bursa.
- Campbell, R. David ve Alfred R. Michenzi (1987), Revising the Audit Report: A Response to the Expectation Gap, The CPA Journal, Volume 57, No 4, s. 34-39.
- CICA (1988), Report of the Commission to Study the Public's Expectations of Audits, CICA, Toronto.
- Colbert, L. Janet ve John, S. Jahera (1988), The Role of the Audit and Agency Theory, The Journal of Applied Business Research, Volume 4, No 2, s. 7-12.



- Davis, M. Shawn ve Dana, Hollie (2008), The Impact of Nonaudit Service Fee Levels on Investors' Perception of Auditor Independence, Behavioral Research in Accounting, Volume 20, No 1, s. 31-44.
- Defond, L. Mark; K. Raghunandan ve K. R. Subramanyam (2002), Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions, Journal of Accounting Research, Volume 40, No 4, s. 1247-1274.
- Epstein, J. Marc ve Marshall A. Geiger (1994), Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of The Expectation Gap. What Do Investors Expect From an Audit?, Journal of Accountancy, Volume 177, No 1, s. 60-66.
- Erdoğan, Murat (2002), Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği, Doğu Üniversitesi Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, s. 51-63.
- Erdoğan, Sedat (2013), Denetim Beklenti Boşluğu ve Türkiye'de Denetim Beklenti Boşluğu Varlığının İncelenmesi, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Gold, Anna, Friederike, Lindscheid, Christiane, Pott ve Christoph, Watrin (2013), The Effect of Engagement and Review Partner Tenure and Rotation on Audit Quality: Evidence from Germany, 19th Annual Midyear Auditing Section Conference, 19 January 2013, New Orleans USA.
- Guy, Dan M. ve Jerry, D. Sullivan (1988), The Expectation Gap Auditing Standards, Journal of Accountancy, Volume 165, No 4, s. 36-46.
- Heang, T. Lee ve Ali, M. Azham (2008a), The Audit Expectation Gap: A Review of the Contributing Factors, Journal of Modern Accounting and Auditing, Volume 4, No 8, s. 29-37.
- Heang, T. Lee ve Ali, M. Azham (2008b), The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development, Journal of Modern Accounting and Auditing, Volume 4, No 12, s. 1-8.
- Heang, T. Lee; Ali, M. Azham ve J. D. Gloeck (2009), The Audit Expectation Gap in Malaysia: An Investigation into Its Causes and Remedies, Southern African Journal of Accountability and Auditing Research, Volume 9, No 1, s. 57-88.
- Hooks, Karen L. (2011), Auditing and Assurance Services Understanding the Integrated Audit, 1. Edition, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey.
- Humphrey, Christopher, Peter, Moizer ve Stuart, Turley (1993), The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation, Accounting & Business Research, Volume 23, No 91A, s. 395-411.

- Islam, Mahbul (2013), Auditing in the 21 st Century: Has Self-Regulation Failed?, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Volume 9, No 8, s. 1059-1069.
- Jackson, B. Andrew, Micheal, Moldrich ve Peter, Roebuck (2008), Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality, *Managerial Auditing Journal*, Volume 25, No 5, s. 420-437.
- Kaval, Hasan (2005), Muhasebe Denetimi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kell, Walter G., William, C. Boynton ve Richard E. Ziegler (1989), *Modern Auditing*, 4. Edition, John Wiley & Sons Inc, New Jersey.
- Kepekçi, Celal (2011), *Bağımsız Denetim*, 5. Baskı, Avcioğlu Basım Yayın, İstanbul.
- Kimberly, E. Frank., Jordan, D. Lowe ve James K. Smith (2001), The Expectation Gap: Perceptual Differences Between Auditors, Jurors and Students, *Managerial Auditing Journal*, Volume 16, No 3, s. 145-149.
- Liggio, D. Carl (1974), The Expectation Gap: The Accountants Waterloo, *Journal of Contemporary Business*, Volume 3, No 3, s. 27-44.
- Low, Kin-Yew (2004), The Effect of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions, *The Accounting Review*, Volume 79, No 1, s. 201-219.
- Lowensohn, Suzanne, Laurence, E. Johnson, Randal, J. Elder ve Stephen, P. Davies (2007), Auditor Specialization, Perceived Audit Quality and Audit Fees in the Local Government Audit Market, *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 26, No 6, s. 705-732.
- Madsen, Pierre (2013), Commercial Loan Officers and the Audit Expectation Gap, Unpublished Master Thesis, Uppsala Universitet, Department of Business Studies.
- Marra, L. Michele ve William J. Rading (1987), Audit, Compilation or Review: Closing the Expectation Gap, *The National Public Accountant*, Volume 32, No 4, s. 30-32.
- Mengi, T. Banu (2013), Bağımsız Denetimin Vekâlet Teorisindeki Yeri, *World of Accounting Science*, Volume 15, No 1, s. 97-108.
- Messier, Jr. William., Steven, M. Glover ve Douglas, F. Prawitt (2012), *Auditing and Assurance Services, A Systematic Approach*, 8. Edition, McGraw-Hill Irwin, New York.
- Monroe, S. Garry ve David, R. Woodliff (1994), An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap: Australian Evidence, *Accounting & Finance*, Volume 34, No 1, s. 47-74.

- Monroe, S. Garry ve David, R. Woodliff (1993), The Effect of Education on the Audit Expectation Gap, *Accounting and Finance*, Volume 33, Issue 1, s. 61-78.
- Moore, A. Don., Philip, E. Tetlock., Lloyd, Tanlu ve Max, H. Bazerman (2003), Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue, *American Accounting Association*, Working Paper 01-115, Rev.
- Oliverio, E. Mary ve Bernard, H. Newman (2002), Use of Audit Firm for Non-Audit Services: Is Independence Impaired?, *Faculty Working Papers*, Lubin School of Business.
- Onulaka, N. Paul (2015), Self-Regulatory Policy of Accounting and Auditing Profession and Its Effect on Audit Expectation Gap in Nigeria, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Volume 5, No: 2, s. 98-121.
- Porter, A. Brenda (1993), An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap, *Accounting and Business Research*, Winter 1993, Volume 24, No 93, s. 49-68.
- Quick, Reiner ve Bent, Warming-Rasmussen (2015), An Experimental Analysis of the Effects of Non-Audit Services on Auditor Independence in Appearance in the European Union: Evidence from Germany, *Journal of International Financial Management & Accounting*, Volume 26, No 2, s. 150-187.
- Taylor, E. Shannon (1989), Minimizing Risks: Closing the Expectation Gap", *The National Public Accountant*, Volume 34, No 6, s. 28-31.
- Teoh, Y. Hai ve Lim, C. Chui (1996), An Empirical Study of the Effects of Audit Committees, Disclosure of Nonaudit Fees, and Other Issues on audit Independence: Malaysian Evidence, *Journal of International Accounting and Taxation*, Volume 5, No 2, s. 231-248.
- Uzay, Şaban (2004), Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı, *MÖDAV*, The 1st Annual International Accounting Conference, İstanbul, 3-5 November, s. 435-485.
- Wang, S. Wen ve David, Hay (2013), Auditor Independence in New Zealand: Further Evidence on the Role of Non-Audit Services, *Accounting and Management Information Systems*, Volume 12, No 2, s. 235-262.
- Zikmund, E. Paul (2008), Reducing the Expectation Gap, *The CPA Journal*, Volume 78, No: 6, s. 20-25.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.

# YÜKSEK DENETİM KURUMLARI VE ETİK DENETİM

## SUPREME AUDIT INSTITUTIONS AND ETHICS AUDIT

Yaşar UZUN\*

### ÖZ

Kamu sektöründe dürüstlük; devlete, hukuk düzenine, insan haklarına ve demokrasiye olan güvenin ayrılmaz bir parçasıdır. Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına göre, kamu sektörü denetiminin temel amaçlarından birisi de kamu sektöründe dürüstlüğün güçlendirilmesidir. Bu kapsamda, yüksek denetim kurumları tarafından yapılacak etik denetimler sonucunda, kamu sektörünün itibarının korunması, devlete, hukuk düzenine, insan haklarına ve demokrasiye olan güvenin artarak güçlenmesi için kamu sektörünü oluşturan kamu idarelerinde gerekli zeminin oluşturulmasına katkı sağlanmış olacaktır. Etik denetimler, kamu hizmetlerinin tanımlanmış standartlar çerçevesinde sunulurken vatandaşın yaşam kalitesinin artması ve kamu sektöründen başlayarak özel sektör ve sivil toplumda da dürüstlük esas ve ilkelerine dayalı bir kültürün gelişmesi yönünde önemli kazanımlar sağlayacaktır.

Bu makalenin amacı; etik denetim anlayışına açıklık getirmeye çalışarak, etik denetimlerin önemi ve sağlayacağı kazanımlara vurgu yapmak ve uluslararası denetim uygulamaları kapsamında yüksek denetim kurumlarının gerçekleştirdiği etik denetimlerle ilgili farkındalığı artırmaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Etik, Etik yönetim, Etik yönetim altyapısı, Etik denetim, Etik denetim metodolojisi.

### ABSTRACT

Public sector integrity is an integral part of trust to state, rule of law, human rights and democracy. According to the internationally accepted auditing standards, one of the main purposes of public sector audit is to strengthen the public sector integrity. In this content, as an outcome of the ethics audit to be conducted by supreme audit institutions, necessary basis will be established in public bodies in order to reinforce public sector dignity and enhance the trust to state, rule of law, human rights and democracy. Ethics audit will also provide important gains towards an increase in citizens' quality of life by delivering public services in line with defined standards and development of a culture that depends on ethical values and principles both in private and civil community particularly in public sector.

The purpose of this article is to emphasize the importance and benefits of ethics audits and increase awareness regarding the ethics audit practices of supreme audit institutions in the scope of international audit practices by explaining the ethics audit understanding.

\* Sayıştay Uzman Denetçisi, yasaruzun@sayistay.gov.tr

**Keywords:** Ethics, Ethical management, Ethical management infrastructure, Ethics audit, Ethics audit methodology.

## GİRİŞ

Kamu görevlileri, kamu hizmetlerinin üretilmesinde ve sunulmasında rol almaktadırlar. Kamu hizmetini üreten ve sunan kamu görevlileri, görevlerini yerine getirirken kurum içinde çalışanlarla ve kurum dışında vatandaş, medya, tedarikçiler, sivil toplum kuruluşu vb. paydaşlar ile etkileşim içerisinde bulunmaktadır. Kamu yönetimi etiği, kurulan bu etkileşimin/ilişkinin etik değerler ve ilkelere dayalı olarak yürütülmesini gerektirmektedir. Kamunun etik değerler ve ilkelere dayalı bir yönetim anlayışına sahip olması, kamu idarelerinde “etik yönetim altyapısının” tesis edilmesini ve kamuda etik kültürün yaygınlaştırılmasını bir zaruret haline getirmiştir. Günümüz yönetim modellerinde, kamunun dürüstlüğe dayalı bir kültür içerisinde performans sergilemesi ve kamu görevlilerinin kamu hizmeti üretimi ve sunumunun gerektirdiği davranış esasları çerçevesinde görev yapmalarını teminen yasal düzenlemeler yapılmakta, kamu yönetiminde bu amaçla rehberlik, yönetim, uygulama ve izleme gibi alanlarda rol ve sorumluluklar ile bunların gerektirdiği yapı ve araçlar tanımlanmaya çalışılmaktadır. Ancak, etik yönetim anlayışının hayata geçirilmesinde, sadece yasal düzenlemeleri yapmak veya rol ve sorumlulukları; gerekli yönetsel yapı ve araçları tanımlamak yeterli olmayacaktır. Bu tür çalışmaların amacına uygun şekilde uygulanıp uygulanmadığının ve arzu edilen etik/dürüstlük standartlarına dayalı kamu kültürünün gelişip gelişmediğinin ortaya konulması ve tarafsız ve güvenilir bir gözle yapılacak çalışma önerilerinin geliştirilmesi hayati önem arz etmektedir. Parlamentolar adına denetim yapan yüksek denetim kurumlarının yapacakları “etik denetimler” kamunun etik değerler ve ilkeler ekseninde bir yönetim anlayışına sahip olmasını teşvik edecektir.

Bu çalışmada, “kamu sektöründe yüksek denetim kurumlarının yapılacak etik denetim” anlayışına açıklık getirmek üzere öncelikle temel kavramlar üzerinde durulacaktır. Yüksek denetim kurumlarının yapılan denetimin amacı ve etik denetime neden ihtiyaç duyulduğu, etik denetim konularının neler olabileceği, etik denetim metodolojisinin bileşenleri, etik denetimlerin doğuracağı muhtemel etkiler, etik denetimde başarı faktörleri, etik denetiminde ülke uygulama örnekleri, Türk Sayıştay’ı ve etik denetim konuları ele alınacaktır.

## 1. TEMEL KAVRAMLAR

Etik, bireylere “işlerin nasıl yapılması gerektiğini” belirlemede yardımcı olan yol gösterici değerler, ilkeler ve standartlardır. Etik, insanların yargılarını ve bu yargılara ulaşılma sürecini ifade eder. Etik, insanların değerlere dayalı kararlar verdiği bir süreçtir (Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu, 2009). Etik değerler ve ilkeler, insan ve toplulukların davranışlarını şekillendiren, “doğru ve yanlış davranış”ı belirleyen kavramlardır.

Toplumsal, ekonomik ve politik istikrarın korunması ve geliştirilmesinde, kamu yönetimine duyulan güven önemli bir yere sahiptir. Kamu yönetiminin üzerine inşa edildiği ve kamu yönetiminin uygulayıcıları kamu görevlilerinin uymaları beklenen temel değerler ve ilkeler kamuya duyulan güvenin tesisinde temel mihenk taşlarıdır. Kamu yönetiminde etik denilen şey, kamu görevlilerinin karar alırken ve hizmetleri yürütürken uymaları gereken tarafsızlık, dürüstlük, liyakat, nesnellik, saydamlık, hesap verebilirlik, adalet, eşitlik, kamu yararını gözetme, profesyonellik, tutumluluk ve etkinlik, hediye ve rüşvet almama gibi ilke ve değerler bütününden meydana gelmektedir. Bu ilke ve değerleri benimseyen, karar ve işlemlerinde bunları uygulayan yönetime, “etik yönetim” denilmektedir (Eryılmaz, 2008: 7).

Etik davranış yönetimi, OECD tarafından kullanılan ve tavsiye edilen çerçevede olduğu gibi, bir mantıksal çerçeve olarak ifade edilebilir. OECD, geçmiş yıllarda, “etik altyapı” kavramını geliştirmiştir. Yüksek davranış standartlarını teşvik eden bu altyapı, yakın zamanda “Dürüstlük Çerçevesi” olarak güncellenmiştir. Bu altyapının çeşitli unsurları vardır. Bu unsurlar, hizmet ettikleri temel işlevlere göre “rehberlik”, “yönetim” ve “kontrol” başlıkları altında sınıflandırılabilir:

**Rehberlik;** davranış standartları ve değerlerin tanımlanması, yöneticilerin güçlü taahhütleri ve farkındalık oluşturma, kanun ve standartların günlük işlerde uygulanmasına yönelik becerileri geliştirmek üzere eğitim, öğretim ve danışmanlık gibi mesleki sosyalleşme faaliyetleri ile sağlanır.

**Yönetim politika ve uygulamaları;** adil ve tarafsız seçim, terfi ve ücretlendirme sağlamak üzere gerekli koşulları oluşturur ve sosyal saygının oluşumuna katkı sağlar.

**Kontrol;** temel davranış standartlarını ortaya koyan bir yasal çerçeve, iç kontrol ve dış denetim gibi hesap verebilirlik mekanizmaları, uygulamayı zorunlu hale getiren prosedürler ve kamu bilgisine erişimi sağlayan, halkın katılımını ve incelemesini kolaylaştıran şeffaflık mekanizmaları ile sağlanır. (EUROSAI TFAE, 2013: 5)

Etik yönetimin, dürüstlük çerçevesine bağlı olarak geliştirilmesi ve kurumsallaştırılmasında, yapılacak etik denetimlerin önemli katkısı vardır. Etik denetim, bir organizasyonun etik davranışlarının çeşitli boyutlarıyla değerlendirildiği bir süreçtir. Bu denetimde, bir organizasyonun belirlenmiş etik davranış standartlarına “ne kadar iyi ya da ne kadar zayıf biçimde” uydukları değerlendirilir (EUROSAI TFAE, 2017: 8).

## **2. YÜKSEK DENETİM KURUMLARINCA YAPILAN DENETİMİN AMACI VE ETİK DENETİM**

Hükümetler ve kamu sektörünü oluşturan kamu idareleri, vatandaşlara ve diğer hizmetten yararlananlara kamu hizmetlerini sunarken vergilendirme ve diğer kaynaklardan elde edilen kamu kaynaklarının kullanımı konusunda sorumluluk üstlenmektedirler. Kamu idareleri, kamu kaynaklarının kullanımı, kurumsal yönetim ve performansları açısından, hem kaynakları sağlayanlara, hem de bu kaynaklarla sunulan kamu hizmetlerinden yararlanan vatandaşlara karşı hesap vermekle yükümlüdürler. Kamu sektörü denetimi, kamu sektörünü oluşturan kamu idarelerinin ve bu idarelerde görev yapan kamu görevlilerinin görev ve fonksiyonlarını etkin, verimli, etik olarak ve yürürlükteki yasal düzenlemelere uygun şekilde yerine getirmeleri yönündeki beklentiyi güçlendirmeye ve uygun şartları oluşturmaya yardım eder (ISSAI 100/md. 17). Kamu sektörünün Yüksek denetim kurumları tarafından denetimi, vatandaşların yaşamlarında bir fark oluşturmak için önemli bir faktördür (ISSAI 12/md. 1). Bu denetimler aracılığıyla, kamu sektörü tarafından yürütülen faaliyetler ve işlemler bağımsız olarak denetlenerek, ulaşılan sonuçlar kamuoyu ile paylaşılarak kamu sektöründe hesap verebilirlik, şeffaflık ve dürüstlük güçlendirilmektedir (ISSAI 12/md. 5)

Kamu sektörü denetiminde üç ana denetim türü öngörülmüştür. Mali denetim; denetlenen kurum ya da kuruluşun mali bilgilerinin, mali raporlama ve düzenleme çerçevesine uygun şekilde sunulup sunulmadığı hakkında görüş bildirmeye odaklıdır (ISSAI 200/md. 4). Uygunluk denetimi; denetlenen kurum ya da kuruluşun faaliyetleri, mali işlemleri ve bilgilerinin mevzuata ve düzenlemelere uygun olup olmadığı hakkında bağımsız değerlendirmeyi esas almaktadır (ISSAI 400/md. 12). Performans denetimi ise, hükümet uygulamalarının, sistemlerinin, işlemlerinin, programlarının, faaliyetlerinin ya da denetlenen kurum/kuruluşların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik prensiplerine uygun işleyip işlemedikleri ve geliştirilecek alanların olup olmadığı hakkında yapılan bağımsız, tarafsız ve güvenilir incelemeye odaklıdır (ISSAI 300/md. 9).

Uluslararası denetim standartları ve uygulamaları dikkate alındığında, kamu sektörü denetimlerinde kamu idarelerinin ve bu idarelerde görev yapan kamu görevlilerinin görev ve fonksiyonlarını etkin, verimli ve yürürlükteki yasal düzenlemelere uygun şekilde yerine getirip getirmediği mali denetim, düzenlilik denetimi ve performans denetimi gibi geleneksel denetim türleri aracılığıyla sağlanmaktadır. Ancak, denetimin kamu idarelerinin ve bu idarelerde görev yapan kamu görevlilerinin görev ve fonksiyonlarını etik olarak yerine getirmelerine nasıl yardımcı olacağı, üzerinde durulması gereken önemli bir konudur ve yüksek denetim kuruluşlarının oluşturduğu uluslararası organizasyonlarda da gündem maddesi haline gelmiştir. Örneğin Avrupa Sayıştaylar Birliği (EUROSAI) Denetim ve Etik Çalışma Gücü (Task Force Audit & Ethics-TFAE) tarafından kamu sektöründe etiğin denetimler aracılığıyla teşvik edilmesine yönelik yapılan çalışmalar sonucunda “Kamu Sektöründe Etik Denetim” rehberi geliştirilmiştir (EUROSAI TFAE, 2017).

Yüksek denetim kurumlarınca yapılacak etik denetiminin temel amacı, kamu sektöründe etik yönetimi ve etik davranışı güçlendirmek ve iyi yönetimi sağlamaktır (EUROSAI TFAE, 2017: 8). Yukarıda belirtilen mali denetimlerde etikle ilgili bileşenleri de içeren iç kontrol sistemleri değerlendirilse de denetim sonucunda mali tabloların raporlama standartlarına uygun olup olmadığı üzerinde durulması nedeniyle, etikle ilgili hususlar ikincil planda kalmaktadır. Yine, denetlenen idarenin bütün faaliyetleri veya mali işlemlerinin mevzuata uygunluğunun değerlendirildiği uygunluk denetimlerinde, sadece tespit edilen bazı faaliyet veya mali işlemlerin etikle ilgili düzenlemelere uygunluk değerlendirmesi yapılsa bile, nihayetinde yapılmış olan uygunluk denetimi bütünüyle etik denetim ihtiyacını karşılayamayacaktır. Kamu kaynağının verimli, etkin ve tutumlu kullanımına odaklı bir performans denetimi de doğrudan etik yönetim altyapısı/etik yönetim altyapı unsurlarını konu almadıkça, tam anlamıyla bir etik denetim olamamaktadır. Etik denetim, denetimin temel konusunun/alanının etik yönetim ve etik yönetim altyapısı olduğu bir denetimdir (EUROSAI TFAE, 2017: 27).

Öte yandan, yüksek denetim kurumlarının neden etik denetimi yapmaları gerektiği veya etik denetimi gündem konusu yapmalarının ardında yatan temel sebepler arasında aşağıda belirtilen hususların yatmakta olduğu anlaşılmaktadır (EUROSAI TFAE, 2014: 7-9):

- Karşılaşılan hata ve usulsüzlükler, yasaya aykırı uygulamalar, kamu hizmetinin gerektirdiği profesyonellik gereklerinin kaybı gibi sebepler nedeniyle, “etik, dürüstlük, saydamlık ve kamu görevlilerinin davranışları gibi konular çoğu ülkede kamuoyunun gündemini oluşturmaktadır.



- Kamu yönetiminde ve devlet idaresinde reform ve modernizasyon ihtiyacı ile artan demokratikleşme ve şeffaflık talepleri kamu hizmetinde etik yapıların ve yönetimin güçlendirilmesini ve geliştirilmesini gerektirmektedir.
- Etik, kamu yönetişiminin ve performansının önemli bir parçası haline gelmiştir.
- Bağımsız, uzman ve kamu yönetimindeki imtiyazlı konumlarıyla yüksek denetim kurumları, kamu yönetimine duyulan kamu itibarını zedeleyecek ve zayıflatacak konuları belirleme ve bunlar için öneriler geliştirebilme gücüyle kamuya olan güveni artırabileceklerdir.
- Parlamentolar adına denetim yapan yüksek denetim kurumları sunacakları raporları aracılığıyla, Parlamento ve kamuoyunun dikkatlerini çekebilme imkânına sahiptirler. Etik ve etik yönetime odaklı raporlar (izleme raporları da dâhil), aynı zamanda sunacağı önerilerle birlikte kamu yönetiminde etik yönetim uygulamalarını teşvik edebilecek ve geliştireceklerdir.
- Yukarıda belirtildiği üzere, mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimlerinde "etikle" ilgili değerlendirme ve tespitlerin yer alabilmesi nedeniyle, bu denetimleri yapma yetkisi olan yüksek denetim kurumları, "etik ya da etikle ilgili konuları denetlemek üzere açıkça ifade edilmiş bir yetkiye ihtiyaç duymamaktadırlar. Çoğu Avrupa yüksek denetim kurumunun genel yetkileri, onlara "etik/dürüstlüğü genel bir denetim konusu yapma ya da etikle ilgili hususları diğer denetimlere dâhil etme imkânı sunmaktadır (EUROSAI TFAE, 2017: 11).
- Yüksek denetim kurumlarının kamu kaynaklarının uygun kullanımı ve yönetişimle ilgili sorumluluklar üzerinde olduğu gibi herhangi bir konu üzerinde de denetimler yapabilmeye yetkileri ile mali, performans ve/veya uygunluk boyutlarını da içerecek şekilde birleşik denetimler de yapabilmeye yetkileri standart olarak tanımlanmıştır (ISSAI 100/md. 23).

## 2.1. Etik Denetim Konuları

Kamu sektöründe yapılacak etik denetimin temel amacı etik yönetim altyapısını (dürüstlük çerçevesini) geliştirmek olduğuna göre, etik denetim konularını belirlemede, yukarıda bahsedilen rehberlik, yönetim politika ve uygulamaları ile kontrol kavramlarının tanımları da dikkate alınarak, bu altyapının bileşenleri üzerinde durmakta yarar vardır.

Bu altyapının birinci bileşeni, "etik rehberlikle" ilgilidir. Etik rehberlik; kamu sektöründe ve bu sektörü oluşturan kamu idarelerinde etik davranış standartlarının tanımlanarak kamu görevlilerine eğitimler aracılığıyla tanıtılmasını, etik ikilem denilen etik değerler arasında tercih yapmak zorunda kalındığında nasıl karar verilmesi gerektiğini gösteren bilgilendirmelerin yapılmasını, yöneticilerin etik liderlik uygulamaları sergilemelerini, kamu sektöründe ve bu sektörün içerisindeki kamu idarelerinde rehberlik ve danışmanlık yapacak yapı ve mekanizma ile rol ve sorumlulukların belirlenmesini gerektirmektedir.

Bu altyapının ikinci bileşeni, yönetim politika ve uygulamalarıdır. Bu bileşen uyarınca etik bir altyapının oluşumu için, liyakat ve dürüstlük esasına dayalı adil ve tarafsız bir işe alım, görevlendirme, performans değerlendirme, terfi, ücretlendirme, teşvik ve disiplin politikaları belirlenmeli ve uygulamaya konulmalıdır.

Bu altyapının üçüncü bileşeni olan kontrol alanı ise kamu sektöründe ve bu sektörün içerisindeki kamu idarelerinde sağlıklı bir etik altyapı oluşturmak üzere; temel davranış standartlarını ortaya koyan bir yasal çerçevenin oluşturulmasını, iç kontrol sistemlerinin kurulmasını, iç ve dış denetim gibi hesap verebilirlik mekanizmalarının uygulanmasını, etik esaslara bağlılığa dair taahhütlerin yapılmasını, hata ve usulsüzlüklerin zamanında bildirilmesini teşvik edecek prosedürlerin belirlenmesini, kamu görevlileri ile vatandaşların erişimine sunulmasını, etikle ilgili kurumsal prosedürlerin (gizlilik, ikinci görev, hediye ve misafirperverlik, çıkar çatışması, siyasi faaliyet sınırlamaları, medya ve kamuoyu ile iletişim kuralları vb.) tanımlanarak kamu görevlilerine ve kamuoyuna bildirilmesini gerektirmektedir.

Bu durumda, belirlenmiş ulusal mevzuat, uluslararası standart ve/veya rehberler ve iyi uygulamalar kriter alınarak yapılacak bir etik denetimde, etik rehberlik, etik yönetim politika ve uygulamaları ile etik kontrol gereklilikleri kapsamında aşağıda belirtilen bazı örnek konular etik denetim konusu yapılabilecektir:

- Kamu kaynağı ayrılarak kamu görevlilerine verilen etik eğitimlerin etkinliği,
- Etik komisyonlarının fonksiyonlarını yerine getirebilme düzeyleri,
- Yöneticilerin etik liderliğe bakışları,
- Kamu yönetiminde etik kültürü geliştirme alanında yapılan yasal düzenleme ve düzenleyici kuruluşların etkinlikleri,

- Etik danışmanlık müesseseleri ve etkinlikleri,
- Mevcut işe alım ve görevlendirme sistemlerinin liyakat ve dürüstlük esaslarını ne ölçüde desteklediği,
- Performans değerlendirme, terfi, ücretlendirme, teşvik ve disiplin politikalarında etik değer ve ilkelere ne ölçüde yer verildiği ve uygulamaların etkinliği,
- Etikle ilgili yasal düzenlemeler ve kurumsal prosedürlerin varlığı, iç ve dış paydaşlar açısından erişilebilirliği, görünürlüğü ve anlaşılabilirliği,
- İç kontrol eylem planlarında etikle ilgili faaliyet tanımlamalarının iç kontrol sisteminin amaçları itibariyle yeterli olup olmadığı,
- İç denetim birimlerinin kurumsal etik altyapıyı ele alışları,
- Kurumsal etik performans izleme raporlarının varlığı ve etkinliği,
- Etik esaslara bağlılığa dair taahhütlerin alınması uygulamaları ve etkinliği,
- Etik yönetimle ilgili risklere duyarlılık,
- Kamu görevlilerinin içinde yaşadıkları kurumsal etik kültüre dair algıları,
- İşe alma, hizmet sunumu, ihale gibi iş süreçlerinin etik ilkeler ve esaslar çerçevesinde değerlendirilmesi vb. (EUROSAI TFAE, 2017: 30).

