SAYIŞTAY DERGİSİ

JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

ISSN: 1300-1981 eISSN: 2651-351X

Sayı/Issue: 135 - Aralık/December 2024

- **Spending Review as A Policy Tool for Ensuring Efficiency in Public Expenditures and Its Impact on Fiscal Balance**
  Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması İçin Bir Politika Aracı Olarak Harcama Gözden Geçirme ve Bu Yöntemin Mali Denge Üzerinde Etkisi
- **Sayıştayların Kamu Sektöründe Etik Yönetimi Güçlendirme Uygulamaları**
  Practices of Supreme Audit Institutions to Strengthen Ethics Management in Public Administration
- **Uluslararası ve Ulusal Muhasebe Standartları Açısından Sayıştay Denetim Bulguları: Yükseköğretim Kurumları Örneği**
  Audit Findings of the Turkish Court of Accounts in Terms of International and National Accounting Standards: The Case of Higher Education Institutions
- **Yağmurlu Gün Fonu Uygulamaları: Amerika Birleşik Devletleri Örneği**
  Rainy-Day Fund Practices: The Case of the United States of America
- **The Impact of Renewable Energy Consumption on Budget Deficit: Insights From OECD Countries**
  Yenilenebilir Enerji Tüketiminin Bütçe Açığı Üzerindeki Etkisi: OECD Ülkelerinden Bulgular
- **ASOSAI Genel Kurulu ve Yeni Delhi Deklarasyonu**
  ASOSAI General Assembly and New Delhi Declaration
- **Sayıştay Kararları**
  Decisions of Turkish Court of Accounts

SAYIŞTAY DERGİSİ

JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Cilt/Volume: **35 | Sayı/**Issue: **135 | Aralık/**December **2024**

ISSN: 1300-1981 **| eISSN:** 2651-351X

Sahibi/Owner

T.C. Sayıştay Başkanlığı adına (on behalf of the TCA)

Ahmet TEZCAN (Başkan Yardımcısı/Vice President) - atezcan@sayistay.gov.tr

Baş Editör/Editor in Chief

Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE (Bölüm Başkanı/Director General) - omerkose@sayistay.gov.tr

Editör/Editor

Murat AKKAYA (Bölüm Başkanı/Director General) - muratakkaya@sayistay.gov.tr

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/Responsible Manager

Kübra TULUN (VHK İşletmeni/Data Control Operator) - kubra.tulun@sayistay.gov.tr

Yayın Kurulu/Editorial Board

Prof. Dr. Murat ÖNDER (Boğaziçi Üniversitesi) - murat.onder1@boun.edu.tr

Prof. Dr. Metin TOPRAK (İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi) - metin.toprak@izu.edu.tr

Prof. Dr. Abdulkerim ÇALIŞKAN (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi) - abdulkerim.caliskan@hbv.edu.tr

Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE (Bölüm Başkanı/Director General) - omerkose@sayistay.gov.tr

Murat AKKAYA (Bölüm Başkanı/Director General) - muratakkaya@sayistay.gov.tr

Doç. Dr. Ahmet TANER (Denetim Planlama ve Raporlama Grup Başkanı/Head of Audit Planning and Reporting Dept.) - ataner@sayistay.gov.tr

Dr. Nihal OKUR (Uzman Denetçi/Principal Auditor) - nihalokur@sayistay.gov.tr

Ertan ERÜZ (Savcı/Prosecutor) - ertan.eruz@sayistay.gov.tr

Çeviri Editörleri/English Language Editors

Barbara İNAN - Vildan TAŞTEMEL

Dizgi ve Grafik Tasarım/Typesetting and Graphic Designer by

Nadir ARSLANTÜRK

Yayın Türü ve Periyodu/Type and Period of Publication

Üç ayda bir yayımlanan yaygın süreli, açık erişimli, uluslararası ve hakemli bir dergidir.

The Journal is a double-blind peer-reviewed, open-access, international journal published quarterly.