## 2.2. Etik Denetim Metodolojisi

Yüksek denetim kurumları tarafından etik denetimin yapılması, izlenecek bir metodolojiye sahip olmayı gerektirmektedir. Bu metodolojinin bileşenleri arasında; denetim konusunu, denetim amaç ve hedeflerini, denetim sorularını ve kriterlerini, denetim kanıtı toplama araçlarını belirlemeyi ifade edebiliriz.

Yukarıda örnekleri verildiği üzere, etik denetim konusunun belirlenmesinde her zaman olduğu gibi, Parlamento ve kamuoyu öncelikleri ile seçilecek konunun mali yönetim disiplinine, dürüstlük kültürünün ve kurum performansının gelişimine olan etkileri göz önünde tutulmalıdır. Denetimin hangi idareleri kapsayacağı ve denetimin sınırları net olarak belirlenmelidir.

Denetim konusuna bağlı olarak, etik yönetim altyapısının gerektirdiği rehberlik, yönetim ve kontrol faaliyetlerinin var olup olmadığı, yeterince etkin olup olmadığı, anlaşılır, görünür ve erişilebilir olup olmadığı gibi sorular belirlenerek cevapları bulunmaya çalışılmalıdır.

Değerlendirme kriterleri olarak kamu mali yönetim sistemine dair

düzenlemeler, anayasal ve yasal düzenlemeler, uluslararası anlaşmalar, ulusal ve uluslararası düzeyde hazırlanmış rehberler ve çerçeveler (COSO Çerçevesi, OECD Dürüstlük Çerçevesi vb.), emsal kurum standartları esas alınabilir (EUROSAI TFAE, 2017: 36).

Denetim kanıtı toplama araçları olarak; denetimin konusu, kapsamı ve sınırları ile süresi de dikkate alınarak aşağıda belirtilen araçlardan yararlanılabilir (EUROSAI TFAE, 2017: 40-41);

1. Doküman incelemesi (etik düzenlemeler, prosedürler, kurumsal plan ve programlar vb.),
2. Örneklem yapılması (incelenecek birimlerin belirlenmesi veya disiplin, şikayet, öneri ve ihbarların değerlendirilmesi vb. hususlarda),
3. Gözlem, anket, mülakat, araştırma ve odak grup çalışmalarının yapılması (kurum kültürünün, iş süreçlerinin işleyişinin, kamu görevlilerinin etik uygulamaların varlığı ve anlaşılabilirliği hakkındaki algılarının, kamu görevlileri arasındaki ilişki esaslarının öğrenilmesi vb. amaçlar için).

### 2.3. Etik Denetimlerinden Beklentiler

Yüksek denetim kurumlarının yapacakları etik denetimlerin *doğrudan ve/veya dolaylı şekilde* doğuracağı etkileri kamu sektörü, kamuoyu, kamu idaresi ve kamu görevlileri (çalışanlar) açısından ele almak mümkündür.<sup>1</sup>

**Kamu sektörü açısından** ele alındığında yüksek denetim kurumlarının yapacakları etik denetimler ve bu denetimler aracılığıyla geliştirecekleri öneriler ile;

- Kamu hizmetlerinin tanımlanmış hizmet standartlarına göre eşit ve adil şekilde ve zamanında üretilmesi ve sunulmasıyla, devlete ve kamu sektörüne duyulan güven artacak, hukuka dayalı devlet anlayışı güçlenecektir.
- Kamu yönetiminde dürüstlüğü geliştirilmesi yönünde yapılacak çalışmaların belirlenmesinde karar alıcılara katkı sunulacaktır.
- Kamu yönetiminin, etik yönetim altyapısının gerektirdiği rehberlik, yönetim ve kontrol uygulamalarıyla şeffaflık ve hesap verebilirlik

<sup>1</sup> Bu başlık altında öngörülen etkiler, yukarıda belirtilen "Kamu Sektöründe Etik Denetim" rehberi (EUROSAI TFAE, 2017: 6, 15, 51), etik yönetim altyapı gereklilikleri (EUROSAI TFAE, 2013: 5), kamu görevlilerinin uymaları gereken temel davranış ilkelerini ifade eden "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" (R.G. 13.04.2005) dikkate alınarak geliştirilmiştir.

mekanizmalarına dayalı performans sergilemesi sağlanacaktır.

- Kamu sektöründe hata ve usulsüzlüklerin ortaya çıkma ihtimalleri azalacaktır.
- Kamu kaynağının etik standartlara uygun olarak elde edilmesi ve kullanılması teşvik edilerek kamu bütçesinde israfın önüne geçilecektir.
- Kamu görevlilerinin etik davranış sergilemeleri teşvik edilerek, sunacakları kamu hizmetlerinin uygun maliyetle ve beklenen kalitede üretilmesi sağlanacaktır.
- Kamu görevlilerinin, etik davranış sergilemeleri için gerekli zemin oluşturularak, etik dışı davranışlar nedeniyle yaşadıkları sağlık sorunlarında (stres, tansiyon, şeker, vb.) azalmalar yaşanacak, bu sayede kamu bütçesinde sağlık giderlerinde de azalmalar görülecektir.
- Kamu sektörünün mal ve hizmet üretiminde ve sunumunda etkileşimde bulunduğu özel sektör ve sivil toplum bünyesinde de etik kültürün gelişiminde ivme sağlanacaktır.

**Kamuoyu açısından** ele alındığında yüksek denetim kurumlarının yapacakları etik denetimler ve bu denetimler aracılığıyla geliştirecekleri öneriler ile;

- Öncelikle vatandaşların devletine, devletin kurumlarına, hukukun üstünlüğüne, insan haklarına ve demokrasiye olan güveninin artmasına katkı sağlanmış olacaktır.
- Vatandaşların kamu hizmetini tanımlanmış hizmet standartlarına göre eşit ve adil şekilde, standartlara uygun nitelikte ve zamanında elde edebilmesi sağlanarak yaşam kalitesinde artış sağlanacaktır.
- Vatandaşların, kamu görevlilerinin etik dışı davranış ve uygulamalarına ilişkin ilgili kamu idaresi nezdinde ihbar-şikâyet başvurusu yaparak hesap sorabilmesi veya kamu hizmetinin üretim ve sunumuna dair tavsiyelerde bulunabilmesi araç ve imkânları sağlanacaktır. Bu şekilde hem vatandaş odaklı ve vatandaş katılımlı bir yönetim modeli güçlenecek, hem de vatandaşın hak ve hürriyetlerinin korunması ve gözetilmesi sağlanacaktır.
- Kamu kaynağının eşitlik ve adalet esasları üzerinde sunumu teşvik edilerek, vatandaşlar arasında gelir dağılımının da adil şekilde tesis edilmesi sağlanacaktır.
- Kamu idarelerinde etik liderlik uygulamaları güçlendirilerek, kamu

idaresinin işleyişi vatandaşlar nezdinde saydam hale getirilmiş olacak ve bu sayede vatandaşların kamu idaresini ve misyonunu daha iyi anlaması teşvik edilecektir.

**Kamu idareleri** açısından ele alındığında yüksek denetim kurumlarının yapacakları etik denetimler ve bu denetimler aracılığıyla geliştirecekleri öneriler ile;

- Kamu idaresinin etik ilkelere bağlı performans sergilemesi ve her şeyden önce kamuoyu nezdinde kamu idaresine duyulan güvenin artması teşvik edilecektir.
- Kamu idaresinde etik yönetim sisteminin kurulması ve işletilmesi sağlanacaktır.
- Kurum kültürünün etik duyarlılıklara dayalı şekilde gelişimi teşvik edilecektir.
- Kamu idaresinde etik kontrol sistemlerinin etkin şekilde işlemesi ve kurumsallaşmasıyla kurumsal performans yönetimi de güçlendirilecektir.
- Kamu idaresinde etik yönetim altyapısının gerektirdiği rehberlik, yönetim ve kontrol uygulamalarında gerekli temel iş süreçlerinin varlığı ve amacına uygun şekilde işlerliği temin edilecektir.
- Kamu idarelerine etik yönetim uygulamalarının nasıl geliştirilmesi gerektiği konusunda yüksek denetim kurumu tarafından rehberlik sağlanmış olacaktır.
- Kamu idaresinde karar alma süreçlerinin etik değer ve ilkeler çerçevesinde geliştirilmesi sağlanarak zamanında ve doğru kararlar alınması teşvik edilecektir.
- Etik komisyonlarının idare bünyesinde daha etkin şekilde görev yapmaları teşvik edilecektir.
- Etik eğitimlerinin etkisi güçlendirilerek, etik ikilemlerinin çözümüne yardımcı olacak eğitim ve tavsiye mekanizmalarıyla, çalışanların etik davranış sergilemelerine katkı sunulacaktır.
- Kamu yöneticilerinin etik liderlik konusunda bilinçlenmeleri sağlanarak, çalışanlarına örnek olmaları konusunda farkındalık oluşturulacaktır.
- Kamu idarelerinin işe alma sistemlerinin “etik boyut” da dikkate alınarak yeniden şekillendirilmesine, böylece, liyakatli ve dürüst çalışanların istihdam edilmesine katkı sunulacaktır.

- Çalışanların performanslarının değerlendirilmesinde etik boyutun daha etkin şekilde tasarlanması ve uygulanmasını esas alan değerlendirme sistemleri geliştirilecektir.
- Gerekli ihbar ve şikâyet mekanizmalarının tesis edilmesine ve kamu idaresinde hata ve usulsüzlüklerin zamanında önüne geçilmesine ve azalmasına katkı sunulacaktır. Diğer yandan, kamu idaresinde hata ve usulsüzlük yapanların tespit edilmesi ve zamanında gerekli yaptırımların uygulanması da teşvik edilecektir.
- Kamu idaresi bünyesinde kamu görevlilerinin davranışlarıyla ilgili hesap verebilir olmaları sağlanacaktır.
- Çalışma ortamında ayırmacılığa, baskı ve yıldırmaya yol açabilecek uygulamalar ve şartlar hakkında kurum yöneticileri bilinçlendirilerek, zamanında gerekli tedbirleri almaları temin edilecek ve çalışma ortamının huzurlu ve karşılıklı güvene dayalı olmasına katkı sunulacaktır.
- Etik yönetim altyapısı bağlamında kamu idaresinin iç düzenlemelerinde tespit edilecek eksikliklerin giderilmesi sağlanacaktır.
- Kamu idaresi bünyesinde çalışma disiplininin güçlendirilmesine ve kurumsal performansın artmasına yardımcı olacaktır.
- Kamu idaresinde güçlendirilecek etik altyapı nedeniyle kurum aleyhine açılacak dava sayısında azalmalar yaşanacaktır.

**Kamu görevlileri** açısından ele alındığında yüksek denetim kurumlarının yapacakları etik denetimler ve bu denetimler aracılığıyla geliştirecekleri öneriler ile;

- Kamu görevlilerinin davranışlarını, mesleki standartlar üzerine kurmaları ve sergilemelerine katkı sunulacaktır.
- Kamu idaresi bünyesinde geliştirilecek etik yönetim altyapısı ile çalışanların kurumunun değerleri, misyon ve amaçları doğrultusunda performans sergilemesi teşvik edilecek, böylece aidiyet duygusunun gelişimi güçlendirilecektir.
- Kamu görevlilerinin, varsa etik dışı davranışlar nedeniyle yaşadıkları sağlık sorunlarında azalmalar yaşanacaktır.
- Kamu idaresinde kurumsallaştırılacak etik yönetim altyapısıyla, kamu idaresi bünyesinde doğru iş için doğru adamın işe alınması ve görevlendirilmesi de teşvik edilecektir.
- Kamu görevlilerinin performans değerlendirme sistemleri "etik

performans” açısından da geliştirilecektir. Bu şekilde kamu görevlilerinin çalışma motivasyonları da güçlendirilecektir.

- Kamu görevlilerinin kendi aralarında ve vatandaş ve diğer paydaşlarla olan ilişkilerinde saygı ve güvene dayalı bir ortam tesis edilmesine katkı sunulacaktır.
- Kamu görevlilerinin kamu idaresi bünyesinde ihbarda bulunma, şikâyet ve savunma haklarının korunması ve güçlendirilmesi sağlanacaktır.
- Kamu idarelerindeki kültürel yapı, kamu görevlilerinin kendilerini ifade etme ve “değerli görmeleri” için gerekli şekilde güçlendirilecektir.

#### **2.4. Etik Denetiminde Başarı Faktörleri**

Etik denetiminde başarılı olmak ve kamu yönetiminde beklenen olumlu etkiyi sağlamak için yüksek denetim kurumlarına ve denetim ekiplerine önemli görevler düşmektedir:

- Kamu sektöründe etik denetim yapacak yüksek denetim kurumlarının kamu sektöründe rol model bir organizasyon olmaları önemlidir. Bu anlamda, etik yönetim anlayışını bünyelerinde geliştiren, kurumsallaştıran ve çalışanlarında farkındalık oluşturan yüksek denetim kurumları, kamu idarelerinde daha etkin şekilde etik denetim yapabileceklerdir.
- Yüksek denetim kurumu bünyesinde bulunan bütün mensuplar için uyulması gereken mesleki etik ilkeler tanımlanmalı, duyurulmalı ve bunlara ilişkin eğitim ve tanıtım programları düzenlenmelidir.
- Yüksek denetim kurumunun, uygulayacağı etik denetim metodolojisini tanımlaması, düzenleyeceği rehberler ve eğitimlerle denetçilere tanıtımları beklenir (EUROSAI TFAE, 2017: 42).
- Yüksek denetim kurumlarının gelecekte izleyeceği denetim stratejisini, bu stratejide etik denetim için öngördüğü yol haritasını (yapılacak etik denetimi ile mali denetim, performans denetimi, IT denetimi vb. denetim türleri arasındaki denge ve dağılımı ) Parlamento, kamu idareleri, kamuoyu ve denetim ekipleriyle paylaşması gerekir (EUROSAI TFAE, 2017: 50).
- Yüksek denetim kurumlarının yapacağı geleneksel denetimler (mali denetim, performans denetim ve uygunluk denetimi) için olduğu kadar etik denetimin amacı, kapsamı, metodolojisi, sağlayacağı kazanımlar hakkında da Parlamento, kamu idareleri, iç denetçiler, medya ve kamuoyunu etkin şekilde bilgilendirmeye dayalı kurumsal iletişim



stratejisi ve eylem planı gereklidir (EUROSAI TFAE, 2017: 50).

- Etik denetimler için görevlendirilecek denetçi ve denetim ekibi yetkinlikleri tanımlanarak, bu yetkinliklere sahip denetçilerin yetiştirilmesine ve bu denetçilerden denetim ekipleri oluşturulmasına özen gösterilmelidir (EUROSAI TFAE, 2017: 42).
- Yüksek denetim kurumunun yapacağı diğer denetimlerde olduğu gibi, etik denetimler için de kalite kontrol prosedürlerinin tanımlanması ve uygulanması gerekir (EUROSAI TFAE, 2017: 43).
- Etik denetimlerin önündeki engellerin kaldırılması için karşılaşılabilecek riskler, dikkatli şekilde analiz edilmeli ve gerekli kontrol faaliyetleri uygulamaya konulmalıdır.
- Etik denetimlerin etkinliğini sağlama açısından izleme denetimleri de unutulmamalıdır (EUROSAI TFAE, 2017: 52).
- Etik denetimlerinin kamu sektöründe olumlu etkiler oluşturması açısından yüksek denetim kurumlarınca etik denetimler sürekli şekilde devam ettirilmeli ve yaygınlaştırılmalıdır.

Benzer şekilde, etik denetiminde başarılı olmak ve denetlenen kurumlar nezdinde beklenen olumlu etkiyi sağlamak için denetim ekiplerine de önemli görevler düşmektedir:

- Etik denetim metodolojisine vakıf olmaları gerekir (EUROSAI TFAE, 2017: 42).
- Yüksek denetim kurumunun ve denetlenen kurumların etik mevzuatının gereklerine riayet etmeleri beklenir.
- Denetlenen kurumlarla yeterli, yapıcı ve etkili iletişim kurabilmeleri gerekir (EUROSAI TFAE, 2017: 54).
- Denetim metodolojisinin gerektirdiği denetim tekniklerini ve denetim araçlarını başarılı şekilde kullanabilmeleri ve uygulayabilmeleri başarıyı etkileyen temel bir unsurdur (EUROSAI TFAE, 2017: 54.).
- Etik denetim süreçlerinde yaşanabilecek riskleri önceden öngörebilmeleri ve zamanında gerekli tedbirleri alabilmeleri gerekir.
- Etik denetimin gerektirdiği yetkinliklerle ilgili kendilerini geliştirebilmeleri gerekir.
- Denetlediği kurumlardaki kamu görevlilerine etik denetimin amacını çok iyi tarif edebilmeleri gerekir (EUROSAI TFAE, 2017: 54).

- Mesleki saygı, nezaket ve hoşgörüyü dayalı başarılı bir ekip çalışması örneği sergilemeleri beklenir.

### 3. ETİK DENETİMİNDE ÜLKE UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Yüksek denetim kurumlarının vatandaşların yaşam kalitesini artırma, kamu sektöründe dürüstlüğe dayalı bir işleyişle yönetim modellerini geliştirme, kamu sektöründe performans artışı sağlama ve hata ve usulsüzlükleri en aza indirmeye çalışma arayışları günümüzde yoğun şekilde devam etmektedir. Bu anlamda, aşağıda belirtilen bazı örnek denetim ve inceleme çalışmaları bu alanda çalışma yapacak yüksek denetim kurumları için önemli ipuçları sağlayacaktır (EUROSAI TFAE, 2017: 58-60):

**Tablo 1:** Etik Denetim Çalışma Konu Örnekleri ve Rapor Adları

| Denetim Çalışma Konusu   | Denetim Raporunun Adı  |
|--|--|
| Kamu İdarelerinde Etik Altyapı Değerlendirmesi                                   | Kamu sektöründe etiğin gözden geçirilmesi, Hırvatistan Sayıştayı             |
| Kamu İdarelerinde Etik Altyapı Değerlendirmesi                                   | Federal vergi idarelerinde dürüstlük politikası, Belçika Sayıştayı           |
| Kamu İdarelerinde Etik Altyapı Değerlendirmesi                                   | Kamu idarelerinde etik altyapı işleyişinde verimlilik, Hırvatistan Sayıştayı |
| Davranış düzenlemelerine uygunluğun ve bu düzenlemelere uyulmasının denetlenmesi | Kamu İktisadi Kuruluşları ve bütünlük yönetim ilkeleri, Portekiz Sayıştayı   |
| Davranış düzenlemelerine uygunluğun ve bu düzenlemelere uyulmasının denetlenmesi | Kamu idarelerinde davranış yasaları, İzlanda Sayıştayı                       |
| Dürüstlük Anketleri  | İdari kültürde Dürüstlük ve dürüstlük riskleri, Macaristan Sayıştayı         |
| Menfaat çatışması yönetiminin denetlenmesi                                       | Belirli Avrupa Birliği kuruluşlarında menfaat çatışmasının yönetimi, ECA     |
| Menfaat çatışması yönetiminin denetlenmesi                                       | Menfaat çatışması, İngiltere Sayıştayı                                       |
| İhbar politikalarının denetlenmesi   | İhbar mekanizmalarının işletilmesi, İngiltere Sayıştayı                      |
| Personel alımı ve yönetiminin denetlenmesi                                       | Kamu işletmelerinde çalışanların istihdamı, İsrail Sayıştayı                 |
| Hediye ve ikram politikalarının denetlenmesi                                     | Hediye ve ikramların kabulüne dair inceleme, İngiltere Sayıştayı             |

**Kaynak:** (EUROSAI TFAE, 2017: 58-60).

### 4. TÜRK SAYIŞTAYI VE ETİK DENETİM

Sayıştay, Anayasa ve yasalarla kendisine verilen görevler çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli çalışmalarına katkı sağlanmasına ve

hukuka uygunluğun temin edilmesine yönelik olarak, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları kapsamında Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapmakta, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirmekte, kamu idarelerinin kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluğu ile faaliyet sonuçlarını ölçmekte ve performans bakımından değerlendirmektedir. Ayrıca, sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin hükme bağlamaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2017).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda, Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

- a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ile
- b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi

suretiyle gerçekleştirileceği ifade edilmiştir (md. 68).

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre, Sayıştay denetimi, düzenlilik ve performans denetiminden oluşmaktadır.

Düzenlilik denetimi de mali denetim ve uygunluk denetimi şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

- Mali denetim; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimdir.
- Uygunluk denetimi ise kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimdir.

Performans denetimi ise, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi anlamına gelmektedir. (md.2)

Yine aynı Kanun'da denetimin; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi olduğu ve

denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütüleceği ifade edilmiştir (md. 35/a-b).

Sayıştay düzenlilik denetimlerinde ana odak noktası, kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirme, hesap ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesidir. Sayıştay düzenlilik denetimlerinde iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi aşamasında denetlenen idarenin iç kontrol sisteminde yer alması gereken etik yönetim altyapı unsurlarını da değerlendirilmekle beraber, yapılan bu “etik boyutlu” değerlendirmeler daha ikincil düzeyde kalmaktadır. Zira kurum tanıma çalışmalarının bir unsuru olarak yürütülen iç kontrolün tanınması, denetim ekibine iç kontrolden kaynaklanan riskleri tespit etme ve bu risklerin etkilediği hesap alanlarını ve denetim hedeflerini belirleme imkânı vermektedir. İç kontrol sistemini tanımaya yönelik çalışmalar; iç kontrol sisteminin tasarımının ve işleyişinin kavranmasını kapsamaktadır. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ise iç kontrolün önemli hataları önleme, tespit etme ve düzeltme kapasitesine sahip olup olmadığını belirlemeye yöneliktir (Sayıştay Başkanlığı, 2014). Yine düzenlilik denetimi kapsamında yürütülen uygunluk denetiminde de kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemler ile bunların mevzuata uygun olup olmadığı üzerinde durulmakta, yapılan gider veya elde edilen gelirin, kamu malı kullanımının etik mevzuatına aykırı olması durumunda etik davranış esasları gündeme gelebilmektedir.

Sayıştay performans denetimlerinin ana odak noktasının ise faaliyet sonuçlarının ölçülmesi olduğu anlaşılmaktadır.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği’nde “etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi” nin;

a) Kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında etkililik, ekonomiklik ve verimliliğin sağlanıp sağlanmadığı ve idarelerin amaçlarına etkili bir şekilde ulaşip ulaşmadıkları konusunda Türkiye Büyük Millet Meclisine, kamuoyu ve kamu idarelerine bilgi sunmak,

b) Kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu ile iyi yönetim ilke ve uygulamalarının geliştirilmesine katkıda bulunmak,

amacıyla yürütüleceği (md. 24) ve bu denetimin kamu idarelerinin faaliyetlerinin faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibarıyla sektör, program, proje ve konu bazında denetlenmesi temelinde yürütülebileceği (md. 25) ifade edilmiştir.

Aynı Yönetmelik'te Sayıştay tarafından program, proje ve konu bazında gerçekleştirilen denetim ve incelemeler sonucu düzenlenen raporlar ile kamu idarelerinin kaynaklarının, etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı konusunda yapılan denetimler sonucunda hazırlanan raporların "diğer Sayıştay raporları" kapsamında değerlendirildiği, bu raporların ilgisine göre Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacağı veya ilgili kamu idaresine gönderileceği (md. 40) ve kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulacağı (md. 41/1) belirtilmiştir.

Kamu sektörü denetiminin, kamu idarelerinin ve bu idarelerde görev yapan kamu görevlilerinin görev ve fonksiyonlarını etik olarak da yerine getirmelerine ve uygun şartları oluşturmaya yardımcı olacağı (ISSAI 100), bu denetimler aracılığıyla, kamu sektöründe hesap verebilirlik, şeffaflık ve dürüstlüğün güçlendirileceği (ISSAI 12) yönündeki uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları ile mevzuat çerçevesinde; Sayıştayın kamu idaresi/-lerinin yukarıda belirtilen doğrudan etik yönetim ve etik yönetim altyapısını/altyapı unsurlarını konu alan müstakil denetim ve incelemeler yapabileceği, hazırlanacak Sayıştay raporlarının da ilgili hükümler çerçevesince Türkiye Büyük Millet Meclisine sunabileceği veya ilgili kamu idaresine gönderebileceği ve kamuoyu ile paylaşılabilmesi düşünülmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 31 inci maddesinin ikinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca, denetime ilişkin yönetmelik, standart, rehberleri hazırlamak ve mesleki etik kurallarını belirlemek, Sayıştay Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulunun görevidir. Bu anlamda, Sayıştayın yapacağı etik denetimler için denetim rehberinin hazırlanması da Kurulun görevleri arasında yer almaktadır. Denetimlerde uyulması gereken davranışlar hakkında da "Sayıştay Denetçilerinin Mesleki Etik Kurallarına İlişkin Usul ve Esaslar" (R.G.17.12.2011) belirlenmiştir. Bu Usul ve Esaslar'da, mesleki etik kuralları, denetçilerin ve yönetici konumunda bulunanların sorumlulukları, mesleki etik kurallarına uyma ve başka kurumlarda görevlendirilenlere dair hükümler yer almaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 35 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca, denetimde kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşamasının mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından da gözden geçirilmesi gerekli olup, etik denetimlerinde de kalite güvencesinin sağlanabilmesi için etik denetimin her aşamasının da söz konusu mesleki etik kurallara uygunluk açısından gözden geçirilmesi gerekecektir.

Etik denetimlerin başarısını etkileyecek olan bir husus da, denetim ekibindeki görevlilerin denetim süresince sergileyecekleri etik kurallara olan bağlılık düzeyleridir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 72 nci maddesinin birinci

fıkrasında Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler dışındaki meslek mensupları ile savcıların sicillerinin düzenlenmesinde dikkate alınacak unsurlardan birisi de bu personelin mesleki etik kurallarına uyumları olarak tanımlanmıştır.

## SONUÇ

Kamu sektörünün dürüstlük ilkelerine dayalı olarak işlemesi ve kamu idarelerinde performans artışının bu ilkeler çerçevesinde sağlanması için kamu hizmetini sağlayıcı kamu görevlilerinin etik değer ve ilkelere uygun davranış sergileyecekleri bir ortamın tesisi, işletilmesi ve sürdürülmesi temel bir gereksinimdir. Yüksek denetim kurumları, Parlamento'ya raporlama yetkisi olan güvenilir bir dış denetim kurumu olarak, kamu yönetiminde etik davranışı destekleyecek etik yönetim altyapısının güçlendirilmesine yönelik denetimler yapma, Parlamento'ya ve kamuoyuna tespitler ve öneriler sunma imkânına sahip kurumlardır. Yüksek denetim kurumlarının yapacağı etik denetimler aracılığıyla Parlamento ve kamuoyuna sunulacak tespitler ve öneriler sonucunda, kamu idarelerinde ve genel olarak kamu yönetiminde etik yönetim anlayışı gelişerek, vergisini ödeyen ve kamu hizmetini almaya hak kazanan vatandaşların içinde yaşadığı toplumda kamu yönetimine, kamu idaresi yöneticilerine ve kamu görevlilerine olan güveni artacaktır. Bu yönüyle bakıldığında, yüksek denetim kurumları, hukukun üstünlüğünün korunmasında, hesap verebilirliğin sağlanmasında, ülke yarınlılarının güvenilir bir kamu mali yapısı ve kamu yönetimi üzerinde inşa edilmesinde önemli bir fonksiyon icra edeceklerdir.

## KAYNAKÇA

- Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu (2009), Etik Yol - Etik Liderlik Programı Eğitimci Kılavuzu, <http://www.etik.gov.tr/BilgiBankasi.aspx?id=10> (29.05.2017).
- Eryılmaz, Bilal (2008), "Etik Kültürü Geliştirmek", Türk İdare Dergisi, Sayı: 459, Haziran.
- EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) Paper (2013), Supporting SAI to Enhance Their Ethical Infrastructure, Part I A General Overview of SAI's Ethical Strategies and Practices, [http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SAIs/Ethics%20within%20SAIs-Part%20I%20-%20overview/Ethics%20within%20SAIs%20-Part%20I-overview%20\(EN\).pdf](http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SAIs/Ethics%20within%20SAIs-Part%20I%20-%20overview/Ethics%20within%20SAIs%20-Part%20I-overview%20(EN).pdf), (01.06.2017).
- EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) Paper (2014), Auditing Ethics in the Public Sector, A General Overview of SAI's Practices, [http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Auditing%20Ethics/TFAE\\_paper%20Auditing%20Ethics%20in%20Public%20Sector%20\(EN\).pdf](http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Auditing%20Ethics/TFAE_paper%20Auditing%20Ethics%20in%20Public%20Sector%20(EN).pdf), (01.06.2017).
- EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) Guideline (2017), "Audit of Ethics in Public Sector Organisations, <http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Guidance/Guidelines%20to%20audit%20ethics.pdf>, (01.06.2017).
- INTOSAI ISSAI 100, [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm), (01.06.2017).
- INTOSAI ISSAI 12, [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm), (01.06.2017).
- INTOSAI ISSAI 200, [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm), (01.06.2017).
- INTOSAI ISSAI 300, [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm), (01.06.2017).
- INTOSAI ISSAI 400, [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm), (01.06.2017).
- Sayıştay Başkanlığı (2014), Düzenlilik Denetimi Rehberi, <https://saybis.sayistay.gov.tr/ekler/files/mevzuat/rehberler/DuzDenv3.pdf>, (01.06.2017).
- Sayıştay Başkanlığı (2017), 2016 Yılı İdare Faaliyet Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=6>, (01.06.2017).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (24/12/2003 tarih, 25326 sayılı T.C. Resmi Gazete).

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, (19/12/2010 tarih, 27790 sayılı T.C. Resmi Gazete).

Sayıştay Denetim Yönetmeliği, (17/12/2012 tarih, 28145 sayılı T.C. Resmi Gazete).





# KENTSEL DÖNÜŞÜME İLİŞKİN VERGİ VE HARÇ İSTİSNALARININ DARALTILMASI SORUNUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

## ASSESSMENT OF THE NARROWING PROBLEM OF THE TAX AND FEE EXEMPTIONS REGARDING URBAN TRANSFORMATION

Ufuk GERGERLİOĞLU\*

### ÖZ

Kentsel dönüşüm, bir taraftan bireylerin yaşamları için daha güvenilir bir ortam oluşturmakta diğer taraftan da bireylere daha geniş bir sosyal yaşam alanı sunmaktadır. Bu çerçevede kentsel dönüşümü gerçekleştirmek için Türkiye’de 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun 2012 yılında yürürlüğe girmiştir. Devlet kentsel dönüşüm sürecine işlerlik kazandırmak için bu Kanun aracılığı ile vergi, harç vb. yükümlülüklerle ilişkin istisnalar getirmiştir. Ancak bu Kanun’un uygulamasına bakıldığında mükellef ile kamu idaresi arasında bazı sorunların yaşandığı görülmektedir. Bilhassa bu sorun, mükelleflerin ve kamu idaresinin talep etmiş olduğu özetlerde açığa çıkmaktadır. Bu Kanun kapsamında yayımlanan bazı özetler, mükelleflerin aleyhine bir görünüm ortaya koymaktadır. Özellikle tapu yetkilileri, bu özetlere bağlı olarak işlem yapmaktadırlar. Bu çalışmada Emlak Konut GYO A.Ş.’nin kendisi hakkında çıkarılan özetleri hangi gerekçelerle dava yoluna götürdüklerine ilişkin bilgi verilmektedir. Aynı zamanda ilgili dava sonuçlarına yönelik açıklamalarda da bulunmaktadır. Tüm bu bilgiler ışığında bu çalışma, kentsel dönüşüm kapsamında yayımlanan özetlerin idari ve hukuki açıdan nasıl bir etki ortaya koyduğunu göstermeyi amaçlamaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Kentsel dönüşüm, Vergi istisnası, Harç istisnası, Özet.

### ABSTRACT

Urban transformation provides a more reliable environment for the lives of individuals on the one hand and a wider social living space for individuals on the other hand. In order to realize urban transformation within this framework, Law On the Transformation of Areas Under Disaster Risk no. 6306 entered into force in 2012 in Turkey. Turkish Government has provided exemptions towards obligations such as tax, fee etc. to functionalize the urban transformation process. However, when the application of this law is examined, it can be seen that some problems arise between the taxpayer and the public administration. This problem is revealed in particular in the advance ruling that taxpayers and public

\* Yrd. Doç. Dr., Hitit Üniversitesi Öğretim Üyesi, ufukyunus@gmail.com

\* Bu makale, 32. Maliye Sempozyumunda sözlü olarak sunulan ve yazılı biçimde basılan bildirinin tam metin halidir.

administrations have requested. Some advance rulings published under this Law appear to be against taxpayers. The land registry authorities in particular take action according to these advance rulings. This study gives information about how Emlak Konut GYO A.Ş. pursued a lawsuit against an advance ruling. At the same time, this study presents the outcome of the said lawsuit. In light of all this information, this study aims to show the administrative and legal effects of advance rulings in the context of urban transformation.

**Keywords:** Urban transformation, Tax exemption, Fee exemption, Advance ruling.

## GİRİŞ

Kentsel dönüşüm, toplumu oluşturan bireylere rahat bir yaşama alanı sağlamak ve onlara sağlıklı bir çevre sunmak adına devletin öncülüğünde yapılan faaliyetler bütünü olarak bilinmektedir. Bu dönüşüm, bireylerin sosyal haklarını tamamlayıcı ve sosyal devletin oluşumuna katkı sağlayıcı bir kavram olarak nitelendirilmektedir. Ancak kentsel dönüşümün uygulama alanı, çok geniş bir görünüm ortaya koymaktadır. Özellikle afet riskli alanlar ve yapılar ile yeni yerleşim yeri olarak tanımlanabilecek rezerv yapı alanları, son yıllarda gündem konusu olmuştur. Bunun en önemli nedenlerinden birisi, Türkiye'nin deprem bölgesi içerisinde olmasıdır. Bundan dolayı öncelikle can ve mal güvenliği göz önünde bulundurularak aynı zamanda sağlıklı bir çevrenin garantisi olan kentsel dönüşümü de gerçekleştirmek amacıyla 16. 05. 2012 tarih ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun hayata geçirilmiştir. Bu kapsamda motivasyon oluşturmak ve süreci hızlandırmak adına mükelleflere ve idareye bir takım kolaylıklar sağlanmıştır. İlgili Kanun'da yer alan bu avantajların özellikle vergi, harç ve ücretlere yönelik olduğu görülmektedir.

Vergi, harç ve ücretlere yönelik istisnalar, ilgili Kanun'da ve Kanun'a yönelik Uygulama Yönetmeliği'nde açık bir biçimde sıralanmaktadır. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığının yetkili birimleri ve Defterdarlık tarafından yayımlanan özelgeler, bilhassa vergi ve harçlara ilişkin istisna avantajlarının kapsamını daraltır bir nitelik göstermektedir. Mükelleflerin 6306 sayılı Kanun kapsamında yer alan vergi ve harçlara ilişkin istisna hükümleri konusunda yetkili kılınan birimlerden talep etmiş olduğu bilgilere dayanılarak yayımlanan özelge veya muktezalar, mükellef aleyhine bazı belirsizlikler göstermektedir. Bu belirsizliklerin bir kısmı, ilgili Kanun'da ve bu Kanun'a ilişkin uygulama yönetmeliğinde net bir biçimde tanımlanmayan mevzularda, yetkili birimlerin mükellefin aleyhine vermiş olduğu özelgelerden kaynaklanmaktadır. Belirsizliklerin diğer bir kısmı ise aynı

vergi konusunda farklı zamanlarda verilen özelgelerin birbirleriyle tutarlılık göstermemesinden doğmaktadır. Bu bağlamda bu çalışma, kentsel dönüşüm kapsamında yürürlükte olan vergi ve harçlara ilişkin istisnaların özelgeler aracılığı ile ne ölçüde daraltıldığı konusunu ele almayı amaçlamaktadır.

Tüm bu bilgiler ışığında, bu çalışmada ilk olarak kentsel dönüşüm kavramı ele alınmakta, sonrasında kentsel dönüşümün uygulama alanlarından biri olan 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanuna ve bu kanuna ilişkin Uygulama Yönetmeliği'ne yönelik açıklamalarda bulunmaktadır. Ardından bu mevzuat çerçevesinde verilen özelgelere yer verilerek değerlendirmeler yapılmaktadır. Sonrasında mükelleflere verilen özelgelerin idari işlem olarak sayılıp sayılmayacağı durumu ele alınarak bu konuda dava yolunun açık olup olamayacağı hususu izah edilmeye çalışılmaktadır. Son olarak da Emlak Konut GYO A.Ş.'nin bir tapu müdürlüğünün özelgeye dayanarak yaptığı idari işlemi hangi gerekçelerle mahkemeye taşıdığı ve buna yönelik olarak vergi mahkemeleri ile Danıştayın vermiş olduğu kararların ne yönde sonuç ortaya koyduğu üzerinde durulmaktadır.

## **1. 6306 SAYILI AFET RİSKİ ALTINDAKİ ALANLARIN DÖNÜŞTÜRÜLMESİ HAKKINDAKİ KANUNUN KENTSEL DÖNÜŞÜM KAVRAMI İLE İLİŞKİLENDİRİLMESİ**

Burada ilk olarak kentsel dönüşüm kavramına yer verilmektedir. Ardından kentsel dönüşüm uygulama alanları sıralanıp, 6306 sayılı Kanun'un hangi uygulama alanı ile alakalı olduğu ortaya konulmaktadır.

### **1.1. 6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun Kapsamında Kentsel Dönüşüm Kavramının Ele Alınması**

16.05.2012 tarih ve 6306 sayılı Kanun temel olarak iki ayrı görünüme sahiptir. Bu Kanun bir taraftan can ve mal güvenliği kapsamında doğrudan doğruya kişi veya toplum ile ilişkilendirilmektedir. Diğer taraftan bu Kanun, planlamayı ve şehircilik ilkelerini temel alarak buna bağlı biçimde kentsel oluşumun hayata geçirilmesini kolaylaştırmaktadır (Oy ve Nazik, 2016: 47) Bu Kanun'un plan ve şehircilik ilkelerini temel alarak kentsel oluşumu desteklemesi, kentsel dönüşümü çağrıştırmaktadır.

6306 sayılı Kanun'un, kamuoyunda kentsel dönüşüm kanunu olarak değerlendirildiği bilinmektedir (Özsunay, 2015: 1). İlgili Kanun ile kentsel dönüşüme hizmet edildiği açıktır ve aynı zamanda bu Kanun'un teşvik ettiği kentsel dönüşümün halk tarafından benimseneceği yönünde herhangi bir kuşku söz konusu değildir (Oy ve Nazik, 2016: 47) Ancak, kavramsal olarak kentsel dönüşümün çok daha geniş bir çerçeveye ortaya koyduğunun da bilinmesi gerekir.

Kentsel dönüşümü sadece konut yenilemek biçiminde değerlendirmek yanıltıcı olabilir. Bu dönüşüm, sadece yıkım, inşaat gibi çok spesifik anlayışa sığamayacak kadar kıymetli bir olguyu ifade etmektedir. Bununla birlikte kentsel dönüşüm, ortak ihtiyaçlar temelinde halkı bütünleştirebilecek ve bunu gerçekleştirirken aynı zamanda sosyal ve ekonomik kalkınma programlarını dikkate alabilecek bir dinamizme de sahiptir (Şişman ve Kibaroglu: 2009). Kentsel dönüşüm aynı zamanda, bir şehrin yeniden inşa edilmesi, yeni yaşam alanlarının oluşturulması anlamına da gelmektedir (Sarı, 2016). Dolayısıyla bu dönüşüm vasıtasıyla çağdaş bir şehirleşme olgusundan söz etmek mümkün olabilecektir (Oy ve Nazik, 2016: 47).

## **1.2. Kentsel Dönüşümün Uygulama Alanları**

Kentsel dönüşümün uygulama alanı oldukça kapsamlı bir görünüme sahiptir. Türkiye'de kentsel dönüşüm uygulamaları;

1-Kırdan kente göç neticesinde ortaya çıkan barınma ihtiyacının karşılanması kapsamında gecekondular bölgelerinde,

2-Hareketliliğini kaybetmiş ve yıkıntı alanına dönüşmüş bir bölgenin eski hareketliliğine kavuşması kapsamında kent merkezlerinde,

3-Sanayi alanlarının kent merkezlerinden çıkması ile meydana gelen yıkıntıların giderilmesi kapsamında ilgili bölgelerde,

4-Afet zararlarını ve kentsel riskleri azaltma kapsamında hayata geçirilmektedir (Demirkıran, 2008: 18-29). 6306 sayılı Kanun, bu sınıflandırmalar içinden "afet zararlarını ve kentsel riskleri azaltma kapsamında hayata geçirilen kentsel dönüşüm" uygulama tipi ile uygunluk göstermektedir.

Tüm bu bilgiler ışığında, 6306 sayılı Kanun'un, afet riskinin minimum seviyeye çekilebilmesi gayesine yönelik olduğu söylenebilir. Dolayısıyla bu Kanun'dan, afet riski açığa çıkmadan kentsel dönüşümü sağlamaya hizmet etmesi beklenebilir (Özer vd., 2013). Bu noktada 6306 sayılı Kanun'un en azından amaç ve kapsam yönünden ele alınması önem kazanmaktadır.

## **2. 6306 SAYILI AFET RİSKİ ALTINDAKİ ALANLARIN DÖNÜŞTÜRÜLMESİ HAKKINDAKİ KANUN'A VE BU KANUNA YÖNELİK UYGULAMA YÖNETMELİĞİ'NE İLİŞKİN VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİN İZAHI**

Bu başlık altında ilk olarak afet riski altındaki alanların dönüştürülmesi hakkındaki mevzuata yönelik açıklamalarda bulunmaktadır. Ardından ilgili mevzuatın vergi ve harç yükümlülüklerine ilişkin ortaya koyduğu istisna hükümleri irdelenmektedir.

### **2.1. 6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun ve Bu Kanuna İlişkin Uygulama Yönetmeliği'nin Açıklanması**

31/05/2012 tarih ve 28309 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun'un 1. maddesi, ilgili Kanun'un amacını belirtmektedir. Bu madde kapsamında ilgili kanun, fen ve sanat norm ve standartları gözetilerek afet riski altındaki alanlar ile bu alanların dışındaki riskli yapıların bulunduğu arsa ve arazilerde iyileştirmeler, tasfiyeler ve yenilemelere ilişkin usul ve esasları belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu amaç kapsamındaki işlem ve faaliyetlerin yapılması sırasında sağlıklı ve güvenli yaşam çevrelerinin oluşturulması konusunun da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Kanun'un ilgili maddesi, afet riski altındaki yerleri, riskli yapıların bulunduğu arsa ve arazileri, dönüşümün yapıldığı alanlar olarak ifade etmektedir. Diğer yandan yine aynı madde, fen ve sanat normlarına uygunluğu, sağlıklı ve güvenli yaşama çevrelerini oluşturmayı, dönüşüm sırasında dikkat edilmesi gereken hususlar olarak açıklamaktadır.

Bu Kanun'un gerekçesi ise Anayasa'nın 56. ve 23. maddeleri ile ilişkilendirilmektedir. Anayasa'nın ilgili maddeleri bir arada değerlendirildiğinde, bu maddelerden, ülke sınırları içinde yaşayan vatandaşların sağlıklı, düzenli ve güvenli bir çevrede yaşama hakkına sahip olduğu, bu yaşama hakkına yönelik kentleşmeyi devletin gerçekleştirebileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu Kanun sayesinde kaynaklar verimli kullanılacak, sağlıklı ve düzenli yerleşme sağlanacak ve tabii afetlerin ortaya çıkartabileceği can ve mal kayıpları önenebilecektir. Dolayısıyla bu Kanun, hem sosyal hukuk devletinin oluşumuna katkı sağlayacak hem de afetler meydana geldiğinde "yara alınması" engellenmiş olacaktır (Oy ve Nazik, 2016: 50-51).

15/12/2012 Resmi Gazete tarih ve 28498 sayılı uygulama yönetmeliği ise, 6306 sayılı Kanun'un açıklayıcısı niteliğindedir. Bu yönetmelik kapsamında öncelikle 6306 sayılı Kanun'un uygulama alanının neleri kapsadığının bilinmesi önem arz etmektedir.

6306 sayılı Kanun'a ilişkin 28498 Resmi Gazete sayılı Uygulama Yönetmeliği, uygulama alanını;

1- Bakanlıkça<sup>1</sup> belirlenen rezerv yapı alanları<sup>2</sup> ve riskli yapı alanı<sup>3</sup>

2- Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen riskli alan<sup>4</sup> olarak tanımlamaktadır (m. 16/f.9/1).

Gerçek veya tüzel kişiler, belirli koşulları hazır etmesi şartıyla Çevre ve Şehircilik Bakanlığından rezerv yapı alanı belirlemesini isteyebilir (Özkan ve Papa Georgiou, 2014: 2).

Öte yandan bir yapının riskli yapı alanı olarak değerlendirilmesi için;

1- Bir arsanın varlığı gereklidir.

2- İlgili arsa üzerinde yapılmış her türlü çatılı yapının bulunması yeterlidir.

Bu koşullar riskli yapının uygulanma kapsamını genişletmektedir. Diğer bir anlatımla, kat mülkiyetine bağlı yapılar, kat irtifakı kurulmuş yapılar, tapu kayıtlarında arsa konumunda olan iskanlı alınmamış yapılar, riskli yapı statüsünde değerlendirilebilmektedirler. Dolayısıyla herhangi bir arsa üzerinde bulunan çatılı bir yapının söz konusu olmadığı bir durumda riskli yapının mevcudiyetinden söz edilemeyecektir (Oy ve Nazik, 2016: 151).

6306 sayılı Kanun'a ilişkin olarak riskli yapıları belirleme görevinin, belediyelere, kamu kurumlarına, üniversitelere, meslek odalarına, özel kuruluşlara ve firmalara verileceği Çevre ve Şehircilik Bakanlığının resmi internet sitesinde il bazında belirtilmektedir.

1 T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı (6306 sayılı Kanun, m.2/f.1/a; 28498 sayılı Uygulama Yönetmeliği, m.3/f.1/a)

2 Kanun uyarınca gerçekleştirilecek uygulamalarda yeni yerleşim alanı olarak kullanılmak üzere, Toplu Konut İdaresi Başkanlığının veya İdarenin talebine bağlı olarak veya resen, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak Bakanlıkça belirlenen alanlar (6306 sayılı Kanun, m.3/f.1/e).

3 Riskli alan içinde veya dışında olup ekonomik ömrünü tamamlamış olan ya da yıkılma veya ağır hasar görme riski taşıdığı ilmi ve teknik verilere dayanılarak tespit edilen yapı (6306 sayılı Kanun, m.3/f.1/g).

4 Zemin yapısı veya üzerindeki yapılaşma sebebiyle can ve mal kaybına yol açma riski taşıyan, Bakanlık veya İdare tarafından Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığının görüşü de alınarak belirlenen ve Bakanlığın teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan alan (6306 sayılı Kanun, m.3/f.1/f).

## 2.2. 6306 Sayılı Kanun'un ve Bu Kanun'a İlişkin Uygulama Yönetmeliği'nin Vergisel Yükümlülükler Kapsamında Ele Alınması

6306 sayılı Kanun'un 7. maddesinin 9. fıkrası, dönüşüm kapsamındaki vergisel yükümlülüğe ilişkin fiilerin işlem, sözleşme, devir, tescil ve uygulamalardan meydana geldiğini göstermektedir. Yine ilgili Kanun'un aynı maddesinin aynı fıkrasında, dönüşüm kapsamındaki vergi, harç ve diğer konulardaki istisnalar tek tek sıralanmaktadır.

Bu istisnalar sırasıyla;

-Noter harcı istisnası,

-Tapu ve kadastro harcı istisnası,

-Belediyelerce alınan harçlara ilişkin istisna,

-Damga vergisi istisnası,

-Veraset ve intikal vergisi istisnası,

-Kullandırılan krediler sebebiyle lehe alınacak paraların BSMV<sup>57</sup>den arındırılmasına yönelik istisna,

-Döner sermaye ücreti altında alınan bütün ücretlerle alakalı istisna biçimindedir.

6306 sayılı Kanun'a ilişkin Uygulama Yönetmeliği'nin 16. maddesinin 9. fıkrasının a ve ç bentleri, dönüşüm kapsamında vergi, harç ve ücretlere ilişkin istisnaların kimlere yönelik olduğunu ve kapsamını net bir biçimde ortaya koymaktadır.

Uygulama Yönetmeliği'nin 16. maddesinin 9. fıkrasının a ve ç bendi birlikte değerlendirildiğinde, bu bendler, ilgili kurum ile uygulama alanındaki yapıları malik olarak kullanan gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerince yapılan;

-Dönüşüm öncesi ve sonrası ilk satış, devir, tescil, ipotek tesisi için vergi, resim, harç için istisnalarının uygulanacağı ortaya koymaktadır. İlgili Yönetmelik'in 16. maddesinin 9. fıkrasının (d) bendinde istisna kapsamındaki harç, vergi ve ücretler, 6306 sayılı Kanun kapsamında sıralanmıştır.

Vergi ve harçlar ile alakalı istisnalar, ilgili Kanun ve bu Kanun'a ilişkin yürürlüğe konulmuş olan Uygulama Yönetmeliği'nde açık bir şekilde belirtilmiş olmasına rağmen, bazen mükellefler, bazen de kamu kurumları ilgili mevzuat



kapsamında yetkili kılınan birimlerden daha fazla bilgi edinme (özelge) haklarını kullanmak istemektedirler. Bu süreç, özellikle mükellefler açısından bir takım sorunların doğmasına neden olmaktadır.

### **3. AFET RİSKİ ALTINDAKİ ALANLARIN DÖNÜŞTÜRÜLMESİ HAKKINDAKİ MEVZUATA YÖNELİK OLARAK GİB<sup>6</sup> VE DEFTERDARLIK TARAFINDAN VERİLEN ÖZELGELERİN İZAHI**

Burada öncelikle 6306 sayılı Kanun ve buna ilişkin Uygulama Yönetmeliği kapsamında GİB'in yetkili kıldığı makamların ve Defterdarlığın yayımladığı dört farklı özelgeye yer verilmekte olup bu özelgelerin kapsamının ne olduğu konusuna değinilmektedir.

#### **3.1. Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Mevzuat Kapsamında GİB ve Defterdarlık Tarafından Yayınlanan Özelgelerin Kapsamı**

Bu başlık altında 6306 sayılı Kanun ve Yönetmelik kapsamında verilen dört farklı özelge irdelenmektedir. Her bir özelgenin içeriği hakkında bilgi verilmektedir. Bu özelgelerin ikisi tapu harçları ve damga vergisine yönelik istisnalara ilişkindir. Diğer iki özelge ise katma değer vergisi uygulamasına yöneliktir.

##### **3.1.1. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 07.01.2015 Tarihli Özelgenin Kapsamı**

GİB'in yetkili kıldığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, 07.01.2015 tarihinde 84974990-180[28-2013/2]-10 sayılı bir özelge<sup>7</sup> yayımlamıştır. İlgili tarihteki özelgeye göre, "Riskli yapının yıkılarak taşınmaz üzerine inşa edilecek bağımsız bölümlerin (kat, daire, iş bürosu, depo vb.) hak sahipleri dışında üçüncü kişilere satışı durumunda,

- *Sözleşmelere yönelik damga vergisi istisnası,*
- Tapuda yapılacak işlemlere harç istisnası, söz konusu olamayacaktır.

Bu özelge, damga vergisi ve tapu harcı istisnasının sadece hak sahipleri için geçerli olabileceği, üçüncü kişiler için söz konusu olamayacağı sonucunu ortaya koymaktadır. Kentsel dönüşüm işlem ve faaliyetleri çerçevesinde *üçüncü kişileri*

6 Gelir İdaresi Başkanlığı

7 (<http://www.gib.gov.tr/node/90991>)

iki farklı cihetten değerlendirmek mümkündür. İlk olarak üçüncü kişiler, yüklenici (müteahhit) veya arsa sahibi firmalar tarafından rezerv alan, riskli alanlarda üretilmiş olan yeni değerler (bina katı vb.) ile riskli yapıların yıkılarak yeniden yapılması neticesinde oluşan yeni değerlerin (bina katı vb.) satışının yapıldığı kişileri ifade etmektedir. Aynı zamanda üçüncü kişiler, arsa sahiplerinin hak sahibi kişiler dışında satış sözleşmesine bağlı olarak ilişkide olduğu alt yüklenici firmaları da ifade etmektedir.

### **3.1.2. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 04.03.2015 Tarihli Özelgenin Kapsamı**

GİB'in yetkili kıldığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün yayımladığı 04.03.2015 tarihli 39044742-KDV.28-348 sayılı özelge<sup>8</sup> ile bir önceki başlıkta açıklanan 07.01.2015 tarihli özelgenin, sözleşme damga vergisi ve tapu harç istisnaları konusunda içerdiği bilgiler çok benzerlik göstermektedir. 04.03.2015 tarihli özelgeye göre "Riskli yapı olarak tespiti yapılan taşınmazın üzerinde inşa edilecek konutların hak sahibi malik dışında 3. kişilere satılması durumunda,

- Sözleşmelere yönelik damga vergisi istisnası,
- Tapuda yapılacak işlemlere harç istisnası, söz konusu olamayacaktır."

Aynı yıl içerisinde iki ay ara ile verilen bu özelgeler, net bir biçimde dönüşüme muhatap kişiler kapsamında, damga vergisi ve tapu harcı istisnasının yalnızca hak sahipleri için geçerli olacağını, ancak üçüncü kişiler için mümkün olamayacağını göstermektedir. Öte yandan özelgeler ile ortaya çıkan bu sonuç, ilgili Kanun'un istisnalara yönelik hükümlerinin daraltılması anlamına da gelebilmektedir. Çünkü 6306 sayılı Kanun'da ve bu Kanun'un Uygulama Yönetmeliği'nde, riskli yapı olarak tespiti yapılan taşınmazın üzerinde inşa edilecek konutların 3. kişilere satılması durumunda vergi ve harç istisnasından yararlanamayacağı konusunda doğrudan bir ifade mevcut değildir.

### **3.1.3. Van Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü Tarafından Verilen 12.06.2015 Tarihli Özelgenin Kapsamı**

Van Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan KDV'ye ilişkin 12.06.2015 tarihli 60757842-KDV Matrahı-11 sayılı özelgeye<sup>9</sup> göre "Bir binanın kat maliklerinden alınan bedel karşılığı yıkılıp yeniden inşası durumu,

8 (<http://www.gib.gov.tr/node/98689>)

9 (<http://www.gib.gov.tr/node/95024/pdf>)

konut teslimi değil inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilmekte ve bu işlem nedeniyle düzenlenecek faturalarda %18 KDV hesaplanması gerekmektedir". Yine, GİB'e bağlı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü'nün 07.04.2015 tarihli ve 39044742-KDV.28-637 sayılı özelgesi<sup>10</sup> de aynı yönde izahat içermektedir. Bu özeldeler açıkça konut alımlarına ilişkin olarak belirlenen KDV oranını %1'den %18'e çıkartmaktadır. Halbuki GİB'in yetkili kıldığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün yayımladığı 04.03.2015 tarihli ve 39044742-KDV. 28-348 sayılı "6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamındaki binaların yıkılıp yeniden yapılması için imzalanan kat karşılığı sözleşmesine istinaden inşaat yapımını" konu alan daha eski tarihli bir özeldede, yetkili kurumlar tarafından riskli yapı belirleme işleminin yapılması kaydıyla, taşınmazların yıkılmasının ardından yapılan inşaat sözleşmesi çerçevesinde 150 metrekareye kadar olan konutlar için %1 lik bir KDV uygulanacağı belirtilmektedir.

Bu açıklamalar dâhilinde, dönüşümün uygulanması bağlamında KDV'ye yönelik olarak verilen 12.06.2015 tarihli 60757842-KDV Matrahı-11 sayılı özeldede bir binanın kat maliklerinden alınan bedel karşılığı yıkılıp yeniden inşasının inşaat taahhüt işi kapsamına sokulması, dönüşüme taraf olan mükellefler açısından daha fazla vergi yükünü ifade etmektedir. Öte yandan neredeyse 3 ay ara ile aynı vergi konusunda yayımlanan özeldelerin birbirlerine tezatlık oluşturması, aynı durumdaki farklı mükellefler için farklı vergi uygulaması anlamına gelmektedir. Bu noktada KDV'ye yönelik olarak hali hazırda uygulamada bulunan mevzuattan bahsedilmesi açıklayıcı olacaktır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 28. maddesinde Bakanlar Kurulunun konut teslimleri için farklı oranlar belirlemeye yetkili olduğuna ilişkin hüküm yer almaktadır. Buna bağlı olarak mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 sayılı listesinin 11. sırasına göre, net alanı 150 metrekareye kadar konut teslimlerinin %1 oranında KDV'ye tabi tutulacağı esası getirilmiştir. 24.12.2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı Kararnamenin 7. maddesinde ise *Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyük şehirlerde lüks veya birinci sınıf inşaat biçimde yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltildiği, net alanı 150 metrekareye kadar olan konutlara ilişkin KDV'nin %1 oran uygulamasının vergi değerine bağlı olarak %8 veya %18'e yükselebileceği belirtilmektedir. Aynı madde, 6306 sayılı Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli*

10 (<http://www.gib.gov.tr/node/100888>)

yapıların bulunduğu yerlerin KDV artışından etkilenmeyeceğini, diğer bir ifade ile KDV' de %1 oran uygulamasına devam edileceğini açıkça ortaya koymaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı iki farklı idari birimin kısa bir zaman aralığında aynı vergi konusunda farklı mükellefler için yayımlanmış olduğu farklı özelgelerin mükellefler açısından ayırimcılık oluşturabileceği, bu ayırimcılığın muhakkak rasyonel bir temele oturtulması gerektiği gözden uzak tutulmamalıdır (Gökbel, 2008: 179). Bu noktada mükelleflerin yayımlanan özelgelere hangi ölçüde bağlı olmaları gerektiği hususu öne çıkmaktadır. Dolayısıyla özelge konusunun kavramsal ve hukuksal boyutları ile açıklanması ve afet riski altındaki alanların dönüştürülmesi hakkındaki mevzuat (Kanun ve Uygulama Yönetmeliği) ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

#### **4. ÖZELGE KAVRAMININ AÇIKLANMASI VE ÖZELGELERİN AFET RİSKİ ALTINDAKİ ALANLARIN DÖNÜŞTÜRÜLMESİ HAKKINDAKİ MEVZUATA ETKİLERİNİN İDARİ İŞLEM OLARAK DEĞERLENDİRİLİP DEĞERLENDİRİLEMeyeceği VE DAVA KONUSU YAPILIP YAPILAMAYACAĞI YÖNÜNDEN İZAHİ**

Burada öncelikle özelge kavramının Türk Vergi Hukuku çerçevesinde izahına çalışılmaktadır. Sonrasında 6306 sayılı Kanun kapsamında yayımlanan özelgelerin idari işlem şeklinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususuna değinilmektedir. Son olarak da ilgili mevzuat bağlamında verilen özelgelerin dava konusu yapılıp yapılamayacağı konusu ele alınmaktadır.