Yayın Dili/Language

Türkçe ve İngilizce / Turkish and English

Baskı/Printed by

Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü/TCA Publishing Department

Baskı Tarihi/Print Date: Ocak/January 2025

Yönetim Yeri ve İletişim Bilgileri/Correspondence

Sayıştay Dergisi Editörlüğü - 06520 Balgat-ANKARA/TÜRKİYE

Tel: +90 (312) 295 27 75 **Fax:** +90 (312) 295 40 93

E-mail: dergi@sayistay.gov.tr

Web

http://dergi.sayistay.gov.tr

http://dergi.sayistay.gov.tr/en

Tarandığı İndex ve Veri Tabanları/Indexes and Databases

EBSCOhost, ERIH PLUS, ASCI, TÜBİTAK ULAKBİM TR Dizin



BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/*SCIENTIFIC ADVISORY BOARD*

Prof. Dr. Tekin AKDEMİR	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye tekinakdemir@hotmail.com
Prof. Dr. Adnan AKIN	Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale, Türkiye akin-adnan@hotmail.com
Prof. Dr. Mehmet Alpertunga AVCI	Atatürk Üniversitesi, Erzurum, Türkiye maavci@atauni.edu.tr
Doç. Dr. Mahabat BAIMYRZAEVA	Monterey Institute of International Studies, California, USA mbaimyrz@miis.edu
Prof. Dr. H. Kent BAKER	American University, Washington, DC, USA kbaker@american.edu
Prof. Dr. Yüksel BAYRAKTAR	Ankara Üniversitesi, Ankara, Türkiye yuksel.bayraktar@ankara.edu.tr
Prof. Dr. Gonca BAYRAKTAR DURGUN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye gonca.durgun@hbv.edu.tr
Prof. Dr. Sabri BOUBAKER	EM Normandie Business School, Paris, France sabri.boubaker@gmail.com
Doç. Dr. Sezer BOZKUŞ KAHYAOĞLU	Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi, Bişkek, Kırgızistan kahyaoglu@manas.edu.kg
Prof. Dr. Nihat BULUT	İstanbul Medipol Üniversitesi, İstanbul, Türkiye nihat.bulut@medipol.edu.tr
Prof. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye ramazan.caglayan@hbv.edu.tr
Prof. Dr. Abdulkerim ÇALIŞKAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye abdulkerim.caliskan@hbv.edu.tr
Prof. Dr. Adnan ÇELİK	Selçuk Üniversitesi, Konya, Türkiye adnancelik@selcuk.edu.tr
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir, Türkiye acelikka@ogu.edu.tr
Prof. Dr. Dilek DEMİRBAŞ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye dilek.demirbas@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ	Uludağ Üniversitesi, Bursa, Türkiye tolga@uludag.edu.tr
Prof. Dr. Wolfgang DRECHSLER	Tallinn University of Technology, Tallinn, Estonia w.drechsler@ucl.ac.uk
Prof. Dr. Halis Yunus ERSÖZ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye halis.ersoz@istanbul.edu.tr

BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/*SCIENTIFIC ADVISORY BOARD*

Prof. Dr. Cemal FEDAYİ	Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale, Türkiye fedai67@yahoo.com
Doç. Dr. Gonca GÜNGÖR GÖKSU	Sakarya Üniversitesi, Sakarya, Türkiye ggungor@sakarya.edu.tr
Prof. Dr. Ferda HALICIOĞLU	University of Lincoln, Lincoln, United Kingdom fhalicioglu@lincoln.ac.uk
Doç. Dr. Murteza HASANOV	Azerbaycan Devlet İdarecilik Akademisi - Bakü, Azerbaycan m_hasanoglu@yahoo.com.tr
Prof. Dr. Farouk HEMICI	Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne - Paris, France farouk.hemici@univ-paris1.fr
Doç. Dr. Hakan KARABACAK	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye hakan.karabacak@asbu.edu.tr
Prof. Dr. Halit KESKİN	Yıldız Teknik Üniversitesi, İstanbul, Türkiye hkeskin@yildiz.edu.tr
Doç. Dr. Halis KIRAL	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, Türkiye halis.kiral@asbu.edu.tr
Prof. Dr. Ali Cengiz KÖSEOĞLU	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye ackoseoglu@ybu.edu.tr
Prof. Dr. Ali M. KUTAN	Southern Illinois University, Edwardsville, USA akutan@siue.edu
Prof. Dr. Bruce MCDONALD	Old Dominion University, Norfolk, Virginia, USA bmcdonal@odu.edu
Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Ankara, Türkiye hodabas@ybu.edu.tr
Prof. Dr. Murat ÖNDER	Boğaziçi Üniversitesi, İstanbul, Türkiye murat.onder1@boun.edu.tr
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Ankara Medipol Üniversitesi, Ankara, Türkiye abuzer.pinar@ankaramedipol.edu.tr
Prof. Dr. Şakir SAKARYA	Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir, Türkiye sakarya@balikesir.edu.tr
Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye naci.saruc@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN	Sakarya Üniversitesi, Sakarya, Türkiye fsavasan@sakarya.edu.tr
Prof. Dr. Muhammad SHAHBAZ	Beijing Institute of Technology, Beijing, China Muhdshahbaz77@gmail.com