##### **4.1. Özelge Kavramının Türk Vergi Hukuku Çerçevesinde Açıklaması**

Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesine göre; "Mükellefler, vergi uygulaması açısından şüpheli veya tereddütlü gördükleri durumlarda Gelir İdaresi Başkanlığından veya yetkili makamlardan izahat isteme hakkına sahiptir". *İlgili Kanun'un* bu hükmü çerçevesinde, vergi idaresinin gerektiğinde izahat verme yükümlülüğü "mukteza" veya "özelge" olarak tanımlanmaktadır (Bilici, 2016: 29). ". Uygulamada kamu kurumlarının da Gelir İdaresi Başkanlığından özelge istediğine tanık olunmaktadır.

Mükelleflerin talepleri doğrultusunda ilgili mükellefe yönelik olarak verilen, talep edilen konu hakkında yetkili makamların görüşünü ortaya koyan ve yapılması gerekenleri bildiren özelgeler (Karyağdı, 2016) ilgili olaya özgü ve sadece ilgili mükellefi bağlayıcı idari bir karar özelliği göstermektedirler (Tuncer, 2010). Öte

yandan özelgelerin normlar hiyerarşisi temelinde Anayasa, kanunlar, tüzük ve yönetmelikler ile uyumluluk göstermesi de beklenmektedir (Üzeltürk, 2013). Bu bağlamda vergi incelemesine yetkili olanların inceleme sonucuna bağlı olarak ortaya koyduğu raporlar hem kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı olamayacak hem de vergi inceleme yetkilileri tarhiyat önerirken bu düzenlemelere bağlı kalacaktır. Fakat ilgili inceleme raporlarını değerlendiren komisyonlar, bu değerlendirmeleri yaparken GİB tarafından daha önce verilen özelgeleri de dikkate alacaklardır (Gümüş, 2013: 31). Bu durum, özelgelerin tüm mükellefler için bağlayıcılık göstereceğini ortaya koymaktadır (Arkan, 2013).

*Özelgeler dikkate alınmadan yazılan vergi inceleme raporları eksiklik içermektedir (Bağlan, 2013). Mükellef aleyhine verilen bir özelge, vergi müfettişleri üzerinde etki oluşturabilmekte ve bu müfettişler, aleyhte verilen özelgeye bağlı kalarak cezalı tarhiyat raporu hazırlayabilmektedirler (Kocaoğlu, 2016). Dolayısıyla GİB'in yayımladığı özelgelere uygunluk kıstası belirleyici olmaktadır (Karyağdı, 2016). Kanuna bağlılığı zorunlu olan özelgelerin inceleme raporlarında, bu denli güçlü bir etki oluşturabilmesi, hem kanunilik ilkesi hem de mükellef hakları yönünden olumsuz bir durum olarak değerlendirilmektedir (Üzeltürk, 2016). Öte yandan yayımlanan özelgeler bir taraftan idari manada bağlayıcı bir nitelik ortaya koyarken diğer taraftan yargısal açıdan denetim dışı bir kaynak olarak dikkate alınmaktadır (Aykın, 2016: 168). Bu bilgiler ışığında özellikle 6306 sayılı Kanun kapsamındaki vergi ve harçlara ilişkin özelgelere uyulmamasının, mükellef açısından problemler meydana getireceğini söylemek yanıltıcı olmayacaktır.*

#### **4.2. 6306 Sayılı Kanun Kapsamında Yayımlanan Özelgelerin İdari İşlem Şeklinde Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği Hususunun Açıklanması**

6306 sayılı Kanun'un 6. maddesinin 9. fıkrasında bu Kanun çerçevesinde tesis olunan idari işlemlerle alakalı olarak dava açma hakkının saklı olduğu belirtilmektedir. Dava açma hakkı, 06/01/1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun'una dayandırılmaktadır. Bu bağlamda tesis edilen idari işlemler için tebliğ tarihi esas alınmış ve bu tarihten başlamak üzere 30 gün içinde dava açılabilmesi hükmüne bağlanmıştır.

Aynı maddenin aynı fıkrasında dava açma süreci ile birlikte yürütmenin durdurulmasına karar verilemeyeceği ifade edilmekteydi. Ancak Anayasa Mahkemesinin 27.02.2014 tarih ve 2012/87 Esas, 2014/41 Karar sayılı kararı ile "bu davalarda yürütmenin durdurulmasına karar verilemeyeceği" ibaresi iptal

edilerek dava yolu ile idari işleme yönelik yürütmenin durdurulabilmesinin önü açılmıştır (TKGM, 2014). Böylelikle Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan hak arama özgürlüğünü kısıtlamaya yönelik bu hüküm kaldırılmıştır (Özsunay, 2015: 5). Bu noktada GİB'in yetkili makamları ve Defterdarlık tarafından yayımlanan özelgelerin bir idari işlem sayılıp sayılmayacağı hususu önem taşımaktadır.

Hukuk sistemi içinde ikincil kaynak özelliği gösteren özelgeler, vergi incelemesinin yürütülmesi ve inceleme raporlarının değerlendirilmesi yönünden önem taşısa da (Öner, 2015: 35) yeni bir norm ortaya koyamazlar. Bu haliyle özelgeler, daha çok bir konu hakkında açıklayıcı ve uygulamalara yol gösterici yapılarıyla öne çıkarlar (Çelik, 2003). Bu durum, özelgelerin, kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemde ziyade, sadece idari görüş biçiminde mütalaa edilmesinden kaynaklanmaktadır (Şenyüz vd., 2017: 43). Bir tür danışman görüşü niteliği gösteren özelgeler, bu yapılarından ötürü hem mükellefler hem de yargı organları için bağlayıcı değildirler (Doğrusöz, 2005). Dolayısıyla özelgelere ilişkin olarak ortaya çıkan bu görünüm, ikincil niteliğe sahip bu kaynakların dava konusu yapılamayacağı sonucunu ortaya çıkartmaktadır (Aykın, 2017). Ancak yayımlanan özelgelerin mükelleflerin haklarını ihlal etmesi durumunda dava yoluna başvurulması, bu sürecin idari işlem şekline dönüşmesine sebebiyet vermektedir (Çelik, 2003).

### **4.3. 6306 Sayılı Kanun Kapsamında Yayımlanan Özelgelerin Dava Konusu Yapılabilmesi Hususunun Açıklanması**

Kural olarak bir özelge kanuna aykırılık içeriyorsa, bu durum idare tarafından fark edilmeli, gerekli değişiklikler yapılmalı, değişiklikler yapıldıktan sonra da mükellefler cezalandırılmamalıdır (Gümüş, 2013: 27). Bu durum, önce mükellef lehine verilen ardından da inceleme elemanı tarafından yanlış olduğu inceleme raporunda belirtilen özelgelerin mükellefler aleyhine dönüşmemesi amacıyla Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonlarının ortaya koyduğu görüş ile desteklenebilmektedir (Bozdoğan, 2012: 85). Bu noktada, inceleme elemanının ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunun mevzuata uygun olmayan bir biçimde görüş ortaya koyması durumu nasıl değerlendirilmelidir sorusu akla gelmektedir.

Mevcut mevzuat çerçevesinde vergi mükelleflerinin özelgeleri dava yoluna götürebilmeleri mümkün gözükmemektedir (Gökbel, 2008: 184). Böylelikle 'idarenin bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine tabi olmalıdır' ilkesi anlamını yitirmektedir (Bozdoğan, 2012: 85). Öte yandan her ne kadar özelgeler vergi yargısı kapsamında dava konusu yapılamasa da mükelleflerin ilgili özelgeleri

ihtirazi kayıt yoluyla dava yoluna götürebilmeleri mümkündür (KPMG, 2016: 13). Mükelleflerin yayınlanan özelgeleri yasalara aykırılıkları nedeniyle dava yoluna götürmesi neticesinde, özeldede yer alan görüşler yargılamanın sonuçlarına göre değerlendirilmektedir (Ak, 2016: 68). Bu bilgiler ışığında 6306 sayılı Kanun'a ilişkin olarak mükelleflerin GİB'in yetkili makamlarına göndermiş olduğu yazılı bilgi isteme taleplerine yönelik yayımlanan özeldelere istinaden dava açma hakkı söz konusu olabilmektedir. Böylelikle hatalı idari işlemler nedeniyle oluşabilecek mağduriyetler engellenmektedir. Bu noktada Anayasa'nın yürütme yetkisi ve görevi ile ilgili başlığundan söz etmek de tamamlayıcı olacaktır. Anayasa'nın 8. maddesinde yürütme yetkisi ve görevinin Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılması ve yerine getirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu bilgi ışığında Anayasa ve kanuna uymayan bir özeldenin yok hükmünde olduğunu söylemek mümkündür. Öte yandan GİB'e bağlı yetkili makamların vermiş olduğu hatalı izahatlara uyulması durumunda bile mükelleflerin mağduriyeti söz konusu olabilmektedir.

Öte yandan 2010 yılındaki yeni düzenleme ile özeldelerin bir tür sirküler niteliğine büründürülmesi, özeldelerin yargıya taşınabileceği neticesini doğurmaktadır (Bingöl, 2014). 32 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinin iptaline ilişkin olarak açılan davada Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun E: 2008/789, K: 2009/196 sayılı ve 17/4/2009 günlü kararı, sirkülerlerin dava konusu yapılabileceğini ortaya koymaktadır. Sonuç olarak kanun ve yönetmeliklere uygun bir biçimde verilen özeldelere mükelleflerin uyması durumu hariç, mevzuata uygunluk göstermeyen her özeldge mükellefler için bir mağduriyet meydana getirebilmekte ve bu durum yargısal açıdan hem mükellefleri hem de yargı birimlerini lüzumsuz yere meşgul etmektedir.

## **5. AFET RİSKİ ALTINDAKİ ALANLARIN DÖNÜŞTÜRÜLMESİNE YÖNELİK MEVZUAT KAPSAMINDA EMLAK KONUT GYO A.Ş.'NİN YÜRÜTMÜŞ OLDUĞU FAALİYET VE YAPMIŞ OLDUĞU İŞLEMLER İLE ALAKALI YAYIMLANAN ÖZELGENİN VE BUNA İLİŞKİN DAVA SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Bu başlık altında, yayımlanan bir özeldgeye bağlı olarak Emlak Konut GYO A.Ş.'nin 6036 sayılı Kanun'a dayanarak yürütmüş olduğu faaliyetlerden ve yapmış olduğu işlemlerden tapu harcı alınmaya devam etmesi neticesinde ilgili firmanın bu durumu dava sürecine götürmesi sürecinden bahsedilmektedir. Burada aynı zamanda dava sonuçlarına ilişkin açıklamalarda da bulunmaktadır.

### **5.1. 6306 Sayılı Kanun Kapsamında Dava Konusu Olayın Gelişim Süreci**

Emlak Konut GYO A.Ş.'nin 6306 sayılı Kanun kapsamında Vergi Mahkemesinde dava açarken ortaya koyduğu dava konusu olayların özeti kısaca şu şekildedir:

- 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun'da, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığının (TOKİ) Bakanlar Kurulunca belirlenen yerlerde imar planlarına uygun yapılaşma, çevre düzenlemesi ve benzeri konularda yetkili kılındığı belirtilmektedir. TOKİ, özellikle uygulama kısmıyla ilgilenmektedir.

- TOKİ ise ilgili mevzuat çerçevesinde bazı projeler için uygulama kısmını, protokole bağlı olarak ana hissedarı olan Emlak Konut GYO A.Ş.'ye devretmiştir. Dolayısıyla ilgili uygulama alanlarında dönüştürme işini bu kurum yapacaktır.

- Emlak Konut GYO A.Ş. ise kontrolü tamamen kendi sorumluluğunda olmak üzere yasaya uygun olarak, yasanın verdiği yetki ile işlerini müteahhitlere ihâle yoluyla yaptırabilmektedir.

- Emlak Konut GYO A.Ş.'de ilgili bölgenin (Başakşehir bölgesinde) dönüşüm işini hâsılat paylaşımı usulüyle Akdeniz İnşaat ve Eğitim Hizmetleri A.Ş. ye vermiştir.

- Ancak yetkili tapu birimi, uygulama alanında (riskli yapı + rezerv yapı) kentsel dönüşüm sonucu ortaya çıkan yeni değerlerin (daire vb.) hak sahibi dışındaki 3. kişilere satışından harç almak istemektedir.

- Emlak Konut GYO A.Ş. ise 3. kişilere satışın harca tabi olamayacağını ileri sürerek ödeme yapmak istememektedir.

- Bu durum, tapu yetkili birimini (Başakşehir Tapu Müdürlüğü) Maliye Bakanlığından mukteza istemeye yöneltmiştir.

- Bu arada Emlak Konut GYO A.Ş. dava yolu saklı kalmak üzere ihtirazi kayıt ile ödemelerini yapmıştır.

### **5.2. Emlak Konut GYO A.Ş.'nin Dava Dilekçesinde Ortaya Koyduğu Yasal Gerekçelerin İçeriği**

- 6306 sayılı Kanun ile Kanun'a ilişkin yönetmelik ve genelge açıktır.

- Davalı idare, yasal dayanaksız harç tahsilatı yapmaktadır.

- Davalı idare, 6306 sayılı Kanun bağlamında kentsel dönüşüm kapsamındaki işlemlere ilişkin vergi ve harç talep etmemelidir.



- Mali idare kendi yetki sınırları dışına çıkarak başka bir bakanlığın (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) yetkili kılındığı 6306 sayılı Kanun'a yönelik tebliğ veremez, sirküler ve mukteza yayınlayamaz.

- Dolayısıyla İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı görev alanına girmeyen konuda Başakşehir Tapu Müdürlüğüne özelge vermiştir.

- Harcın tarh ve tahakkukundan tapu daireleri sorumludur.

- Tapu İdaresinin kendi yetki alanında bulunan bir meseleyi, Gelir İdaresi Başkanlığına sorması, idari bakımdan sorgulanması gereken bir husustur.

### **5.3. Vergi Mahkemesi ve Danıştay Kararları Perspektifinden Davanın Sonuçları**

- İlgili özelgeye (19.08.2013 tarih ve 97895701-140[57-2013/165]-1519 sayılı) istinaden tapu tarafından tahakkuk edilen harçlar için vergi mahkemesinde davalar açılmıştır. Davaların çoğu Emlak Konut GYO A.Ş. lehine sonuçlanmıştır.

- Emlak Konut GYO A.Ş. tarafından kazanılan davaları, davalı tapu müdürlüğü Danıştaya taşımıştır. Danıştay ise Emlak Konut GYO A.Ş. lehine karar vermiştir.

- Emlak Konut GYO A.Ş.'nin vergi mahkemelerinde kaybettiği davaları, ilgili kurum Danıştaya götürmüştür. Danıştay ise Emlak Konut GYO A.Ş.'yi haklı bularak davacı lehine karar vermiştir. Danıştayın davacı lehine karar vermiş olduğu kararların bir kısmını, -Danıştay 9. Daire 2014/8666E., 2015/17640 K. (İstanbul 8. Vergi Mahkemesi 2013/3138 E.); -Danıştay 9. Daire 2014/13668E., 2015/17641 K. (İstanbul 9. Vergi Mahkemesi 2014/908 E.); -Danıştay 9. Daire 2015/1296 E., 2015/17642 K. (İstanbul 2. Vergi Mahkemesi 2014/905 E.); -Danıştay 9. Daire 2015/1648 E., 2015/17643 K. (İstanbul 2. Vergi Mahkemesi 2014/1175E.) şeklinde sıralamak mümkündür.

- Bu davaların davacı lehine kesinleşmesi ile beraber kentsel dönüşüm kapsamında yüklenici firma tarafından 3. kişilere yapılan satışlar için harç uygulanmasının söz konusu olamayacağı karara bağlanmıştır.

- Tüm bu davalar ilgili özelgeye istinaden açılmıştır. Emlak Konut GYO A.Ş.'nin dava süreci ve sonuçları verilen özelge kapsamında bir arada değerlendirildiğinde ise şunlar söylenebilir;

GİB'in ilgili tapu müdürlüğüne ait 26.07.2013 tarihli özelge talep formuna bağlı kalarak Başakşehir Tapu Müdürlüğüne vermiş olduğu özelge, hukuki manada

bazı yönlerden bir takım sorunlar açığa çıkartmaktadır. Emlak Konut GYO A.Ş., ilgili özelge bağlamındaki hukuki sorunlara yönelik dava hakkını saklı tutmak maksadıyla harcı süresinde ve ihtirazi kayıtla ödemiştir. Her ne kadar bu durum, ilgili davayı özelgeye karşı açılmış olan bir dava kimliğine sokmamış olsa da hali hazırda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/4 maddesi, ihtirazi kayıtla yapılan tahsilat için dava açılmasına izin vermiş olsa da Tapu İdaresinin tapuya ilişkin harç tarh ve tahakkuk işlemlerinden yegane sorumlu olmasına rağmen GİB'den görüş istemesi ve gelen görüş doğrultusunda 6306 sayılı Kanun ile Kanun'a ilişkin yönetmeliğe rağmen işlem yaparak harç talep etmesi ve ilgili özelgeye dayanılarak başka işlemlerin de yapılma potansiyelinin bulunması, bu özelgeye doğrudan dava açılmasını gerekli kılmaktadır. Öte yandan Türk Vergi Hukuku literatüründe özelgelerin sadece idari görüş olarak algılanmaya devam ettiği de bilinen bir gerçektir. Bu noktada özelgelerin doğrudan doğruya idari işlem sayılıp sayılmayacağı önem arz etmektedir. Eğer özelgeler, idari görüş kisvesinden sıyrılarak doğrudan doğruya idari işlem olarak ele alınabilseydi Emlak Konut GYO A.Ş. ilgili özelgeye bizzat dava açarak hem zamandan kazanacak hem de geçici maddi kayba uğramamış olacaktı.

## **SONUÇ**

6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun ve bu Kanun'a yönelik Uygulama Yönetmeliği, bilhassa risk taşıyan yapı ve alanların yerine sağlam ve güvenilir yapıların meydana getirilmesinin önünü açmıştır. Bu bağlamda ilgili mevzuat, riskli yapı ve alanların meydana getirebileceği riski azaltarak can ve mal kaybını önlemeyi, rezerv yapı alanı olarak tanımlanan yeni yerleşim alanlarının oluşturulmasını amaçlamaktadır. Bu mevzuatın yürürlüğe girmesiyle birlikte, bireylerin ve dolayısıyla toplumun refahında iyileşmelerin meydana geldiğini veya gelebileceğini söylemek mümkün olacaktır.

6306 sayılı Kanun incelendiğinde, kanun yapıcının afet riski altındaki alanların dönüştürülmesi konusunda gerçekten özverili davrandığı anlaşılmaktadır. İlgili mevzuatın özellikle riskli yapı ve alanlar ile rezerv yapı alanlarına ilişkin devir, satış vb. gibi işlemleri vergi, resim ve harçlardan arındırmış olması, kanun yapıcının bu konudaki fedakârlığını açıkça ortaya koymaktadır. Özellikle vergi ve harçlara yönelik istisnaların, bireyleri kentsel dönüşüm bağlamında motive ettiği, bu süreci hızlandırdığı düşünülmektedir. 10. Kalkınma Planı'nda da hükümetin kentsel dönüşüme yönelik destekleyici hedefler koyması, tüm idari birimlerin ilgili Kanun ve Kanun'a ilişkin Uygulama Yönetmeliği'ni çok iyi bir

biçimde yorumlamalarını gerekli kılmaktadır. Ancak afet riski altındaki alanların dönüştürülmesi hakkındaki mevzuata ilişkin yayımlanan bazı özelgeler dikkatlice incelendiğinde, bu özelgelerin kentsel dönüşümüne ilişkin vergi ve harçlara ilişkin istisnaların kapsamını daralttığı görülmektedir. Öte yandan özelgelerin statüsünde meydana gelen değişim ile birlikte, kentsel dönüşüm kapsamında yayımlanan özelgelerin, dönüşüm sürecinin işleyişini zayıflatacağını söylemek yanıltıcı olmayacaktır.

23/7/2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile yapılan bir düzenleme ile Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinde yapılan bir değişiklik, özelgelere bilhassa vergi incelemeleri açısından yeni bir statü kazandırmıştır. Bu hüküm değişikliği, ilgili tarihten itibaren vergi inceleme raporlarında özelgelere uygunluğun dikkate alınması gerektiğini ortaya koymaktadır. Öte yandan 2013 yılında yayımlanan VUK genel tebliği, özelgeleri çok daha güçlü bir konuma getirerek inceleme komisyonlarının karar verirken geçmişte yayımlanan özelgeleri de dikkate almaları gerektiğini ifade etmektedir. Bu durum, özelgeleri yayımlayan birimlerin eskiye nazaran çok daha hassas hareket etmelerini gerektirmektedir. Özellikle de bu hassasiyetin, kentsel dönüşüm gibi devletin desteklediği ve toplumu birinci derecede ilgilendiren konularda daha fazla öne çıkması önem arz etmektedir.

Öte yandan her ne kadar 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 57. maddesi tapu kadastro işlemlerinin tapu kadastro harcına tabi olduğunu ifade etse de aynı Kanun'un 123. maddesi, özel kanunlarla harçtan muaf tutulan kişilerden ve harçtan istisna edilen işlemlerden harç istenmeyeceğini hüküm altına almaktadır. Ayrıca bu konu kapsamında özelge yayımlama yetkisi olan kurumların bireylerin Anayasal haklarını da gözeterek hareket etmeleri önem taşımaktadır.

Anayasa'nın 57. maddesi, konut hakkının yasal bir hak olduğunu vurgulamakta ve "Devlet, şehirlerin özelliklerini ve çevre şartlarını gözeterek bir planlama çerçevesinde, konut ihtiyacını karşılayacak tedbirleri alır" şeklinde bir hüküm ifade etmektedir. Bu madde, devletin yükümlülüğü açısından hem bir taahhüt hem de bir zorunluluk ortaya koymaktadır (Gökdemir ve Demirel, 2014). Bu hak, yerleşme özgürlüğü ile iç içe geçmiş bir hak görünümündedir (Balkır, 2010). Öte yandan farklı vergi mahkemelerinin ve Danıştayın kentsel dönüşüm kapsamındaki faaliyet ve işlemleri yerine getiren tarafları tamamen harçlardan arındırması, yargı birimlerinin de bu konudaki hassasiyetini göstermektedir. Görüldüğü üzere 6306 sayılı Kanun kapsamında yayımlanan bazı özelgelerin, hem anayasal haklar hem de vergi mahkemelerinin ve Danıştayın verdiği kararlar

ile uyumluluk göstermediği aşikardır. Bu bağlamda 6306 sayılı Kanun kapsamında yetkili idari kurumlardan özellikle harçların uygulanmasına yönelik olarak istenen özelge taleplerinin daha dikkatli bir biçimde cevaplandırılması gerekmektedir.

Bu kapsamda, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile Maliye Bakanlığının bilhassa tapu harçlarının kentsel dönüşüm kapsamında tahakkuk ve tahsil edilmemesine yönelik olarak sirküler yayımlamasında, 6306 sayılı Kanun çerçevesinde özellikle İstanbul'da riskli yapıların dönüştürülmesi çerçevesinde ödememesi gerektiği halde tapu harcı ödemek zorunda kalan yüklenici (müteahhit) küçük firmaların, hukuk müşavirleri tarafından aydınlatılmasında ve kentsel dönüşüm kapsamında yüklenici firmalar için satım aşamasında tanınan tapu harcı istisnasının, 3. kişi statüsünde olan hak sahibi dışındaki alıcılara da tanınmasında önemli faydalar olduğu açıktır. Bununla birlikte, Gelir İdaresi Başkanlığının KDV konusunda mükellef lehine ve aleyhine yayımladığı iki farklı özelgenin yerine, sirküler yayımlanması, mükelleflerin karşılaşılabileceği mağduriyetlerin giderilmesi açısından önem arz etmektedir.

## KAYNAKÇA

- Ak, Bülent, (2016), *Özelge Uygulaması: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, 64-88, Sorumlu Vergicilik, KPMG, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-bulent-ak.pdf> , (Erişim tarihi: 30.01.2016).
- Arıkan, Yahya (2013), 'Özelge'ler Artık 'Özel' Değil, Cumhuriyet, [http://www.cumhuriyet.com.tr/koseyazisi/413498/\\_\\_8216\\_Ozelge\\_\\_8217\\_ler\\_Artik\\_\\_8216\\_Ozel\\_\\_8217\\_Degil.html](http://www.cumhuriyet.com.tr/koseyazisi/413498/__8216_Ozelge__8217_ler_Artik__8216_Ozel__8217_Degil.html), (Erişim tarihi: 23.04.2017).
- Aykın, Hasan (2017), "Özelge Kimi Bağlar, Kimi Bağlamaz?, Vergi Dosyası, <https://vergidosyasi.com/2017/01/24/ozelge-kimi-baglar-kimi-baglamaz/> , (Erişim tarihi: 19.04.2017).
- Aykın, Hasan (2016), "Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 125: 147-186.
- Bağlan, Ç. (2013), "Özelgelerin Artan Önemi", *Verginet.net*, <http://www.verginet.net/dtt/1/Ozelgelerin-Artan-Onemi.aspx>, (Erişim tarihi: 05.12.2016).
- Balkır, Z. G. (2010) "Konut Hakkı ve İhlalleri: Kentli Haklarının Doğuşu", *II. Sosyal Haklar Ulusal Sempozyumu*, 4-6 Kasım 2014, Denizli.
- Bilici, Nurettin (2016), *Vergi Hukuku*, 37. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bingöl, Ozan (2014), Vergi Uygulamalarında Muktezarlar ve Sonuçları, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ozanbingol/023/>, (Erişim Tarihi: 19.02.2017).
- Bozdoğan, Mine Nur (2012), Yeni Özelge Sisteminin İncelenmesi, Yanılma ve Vergi İncelemesine İlişkin Yeni Esaslar Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Mali Çözüm, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/112malicozum/4\\_mine\\_nur\\_bozdogan.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/112malicozum/4_mine_nur_bozdogan.pdf), (Erişim tarihi: 19.04.2017).
- Çelik, Celal, (2003), Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler, Vergi Dünyası, Sayı: 261, Mayıs, <http://www.degerymm.com.tr/icerik/5WUxrg6S838F4eL955E801b1KrEvsN.pdf>, (Erişim tarihi: 30.01.2017).
- Demirkıran, Senem (2008), Türkiye'de Kentsel Dönüşüm Uygulamalarında Yerel Yönetimlerin Rolü: Bursa Büyükşehir Belediyesi Örneği, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

- Doğrusöz, Bumin (2005), *Özelge ve Düşündürdükleri*, Dünya Gazetesi, 26 Eylül 2005.
- Gökbel, Doğan (2008), *Vergi Mükelleflerine Daha Fazla Belirlilik için Özelge Uygulaması*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Ekim Sayısı, 3(2): 171-187.
- Gökdemir, A. & Demirel C. (2014), "Güvenli ve Sağlıklı Konut Hakkı", Adli Bilimciler Derneği, 1. Ulusal Sağlık Hukuku Kongresi, [https://www.medikalakademi.com.tr/?get\\_group\\_doc=18/1399452510-saglikli-konut-hakki.pdf](https://www.medikalakademi.com.tr/?get_group_doc=18/1399452510-saglikli-konut-hakki.pdf), (Erişim tarihi: 09.12.2016).
- Gümüş, Erhan (2013), "Son Düzenlemeler Çerçevesinde Vergi İncelemelerinde Özelgelerin Önemi", Mali Çözüm, 17-40.
- Karyağdı, Nazmi (2013), "Eski Özelgeler Çöpe mi?", Vergi Dünyası, Temmuz, Sayı 383, <http://www.vergiyalgi.net/vergi/eski-ozelgeler-cope-mi/>, (Erişim Tarihi: 15.02.2017).
- Kocaer, Ş. (2016), "Vergi Özelgeleri Kimi Bağlar Kimi Bağlamaz", Dünya Gazetesi, <http://www.dunya.com/gundem/vergi-ozelgeleri-kimi-baglar-kimi-baglamaz-haberi-308136>, (Erişim tarihi: 05.12.2016).
- KPMG (2016), *Özelge Başvuru Rehberi*, <http://kpmgvergi.com/PDF/Yayinlar/Guncel-Yayinlar/2016/ozelge-edinme-rehberi-05.02.2016.pdf>, (Erişim tarihi: 19.04.2017).
- Oy, Osman ve Nazik, Selahattin (2016), *Kentsel Dönüşüm Kapsamında Rezerv Yapı Alanı – Riskli Alan ve Riskli Yapılar*, Beta, 2. Baskı, İstanbul.
- Öner, Erdoğan (2015), *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özer, Yunus E., Yöntem, Aslı, Yılmaz, Feriştah (2013), *Afet Riski Taşıyan Bölgelerdeki Kentsel Dönüşüm Uygulamalarında Sosyo Beşeri Faktörlerin İncelenmesi Üzerine Bir Çalışma: Uzundere TOKİ Dayanışma ve Yardımlaşma Derneği Örneği*, VII. Kamu Yönetimi Sempozyumu, Hatay, [http://kisi.deu.edu.tr/yunusemre.ozer/KENTSEL\\_%20DONUSUM.pdf](http://kisi.deu.edu.tr/yunusemre.ozer/KENTSEL_%20DONUSUM.pdf), (Erişim tarihi: 01.02.2017).
- Özkan, Hasan, Kubilay, Ceren, Georgiou, Papa (2014), *Açıklamalı-Örnekli Kentsel Dönüşüm Uygulaması*, Cross Basım ve Yayıncılık, İstanbul.
- Özsunay, Ergun (2015), *6306 sayılı Kanun ve Kentsel Dönüşüm Uygulamalarına İlişkin Düşünceler*, Vedat Kitapçılık, İstanbul.

- Sarı, Mehmet. C. (2016), Uygulamalar, Teoriler ve Örneklemeler ile Kentsel Dönüşüm Rehberi, Aygan Yayıncılık, İstanbul.
- Şişman, Aziz, Kibaroglu, Didem (2009), Dünyada ve Türkiye’de Kentsel Dönüşüm Uygulamaları, TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası, 12. Türkiye Harita Bilimsel ve Teknik Kurultayı, 11-15 Mayıs, Ankara.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan (2017), Vergi Hukuku, 8. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Tuncer, Selahattin (2010), “6009 Sayılı Yasa ile Özelge (Mukteza)’de Yapılan Yeni Düzenlemeler, <http://www.adaletbiz.com/makale/amp/7>, (Erişim tarihi: 19.04.2017).
- Üzeltürk, Hakan (2013), “Mukteza Komedi”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Mayıs, <http://www.vergialgi.net/makaleler/mukteza-komedi/>, (Erişim tarihi: 15.02.2017).
- TKGM (2014), 6306 Sayılı Kanun/ AYM İptal Kararları, [https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/ilgi\\_b\\_0.pdf](https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/ilgi_b_0.pdf), (Erişim tarihi: 30.01.2017).

# KAMU TAŞINIRLARININ YENİDEN DEĞERLENDİRİLMESİ ÇERÇEVESİNDE BİR İYİ UYGULAMA ÖRNEĞİ

AN EXAMPLE OF GOOD PRACTICE IN THE FRAMEWORK  
OF REVALUATION OF THE PUBLIC MOVABLE PROPERTIES

**Orhan Veli ALICI\***

## ÖZ

Kamu yönetimi paradigmalarındaki değişime bağlı olarak kamusal nitelikli kaynakların daha etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması gerekmiştir. Bu anlamda hızlı, kalıcı ve yenilikçi çözümler üretmek adına kamu kaynaklarının yeniden değerlendirilmesinde bir takım modern uygulamaların da hayata geçirilmesi ve kaynakların dönüşümünde kamu yararının göz önünde bulundurulması temel ilke haline gelmiştir. Her ne kadar mevzuat, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını öngörse de bu amacın lafzi boyutta kaldığı, değişen mevzuatın uygulamalara yeterince yansıtılmadığı, kamu mallarının yeniden değerlendirilmesinde hassas davranılmadığı gözlemlenmektedir. Öte yandan kamu mali yönetiminin temel ilkesi haline gelen “*kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması*” prensibinin yeterince anlaşılmadığı ve içselleştirilemediği de görülmektedir. Bu makalede yerel mahiyette hizmet veren özel amaçlı bir metropoliten yönetim kuruluşunun kamu taşınırları özelinde gerçekleştirdiği iyi uygulama örneğine yer verilecek, kamusal nitelikli taşınırların yeniden değerlendirilmesinde kaynakları koruyan, kamu yararını esas alan bu ve benzer uygulamaların yaygınlaştırılmasının önemine değinilecek, kaynakların daha etkili, ekonomik ve verimli kullanılması perspektifinde değerlendirmelerde bulunulacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu taşınırları, Etkililik, Ekonomiklik, Verimlilik.

## ABSTRACT

In parallel with the transformation in public administration paradigms, it has been necessary to utilize the public resources in a more effective, economical and efficient manner. In this sense, it has become a fundamental principle to actualize a number of modern practices in the revaluation of public resources in order to generate rapid, permanent and innovative solutions, and to take public interest into account in the transformation of the resources. Although the legislation foresees an effective, economical and efficient use of public resources, it has been observed that the purpose has remained unfulfilled, that the amended legislation has not been adequately implemented, and that the revaluation

\* Dr., Kamu İç Denetçisi, orhan\_alici@hotmail.com



of public properties has not been executed sensitively. It has also been realized that that the principle of “effective, economical and efficient utilization of the resources”, which has become the basic principle of Public Financial Management, has not been adequately adopted and internalized. This article gives an example of good practice executed by a special-purpose metropolitan management institution operating at the local level on public movable properties, addresses the importance of extending such practices, which preserve resources and are based on public interest in revaluation of public movables, and presents assessments from the perspective of using resources in a more effective, economical and efficient manner.

**Keywords:** Public movable properties, Effectiveness, Economy, Efficiency.

## GİRİŞ

1970’li yıllarda başlayan ve özellikle liberal ekonomilere sahip olan ülkeler özelinde kamu sektörünün dönüşümüne neden olan ekonomi-politik reformlar kamu yönetimi alanında hâkim olan geleneksel nitelikli hiyerarşik ve bürokratik yapıyı ve yönetim anlayışını giderek değişime uğratmıştır (Gözel, 2003: 195). Buna bağlı olarak, kamu yönetimi paradigmalarındaki dönüşümle beraber uygulama alanı bulan yeni kamu işletmeciliği ve yönetim ile devletin fonksiyonunda da bir farklılaşma yaşanmış ve kamu hizmetlerinin piyasalaşması çerçevesinde hizmet üreten değil hizmetin sunumunu düzenleyen bir yönetim anlayışına geçilmiştir.<sup>1</sup> Düzenleyici/hakem devlet rolü ile beraber piyasadan çekilen kamu kurum ve kuruluşlarının küçülen ama daha etkin olan konumlarıyla, kamu kaynaklarını daha etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanmaları ve yönetmeleri de gerekmiştir.

Türkiye özelinde ise geleneksel kamu yönetimi anlayışına dayanan mevzuatın yenilenmesi ve kamunun dönüşümü ile beraber, hizmet üretmek yerine hizmet yaptıran ve denetleyen bir fonksiyon üstlenilmiş, hizmet sunumunda yeni model arayışları başlamıştır. Mevzuat anlamında 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bütün bu gelişmeleri uhdesinde barındıracak bir öz ve sözle uygulanmaya koyulmuştur. Bu dönüşüm özünde küçülen ama aynı zamanda daha işlevsel hale gelen kamunun kaynaklarını

1 Denhardt ve Denhardt tarafından ileri sürülen “Yeni Kamu Hizmeti” yaklaşımı da “Geleneksel Kamu Yönetimi” ve “Yeni Kamu İşletmeciliği” paradigmalarından sonra değişilmesi gereken bir kuramdır. Kamu hizmetlerinin sunulmasında ve malların/taşınırların yeniden değerlendirilmesinde önemli bir dayanak haline geldiği düşünülen “Yeni Kamu Hizmeti” (Denhardt ve Denhardt, 2000) modeline göre; kamu hizmetinden yararlananlar müşteri olarak değil vatandaş olarak görülmekte, kaynakların kullanımında kamu yararı ürün/ çıktı olarak değil bir amaç olarak görülmekte (Denhardt ve Denhardt, 2003: 42), kamu görevlileri bu kaynakların korunmasında sorumlu kılınmakta, bütün karar mekanizmaları stratejik düşünce ve demokratik ilkelere dayanmakta, “hesap verme” ve “insana saygı” ekseninde “idare etmek” yerine “hizmet etmek” esas alınmaktadır (Utük, 2015: 56-63, Genç, 2010: 153-158).

etkililik, verimlilik ve ekonomiklik ilkeleri ile yönetmesini de öngörmüştür. Bu anlamda kamusal nitelikli kaynakların kullanımında ve yeniden kazanılmasında hızlı ve kalıcı çözümler üretmek adına bir takım yenilikçi uygulamaların da hayata geçirilmesi ve kaynakların dönüşümünde kamu yararının göz önünde bulundurulması çalışmalarına rastlanılmıştır. Ancak geleneksel anlayışla vazifelerini görmeye devam eden kamusal erk içerisindeki hiyerarşik makamların genel olarak yaşanan değişime ayak uyduramadıkları da bir gerçektir. Hal böyle iken her ne kadar mevzuat kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını öngörse de bu amacın lafzi boyutta kaldığı, değişen mevzuatın uygulamalara yeterince yansıtılmadığı, kamu mallarının yeniden değerlendirilmesinde yeterince hassas davranılmadığı süregelen denetimler neticesinde ortaya koyulmuştur (Akyel, 2016: 120).

Yukarıda zikredilen yönetim felsefesinin değişmesi merkezden yerele bir yetki aktarımını da gerektirmiş, önemi ve etkinliği artan yerel yönetimlerin de kaynaklarını yeni kamu yönetimi anlayışına uygun vaziyette kullanmaları zorunluluk halini almıştır. Çalışmada kamu mallarının yeniden değerlendirilmesi ve ekonomiye kazandırılması hususunda özel amaçlı metropoliten bir yönetim kuruluşu olan su ve kanalizasyon idarelerinde abonelerce kullanılan su sayaçlarının yenileriyle değiştirilmesi sürecine değinilecektir. Ayrıca bu iyi uygulamaya konu olan kamusal nitelikli taşınırın yeniden değerlendirilmesinde kaynakları koruyan, kamu yararını esas alan, başka bir deyişle gerek milli ekonominin gerekse de yerel yönetimler ile abone konumunda olan vatandaşların kazanımlarına değinilecek, bu ve benzer uygulamaların yaygınlaştırılmasının kamusal anlamda yararlarına yer verilecektir.

## **1. KAMU KAYNAKLARININ ETKİLİLİK EKONOMİKLİK VE VERİMLİLİK İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE KULLANIMI**

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda "kamu kaynakları"; borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dâhil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değer olarak tanımlanmıştır. Bu tanım çerçevesinde özellikle taşınır ve taşınmaz malları kapsayacak bir kamu malı tanımlamasına da gidilmesi yararlı olacaktır. Kamu kaynakları kavramının bir unsuru olan kamu malı (public good) terimi için başlangıçta Samuelson (1954), "kolektif tüketim malları", Musgrave (1969) "sosyal mallar" kavramını kullansa da süregelen zamanda anılan kavram literatürde "kamu malı" şeklinde

kabul görmüştür (Kayıran, 2013: 152). Genel olarak kamu malı, kamusal nitelik arz edip, devlet veya kamu tüzel kişiliğine haiz olan kurum ve kuruluşların hizmet ifasında kullandıkları mallardır. Bu mallar; kamu hizmetinin aracı durumunda olan, doğal kaynak niteliği taşıyan, herkesin yararlanmasına açık tutulan, kimsenin egemenliğine bırakılmayacak olan ve kamunun özel mülkiyetinde bulunan mallardan oluşmaktadır (Gözübüyük, 1996: 223).

Kamunun mali anayasası olarak adlandırılan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; 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 kontrolünü düzenlemek (5018 sayılı Kanun, m. 1) amacıyla yasalaşmıştır. Kamunun mali yönetiminin ise yukarıda söz edilen ilke ve amaçların hayata geçirilmesi için çeşitli yasal ve yönetsel sistemlerle desteklenmesi gerekmiştir.

Zikredilen mevzuat anlamındaki bu değişiklikler daha önce de belirtildiği üzere kamunun gerek idari gerekse de mali yönetiminde yaşanan paradigma değişiminin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Yeni kamu yönetimi adı altında şekillenen ve değişime uğrayan kamusal erk, Alman sosyolog Max Weber'in bürokratik örgütlenme modeline dayanan geleneksel yönetim anlayışından farklı olarak piyasacı bir yaklaşımla kamu kaynaklarını yönetme sürecine başlamıştır. Böylece kamu kurum ve kuruluşları; hizmetlerin ifası sırasında daha fazla verimlilik, sonuçlara ulaşma, daha iyi performans ve harcanan kaynakların karşılığını alabilme gibi etkililik ve ekonomiklik özelinde yeni amaç ve hedeflerle tanışmıştır (Gözel, 2003: 204). Başka bir deyişle verimlilik ve etkinliği artırmak üzere özel sektörün yönetim anlayışı ve uygulamaları da artık kamu yönetimine uyarlanmış, geleneksel nitelikli "vatandaş" söylemi "müşteri" lafzı ile anlam değişimine uğramıştır. Bu dönüşümün ekonomik, sosyal ve politik/ideolojik nedenleri bulunmakta olup, bütün bu faktörlerin tesiriyle devletin, kamudaki faaliyet alanlarının ve istihdamının küçültülmesi, kamuda hizmet ifasının özel sektöre bırakılması, hizmetlerin yerine getirilmesinde rekabetin ön plana çıkarılması (Çevikbaş, 2012: 17), öte yandan özellikle bilgi teknolojilerine dayalı bir yönetim sisteminin geliştirilmesi, serbestleştirme yöntemleriyle devletin hakem devlet vasfına dönüşerek düzenleyici bir rol üstlenmesi gerçekleştirilmiştir (Alıcı, 2010: 322).

Bu açıklamalardan hareketle yaşanan dönüşümün 5018 sayılı Kanun'la kamuya yansımaları neticesinde; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması, hesap verilebilirlik ve mali saydamlık şeklindeki temel ilkeler de uygulamaya koyulmuştur (Kömürçüler, 2011: 137). Buna bağlı olarak kamu kaynaklarının kullanılması sürecinde görev yapan personel; mali saydamlık gereği her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunu zamanında bilgilendirmekle sorumlu kılınmıştır. Yine aynı şekilde her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu tutulmuş (5018 sayılı Kanun, m. 7), aksi halde yetkili mercilere hesap vermek zorunda kalacakları hüküm altına alınmıştır.

Anılan sorumluluklar üst yöneticiden başlayarak hiyerarşik olarak alt kademelere yayılmıştır. Kamu tüzel kişiliklerinin temsilcisi veya idarelerin en tepe yöneticisi konumunda olan üst yöneticiler, "... kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve 5018 sayılı Kanun'da belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu"(5018 sayılı Kanun, m.11) hale getirilmişlerdir. Görüleceği üzere kamu kaynaklarının, konumuz özelinde de kamuya ait taşınırların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması sorumluluk gerektiren bir husus haline getirilmiştir. Bu kapsamda etkililik<sup>2</sup>, verimlilik ve ekonomiklik kavramlarının kamu mali yönetiminin özüne ve sözüne uygun olarak incelenmesi yerinde olacaktır.

### 1.1. Kamu Kaynaklarının Etkili (Effectiveness) Kullanımı

Etkililik ilkesi; kamuda öngörülen hedeflere/planlara önceden belirlenen usul ve esaslara göre uygun olarak zamanında ve tam olarak ulaşılabilir düzeyi ve derecesini ifade etmektedir (Yükçü ve Atağan, 2009: 2). Başka bir deyişle kaynakların etkili kullanımı, içinde bulunulan koşullar ve değişkenler de göz önünde bulundurularak amaca/plana ulaşmada kullanılan izleğin rasyonel bir şekilde belirlenerek nihai olarak hedefin/planın ideal ve umulan zamanda, hangi

2 Etkililik kavramı zaman zaman etkinlik kavramı ile karıştırılmakta, bazen de eşdeğer bir şekilde kullanıldığı görülmektedir. Etkililik daha çok planlara ulaşmanın, verimlilik belli bir çıktının en az maliyetle üretilmesinin, etkinlik ise bir girdi-çıkıtı mekanizması aracılığı ile işleri doğru yapabilmek kabiliyeti olarak tanımlandığı görülmektedir. Etkililik başarı için temel olduğu, etkinliğin ise bu başarıyı sağlamaştıran bir etmen olarak kabul edildiği görülmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Yükçü, Süleyman ve Atağan Gülşah (2009).

düzeyde ve ölçüde gerçekleştiği, başka bir deyişle elde edilen çıktının beklenen amaca/sonuca ne ölçüde tekabül ettiği bu kavramla anlamlandırılmaktadır. Bu tanımlamalardan hareketle bir kurumun hedeflerine/planlarına ulaşabildiği ölçüde *etkili* olduğunu söylemek doğru olacaktır.

### 1.2. Kamu Kaynaklarının Verimli (*Efficiency*) Kullanımı

Verimlilik ilkesi; belirli bir girdi düzeyi ile olağan şartlarda en yüksek çıktının elde edilmesi esasına dayanan bir parametredir. Başka bir deyişle verimlilik, belirli bir girdi ile öngörülen kalitede çıktının maksimum düzeyine erişmeyi anlamlandırmaktadır (Işık ve Demir, 2012: 150). Üretim sürecine sokulan çeşitli girdilerle bu sürecin sonunda elde edilen çıktılar arasındaki ilişkiyi ifade eden verimlilik, savurganlıktan uzak, kaynakları en iyi biçimde değerlendirerek üretmek şeklinde de tanımlanmaktadır (Yükçü ve Atağan, 2009: 4). Burada önem arz eden husus, verimlilik göstergelerinin kalite kriterlerinden taviz verilmeksizin değerlendirilmesi olmaktadır. Netice itibariyle verimlilik; kamuya ait kaynaklar ile elde edilen ve ihtiyaca cevap verecek kalitedeki çıktılar arasındaki bağıntıyla ilgili bir kavramdır (Falay, 1997: 20). Bu noktada verimlilikten söz edilebilmesi için mevcut kaynaklarla maksimum çıktı veya en az kaynakla gerekli kalitede ve miktarda çıktı elde edilmesi gerekmektedir. Bu tanımlamalardan hareketle bir kurumun faaliyetlerini en az kaynak bileşeniyle gerçekleştirebildiği ölçüde *verimli* olduğunu söylemek doğru olacaktır.

### 1.3. Kamu Kaynaklarının Ekonomik (*Economics*) Kullanımı

Kamuya ait iş ve işlemlerin önceden belirlenen stratejik planlara uygun olarak zamanında, kaliteli ve mümkün olan en az girdi/maliyet ile sağlanması ekonomiklik ilkesi ile anlamlandırılmaktadır. Başka bir deyişle kamuya ait hizmetlerin ifasında veya üretiminde kullanılacak girdilerin en ekonomik şekilde tedarik edilmesi, işgücü, araç-gereç ve teknolojinin makul ve rasyonel bir bedelle sürece dâhil edilmesi gerekmektedir. Tutumluluk lafzı ile de literatüre giren bu kavram zaman zaman tasarruf şeklinde algılanmakta, ayrıca hizmetin üretilmesi ve sunulmasında ekonomik davranılması, kaynakların israf edilmemesi, dışsallıkların ve üretim ölçeklerinin sürekli gözetim altında tutulması olarak da açıklanmaktadır (Falay, 1997: 21). Bu tanımlamalardan hareketle bir kurumun hedeflerine en az maliyetle ulaşabildiği ölçüde *ekonomik* olduğunu söylemek doğru olacaktır.

Görüleceği üzere 5018 sayılı Kanun'da sürekli vurgulanan, kamusal erk tarafından çeşitli iş ve işlemlerde dayanak gösterilmesine rağmen gerek literatürde gerekse de uygulamada içeriği yeterince doldurulamayan ve bilinmeyen

bu kavramların zamanla daha anlamlı hale geleceği ve içselleştirileceği öngörülmektedir. Birer soyut ifade şeklinde beliren ve zaman zaman birbiri ile girift vaziyette değerlendirilen bu kavramların makale kapsamında yer verilecek olan iyi uygulama örneği ile daha iyi anlaşılacağı düşünülmektedir.

## **2. KAMU TAŞINIRLARININ REJİMİ**

Kamu taşınırları, hizmetin ifası için gerekli olan mallardan oluşmakta olup, bu hususta dikkate alınacak kaideler 5018 sayılı Kanun ile hüküm altına alınmıştır. Buna göre genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince, taşınır edinilmesi, yönetilmesi, trampası, elden çıkarılmasında izlenecek yöntem gibi hususlar mer'î mevzuat hükümlerine göre yapılmaktadır. Bu hususlardan hareketle taşınırlar, 5018 sayılı Kanun'da kamu kaynakları arasında sayılmış olup, taşınırların elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların; kaynakların etkili, ekonomik, verimli olarak temin edilmesi ve kullanılmasından sorumlu olacakları ve bu hususlarda yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları (5018 sayılı Kanun, m. 48) hükmüne bağlanmıştır. Bu yetki ve sorumluluk karşısında kamu idareleri ancak kendi ihtiyaçları için taşınır edinebilmekte ve bunları etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanmaları gerekmektedir.

Öte yandan genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin her türlü taşınırlarının satışında Maliye Bakanlığı, diğer kamu idarelerine ait taşınırların elden çıkarılmasında da özel kanunlarında belirtilen organlar yetkili olup, taşınırların yönetimi, kaydı, muhafazası ve kullanımından ise ilgili kamu idaresi sorumludur. Ancak taşınırların özelliğinden veya olağan kullanımından kaynaklanan yıpranma ile usulüne uygun olarak belirlenen firelerden dolayı sorumluluk da mevzuat gereği aranmamaktadır. Diğer taraftan kullanılmak üzere taşınır teslim edilen görevliler ise taşınırın korunmasından ve taşınıra verilen zararlardan, kamu idareleri de verilen zararların ilgililerine ödettirilmesini sağlamaktan sorumlu olmaktadır. Taşınırların tabi olduğu bütün iş ve işlemlerde, başka bir deyişle edinilmesinden kayıttan düşülmesine dek verimlilik ve tutumluluk ilkeleri ile hareket edilmesi de hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede bakıldığında taşınır rejiminin mevzuat kapsamında en ince ayrıntısına dek düşünülerek belirli bir sistematığe bağlandığı, bu süreçte yer alanların sorumluluklarına detaylı bir şekilde yer verildiği görülmüştür.

Bu bağlamda kamu taşınırları idare uhdesinden; devir, satış, kullanılamaz hale gelme, yok olma, sayım noksanı ve hurdaya ayırma suretiyle çıkarılabilmektedir.

Bir taşının yok olma, sayım noksanı, kullanılamaz hale gelme, devir veya hurda niteliği kazanması durumunda idare mülkiyetinden çıkarılması dışında taşının yeterince verimli ve ekonomik olmaması, üretim veya hizmet sunumunda teknolojik gereksinimlere cevap verememesi gibi sebeplerle satışı da mümkün olmaktadır. Bu noktada taşınırın değişimi rejiminde yukarıda zikredilen hususlar kapsamında önem taşıyan çıkış şeklinin "satış suretiyle çıkış" olduğunu söylemek mümkündür. Yeni kamu mali yönetiminin temel felsefesi olan kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması söylemi bu yöntem kapsamında daha iyi uygulanacak, fayda-maliyet analizleri çerçevesinde taşının idamesi mi yoksa değişimi suretiyle yeni bir teknolojiye geçişin mi idare lehine yararlı olacağını bu ilkeler doğrultusunda değerlendirilmesi gerekecektir. Bu boyuttaki değişim kararı, özellikle teknolojik gelişmeler neticesinde kamunun hizmet sunumunda kullandığı çeşitli taşınırın girdi/çıkış performansı üzerinde yapılacak bir mukayese ile daha anlamlı hale gelecektir. Öte yandan değişen teknolojiye ayak uydurulmasının mülkiyet edinme yöntemi ile çelişmesi durumunda da taşınırın kiralanması halinde fayda/maliyet analizlerinin yapılması ve idarece buna istinaden karar verilmesi daha yararlı olacaktır.

Bütün bu açıklamalardan hareketle, kamusal kaynakların korunması ve dönüşümde vatandaş ve idare yararının ön planda tutulması ve etkililik, ekonomiklik ile verimlilik ilkeleri doğrultusunda karar alınması gerekmektedir. Mezkûr kararların alınmasında da malın niteliğinin rasyonel bir şekilde tespit edilmesi önem taşımaktadır. Öte yandan kullanılma imkânı kalmayan her malın hurda vasfına sokulması, tamir ve arıza giderleri düşük olmakla beraber sürekli bir şekilde hizmet dışında kalan ve teknolojik gereksinimlere yeterince cevap veremeyen taşınırın hurda vasfı kazanıncaya dek kullanılması da kamu taşınırını özelinde kaynakların rasyonel bir şekilde kullanılmaması yönünde verilecek başlıca örnekler arasında gelmektedir.

### **3. KAMU TAŞINIRLARININ YENİDEN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Kamu taşınırını ekonomik ömürlerine göre sınıflandırılmakta olup, bu süreler göz önüne alınarak düzenli olarak amortisman ayrılması gerekmektedir. Kullanılamaz hale gelen, yok olan veya sayım noksanı olan taşınır ise Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı ve Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek kayıtlardan çıkarılmaktadır. Öte yandan ilgili mevzuat çerçevesinde satılan taşınır da Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek çıkış şeklinde kaydedilmektedir. Ekonomik

ömrünü tamamlamış olan veya tamamlamadığı halde teknik ve fiziki nedenlerle kullanılmasında yarar görülmemekle hizmet dışı bırakılması gerektiği ilgililer veya özel mevzuatı çerçevesinde oluşturulan komisyon tarafından bildirilen taşınır ise uzman heyetçe değerlendirilerek hazırlanan gerekçeli karara istinaden harcama yetkilisine bildirilmekte, alınan onayla kayıtlardan çıkarılmaktadır.

Bu noktada çeşitli nedenlerle kullanım dışı kalan ve hali hazırda hurda niteliğinde olmadığı tespit edilen taşınırın yeniden değerlendirilmesi kamu mali yönetiminin “*kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması*” felsefesi çerçevesinde önem taşımaktadır. Nitekim yukarıda da yer verildiği üzere kullanıma imkânı kalmayan her malın hurda vasfına sokulması, tamir ve arıza giderleri düşük olmakla beraber sürekli bir şekilde hizmet dışında kalan ve teknolojik gereksinimlere yeterince cevap veremeyen taşınırın hurda vasfı kazanıncaya dek kullanılması kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmaması anlamına gelecektir.

Hurda kavramı, Taşınır Mal Yönetmeliği'ne göre, “*Ekonomik ömrünü tamamlamış olan veya tamamlamadığı halde teknik ve fiziki nedenlerle alınıp amaçları doğrultusunda kullanılması imkânı kalmayan ya da tamiri mümkün veya ekonomik olmayan arızalar nedeniyle kullanılmasında yarar görülmemekle hizmet dışı bırakılan taşınır ile üretim sırasında elde edilen kırpıntı, döküntü ve artık parçalar*” (TMY, m. 4/f) şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımdan hareketle çeşitli gerekçelerle kullanım dışı bırakılan taşınırın bu madde hükmüne göre değerlendirilmesi ve hurda olmayanların üzerinde gerekli tasarrufla bulunularak yeniden hizmete kazandırılması gerekmekte, hurda olanların da Başbakanlık 2001/15 sayılı Genelgesi gereği Makina ve Kimya Endüstrisi (MKE) Kurumuna bağlı HURDASAN A.Ş.'ye verilmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Ancak herhangi bir komisyon marifetiyle tespit yapılmaksızın kullanım dışında bırakılan taşınırın hurda olarak algılanması da kamu kaynaklarını israf edici bir yönetim faaliyeti olarak değerlendirilmektedir.

### **3.1. Bir Örnek Model: Su ve Kanalizasyon İdarelerinde Kullanılan Su Sayaçlarının Ekonomiye Tekrar Kazandırılması Uygulaması**

Özel amaçlı metropoliten yönetim kuruluşu vasfı ile büyükşehir belediyelerinde ayrı bir tüzel kişilikle faaliyet gösteren su ve kanalizasyon idareleri 2560 sayılı İSKİ Kanunu'na göre yönetilmekte olup bu idarelerin en temel görevi içme suyu, kanalizasyon ve arıtma ile yağmur sularının uzaklaştırılması



noktalarında yoğunlaşmaktadır. Anılan idareler, özellikle su tüketiminde kentsel alanda birer yönetsel erk haline gelmelerine bağlı olarak merkezi idare tarafından alınan koordine edici kararları da uygulamaya başlamışlardır.