BİLİMSEL DANIŞMA KURULU/*SCIENTIFIC ADVISORY BOARD*

Prof. Dr. İbrahim SİRKECİ	Edinburgh Napier Universitesi, Edinburgh, Birleşik Krallık i.sirkeci@napier.ac.uk
Prof. Dr. Nazan SUSAM	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye nsusam@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. Adriana TIRON TUDOR	Babeş-Bolyai University - Cluj-Napoca, Romania adriana.tiron@econ.uubcluj.ro
Prof. Dr. Metin TOPRAK	İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi, İstanbul, Türkiye metin.toprak@izu.edu.tr
Prof. Dr. Gökhan TUNCEL	İnönü Üniversitesi, Malatya, Türkiye gokhan.tuncel@inonu.edu.tr
Doç. Dr. Hadeel YASEEN	University of Jordan, Amman, Jordan h.yaseen@ju.edu.jo
Prof. Dr. Sayım YORĞUN	İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye sayim.yorgun@istanbul.edu.tr

İÇİNDEKİLER/CONTENTS

MAKALELER/ARTICLES

Spending Review as A Policy Tool for Ensuring Efficiency in Public Expenditures and Its Impact on Fiscal Balance

Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması İçin Bir Politika Aracı Olarak Harcama Gözden Geçirme ve Bu Yöntemin Mali Denge Üzerinde Etkisi

Dr. Nihal Selcen HANÇER 531-567

Sayıştayların Kamu Sektöründe Etik Yönetimi Güçlendirme Uygulamaları

Practices of Supreme Audit Institutions to Strengthen Ethics Management in Public Administration

Yaşar UZUN 569-600

Uluslararası ve Ulusal Muhasebe Standartları Açısından Sayıştay Denetim Bulguları: Yükseköğretim Kurumları Örneği

Audit Findings of the Turkish Court of Accounts in Terms of International and National Accounting Standards, The Case of Higher Education Institutions

Dr. Oğuz KUYUMCU 601-633

Yağmurlu Gün Fonu Uygulamaları: Amerika Birleşik Devletleri Örneği

Rainy-Day Fund Practices, The Case of the United States of America

Dr. Merve YOLAL 635-664

The Impact of Renewable Energy Consumption on Budget Deficit: Insights From OECD Countries

Yenilenebilir Enerji Tüketiminin Bütçe Açığı Üzerindeki Etkisi, OECD Ülkelerinden Bulgular

Dr. Yahya ALGÜL 665-690

YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER / *NEWS FROM SUPREME AUDIT WORLD*

ASOSAI Genel Kurulu ve Yeni Delhi Deklarasyonu

ASOSAI General Assembly and New Delhi Declaration

Kübra TULUN 693-699

SAYIŞTAY KARARLARI / *DECISIONS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS*

Temyiz Kurulu Kararları - *Decisions of Board of Appeal* 703-721

SAYIŞTAY DERGİSİ
JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Cilt/Volume: 35
Sayı/Issue: 135
Aralık/December 2024

ISSN: 1300-1981
eISSN: 2651-351X
Araştırma Makalesi/Research Article

SPENDING REVIEW AS A POLICY TOOL FOR ENSURING EFFICIENCY IN PUBLIC EXPENDITURES AND ITS IMPACT ON FISCAL BALANCE

KAMU HARCAMALARINDA ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI İÇİN BİR POLİTİKA ARACI OLARAK HARCAMA GÖZDEN GEÇİRME VE BU YÖNTEMİN MALİ DENGE ÜZERİNDE ETKİSİ

Nihal Selcen HANÇER[1]

ABSTRACT

The evolving role of the state as an economic actor, the emphasis on efficiency in public expenditures, the need to expand fiscal space, and the spending-increasing tendencies following 2008 crisis have necessitated the development and implementation of effective policy tools in public financial management. This article examines the spending review method, a policy tool aimed at ensuring the efficient use of public resources and conducting public expenditures on a rational basis, to determine whether it contributes to enhancing the efficiency of public spending. The analysis section of the study is based on 25 OECD countries that have integrated this method into their public financial management systems, although the practices vary from country to country, and the budget balance is acknowledged as the primary indicator of fiscal balance. The study finds that there has been a favorable shift in the formerly negative impact of public spending on budget balance since the spending review approach was implemented.

1- Dr., Hazine ve Maliye Bakanlığı, Genel Müdür Yardımcısı V., selcen.hancer@hmb.gov.tr, ORCID: 0000-0002-6426-8044.