Bu çerçevede 8/5/2014 tarih ve 28994 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “İçme Suyu Temin ve Dağıtım Sistemlerindeki Su Kayıplarının Kontrolü Yönetmeliği” ile “su kaynaklarının korunması ve verimliliğin artırılması doğrultusunda, içme-kullanma suyunun etkin kullanılması ve israfının önlenmesi için içme-kullanma suyu temin ve dağıtım sistemlerindeki su kayıplarının kontrolü” amaçlanarak “bütün sayaçların düzenli olarak bakımının ve kalibrasyonunun yapılması veya yenilenmesi; ölçüm hassasiyeti düşük, ölçüm hassasiyetini kaybetmiş ve 10 yıldan eski sayaçların, su kalitesine, kullanım maksadına ve günün teknolojisine uygun, ölçüm hassasiyeti yüksek sayaçlar ile değiştirilmesi” hüküm altına alınmıştır. Bu Yönetmelik’e istinaden hazırlanan ve 16/07/2015 tarih ve 29418 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan İçme Suyu Temin ve Dağıtım Sistemlerindeki Su Kayıplarının Kontrolü Yönetmeliği Teknik Usuller Tebliğinin “Sayaç temin mükellefiyeti” başlıklı 32 nci maddesinde “Tebliğdeki esaslar dikkate alınarak sayaçlar, büyükşehir belediyelerinde idarece, diğer belediyelerde ise abone veya idarece temin edilir.” denilmiştir.

Görülebileceği üzere su kayıplarının önlenmesi ve tüketimin rasyonelce ölçülmesi adına merkezi idare tarafından kullanılacak olan sayaçların teknik özelliklerine dek birçok hususta uyulması gereken usul ve esaslar belirlenmiştir.<sup>3</sup> Yukarıda yer alan kaideye göre büyükşehir belediyelerinin hizmet alanı içerisinde yaşayan vatandaşların aboneliklerinde kullanılacak olan sayaçları temin etme ve değiştirme mükellefiyeti su ve kanalizasyon idarelerine verilmiştir. Bu idarelerce de teknik şartlara uygun sayaçlar mal alımı şeklinde ihale ile tedarik edilmekte, çeşitli gerekçelerle kullanım dışı kalan sayaçlar bu yeni sayaçlarla değiştirilmekte, akabinde ise bu idarelerce 2001/15 sayılı Başbakanlık Genelgesi’ne istinaden ağırlıkları ve cinsleri baz alınarak MKE (Hurdasan A.Ş.) tarafından belirlenen liste fiyatları üzerinden anılan kuruluşa verilmektedir.

Bu noktada yargı kararları incelendiğinde hurda niteliğinde olan malların satışını 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu’na göre kendileri yapan ve mevzuat gereği bu malları söz konusu idareye vermeyen kurum ve kuruluşlara karşı MKE tarafından açılan davalar MKE lehine sonuçlanarak açılan ihalelerin iptallerinin sağlandığı görülmüştür. Ancak ilana konu olmayacak şekilde yapılan satışların takibi bu

3 Zikredilen tebliğ kapsamında su sayaçlarının özellikleri, çap tayini, ölçme hassasiyeti, gövde malzemesi, sayacın emniyeti ve korunması, montajı gibi birçok husus hükme bağlanmıştır.

İdare tarafından yapılamamakta, şikâyet ve ihbarlar doğrultusunda bu denetim mekanizması çalıştırılmaktadır. Bu anlamda hurdaların tasnifi ve bu malların niteliğinin ehil bir komisyon marifetiyle tespiti önem taşımaktadır. Yapılacak olan bu tespit, aynı zamanda malların idare kayıtlarından düşülmesinde mevzuata uygunluğu sağlamakla beraber kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesine de katkı sunacaktır.

Çeşitli gerekçelerle kullanım dışı kalan sayaçlar incelendiğinde; sayaç numaratorlerinin kirlilik ve/veya buğulanma nedeniyle okunamaması, sayaca ait mühürün kırılması/sökülmesi (mühür fekki), üretim yılı itibariyle on yıllık sürenin tamamlanmasına müteakip ölçüm hassasiyetini yitirmesi, sayaçlara dışarıdan müdahale edilmesi, basınca bağlı olarak gövde dışında kalan numaratorün zarar görmesi gibi nedenler tespit edilmiştir.<sup>4</sup>

Bu noktada Taşınır Mal Yönetmeliği'nde yer alan ve yukarıda zikredilen hurda tanımına göre su sayaçları özelinde yapılan değerlendirmede çeşitli gerekçelerle kullanım dışında kalan su sayaçlarının çok önemli bir kısmının hurda kapsamında olmadığı, çok azının ise "tamiri mümkün olmayan veya ekonomik olmayan, teknolojik gereksinimlerin gerisinde kalmış" su sayaçları olduğu anlaşılmıştır. Hal böyle iken idarelerin mevzuattan doğan yükümlülüklerini koşulsuz şartsız yerine getirmek üzere mevzuatın sözüne ve ruhuna eğilmeden, sırf buğulanması, kirlenmesi veya mühürünün kırılması nedeniyle tekrar kullanılamayacak olan bir sayacı dahi hurda kavramı kapsamında değerlendirerek cüzi miktarlar beherinde elden çıkardıkları görülmüştür. Ancak su sayaçlarının niteliği, çalışma mekanizması ve tamiri ile yeniden dönüşüme tabi tutulabilirliği, başka bir deyişle hurda vasfında değerlendirilmesinin istisnailiği gözden kaçırılmış, süreç içerisinde çeşitli gerekçelerle kullanım dışı kalan bütün sayaçların hurda olarak değerlendirildiği anlaşılmıştır.

### **3.2. İyi Uygulama Örneği**

Mersin mülki sınırı kapsamında yetkili ve görevli MESKİ Genel Müdürlüğü, çeşitli gerekçelerle kullanım dışında kalan 87.225 adet su sayacını Taşınır Mal Yönetmeliği'nin hüküm altına aldığı hurda kavramı çerçevesinde değerlendirmek üzere sayaç konusunda ehil bir komisyon marifetiyle bir muayeneye tabi tutmuştur. Hurda kavramı ve mantığı çerçevesinde yapılan tespit neticesinde 76.250 kadar sayacın hurda niteliğinde olmadığı, başka bir deyişle tamirinin mümkün, makul ve oldukça ekonomik olduğu tespit edilmiş, öte yandan hurda niteliğinde olan

<sup>4</sup> Söz konusu tespit, makaleye konu edilen iyi uygulama örneği çerçevesinde teşekkül ettirilen komisyon marifetiyle yapılan çalışmalar neticesinde saptanmıştır.

10.975 sayaç için MKE Hurdasan A.Ş.'ye gönderilmek üzere işlemler başlatılmış, diğer sayaçlar da İdarenin 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na tabi olmaması nedeniyle Sayıştay Başkanlığının ve İçişleri Bakanlığının uygun görüşü alınarak çıkardığı MESKİ Taşınır, Taşınmaz, Kaynak ve Hakları Değerlendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 23 üncü maddesi gereğince açık ihale usulü ile ihale edilmiştir.<sup>5</sup> Söz konusu ihalede muhammen bedel olarak TMMOB Makina Mühendisleri Odasından alınan kullanılmış sayaç değeri esas alınmış, gerekli ihale dokümanı hazırlandıktan sonra ilana çıkmış ve sayaç üreticilerinin katıldığı mal değişim ihalesi rekabete açık bir şekilde gerçekleştirilmiştir. Neticede anılan *mal değişim işi* çeşitli sebeplerle kullanım dışı kalan her 3,5 adet su sayacı karşılığında teknolojik gelişmelere cevap veren ve merkezi idarenin belirlediği teknik kriterleri karşılayan 1 adet yeni su sayacı teklifinde bulunan isteklinin üzerine bırakılmıştır.<sup>6</sup>

Yeni sayaçlar temin edildikten sonra değişimi gereken eski sayaçların Makine Mühendisleri Odasından alınan birim fiyat esas alınarak yeni sayacın bedelinden mahsup edildiği, kalan miktarın da vatandaşın talebine göre peşin veya taksitle tahsilata tabi tutulduğu görülmüştür. Vatandaşın herhangi bir sorumluluğunun bulunmadığı bu süreç sonucunda hem eski sayacın yeniden değerlendirilmesi hem de yeni sayacın vatandaş tarafından tedarik edilmesi ve sisteme takılması gibi yükümlülüklerden vatandaşın kurtarılması sağlanmıştır. Ayrıca rekabetçi bir şekilde gerçekleşen ihale sonucunda sayaç başı birim fiyat ile aynı sayacın abone

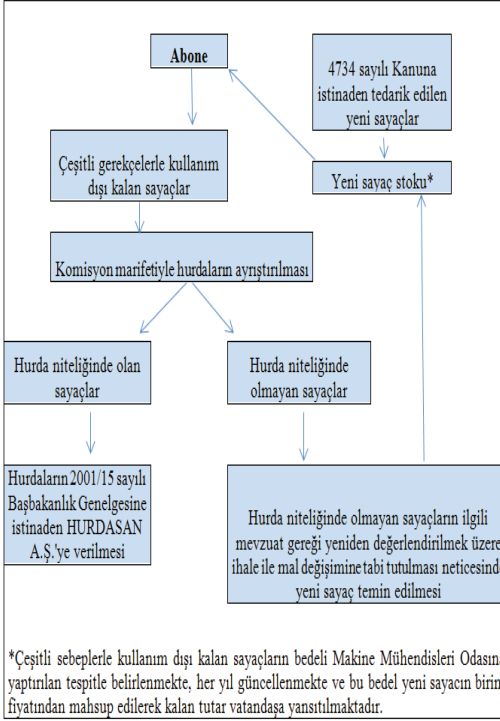
5 Anılan mal değişim işine dair ihale kararı 25/02/2016 tarih ve 66 sayılı MESKİ Yönetim Kurulu Kararı ile alınmış, ihale ilanı 05/04/2016 ve 10/04/2016 tarihlerinde Hürriyet gazetesinde yayınlanmış ve 15/04/2016 tarihinde gerçekleştirilen ihale 03/05/2016 tarih ve 154 sayılı MESKİ Yönetim Kurulu Kararı ile neticelendirilmiştir.

6 Yapılan mal değişim ihalesi neticesinde ortaya çıkan oran ile eski ve yeni sayaçların değeri mukayese edildiğinde; TMMOB Makina Mühendisleri Odası tarafından alınan veriyeye göre kullanılmış sayacın ortalama değerinin 7,80 TL, yeni sayacın ise adet başı ihale birim fiyatının 35,28 TL olduğu, dolayısıyla yaklaşık 3,5 değişim oranı ile eski sayaçların birim fiyatının değerlendirilmesi neticesinde alınan her bir yeni sayacın birim fiyatının (3,5 x 7,80 TL) 27,30 TL'ye tekabül ettiği, öte yandan İdarece 4734 sayılı KİK ile temin edilen sayaçların ise birim fiyatının 35,28 TL olduğu görülmüştür. Başka bir deyişle bu uygulama vasıtasıyla alınan her yeni sayaç başı 7,98 TL'lik pozitif bir fark oluşmuştur. Diğer taraftan eski uygulamalar gibi bu sayaçların hurda vasfına sokularak elden çıkarılması durumunda Hurdasan A.Ş. tarafından idareye ödenecek bedel ise demir veya çelik gibi alaşımlar için 1 ton bedeli olarak 520,00 TL üzerinden hesaplanacak, takriben bir adet sayacın ortalama 1 kg olduğu hesabından harekete 76.250 adet sayacın da ağırlığının yaklaşık 76 ton olacağı, bunun bedelinin de (76 \* 520,00 TL) 39.520,00 TL'ye tekabül edeceği, ancak iyi uygulama örneği kapsamında temin edilen yeni sayaçların ((76.250/3,5= 21.785 adet) / 21.785 adet sayaç x 27,30 TL= 594.730,00 TL) bedelinin ise 594.730,50 TL olacağı görülecektir. Bu çerçevede İdarenin, kaynaklarını daha etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanması felsefesi ile hareket etmesi sonucunda (594.730,50 TL- 39.520,00= 555.210,50) 555.210,50 TL kaynak yaratıldığı açıktır. Bu pozitif değişim dışında ayrıca 35,28 ve 27,30 TL'ye İdarece temin edilen sayaçların vatandaş tarafından piyasadan perakende olarak alınması durumunda bu sayaçların piyasa satış fiyatının ise en az 50,00 TL ve üzerinde olduğu dikkate alındığında zikredilen örnek uygulama ile gerek vatandaş, gerekse de idare lehine bir değer kazanımının söz konusu olduğu görülecektir.

Not: Hesaplamalarda MKE 2016 yılı fiyat listesi ile TMMOB Makina Mühendisleri Odasından temin edilen fiyatlar esas alınmıştır. [http://www.mkek.gov.tr/icerikler/File/1%20NOLU%20AF%4%B0%20C5%9EE%20F%4%B0YAT%20LC%4%B0STES%4%B0%20\(25.02.2016\).pdf](http://www.mkek.gov.tr/icerikler/File/1%20NOLU%20AF%4%B0%20C5%9EE%20F%4%B0YAT%20LC%4%B0STES%4%B0%20(25.02.2016).pdf)

tarafından piyasadan temin edilmesi durumunda ödenecek olan bedel arasında da vatandaş lehine pozitif bir fark yaratıldığı gözlenmiştir. Netice itibarıyla hem kaynakların dönüşümü sağlanmış, hem vatandaşın piyasadan daha yüksek bir fiyatla temin edeceği sayaç rekabet koşullarının da etkisiyle düşük bir bedelle temin edilmiş, hem de idare lehine kaynak yaratıcı bir uygulamanın hayata geçirildiği anlaşılmıştır.

Söz konusu uygulama yerel düzeyde su sayaçları özelinde ilk kez uygulanmış olup ihale ilanının takibi ile kullanılmış sayaçların yenileriyle değişimi ihalesinin iptali ve bütün hurda sayaçların Hurdasan A.Ş.'ye iadesi amacıyla MKE tarafından iptal davası açılmıştır. Mersin 2. İdare Mahkemesinin E. 2016/905, K. 2016/1800 sayılı Kararında ise; *“Teknik heyet raporu ile ilgili idareye gönderilen hurda sayaçlar ve kullanılabilir durumda olan diğer sayaçlar özelinde hazırlanan ihale dokümanının yerel mahkemece incelenmesi neticesinde; tespit komisyonu marifetiyle yapılan inceleme sonucunda 10.975 adet hurda niteliğinde ve 76.250 adet hurda niteliğinde olmayan kısmen işlevini yitirmiş olan sayacın tespit edildiği, bu tespitler doğrultusunda teknik rapor hazırlandığı, hurda niteliğinde olan su sayaçlarının HURDASAN A.Ş.'ye satış yoluyla devir işlemlerinin başlatıldığı, dava konusu ihale işleminin ise hurda niteliğinde olmayan su sayaçlarının devri için gerçekleştirildiği, dolayısıyla hurda niteliği taşımayan su sayaçlarının anılan idareye devir zorunluluğunun olmadığı hususları karşısında dava konusu işlemin hukuka ve mevzuata uygun olduğu sonuç ve kanaatine varılmıştır.”* denilerek idarenin kamu kaynaklarını koruyucu ve geliştirici, milli ekonomiyi destekleyici ve vatandaş memnuniyetini sağlayıcı uygulaması hukuka uygun bulunmuştur.

**Tablo 1:** Sayaç Dönüşüm Döngüsü

### 3.3. Uygulamanın Değerlendirilmesi

Yukarıda yer verilen iyi uygulama örneğinin kamusal düzeyde kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasına örnek olarak verilmesi mümkündür. Zira süreç içerisinde çeşitli gerekçelerle kullanım dışı kalan sayaçların yenileriyle değiştirilmesi uygulaması, gerek su kaynaklarının korunması ile tutarlı ve doğru ölçüm yapılmasını, gerekse de vatandaş, kurum ve tabii kaynakların rasyonelce kullanılmasını sağlayacağından anılan idarenin vizyon ve misyonuna uygun olan bu faaliyetin gerçekleştirilmesinde İdarenin son derece *etkili* olduğu görülmektedir.

Diğer yandan kolaycı bir yaklaşımla mevzuatın genel oluşu ve risk alınmadan hurda ayrışımı yapılmaksızın bütün kaynakların elden çıkarılması ve yeniden ekonomiye dönüştürülebilme olanağı olan malların HURDASAN A.Ş.'nin fiyat listesine istinaden cüzi bir bedelle dönüşüme tabi tutulması, esasında bir anlamda kamu zararına da yol açacaktır. Ancak mezkûr uygulama ile kaynakların yeniden dönüşüme tabi tutulması gerek milli ekonomi gerekse de anılan İdarenin

girdi anlamında yeni ve teknolojik gereksinimlere cevap veren sayaçlara sahip olması kapsamında kaynakların yeterince *ekonomik* bir yönetim anlayışıyla sevk ve idare edildiğini göstermektedir. Ayrıca sistemin iyileştirilmesinin ve vatandaşın serbest piyasadan bu malları edinmesinin yasaklanarak ilgili idare tarafından bu iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesinin gerek vatandaşa gerekse de idareye ekonomik bir değer kattığı da açıktır.

Faaliyetlerin en az kaynak bileşeniyle gerçekleştirilmesi ekseninde de gerekli meslek odalarından alınan bedel mukabilinde kullanılmış sayaçların edinilmesi ve yenileriyle değiştirilmesi sürecinde baz alınan girdilerin rasyonel değerleriyle sisteme dahil edildikleri, yapılan dönüşüm ihalesinde de rekabete açık bir sürecin yaşanması neticesinde mal değişiminin İdare lehine daha fazla sayaç teklifi ile sonlandırıldığı anlaşılmıştır. Bu husus nazara alındığında idarenin faaliyetlerini en az kaynak/ücret veya belirli bir kaynak karşılığında maksimum çıktı ile gerçekleştirdiği anlaşıldığından kaynakların bu anlamda *verimli* bir şekilde kullanıldığı değerlendirilmektedir.

Hem bir kamu harcaması hem de kamusal nitelikli bir gelir kazanımı/dönüşümü şeklinde niteleyebileceğimiz bu iyi uygulama örneği, kamu kaynaklarının israf edilmemesi ve yerinde kullanılmasını, aynı ödenekle daha fazla kişiye veya alana hizmet verilmesi veya aynı hizmetin daha düşük ödenekle sunulması prensiplerini anlamlandırmakta (Arslan, 2002: 11), ayrıca mevzuatın çizdiği kesin sınırlar içerisinde idarenin takdir yetkisini kamu lehine, yenilikçi bir yaklaşımla kullanması gerektiğini de göstermektedir. Başka bir deyişle bu ve benzeri uygulamaların bütün kamu kurum ve kuruluşlarınca stratejik yönetim çerçevesinde yapılan kıyaslamalarda (*Benchmarking*) tespit edilmesi, kullanılması ve gerek organizasyonlara gerekse de süreçlere uyarlanması (Saraç, 2005: 54) kamu mali yönetimi açısından önem taşıyacaktır. Öte yandan bu ve benzeri iyi uygulama örneklerinin kalite, tutarlılık ve süreklilik ilkeleri çerçevesinde idame ettirilmesi (Çukurçayır ve Eroğlu, 2004: 64) ve yaygın bir şekilde gelişime tabi tutulması da gerekecektir.

Görüreceği üzere yukarıda yer verilen iyi uygulama örneği; somut bir şekilde kamuda herhangi bir idare tarafından sahip olunan metaların yenilikçi bir anlayışla nasıl bir dönüşüme tabi tutacağı hususunda yol gösterici olacak, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması söylemini içeriksel olarak dolduracak, kamusal kaynakların kullanılması, sevk ve idaresinde kamu yararını merkeze alan politikalar ve uygulamalar geliştirilmesinde de kıyaslamaya konu edilebilecektir.

Diğer taraftan makalenin başlangıcında yer verilen “Yeni Kamu Hizmeti” yaklaşımının parametreleri de dikkat alındığında bu iyi uygulama örneğinin etkililik, ekonomiklik ve verimlilik kriterleri dışında abonelerin müşteri olarak değil vatandaş olarak görülmesi, kaynakların kullanımında kamu yararının amaçlanması, kamu görevlileri açısından kaynakların korunmasında sorumluluk bilinciyle hareket edilmesi, kararların stratejik düşünce esasına dayanılarak alınması gibi ilkelerinin hayata geçirildiği bir uygulama olarak okunması da mümkün gözükmemektedir (Ütük, 2015: 56-63, Genç, 2010: 153-158).

## **SONUÇ**

Son yıllarda kamu yönetiminin, geleneksel yapıya ait yönetim süreçlerinden ve politikalarından uzaklaşarak yeni paradigmalara çerçevesinde kaynaklarını daha etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanması gerekmiştir. Ancak mevzuat özelinde kaynakların rasyonel kullanımı açısından uygulamanın teori ile yeterince bağdaşmadığı, performansa dayalı yeni yönetim sürecinin geleneksel yapının ruhundan arındırılmadığı da gözlemlenmektedir. Değişen mevzuatın öngördüğü işletmeciyi ve kaynakları etkin kullanmaya sevk edici yönetim tarzının uygulamaya geçirilememesi, mahiyeti yeterince algılanamayan ve anlamlandırılmayan etkililik, ekonomiklik ve verimlilik gibi ilkelerin pratikte yer edinmemesi kamunun mali yönetiminde ikircikli bir duruma sebebiyet vermiştir. Eski ile yeninin doku uyumsuzluğunun zamanla ortadan kalkması muhtemel olmakla birlikte söz konusu ilkelerin çeşitli kamusal yapılarda uygulama alanı bulduğu da gözlenmektedir.

Gerek yönetsel erk ile halkın temas halinde olduğu süreçlerin iyileştirilmesinde gerekse de mevzuat anlamında riayet edilmesi gereken kaideleri sağlamak adına kamu taşınırını özelinde bir iyi uygulama örneği ile kamu kaynaklarının nasıl daha etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılacağı anlaşılmaktadır.

Orman ve Su İşleri Bakanlığının çıkardığı bir tebliğ ile büyükşehirlerde su sayaçlarının değişimi ve temini görevi su ve kanalizasyon idarelerine verilmesinden hareketle Mersin özelinde kamu kaynaklarını korumak ve vatandaş memnuniyetini sağlamak amacıyla bir iyi uygulama örneği geliştirilmiştir. Bu model çerçevesinde, rekabeti sağlayan bir ihale ile yeni sayaçlar temin edilmiş, bu sayaçlar çeşitli gerekçelerle kullanım dışında kalan sayaçların yerine kullanılmıştır. Kullanım dışı kalan ve vatandaş mülkiyetinde iken idareye geçen eski sayaçların değeri ise yetkili organlarca rasyonelce belirlenmiş, bu bedel ihale kapsamında yüklü miktarda alınan yeni sayaçların oldukça ekonomik olan birim fiyatından

mahsup edilmiş, kalan miktarın da vatandaş tarafından taksitle ödenmesi sağlanmıştır. Öte yandan idare uhdesine geçen ve çeşitli sebeplerle kullanım dışı kalan sayaçlar ise teknik bir heyetçe muayene edilmiş, mevzuat gereği hurda vasfında olduğuna kanaat getirilenler MKE Hurdasan A.Ş.'ye verilmiştir. Hurda vasfında olmayan sayaçlar ise gerek idarenin gerekse de milli ekonominin yararına yeniden dönüşüme tabi tutulmak üzere bir sayaç değişim ihalesine tabi tutulmuş, ortalama 3,5 değişim oranı ile eski sayaçlar yeni ve teknolojik gereksinimlere cevap veren yeni sayaçlarla takas edilmiştir.

Neticede eski uygulamalardan farklı olarak ilk kez su ve kanalizasyon idareleri özelinde kullanılmış sayaçların hurda lafzı ile doğrudan Hurdasan'a cüzi bir bedelle kilo hesabı ile eritilmek üzere verilmesi uygulamasına son verilmiş, rekabetçi bir ihale ile hurda tanımı kapsamında olmadığı yetkin bir komisyon marifetiyle rapora bağlanan sayaçların değişimi gerek vatandaş, gerek idare, gerekse de milli ekonomi lehine değişime tabi tutulmuştur. Akabinde ise sayaçların hurda vasfında olması gerektiğinden hareketle MKE'nin açtığı dava görülmüş, uygulamanın hukuka uygun olduğuna karar verilerek istem reddedilmiştir.

Söz konusu taşınırlar özelinde verilen bu iyi uygulama örneği dikkate alındığında kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıldığı anlaşılmaktadır. Bu iyi uygulama örneğinin gerek bu alanda gerekse de diğer kamusal erklerin görev alanlarında emsal olabilecek şekilde esas alınarak uygulanması kamu mali yönetiminin temel felsefesi ile örtüşecektir. Aynı zamanda herhangi bir idare tarafından icra edilen ve kamuya değer katan çeşitli faaliyetlerin bu uygulama ile kıyaslanması ve ilgili süreçlere uyarlanması halinde kaynakların yönetiminin bu üç ilke kapsamında idamesini de sağlayacak, böylece bu yenilikçi uygulamaların yaygınlaştırılması eşgüdümlü bir gelişim ve değişimi de beraberinde getirecektir.



## KAYNAKÇA

- Akyel, Recai (2016), "Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı", Amme İdaresi Dergisi, Cilt 49, Sayı 1, Mart, ss.119-145.
- Alıcı, Orhan Veli (2010), "Küreselleşmenin Ulus-Devletlerin Düzenleme Gücü Üzerindeki Etkileri", Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 19, Sayı 3, ss. 319-330.
- Arslan, Ahmet (2002), "Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim", Sayı 140, Mayıs- Ağustos, ss. 1-14, [http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md140/Kamu%20Harcamaları%20\\_A.%20ARSLAN\\_.pdf](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md140/Kamu%20Harcamaları%20_A.%20ARSLAN_.pdf), (Erişim Tarihi 16/04/2017).
- Çevikbaş, Rafet (2012), "Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı ve Türkiye Uygulamaları", Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 2, Aralık, ss. 9-32.
- Çukurçayır, M. Akif ve Eroğlu H. Tuğba (2004), "Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanmaya Farklı Bir Yaklaşım: Verimlilik ve Başarı Karnesi (Balanced Scorecard)", Sayıştay Dergisi, Sayı 53, ss. 41-67.
- Denhardt, Janet Vinzant ve Denhardt, Robert B. (2003), The New Public Service: Serving, not Steering, Armonk, NY: M. E. Sharpe.
- Denhardt Robert B. ve Denhardt, Janet Vinzant (2000), "The New Public Service: Serving Rather than Steering", Public Administration Review, Vol 60, No:6, 549-559.
- Falay, Nihat (1997), "Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay", Sayı 25, Nisan-Haziran, ss. 18-30.
- Genç, F. Neval (2010), "Yeni Kamu Hizmeti Yaklaşımı", Türk İdare Dergisi, Sayı 466, ss. 145-159.
- Gözel, Kadir Akın (2003), "Yeni Kamu Yönetimi Nedir?", Türk İdare Dergisi, Sayı: 438, ss. 195-208.
- Gözübüyük, A. Şeref (1996), Yönetim Hukuku, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Işık, Nihat ve Demir Filiz (2012), "Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Verimlilik: Karaman Belediyesi Hizmetleri Üzerine Bir Uygulama", Maliye Dergisi, Sayı 163, Temmuz-Aralık, ss. 147-169.
- İçme Suyu Temin ve Dağıtım Sistemlerindeki Su Kayıplarının Kontrolü Yönetmeliği, (8/5/2014 tarih ve 28994 sayılı Resmi Gazete).
- İçme Suyu Temin ve Dağıtım Sistemlerindeki Su Kayıplarının Kontrolü Yönetmeliği Teknik Usuller Tebliği, (16/07/2015 tarih ve 29418 sayılı Resmi Gazete).

- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (5018 sayılı ve 10/12/2003 tarihli).
- Kayıran, Meltem (2013), "Kamu Malları: Piyasa Başarısızlığı mı Teorilerin Başarısızlığı mı?", A.Ü. SBF Dergisi, Cilt: 68, No: 4, ss. 147-184.
- Kömürcüler, Emin (2011), "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Küreselleşmenin İzleri", H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 29, Sayı: 1, ss. 127-151.
- Saraç, Osman (2005), "Benchmarking ve Stratejik Yönetim", Sayıştay Dergisi, Sayı 56, ss. 53-77.
- Taşınır Mal Yönetmeliği, (18/1/2007 tarih ve 26407 sayılı Resmi Gazete).
- Ütük, Utku (2015), "Denhardt ve Denhardt'ın Yeni Kamu Hizmeti Kuramına Bakış", Sayıştay Dergisi, Sayı 99, Ekim-Aralık, ss. 47-70.
- Yükçü, Süleyman ve Atağan Gülşah (2009), "Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 23, Sayı: 4, ss. 1-13, <http://e-dergi.atauni.edu.tr/atauniiibd/article/view/1025002864/1025002760>, (Erişim Tarihi 13/04/2017).



**YÜKSEK DENETİM  
DÜNYASINDAN  
HABERLER**



# EUROSAI ÇEVRE DENETİMİ ÇALIŞMA GRUBUNUN SU KALİTESİ VE YÖNETİMİ KONULU TOPLANTISI

**Burak KÖROĞLU\***

## **Arka Plan/ EUROSAI Çevre Denetimi Çalışma Grubu**

1999 yılında Paris'te düzenlenen 4. EUROSAI Kongresi'nde alınan karar üzerine oluşturulan EUROSAI Çevre Denetimi Çalışma Grubu çevrenin ve doğal kaynakların yönetiminin geliştirilmesine kamu denetimi aracılığıyla katkıda bulunmayı amaçlamaktadır. Bu doğrultuda Avrupa sayıştayları arasında eşzamanlı ve koordineli çevre denetimlerinin başlatılması ve yürütülmesini teşvik eden Çalışma Grubu, çevre denetim metodolojilerinin geliştirilmesi ve iyi uygulama örneklerinin üye ülke sayıştayları arasında paylaşılmasını sağlayacak bir platform sunmaktadır. Ülke sayıştayları arasında işbirliğini geliştirme çabasının yanı sıra Çalışma Grubu, denetçilerin çevre denetimine yönelik bilgilerini artırma amaçlı eğitim seminerleri düzenlediği gibi, tamamen sayıştayların deneyimlerinin yansıtıldığı e-learning projeleri (Massive Open Online Courses) vasıtasıyla daha fazla denetçiye ulaşmayı hedeflemektedir.

Avrupa Birliği Sayıştayının yanı sıra 41 ülke sayıştayının üye olduğu Çalışma Grubu bahar ve güz aylarında olmak üzere yılda iki defa toplanmaktadır. Her toplantıda atık yönetimi, yenilenebilir enerji, sürdürülebilir kalkınma, tarım, ormanların korunması, biyolojik çeşitlilik vb. farklı çevre konularına odaklanılmakta ve bu alanlarda denetim yapan Sayıştaylar deneyimlerini paylaşmaktadır.

## **Toplantının Amacı ve Kapsamı**

Ekim ayında 15. düzenlenecek olan EUROSAI Çevre Denetimi Çalışma Grubu'nun yıllık toplantısı öncesinde 25-26 Nisan 2017 tarihleri arasında Ljubljana'da yapılan bahar toplantısında su kalitesi ve yönetiminin farklı yönleriyle denetlenmesi temasının işlenmesi amaçlanmıştır.

Toplantıda su kalitesi ve su yönetimine sayıştayların, gerçekleştireceği denetimler yoluyla yapabilecekleri katkılar ele alınmıştır. Ayrıca toplantı süresince, suyun kullanılabilirliği ve sürdürülebilir yönetimi, tatlı su ekosistemlerinin korunması, bunların Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri ile ilişkisi ve sayıştayların bu alandaki rolü ile sayıştayların bu konuları denetlemesi sonucu elde ettiği deneyimler de paylaşılmıştır.

\* Sayıştay Uzman Denetçisi, burakkoroglu@sayistay.gov.tr

## Toplantı İçeriği

Toplantı, Avrupa Komisyonunda görevli çevre direktörünün (European Commission, Directorate-General for Environment) ve Çevre Kanunu'nun Uygulanması ve Yaptırımı için Avrupa Birliği Ağı'ndan (European Union Network for the Implementation and Enforcement of Environmental Law - IMPEL) bir akademisyenin açılış konuşmalarıyla ("keynote speaker") başlamıştır.

Avrupa Komisyonundan gelen temsilci tarafından üye ülkelerin "AB Su Çerçeve Direktifi" karşısındaki durumu ile direktifin hedefleri doğrultusunda şimdye kadar gerçekleşen ilerlemeler hakkında bilgi verilmiştir. Temsilci, bu kapsamdaki temel sorunların;

- ✓ Su kaynağından çekilen miktarın kontrol edilememesi,
- ✓ Su fiyatlamasının maliyetleri karşılamaması ile
- ✓ Altyapı

olduğunu ifade etmiş ve denetçilerin su yönetimine ilişkin yapacakları denetimlerde odaklanmaları gerektiğini düşündüğü çerçeve direktifleri, denetim önerisi olarak sunmuştur.

IMPEL temsilcisi tarafından yapılan sunumda ise kısaca IMPEL ve faaliyet alanları tanıtılmış ve aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 35 Avrupa ülkesinde çevre konularıyla ilgili veri toplayan, bilimsel araştırmalar yapan ve çevre sorunlarına çözüm üretmeye odaklanan kar amacı gütmeyen bir birlik olduklarını belirtmiştir. Sunumda özellikle tarımsal ilaçlamanın ve tarımda kullanılan su miktarının boyutlarının su kaynakları üzerinde oluşturduğu baskıya işaret ederek su yönetiminde odaklanılması gereken hususlar ile sorunların çözümüne yönelik IMPEL tarafından geliştirilen öneriler paylaşılmıştır.

Açılış konuşmalarının ardından Avrupa Birliği Sayıştay'ı ile ülke sayıştaylarından gelen denetçilerin su yönetimi konusunda yürüttükleri denetimler hakkındaki sunumlarla toplantı devam etmiştir. Denetçiler tarafından yapılan toplam 16 sunumda su yönetimi konusunda gerçekleştirilen performans denetimlerinin;

- ✓ Amacı ve kapsamı,
- ✓ Metodolojisi ve yaklaşımı,
- ✓ Bulgu ve önerileri,
- ✓ Denetimin etkileri ve denetlenen idareler tarafından yapılan değişiklikler,

- ✓ Denetim sonuçlarının kamuoyundaki etkisi,
- ✓ Denetim esnasında karşılaşılan güçlükler ile bunlara karşı denetim ekibi tarafından geliştirilen çözümler,
- ✓ Denetim sonucunda çıkarılan dersler

ile ilgili bilgi verilmiştir. Bu çerçevede toplam onaltı sunum yapılmıştır. Sunumlarda denetim ekiplerinin öncelikle su yönetimine ilişkin mevzuatı ve konu ile ilgili parlamento, üniversite, sivil toplum kuruluşları ve devlet kurumları tarafından hazırlanan rapor, makale vb. şeyleri incelediği, uzman kişilerle mülakatlar yaptığı ve bu çalışmalar neticesinde edinilen bilgi çerçevesinde denetim soru ve kriterlerini hazırladıkları ifade edilmiştir.

Toplantının bir diğer amacı da ülke sayıştayları tarafından uygulanan denetim metodolojisi ve yaklaşımları hakkında birbirlerini bilgilendirmeleriydi. Bu doğrultuda toplantı süresince iki atölye çalışması (workshop) yapıldı ve ilkinde denetim kriterlerinin oluşturulma süreçleriyle ilgili her katılımcıdan ülke uygulamaları hakkında bilgi paylaşılması istenmiştir. Diğer çalışmada ise su yönetimine ilişkin denetimde kullanılmak üzere bir denetim matrisi oluşturulmasına yönelik fikir alış verişinde bulunulmuştur. Bu çalışmaların ve sunumların sonunda tüm katılımcı ülke sayıştaylarının tamamının performans denetimi metodolojisine uygun olarak denetimlerini yürüttüğü ve raporlarını hazırladığı anlaşılmıştır. Diğer taraftan Macaristan Sayıştay'ı diğer ülkelerden farklı olarak denetim kriterlerini belirleyen ve denetim matrisini hazırlayan ekiple denetimi gerçekleştiren ekibin ayrıştırıldığını belirtmiştir. Bu ayrım performans denetimi aşamalarının sadece birbirinden farklı olduğunu değil, aralarında kritik bir önem farklılığı da olduğunu çarpıcı biçimde göstermiştir. Denetim matrisinin hazırlanmasıyla tamamlanan ön çalışma süreci aynı zamanda denetimde kullanılacak soru, kriter ve metodolojinin belirlenmesi aşamalarını da kapsamaktadır. Denetim kanıtlarının elde edilmesi ve raporun yazılmasıyla sonuçlanan tam çalışma süreci tam çalışma aşaması olarak adlandırılır. Macaristan Sayıştayının bu süreçlerden sadece denetim matrisinin oluşturulmasını bu konuda uzman bir ekibe bırakmış olduğu anlaşılmıştır ki bu üzerinde düşünölmeye değer bir gelişmedir.

### **Sunumların Değerlendirilmesi<sup>1</sup>**

Yapılan sunumlar birlikte değerlendirildiğinde benzer coğrafyaya sahip ölkelerin su yönetimindeki sorunlarının ortak olduğu; su azlığı yaşayan Akdeniz'e

1 Toplantı kapsamında yapılan bütün sunumlara <http://www.eurosaiwgea.org/meetings/Pages/Spring-Session-Water-Quality.aspx> linkinden erişilebilir.



kıyısı olan Avrupa ülkelerinde sorun olarak su miktarı ön plana çıkarken sanayisi diğerlerine nispeten gelişmiş orta, batı ve kuzey Avrupa ülkelerinde su kalitesine ilişkin sorunlar öne çıkmış ve Sayıştayların da denetimlerinde bu farklılığı yansıtacak biçimde denetimlerini yapılandırdıkları görülmüştür.

Katılımcıların büyük çoğunluğunun Avrupa Birliği'ne üye ülkelerden gelmesinden dolayı denetim konusu olarak çoğunlukla ülkelerindeki su yönetimine ilişkin uygulamanın, AB Su Çerçeve Direktifi (SÇD) karşısındaki durumunun ele alındığı görülmüştür. Bu noktada Avrupa Komisyonunda görevli çevre direktörü ile Avrupa Birliği Sayıştayından gelen katılımcıların sunumlarından kısaca bahsetmek yararlı olacaktır.

Direktör, üye ülkelerin bugüne kadar SÇD'ye uyum konusundaki ilerlemeleri ile bu alandaki performans risklerini belirten bir sunum yapmıştır. Bu bağlamda SÇD'nin ulusal yasalarla ne oranda uyumlu hale getirildiği, su kirliliği, suyun arıtılması, yeraltı su kaynaklarından çekilen su miktarının ölçülmesi, suyun fiyatlamasının yatırımları karşılayacak düzeyde olup olmadığı gibi hususlara Komisyonun verdiği önem anlatılarak, bu konuda denetim önerileri getirilmiştir.

AB Sayıştay temsilcilerinden bir denetçi de SÇD'nin AB'nin Ortak Tarım Politikası (OTP) ile uyumlu çalışıp çalışmadığını inceledikleri denetimin yöntemi, kapsamı, metodolojisi ve sonuçları hakkında bilgi vermiştir. Raporlarında;

- ✓ SÇD'nin uygulanmasını etkileyen gecikmeler ve zayıflıkların OTP ve su politikasının entegre olmasını engellediği,
- ✓ Uyumun sağlanmasına sebep olan zafiyetler ve kırsal kalkınma programlarının suyun yönetimi üzerine etkileri,
- ✓ Suyun kalitesi ve miktarı ile tarım uygulamaları arasındaki bağlantının daha iyi yönetilmesi için izleme sistemlerinin olmadığı,
- ✓ Aşırı iddialı politika hedeflerinin OTP araçları ile uyumsuz olduğu belirtilmiştir.

Diğer AB Sayıştay temsilcisi ise AB Su Tedariki ve Atık Su Altyapısı konusunda alınan yapısal önlemler üzerine yürütülen üç farklı denetim raporundan bahsetmiş ve denetimlerin kapsamı, yöntemi, soruları, teknikleri ve bulguları hakkında bilgi vermiştir. Temsilci, bu denetimler sonucunda;

- ✓ Üye ülkelerin su tarifelerini işletim, bakım ve yıpranma maliyetlerini dahi karşılayamayacak seviyede belirlediği ve su gelirleri maliyetleri karşılamadığından projelerini AB hibelerine dayandırdığını,

- ✓ Atık su arıtma tesislerinin kapasitelerinin üzerinde çalıştırılması nedeniyle işletim maliyetlerinin çok yüksek olduğunun,
- ✓ Üye ülkelerin Katılım Anlaşması'nı yanlış uygulamaları nedeniyle öngörülemeyen maliyet artışlarının çok fazla olduğunun,
- ✓ Su talebinin iyi yönetilerek ve daha ucuz ya da daha yakın su kaynaklarının kullanılarak ihtiyaç duyulan yeni su kaynağı miktarının azaltılabileceğinin

belirlendiğini ifade etmiştir.

### **“Türkiye’de İçme Suyu Yönetimi” Sunumu**

Programın tecrübe ve bilgi paylaşımı amacıyla farklı yüksek denetim kurumlarının sunumları için ayrılan bölümünde, Türkiye Sayıştayına adına “Türkiye’de İçme Suyu Yönetimi” konulu bir sunum yapılmıştır. Sunum, T.C. Sayıştay Başkanlığı tarafından 2010 yılında tamamlanan “İçme Suyu Yönetimi” konulu performans denetimi sonucu elde edilen bilgiler ışığında gerçekleştirilmiştir. Sunumda denetimin;

- ✓ İçme suyu yönetim faaliyetleri sağlıklı bir şekilde planlanmakta mıdır?
- ✓ İçme suyu yönetim faaliyetleri uygun yetkilendirme ile maliyet etkin bir şekilde yürütülmekte midir?
- ✓ Kalitesinin ve su kaynaklarının korunması için etkin bir kontrol mekanizması kurulmuş mudur?

temel soruları çerçevesinde yürütüldüğü belirtilerek denetim kapsamı ve yaklaşımı ile kritik bulgu, sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

Bu çerçevede, raporda açıklanan;

- ✓ Türkiye’de su yönetimindeki en önemli problemin altyapıdan kaynaklanan su kayıpları olduğu,
- ✓ bu olgunun su temin edilmesine yönelik planlama çalışmaları ve karar süreçleri üzerindeki olumsuz ve yanıltıcı etkilerde bulunduğu,
- ✓ Türkiye’de yaşanan su azlığı sorununun başat nedeninin kuraklık değil, denetim yapılan dönem itibarıyla ortalama %54 olan su kayıpları olduğu,
- ✓ Yerel yönetimlerin, maliyeti kendi bütçeleri ile karşılanacak içme suyu şebekelerini iyileştirerek su kayıplarını azaltmak yerine maliyeti merkezi idare (Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü - DSİ) bütçesinden karşılanacak

Yeni su kaynağından su temin edilmesi yolunu tercih etmelerinin sorunun önemli bir boyutunu oluşturduğu, dolayısıyla şebekede yapılacak iyileştirmelerle önemli ölçüde halledilebilecek sorunun DSI'nin yüksek maliyetli yatırımlara girişiyle üstesinden gelinmeye çalışıldığı sonuç ve değerlendirmelerine vurgu yapılmıştır.

Sunumda ayrıca bazı önemli denetim etkileri üzerinde de durularak, raporda yer alan bulgu, sonuç ve öneriler üzerine Orman ve Su İşleri Bakanlığı tarafından çıkarılan "İçme Suyu Temin ve Dağıtım Sistemlerindeki Su Kayıplarının Kontrolü Yönetmeliği" ile belediyelere şebekeden kaynaklanan su kayıplarını belediye büyüklüğüne bağlı olarak beş ve dokuz yıllık sürelerde önce %30, sonra da %25 seviyelerine indirme hedeflerinin verildiği ifade edilmiştir.

Sunumun son bölümünde ise denetim yaklaşımı üzerinde durulmuş ve bu denetim sonucunda çıkarılan aşağıdaki dersler doğrultusunda tüm sayıştaylar için öneriler dile getirilmiştir.

- ✓ İlk olarak; kamu kaynağının asıl sahibi olan vatandaşlar, insanlık ve gelecek nesiller için yaşamsal öneme sahip «Su Yönetimi» gibi konularda vatandaş odaklı bir denetim yaklaşımına sahip olunmasının Sayıştayların önemli bir misyonu olduğu ve bu nedenle sayıştayların performans denetimlerini dizayn ederken «Su Yönetimi» gibi yaşamsal konularda parlamento ve hükümet amaçlarından yola çıkan klasik yaklaşımlarının yanında vatandaşın ihtiyaç, talep ve beklentilerine dayanan *aşağıdan yukarıya perspektiften* de yararlanmaları gerektiği vurgulanmıştır. Sayıştayların bu yolla sağlayacakları bağımsız ve objektif bilgi ile Parlamentolara ve hükümetlere mevcut politikalarını revize etme, yeni politikalar üretme yolunda eşsiz olanaklar sunduğu belirtilmiştir.
- ✓ Diğer taraftan çevreyle ilgili birçok konuda olduğu gibi (hava kalitesi, deniz kirliliği vb.) içme suyu yönetimine ve su kaynaklarının korunmasına yönelik faaliyetlerin ülke sınırlarını aşan boyutlara sahip olduğu; ülkelerin su yönetimi-kalitesi alanında oluşturacakları politikalar ve alacakları kararların olumlu ya da olumsuz olarak, komşu ülkelere de etki ettiği; dolayısıyla bu alandaki sorunların çözümünün çoğunlukla bölge ülkelerinin ortak inisiyatif ve çabasını gerektirdiği; bu alanda sayıştaylarca yürütülecek ortak/koordineli denetimlerin, bu ortak sorun ve çözümlere ışık tutarak parlamentoları bilgilendirmeye ve ülkeleri birbirleriyle işbirliğine sevk etmeye katkıda bulunacağı ifade edilmiştir.

## **Sonuç**

Yapılan sunumlarla tecrübelerin paylaşılması sonucunda sayıştayların su yönetimine ilişkin denetim kapasitesinin yetkin bir seviyede olduğu ve bu gelişkinliğin yaygınlaştırılması gereği vurgulanarak bu doğrultuda hazırlanan taslak e-learning projesi (MOOC – Massive Open Online Course) Çalışma Grubunun sekretaryasını yürüten Estonya Sayıştayı tarafından tanıtılmış ve içeriğinin belirlenmesine yönelik olarak tüm EUROSAI WGEA üyesi sayıştaylardan katkı sağlanmasının beklendiği ifade edilmiştir.



# **SAYIŞTAY KARARLARI**

•**Temyiz Kurulu Kararları**



## TEMYİZ KURULU KARARI

**Tarih** : **25.01.2017**

**No** : **42666**

### ***Evlendirme memurlarına nikâh kıyma adı altında ödemede bulunulmasının mümkün olmadığı hk.***

60 sayılı İlam'ın 1'inci maddesi ile, Belediyede görevli evlendirme memurlarına nikah kıyma adı altında ödemede bulunulması nedeniyle ...-TL'ye tazmin hükmü verilmiştir.

İlam'da Muhasebe Yetkilisi sıfatıyla sorumlu tutulan ... temyiz dilekçesinde özetle,

Evlendirme memurlarının, vatandaşların talepleri doğrultusunda mesai saatleri dışında, hafta sonu veya tatil günlerinde Belediye nikah salonu dışındaki mekanlarda (özel düğün salonları, oteller gibi) nikah işlemlerini gerçekleştirdiklerini ve söz konusu memurlara mesai, araç tahsisi, akaryakıt temini gibi hususlarda belediye bütçesinden hiçbir ödeme yapılmadığını; bu nedenle, İçişleri Bakanlığının 13.03.1989 tarih 16413 sayılı yazısına istinaden Belediye Meclisinin karara bağladığı tarife cetvelinde belirtildiği üzere, vatandaşlardan bu amaçla para tahsil edildiğini; Belediye bütçesi açısından bir gelir olmayan bu tutarların, 333 emanet hesaplarına alınarak ilgili evlendirme memurluğuna ay sonlarında ödendiğini belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmiştir.

Başsavcılık karşılama yazısında;

"Dilekçede, İlamın 1'inci maddesiyle nikah memurlarının dış mekanlarda verdiği hizmet karşılığında, belediyeye gelir kaydedilen hizmet bedelinin yanı sıra, nikah memurunun bu hizmeti kendi imkanlarıyla (akaryakıt, araç, mesai) yerine getirmeleri nedeniyle nikah memurları için de yatırılan ücretin ay sonlarında ilgili memurlara ödenmesi nedeni verilen tazmin hükmünün; ödeme konusu işlemin kamu zararı oluşturmayacağı savunularak kaldırılması talep edilmektedir.

İtiraz konusu hususların, Daire Kararında karşılandığı görülmüştür. Bu nedenlerle, İlamın 1 inci maddesi için ileri sürülen itiraz gerekçelerinin, ilam hükmünün kaldırılmasını gerektirecek mahiyette olmadığı anlaşıldığından, temyiz talebinin reddedilerek, yasa ve yönetime uygun düzenlenmiş Daire Kararının tasdikine karar verilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir." denilmiştir.



Dosyada mevcut belgeler okunup incelendikten sonra gereği görüldü;

Rapor dosyası ve ekli belgelerin incelenmesi neticesinde, ... .. Belediyesince 2014 yılı için "2014 yılı Evlendirme Birimi Gelir Tarifesi" oluşturulduğu ve Belediyeye ait Küçük Nikâh Salonunda mesai saatleri içinde gerçekleştirilen nikâhların ücretsiz olduğunun; Belediyeye ait Büyük Nikâh Salonunda mesai saatleri dâhilinde veya mesai saatleri dışında yapılan nikâhlar için ücret ve cüzdan bedeli tahsil edileceğinin; Belediyeye ait nikâh salonu haricindeki özel salonlarda veya otellerde yapılacak olan nikâhlarda ise ücret ve cüzdan bedeline ek olarak 40-TL tutarında nikâh memuru yolluğu tahsil edileceğinin belirlendiği görülmüştür.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Belediyenin Gelirleri" başlıklı 59'uncu maddesinin (e) bendinde; "Belediye meclisi tarafından belirlenecek tarifelere göre tahsil edilecek hizmet karşılığı ücretler." belediye gelirleri arasında sayılmıştır.

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun "Ücrete tabi işler" başlıklı 97'nci maddesinde ise; "Belediyeler bu Kanun'da harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet (...) için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret almaya yetkilidir. Belediyeye tekel olarak verilmiş işler kendi özel hükümlerine tabidir." hükmü bulunmaktadır.

Ayrıca, 10/7/1985 tarihli ve 85/9747 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Evlendirme Yönetmeliği'nin "Evlendirme Memurları" başlıklı 7'nci maddesinde "Evlendirme memuru, belediye bulunan yerlerde belediye başkanı veya bu işle görevlendireceği memur, köylerde muhtardır..." hükmü;

"Tören Yerleri" başlıklı 26'ncı maddesinde "Evlendirme törenlerinin ilgili makamlarca bu iş için tahsis edilmiş olan resmi salon veya yerlerde yapılması esastır. Ancak tarafların isteği üzerine; a) İkametgâhlarda, özel bina veya salonlarda, b) Tutuklu veya hükümlüler için cumhuriyet savcılığınca izin verilmesi üzerine ceza veya tutukevinde, c) Hastalar için baştabibin veya müdürün izin vermesi üzerine hastanelerde evlenme yapılabilir..." hükmü;

"Evlendirmelerin Çalışma Saatlerinde Yapılması" başlıklı 45'inci maddesinde "Evlendirme törenleri günlük çalışma saatleri içerisinde yapılır. Ancak, tarafların isteği üzerine çalışma saatleri dışında veya hafta sonu veya resmi tatil günlerinde özel yer ve salonlarda tören yapılabilir." hükmü yer almaktadır.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri uyarınca; Belediyeye belirlenmiş olan ücretsiz nikâh salonu haricinde yapılan evlendirme işlemleri için ücret

tarifesi belirlenmesinde ve Belediye evlendirme salonları dışında yapılan nikâh işlemleri için nikâh memuru yolluğu tahsil edilmesinde mevzuata aykırı bir husus görülmemiştir. Bu bağlamda, İlama konu edilmiş olan gelirlerin de 5018 sayılı Kanun'un 72'nci maddesi uyarınca yetkisiz tahsilat olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Fakat, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "Mali Haklar" başlıklı 146'ncı maddesinde, "Bu Kanun'un birinci maddesinin birinci fıkrası kapsamına giren memurlar aylık, ücret, ödenek, hizmetle ilgili her çeşit ödeme ve bunların şekil ve şartları bakımından bu Kanun'daki hükümlere, aynı maddenin ikinci fıkrası kapsamına giren memurlar özel kanunlardaki hükümlere tabidir.

Memurlara kanun, tüzük ve yönetmeliklerin ve amirlerin tayin ettiği görevler karşılığında bu Kanunla sağlanan haklar dışında ücret ödenemez. Hiçbir yarar sağlanamaz." denilmektedir. Buna göre, belediye personeline ilgili mevzuat hükümleri haricinde ödemede bulunulması mümkün değildir.

Anılan hükümlere göre Belediye meclisince cumartesi, pazar günü veya mesai saatleri dışında kıyılacak nikâhlar için gidilecek mesafe de göz önünde bulundurularak makul bir miktarda ücret tarifesi düzenlenmek suretiyle ücret alınabilir. Fakat alınan bu ücret belediye geliri olup evlendirme memurlarına dağıtılacağına veya evlendirme memurlarına mali hak sağlayacağına yönelik herhangi bir mevzuat hükmü bulunmamaktadır.

Bu itibarla, sorumlu iddialarının reddedilerek 60 sayılı İlam'ın 1'inci maddesi ile verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

## TEMYİZ KURULU KARARI

**Tarih** : **01.02.2017**

**No** : **42690**

### ***Harcama ve gerçekleştirme gevlilerinin sorumluluğu hk.***

195 sayılı İlamın 6. maddesiyle; ... İnşaat Taahhüt ve Tic. Paz. Ltd. şti. yüklemine bulunan ... TL keşif bedelli, "... Mühendislik Fakültesi İdari Bloklar Onarım, Dış Cephe Tadilatı ve Çevre Tanzimi" işinde 19.055/A6 ile 19.055/C2A pozlu imalatların yapılmadığı halde yapılmış gibi gösterilerek yükleniciye ödeme yapıldığı gerekçesiyle ... TL'nin tazminine ilişkin hüküm tesis edilmiştir.

Sorumlu, temyiz dilekçesinde özetle; ilama konu olan ihale bünyesinde hem makine-kontrol mühendisi hem de harcama yetkilisi sıfatıyla görev yaptığını, gerek makine mühendisi olması, gerekse harcama yetkilisi olması nedeniyle inşaat kaleminde yapılan hatalı ödemeyi tespit edebilmesinin/fark etmesinin mümkün olmadığını, yine işin yapı denetim heyeti olan inşaat mühendisleri kendi hatalarını görmeselerdi hiç bir şekilde böyle bir hatanın varlığından haberdar olunamayacağını, söz konusu işin projesine uygun gerçekleştirilmesini, metrajının yapılmasını ve hakediş içerisinde ödenmesini temin amacı ile yapı denetim heyeti görevlendirildiğini, anılan inşaat bünyesinde ağırlıklı inşaat grubundan teşkil edilen ve Yüksek Mimar ..., İnşaat Mühendisi ... ve İnşaat Teknikeri ...'ndan oluşan inşaat grubu yapı denetim heyetinin uzmanlık alanının inşaat imalatları olduğunu, Yapım İşleri Genel Teknik şartnamesi'nin 15 inci ve 16 ncı maddelerine uygun olarak görevlendirilmiş olan yapı denetim heyetinin gerçekleştirdiği imalat ve hakedişlerin ödeme emirleri belgelerini hazırlayıp ilgili bütçe tertibinden ödenmesi görevini yerine getirdiğini, inşaat imalatlarının yapımı, gerçekleşmesi ve hakedişte ödenmesinin tamamen inşaat mühendislerinin yetki ve sorumluluğunda olduğunu, gerçekleştirme görevlisi olarak tüm inşaat imalatlarının proje ve ihale şartnamelerine uygun gerçekleştirilmesini temin amacıyla inşaat mühendisi ve yüksek mimar yapı denetim heyeti üyeleri olarak görevlendirerek onların yaptığı hakedişlerin yukarıda açıklanan kanun hükümlerince işlemlerini tamamlama görevlerini yerine getirmiş bulunduğunu, Sayıştay Genel Kurulunun vermiş olduğu 14.06.2007 tarih ve 5189/1 numaralı Karara göre; bütçeden yapılacak harcamalarda sürecin, harcama talimatı ile başlamakta ve ödeme emri belgesi uyarınca hak sahibine ödeme yapılması ile son bulmakta olduğunu, 5018 sayılı Kanun'da, giderin yapılmasından ödeme aşamasına kadar tüm işlemlerin harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, onun emir ve talimatı

ile yürütülmesi öngörüldüğünden, sorumluluk konusunda da harcama yetkilisinin ön plana çıkmakta olduğunu, bu nedenle harcama sürecindeki bütün belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan sorumlu tutulması gereken kişinin harcama yetkilisi olduğunu, bütçeden yapılacak olan bir harcama sürecinde ödeme emri belgesine eklenmesi gereken taahhüt ve tahakkuk işlemlerine ilişkin fatura, beyanname, tutanak gibi gerçekleştirme belgelerini düzenleyen veya bu belgeleri kabul eden gerçekleştirme görevlilerin sadece bu görevleriyle ilgili olarak yapmaları gereken iş ve işlemlerle sınırlı olarak sorumlu tutulması gerekirken; harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılarak her bir işlemin daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanıp uygulanacağını, mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanların, yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol edecekleri gerekçesi ile ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisinin harcama sürecindeki diğer belgelerin teknik hatalarından sorumlu tutulmaması gerektiğini, 5018 sayılı Kanun'un 32 nci maddesinde de hüküm altına alındığı üzere harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden yani ödeme emri belgesi ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkililerinin sorumlu olduğunu; bu nedenle; ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunun gerçekleştirme belgelerinin ödeme emri belgesine doğru aktarılması ile sınırlı olması gerektiğinin düşünülmekte olduğunu, ödeme emri belgesine eklenmesi gereken taahhüt ve tahakkuk belgelerine ilişkin sorumluluğuna gelince; 5018 sayılı Kanun'un 33 üncü maddesi uyarınca bütçeden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanmış ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerektiğini, öte yandan anılan maddede; bir mali işlemin gerçekleştirilmesinde görevli olanların sorumluluğunun belirlenmesinde, bu görevlilerin yetkili ve görevli olması ve yapılan giderin de bu görevlilerce düzenlenen belgeye dayanıyor olması hususlarına bakılması gerektiğini; yani mali işlemin gerçekleştirilmesinde, görevli olanların imzası olmadan ödeme belgesinin tamamlanmış sayılmaması gerektiğini; bu nedenle, ödeme emri belgesine eklenmesi gereken taahhüt ve tahakkuk işlemlerine ilişkin fatura, beyanname, tutanak gibi gerçekleştirme belgelerini düzenleyen veya bu belgeleri kabul eden gerçekleştirme görevlilerinin, bu görevleriyle ilgili olarak yapmaları gereken iş ve işlemlerle sınırlı olarak harcama yetkilisiyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiğine karar verilmesi gerektiğini, Sayıştay Genel Kurul Kararında belirtilen karar maddelerine uygun olarak

kendisinin harcama yetkilisi sıfatıyla ödeme emri belgesi ve ekleri olan hakediş raporlarını herhangi bir maddi hata bulunmadan tanzim ettiğini, gerek hakediş gerekse ödeme emri belgelerinde herhangi bir kamu zararı veya usulsüzlük söz konusu olmadığını, ancak hakediş içerisinde bulunan poz hatasını veya hatalı ödemeyi tespit edebilmesinin mümkün olmadığını, burada aynı şekilde evraklarda herhangi bir usulsüzlük ve maddi hata bulunmadığından dolayı gerçekleştirme görevlisi olarak hatasının bulunmadığını ve tüm hatanın ve sorumluluğun yapı denetim heyetinde olduğunun tartışmasız ortada olduğunu, bu ihale bünyesinde görevli olan yapı denetim heyetinin kendi hatalarını gördüğünü ve hatalarını kesin hakedişte düzeltme yoluna gittiklerini, ancak önceki savunmasında da arz ettiği üzere hakediş henüz muhasebeleştirilmemiş olduğundan kamu zararının telafisinin gerçekleşmemiş olarak görüldüğünü, ayrıca kendi görevini yeni tayin edilen mühendisler devretmiş olması nedeniyle de gerek firmanın bu ihaleye ait kesin hakedişini muhasebeleştirme işlemlerinde, gerekse kamu zararını ilgili firma alacağından tahsil etme hususunda herhangi bir etkisinin kalmadığını, halbuki ihaleyi alan firmanın halen idarede yüklenici firma olarak hakediş yapmakta ve idareden alacaklı durumda olduğunu, henüz idarede alacağı varken söz konusu kamu zararının yüklenici firma alacağından tahsil edilmesinin son derece kolay olmasına rağmen kendisi gibi yapılan hatada hiçbir kusuru olmayan memurdan tahsil etmeye karar verilmesinin adaletli olmadığını belirterek yukarıda arz ve izah etmiş olduğu sebepten dolayı ilama itirazının kabulünü ve yargılamanın üzerinden kaldırılmasını istemiştir.

Aynı ilam maddesi ile ilgili olarak ilamda Gerçekleştirme Görevlisi sıfatıyla sorumluluğu bulunan ve buna ilişkin 39394 sayılı dosyası kendi gündem sırasında görüşülen ... da, temyiz dilekçesinde; sadece sorumluluk yönünden itiraz da bulunmuş ve harcama yetkilisinin yaptığı itirazın aynısını bu kez gerçekleştirme görevlisi açısından söylemek suretiyle temyiz talebinde bulunmuştur.

Başsavcılık karşılımasında özetle; kendisine sorumluluk yüklenen ilgilinin, Mühendislik Fakültesi İdari Bloklar Onarım Dış Cephe Tadilatı ve Çevre Tanzimi işinde inşaat mühendisleri tarafından yapılan kontroller üzerine kendisinin harcama yetkilisi sıfatıyla işlemlerin tekemmülünde görev aldığı, işin mevzuatına uygun olarak yapılmasını teminen teknik personelin görevlendirildiği, kendisinin teknik konularda bilgi sahibi bulunmadığı, görevinin de 5018 sayılı Kanun'la çizilen sınırlar içinde kaldığı, Sayıştay Genel Kurulunun 14.6.2007 tarihli ve 5189/1 numaralı Kararına göre kendisine sorumluluk yüklenilemeyeceği belirtilerek, verilen tazmin hükmünün kaldırılmasına karar verilmesinin talep edildiği ifade edildikten sonra, ortaya konulanlar karşısında temyiz talebinin kabulü ile verilen

tazmin hükmünün kaldırılmasına karar verilmesinin uygun olacağı mütalaa edilmiştir.

Aynı ilam maddesi ile ilgili olarak ilamda Gerçekleştirme Görevlisi sıfatıyla sorumluluğu bulunan ve buna ilişkin 39394 sayılı dosyası kendi gündem sırasında görüşülen ...'a yönelik Başsavcılık Karşılımasında özetle; dilekçede; kendisine sorumluluk yüklenen ilgilinin, Mühendislik Fakültesi İdari Bloklar Onarım Dış Cephe Tadilatı ve Çevre Tanzimi işinde inşaat mühendisleri tarafından yapılan kontroller üzerine kendisinin gerçekleştirme görevlisi sıfatıyla işlemlerin tekemmülünde görev aldığı, Sayıştay Genel Kurulunun 14.6.2007 tarihli ve 5189/1 numaralı Kararına göre kendisine sorumluluk yüklenilemeyeceği belirtilerek, verilen tazmin hükmünün kaldırılmasına karar verilmesinin talep edildiği ifade edildikten sonra, ortaya konulanların Daire yargılaması öncesinde de ileri sürülmüş olup, karar aşamasında dikkate alındığı; bu itibarla, temyiz talebinin reddi ile verilen tazmin hükmünün tasdikine karar verilmesinin uygun olacağı mütalaa edilmiştir.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra gereği görüldü:

(Sorumlularca Konunun Esası Yönünden Herhangi Bir İtiraz da Bulunulmadığından Sadece) Sorumluluk Yönünden İnceleme:

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 'Harcama talimatı ve sorumluluk' başlıklı 32 inci maddesinde:

" ...

Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.",

'Giderin gerçekleştirilmesi" başlıklı 33 üncü maddesinde:

" ...

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.

..."

denilmektedir.

Diğer taraftan, Sayıştayca yapılan incelemeler sonucunda kamu zararı tespit edildiğinde ve kamu kaynağının verimli, etkin ve ekonomik kullanılmadığı saptandığında, 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde sorumlu tutulacak görevli ve yetkililerin belirlenmesi hakkındaki 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Sayıştay Genel Kurulu Kararında da harcama yetkililerinin, harcama talimatlarının ve buna konu olan harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygunluğundan sorumlu olduklarına; aslı bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emri belgesini düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisinin, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu tutulması gerektiğinden bahsedilmektedir. Yine aynı Kararın 'Gerçekleştirme Görevlileri' başlıklı 4 üncü bölümünün 'c) Kurul, Komisyon veya Benzeri Bir Organca Düzenlenen Gerçekleştirme Belgelerinde Sorumluluk' alt başlığında:

"5018 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesi uyarınca mali işlemin gerçekleştirilmesinde görevli olanların sorumluluğu, bu işlemleri yetkili ve görevli olarak yapmalarına ve yapılan giderin bu kişilerce düzenlenen belgeye dayanılarak yapılması hususlarına göre belirlenmektedir.

Bu nedenle mevzuatına göre oluşturulan kurul, komisyon veya benzeri bir organ tarafından düzenlenen keşif, rapor, tutanak, karar veya ödemeye esas benzeri belgelerden doğacak sorumluluğa, işlemi gerçekleştiren ve bu belgeyi düzenleyip imzalayan kurul üyelerinin de dahil edilmeleri ve bu işlem nedeniyle harcama yetkilisiyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiğine çoğunlukla,"

Denilerek kurul, komisyon veya benzeri bir organca düzenlenen gerçekleştirme belgelerindeki sorumluluk durumu açıklığa kavuşturulmuş bulunmaktadır.

Söz konusu Kararda, sorumluluk hukuku bakımından kamu görevlileri için 5018 sayılı Kanun'dan önce kusursuz (objektif) sorumluluk ilkesinin geçerli olduğu, 5018 sayılı Kanun'la bu ilkedan vazgeçilip (sübjektif) kusur sorumluluğu ilkesinin benimsendiği, işlemlerin tek başına mevzuata aykırı olmasının, bu işlemleri yapan kamu görevlilerinin sorumlu tutulmaları için yeterli olmadığı belirtilmiştir. Başka bir ifadeyle, eskiden bir işlemin mevzuata aykırı olması tazmin hükmü vermek için yeterli iken, 5018 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonra, mevzuata aykırılığın yanı sıra kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinin varlığının da ispatlanması gerekli olacağı ifade edilmiştir.

Bu doğrultuda, 5018 sayılı Kanun'a göre mali sorumluluğun oluşabilmesi için;

- Kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem, eylem bulunmalıdır.
- Ortada bir kamu zararı olmalıdır.
- Mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemle zarar arasında bir illiyet olmalıdır.

Bu hususlar, yapım işlerine ilişkin ihale eki Yapım İşleri Genel Şartnamesinin sözleşme ve eklerine uymayan işler, hatalı kusurlu ve eksik işler ile geçici ve kesin kabule ilişkin maddeleri ile birlikte değerlendirilecek olursa; bazı imalatların yapılmadığı halde yapılmış gibi gösterilerek yükleniciye ödeme yapılmasını ilgilendiren, İdarece de zaten tespit edilmiş olan ve kamu zararına yol açıldığı noktasında bir itirazda bulunulmayan ilam konusu olayda yapı denetim görevlilerinin ve geçici ve kesin kabul komisyonu üyelerinin sorumluluğu konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır.

Bu minvalde, Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanı olarak ...'nın Harcama Yetkilisi olması bir yana, hakediş raporlarını ve (üniversitedeki tüm yapım işlerinde olduğu gibi) geçici ve kesin kabul tutanaklarını onaylamış ve Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkan Yardımcısı (ilamda İhale Bütçe Şube Müdürlüğü Daire Başkan Yardımcısı) olarak ...'ın Gerçekleştirme Görevlisi olması bir yana, Yapı Denetim Heyeti Başkanı sıfatıyla hakediş raporlarını ve (üniversitedeki tüm yapım işlerinde olduğu gibi) geçici ve kesin kabul tutanaklarını imzalamış olmaları hasebiyle; ilama konu olayda kendilerine sorumluluk tevcih edilmesinde mevzuata aykırılık bulunmamaktadır.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde, sorumluluk itirazında bulunan harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğa dâhil edilmesinde mevzuata aykırılık bulunmadığından SORUMLULUK İTİRAZINA İLİŞKİN TALEBİN REDDİNE,



## TEMYİZ KURULU KARARI

**Tarih** : **15.03.2017**

**No** : **42851**

***Sözleşmesi feshedilen mal alımında yüklenicinin verdiği kesin teminatın enflasyon oranına göre güncellenerek gelir kaydedilmesi gerekirken, güncelleme yapılmadan gelir kaydedilmesinin mümkün olmadığı hk.***

121 sayılı İlam'ın 4'üncü maddesi ile, sözleşmesi feshedilen mal alımında yüklenicinin verdiği kesin teminatın enflasyon oranına göre güncellenerek gelir kaydedilmesi gerekirken güncelleme yapılmadan gelir kaydedilmesi nedeniyle ...-TL'ye tazmin hükmü verilmiştir.

Gerçekleştirme Görevlisi sıfatıyla sorumluluğu bulunan ... dilekçesinde özetle,

Bu aşamada kamu personeline rücu edilmesi gereken kamu zararı bulunmadığını; 4735 sayılı Kanun'un 22/2. maddesinde aynen "19, 20 ve 21 inci maddelere göre sözleşmenin feshedilmesi halinde, kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar alındığı tarihten gelir kaydedileceği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünce yayımlanan aylık toptan eşya fiyat endeksine göre güncellenir. Güncellenen tutar ile kesin teminat ve varsa ek kesin teminatların tutarı arasındaki fark yükleniciden tahsil edilir" denildiğini;

4735 sayılı Kanun'un 22/2. maddesinde sarahaten belirtildiği veçhile güncellenen/güncellenmesi gereken teminat tutarı ile ilgili kamu alacağının asıl borçlusunun ilgili firma olduğunu;

Borçlar Kanunu'nun 72'nci maddesinde aynen "Tazminat istemi, zarar görenin zararı ve tazminat yükümlüsünü öğrendiği tarihten başlayarak iki yılın her halde fiilin işlendiği tarihten başlayarak on yılın geçmesiyle zamanaşımına uğrar."

Aynı yasanın 73'üncü maddesinde ise, "Rücu istemi, tazminatın tamamının ödendiği ve birlikte sorumlu kişinin öğrenildiği tarihten başlayarak iki yılın ve her halde tazminatın tamamının ödendiği tarihten başlayarak on yılın geçmesiyle zamanaşımına uğrar" hükmüne amir olduğunu;

Aynı yasanın 146'ncı maddesinde "Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça her alacak on yıllık zamanaşımına tabidir" kuralının belirtildiğini;

Yukarıda belirtilen yasa maddeleri beraber değerlendirildiğinde kendisine kamu zararından dolayı borç çıkarılması için teminat tutarının güncelleme farkı ... TL'nin firmadan yasal yollar ile takibinin mümkün olmaması/ isteme konu alacağıın firma lehine/Kurum aleyhine olarak zamanaşımına uğramış olmasının gerekli olduğunu;

Teminatın gelir kaydedildiği tarihin Şubat 2014 olduğunu; dolayısıyla gerek iki yıllık zamanaşımı yönünden gerekse on yıllık zamanaşımı yönünden teminat güncelleme farkının (... TL) Kurum tarafından ilgili firmadan talep hakkının Borçlar Kanunu 72. 73. ve 146. maddeler çerçevesinde halen düşmediğini; bu itibarla Kurumun hukuki olarak hak kaybının olmadığı bir konuda doğrudan doğruya kendisine borç çıkarılmasına itiraz ettiğini;

Eğer firmadan Kurumun teminat farkını isteme hakkı zamanaşımına uğramış olsa idi, kamu zararı doğumundan bahsedebileceğini ve kendisinin ancak, bu aşamada sorumlu tutulabileceğini;

Ayrıca, 5018 sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında 14.06.2007 tarih, 5189/1 sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı'nda; "Muhasebe Yetkilisinin Görev ve Sorumlulukları Başlıklı 5'inci maddesinin (d) bendinde İdarelerce ilgili Kanunlara göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale kamu gelir ve alacakların takip ve tahsil edilmesinden Muhasebe Yetkilisinin tek başına sorumlu olduğuna" karar verilmiştir, denildiğini; bu hükümden hareketle, bu borcun kendisine değil; Muhasebe Yetkilisine çıkarılmasına karar verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Başsavcılık karşılama yazısında;

"121 sayılı ilamın 4 üncü maddesiyle ilgili olarak;

4735 sayılı Kamu ihale Sözleşmeleri Kanunu'nun ilgili maddeleri gereği, sözleşmenin feshedilmesi halinde yüklenicinin verdiği kesin teminat enflasyon oranına göre güncellenerek ek gelir kaydedilmesi gerekirken güncelleme yapılmadan gelir kaydedildiğinden kamu zararına sebebiyet verilmiştir.

Bu nedenle mevzuata uygun Daire kararının tasdikine karar verilmesi uygun olur." denilmiştir.

Sorumlu ikinci dilekçesinde, aynı hususları tekrarlamıştır.

Duruşma talebinde bulunan ... ile Sayıştay Savcısının sözlü açıklamalarının dinlenmesinden ve dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra gereği görüldü;

Rapor dosyası ve ekli belgelerin incelenmesi neticesinde;

... Bölge Müdürlüğüne ihale edilen, "...” işinde İdarenin sözleşmeyi, yakıtın belirlenen sürede teslim edilmemesi ve ihtarlı sürede de aynı durumun devam etmesi sebebiyle 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 20'nci maddesi (a) fıkrasına istinaden feshettiği görülmüştür.

Fesih işlemi ile ilgili olarak İdari İşler Şubesi tarafından hazırlanarak Bölge Müdürüne onaylanan gelir kaydına ilişkin 24.02.2014 tarih ve 27-303 sayılı yazı ile ilgili firmanın sözleşmesinin feshedilerek kesin teminatının gelir kaydedilmek üzere yazının Muhasebe Şube Müdürlüğüne havalesine karar verilmiştir.

Söz konusu yazıya istinaden, kesin teminat miktarı olan ... TL'nin gelir kaydedildiği fakat güncelleme farkı olan ...-TL'nin tahsil edilmediği görülmüştür.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununun "İdarenin Sözleşmeyi Feshetmesi" başlıklı 20'nci maddesinde;

"Aşağıda belirtilen hallerde idare sözleşmeyi fesheder:

a) Yüklenicinin taahhüdünü ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi veya işi süresinde bitirmemesi üzerine, ihale dokümanında belirlenen oranda gecikme cezası uygulanmak üzere, idarenin en az on gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtarına rağmen aynı durumun devam etmesi,

...

Hallerinde, ayrıca protesto çekmeye gerek kalmaksızın kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir." hükmü,

"Sözleşmenin Feshine İlişkin Düzenlemeler" başlıklı 22'nci maddesinde;

"19, 20 ve 21 inci maddelere göre sözleşmenin feshedilmesi halinde, kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar alındığı tarihten gelir kaydedileceği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünce yayımlanan aylık toptan eşya fiyat endeksine göre güncellenir. Güncellenen tutar ile kesin teminat ve varsa ek kesin teminatların tutarı arasındaki fark yükleniciden tahsil edilir." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, yüklenici firmanın taahhüdünü yerine getirmemesi nedeniyle sözleşmenin feshedilmesi halinde, kesin teminat ve varsa ek kesin teminatların, alındığı tarihten gelir kaydedileceği tarihe kadar Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yayımlanan aylık toptan eşya fiyat endeksine göre güncellenmesi,

güncellenen tutar ile kesin teminat ve varsa ek kesin teminatların tutarı arasındaki farkın yükleniciden tahsil edilmesi gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde, yapılan işlemin mevzuata aykırı ve eksik olduğu kabul edilmekle birlikte Borçlar Kanunu'nun zamanaşımına ilişkin hükümlerine atıfta bulunmak suretiyle, söz konusu mevzuata aykırı işlem sonucunda bir kamu zararı oluşmadığını, teminat farkından kaynaklanan kamu alacağının yasal süresinde firmadan dava yoluyla istenebileceğini ve tahsil edilebileceğini iddia etmiştir.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 17'nci maddesine göre, idare gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması hallerinde, kamu zararının söz konusu işlemin zaman aşımına uğradığı tarihte oluşacağı kabul edilmekte ise de; teminat mektuplarını kanundan kaynaklanan vergi, resim, harç gelirleri, yurt gelirleri veya kredi geri ödemeleri gibi gelirler kapsamında değerlendirmek mümkün değildir.

Teminat mektubu, borçlunun alacaklıya karşı üzerine aldığı bir edimi yerine getirmemesi halinde, belirli bir miktar parayı, herhangi bir mahkeme kararına veya borçlunun rızasının alınmasına gerek olmaksızın, alacaklının ilk yazılı talebinde ona derhal ve gecikmeksizin ödemeyi kabul ve taahhüt niteliğinde bir garanti sözleşmesi sayılmakta ve Türk Borçlar Kanunu'nun 128'inci maddesine dayandırılmaktadır.

Teminat mektubu metninde yer alan "protesto keşidesine ve hüküm istihsaline gerek kalmaksızın ve borçlunun rızasını almaksızın ilk yazılı talepte derhal ve gecikmeksizin" şeklindeki ödeme taahhüdü banka teminat mektuplarının garanti sözleşmesi niteliğinde olduğunu ve bankanın, garanti sözleşmesinde olduğu gibi asıl borçtan bağımsız bir yükümlülük altına girdiğini göstermektedir. Bu bağlamda, teminat mektuplarından kaynaklanan alacak, derhal ve gecikmeksizin tahsili gereken bir alacaktır.

Bununla birlikte, dilekçede yer alan sorumluluk itirazına ilişkin olarak; muhasebe yetkilisinin sorumluluğu için gelirin tarh ve tahakkuk aşaması sorunsuz bir şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir. Tarh ve tahakkuk aşaması sorunsuz yerine getirildiğinde, muhasebe yetkilisinin tahsilatla ilgili sorumluluğu başlamaktadır. Tahakkuk ettirilen gelirin muhasebe kayıtlarına alınması ve ilgililerine kanuni süresinde gönderilmesi hususunda muhasebe yetkilisinin sorumluluğundan bahsedilebilir. Tahakkuk ettirilmeyen bir gelirle ilgili olarak muhasebe yetkilisinin sorumluluğundan söz etmek mümkün değildir.

Muhasebe yetkililerinin sadece tahsil edilebilir hale gelmiş gelirlerin tahsilinden sorumlu olacaklarına dair bu hususlar, 21/01/2006 tarihli ve 26056 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin ‘Muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri’ başlıklı 23’üncü maddesinde:

“Muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri aşağıda belirtilmiştir.

a) Gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek...”;

‘Alacakların tahsil sorumluluğu’ başlıklı 32’nci maddesinin birinci paragrafında ise:

“Muhasebe yetkilileri, idarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş kamu gelir ve alacaklarının yükümlüleri ve sorumluları adına ilgili hesaplara kaydedilerek tahsil edilmesinden sorumludurlar.”

denilmek suretiyle de dile getirilmiştir.

Bu nedenle, ilama konu olayda tahsil edilebilir hale gelmemiş bir gelir söz konusu olup, bu gelirin tahsil edilememiş olmasından dolayı muhasebe yetkilisinin sorumlu tutulmamasında mevzuata uyarlık bulunmamaktadır.

Bu nedenle, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaların reddedilerek 121 sayılı İlam’ın 4’üncü maddesi ile verilen tazmin hükmünün yönünden TASDİKİNE

Karar verildi.

# **SAYIŞTAY DERGİSİ YAYIN İLKELERİ VE YAZIM KURALLARI**

- **Sayıştay Dergisi Yayın İlkeleri**
- **Sayıştay Dergisi Yazım Kuralları**



## SAYIŞTAY DERGİSİ YAYIN İLKELERİ

- Sayıştay Dergisi üçer aylık dönemler halinde yayımlanan hakemli bir dergidir.
- Derginin yayın konusu denetim, yönetim ve hukuk başta olmak üzere sosyal bilimler alanı ile sınırlıdır.
- Derginin yazım dili Türkçe'dir. Yayın Kurulunun uygun gördüğü durumlarda İngilizce yazılar da yayımlanır.
- Dergiye gönderilecek yazılarda Sayıştay Dergisi Yazım Kuralları'na ve Türk Dil Kurumu Yazım Kılavuzu'na uyulması esastır.
- Dergide yayımlanması istenen yazılar MS Word formatında, dergi@sayistay.gov.tr adresine e-posta yoluyla ya da CD'ye kaydedilmiş olarak aşağıdaki adrese posta yoluyla gönderilir:

Sayıştay Dergisi  
Destek 6 Grup Başkanlığı  
Sayıştay Başkanlığı 06520 Balgat/ANKARA

- Dergiye gönderilecek yazılar daha önce hiçbir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- Yayımlanmak üzere gönderilen çalışmalar Yayın Kurulunun ön incelemesine tabidir. Ön incelemede konu, şekil ve içerik açısından uygun bulunan yazılar değerlendirilmek üzere iki ayrı hakeme gönderilir.
- Hakem değerlendirmesi sonucunda hakemlerden birinin olumlu, diğerinin olumsuz görüş bildirmesi durumunda yazı üçüncü bir hakeme gönderilir. Yazının yayımlanabilmesi için en az iki hakemin olumlu görüş bildirmesi gerekir.
- Yayın Kurulu hakem değerlendirmeleri doğrultusunda yazıların aynen yayımlanmasına, yazarından düzeltme talep edilmesine ya da yayımlanmamasına karar verir ve bu karar yazarlara bildirilir. Yayımlanmasına karar verilen yazılara hangi sayıda yer verileceğine de Yayın Kurulu karar verir. Gönderilen yazılar yayımlansın ya da yayımlanmasın iade edilmez.
- Yayımlanmak üzere gönderilen çeviriler için 5/12/1951 tarih ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'na göre gerekli iznin alınmış olması ve belgelendirilmesi şarttır. Çeviriler, orijinal metni ile birlikte gönderilir.



- Yayınlanmasına karar verilen yazıların tüm hakları Sayıştay Başkanlığına aittir.
- Dergide yazıların yayımlanmış olması, yazara ait görüşlerin Sayıştay tarafından paylaşıldığı anlamına gelmez. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir.
- Dergide yayımlanan yazılardan ancak kaynak gösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.
- Yazıları yayımlanan yazarlara 23 Ocak 2007 tarih ve 26412 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu Kurum ve Kuruluşlarınınca Ödenecek Telif ve İşlenme Ücretleri Hakkında Yönetmelik esaslarına göre telif ücreti ödenir ve beşer adet dergi ücretsiz olarak gönderilir.

## SAYIŞTAY DERGİSİ YAZIM KURALLARI

- Dergiye gönderilecek yazılar MS Word formatında, A4 boyutunda, üst, alt ve her iki kenardan 2,5 cm boşluk bırakılacak ve her iki yana yaslı olacak şekilde tek satır aralığıyla, Times New Roman yazı karakteri ile 12 punto olarak yazılmalı ve 8000 kelimeyi geçmemelidir.
- Yazı için hazırlanacak kapak sayfasında yazının başlığı, yazar veya yazarların adı, soyadı, ünvanı, bağlı olduğu kurumun adı, kısa bir özgeçmişi ve iletişim bilgileri yer almalıdır.
- Gönderilen yazıların (çeviriler hariç) ilk sayfasına Türkçe ve İngilizce dillerinde yazılmış başlık, özet (abstract) ve anahtar kelimeler (key words) eklenmelidir.
- Özet, yazının amaç ve kapsamını en iyi şekilde ifade edecek ve 200 kelimeyi geçmeyecek şekilde 10 punto ile yazılmalıdır. Anahtar kelimeler, en çok beş adet olmalı ve 10 punto ile yazılmalıdır.
- Yazının başlığı büyük harflerle 15 punto ve koyu olarak yazılmalıdır. Yazının giriş ve sonuç bölümleri dahil tüm ana başlıkları büyük harflerle koyu ve 12 punto ile; alt başlıklar ise küçük harflerle koyu ve 12 punto olarak yazılmalıdır.
- Metin içinde kullanılacak tablo ve şekillere sıra numarası ve başlık verilmelidir.
- Atıflar metinde ve parantez içine alınarak, (yazarın soyadı, yayın tarihi: sayfa numarası) şeklinde yapılmalıdır. Atıflar için dipnot kullanılmayacaktır. Dipnotlar sadece açıklama yapmak için kullanılacak ve 10 punto ile yazılacaktır.
- Metin içi atıflar şu şekilde yapılmalıdır:
  - Tek yazarlı eserler: (Akgündüz, 1997: 45) veya yazarın ismi metinde geçmiş ise; Akgündüz (1997: 45).....
  - İki yazarlı eserler: (Akdoğan ve Tekner, 2007: 175-182) veya yazarın ismi metinde geçmiş ise; Akdoğan ve Tekner (2007: 175-182)
  - Üç ve daha çok yazar: (Tortop vd, 1999: 22) veya yazarın ismi metinde geçmiş ise; Tortop ve diğerleri (1999).....
  - Aynı yıl içinde birden çok eseri olan yazar: (İnan, 2007a: 42) ve (İnan, 2007b: 56)

Bir kuruma ait eser: (TÜİK, 2006)

İnternette yapılan alıntılarda: (Sayıştay Başkanlığı, 2009)

- Kaynakçada, sadece metin içinde atıf yapılan eserlere yer verilmelidir.
- Kaynaklar yazarların soyadına göre alfabetik olarak sıralanmalı ve aşağıdaki şekilde yazılmalıdır:

Kitap: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), eserin adı, çeviren varsa (çev. ad soyad), yayınlayan, yayın yeri.

Akgündüz, Ahmet (1997), Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi, Sayıştay Yayınları, Ankara.

Luecke, Richard (2008), Kriz Yönetimi, (çev. Önder Sarıkaya), İş Bankası Yayınları, İstanbul.

Tortop, Nuri, Eyüp G. İsbir, Burhan Aykaç (1999), Yönetim Bilimi, Yargı Yayınları, Ankara.

Kitaptaki Makale: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), "makalenin adı" eserin adı, derleyen adı soyadı (der.), yayınlayan, yayın yeri.

Dimitrow, Valeriy (2007), "Çevre Denetiminde Bulgaristan Sayıştayının Tecrübesi", Çevre Denetimi ve Sayıştaylar, Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay 145. Yıl Yayınları, Ankara.

Dergi Makaleleri: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), "makalenin adı", derginin adı, cilt numarası, sayısı.

Feyzioğlu, Bedii (1997), "Sayıştay ve Saydamlık", Sayıştay Dergisi, Sayı 25 (Nisan-Haziran).

Kurum Yayınları: Kurum adı (yılı), eserin adı, yayınlayan, yayın yeri.

IFAC (2009), Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, International Federation of Accountants, New York.

İnternet: Yazarın soyadı, adı, yazar yok ise internet sitenin ait olduğu kurum (yılı), "eserin adı", <internet adresi>, (erişim tarihi).

Sayıştay Başkanlığı (2009), "2008 Yılı Hazine İşlemleri Raporu", <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/rapor4.asp?id=82> (Erişim Tarihi: 18.11.2009).