Submitted/Gönderim Tarihi: 05.11.2024

First Revision Requested/İlk Revizyon Talebi: 09.11.2024

Last Revision Received/Son Revizyon Tarihi: 28.12.2024

Accepted/Kabul Tarihi: 30.12.2024

To Cite/Atıf: Hançer, N. S. (2024). Spending Review as A Policy Tool for Ensuring Efficiency in Public Expenditures and Its Impact on Fiscal Balance. TCA Journal / Sayıştay Dergisi, 35(135), 531-567. https://doi.org/10.52836/sayistay.1579973.

ÖZ

Devletin bir aktör olarak ekonomi içerisinde değişen rolü, kamu harcamalarında etkinlik yaklaşımının ön plana çıkması, mali alanın genişletilmesi ihtiyacı, 2008 krizi sonrasında harcama artışına neden olan eğilim; kamu mali yönetiminde etkin politika araçları geliştirip uygulamayı zorunlu kılmıştır. Bu makalede kamu kaynaklarının etkin kullanımı ve kamu harcamalarının rasyonel bir zeminde yürütülebilmesi adına uygulama bulan politika araçlarından biri olan harcama gözden geçirme yöntemi incelenerek, sistemin kamu harcamalarının etkinliğinin sağlanması noktasında bir sonuç doğurup doğurmadığı ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmanın analiz kısmı bu yöntemi kamu mali yönetim sistemlerine dahil etmiş -uygulaması ülkeden ülkeye farklılık gösteren- 25 OECD ülkesi temelinde yürütülmüş ve mali denge olarak bütçe dengesi esas alınmıştır. Çalışma sonucunda, kamu harcamalarının bütçe dengesi üzerinde var olan bozucu etkisinin, harcama gözden geçirme uygulamasına geçildikten sonra pozitif yönde etkilenerek iyileşme yönünde değiştiği tespiti yapılmıştır.

Keywords: Spending Review, Fiscal Space, Efficiency in Public Expenditures, Budget Balance

Anahtar Kelimeler: Harcama Gözden Geçirme, Mali Alan, Kamu Harcamalarında Etkinlik, Bütçe Dengesi

INTRODUCTION

Ensuring efficiency in the use of public resources is a primary fiscal policy objective. The increased intensity of governmental intervention and the changing role of the state in the economy following the 2008 global crisis have led to an expansion of public expenditures. This increase in public intervention has amplified the visibility of concepts like efficiency, effectiveness, and productivity in resource utilization, placing greater responsibility on the administration for the usage of public funds. The policy goal of enhancing efficiency in public expenditures has also brought the concept of fiscal space into the discussion. Fiscal space can be defined as the budgetary capacity that allows the administration to allocate resources for a desired purpose without compromising its sustainable financial position (Heller, 2005:3).

Expanding fiscal space is closely tied to public expenditure efficiency, aiming to create savings opportunities and allocate public resources to new and priority policy areas. A contraction in fiscal space would increase fiscal vulnerability and limit the capacity to implement flexible fiscal policies. Commitment to achieving these objectives has driven administrations to develop and implement various policy tools, with spending review emerging

as an administrative support tool designed to enhance the efficiency of public expenditures. Spending reviews involve the systematic and detailed evaluation and analysis of public expenditures, aiming to identify and eliminate inefficient expenditures and reallocate existing resources to new, effective policy areas. Ultimately, the primary goal is to bring the utilization of public resources onto a rational basis, achieving efficiency and fostering savings in public expenditures.

The intended savings in public resource utilization are expected to improve budget balance, establish fiscal discipline, strengthen the macroeconomic structure on the foundation of sustainable growth, and enhance the quality and standards of public service delivery to meet societal expectations. Although there is no single methodology for this approach, good practice criteria are established based on the outcomes and data from country-specific applications.

This study first discusses the framework of the spending review at the conceptual and theoretical level, then conducts a panel data analysis to determine whether this method contributes to the efficiency of public expenditures. In the analysis section, assuming that efficient use of public resources will have a positive impact on fiscal balance -budget balance- 25 OECD countries that have integrated the spending review system into their financial management were selected, with budget balance as the key indicator. The positive trend in budget balance observed following the spending review is associated with the assumption that public resources are used efficiently.

This study is limited to OECD member countries. The primary reason for this limitation in the study is that most of these countries, which are also EU members, generally share similar levels of economic development and progress. Additionally, OECD member countries are seen as the first and longest-standing implementers of this method. Türkiye, an OECD member, has adopted a policy of systematically integrating this approach into its financial system, which forms the basis of this study. Türkiye, committed to establishing and implementing the spending review method in a systematic manner in both international organizations and high-level policy documents, has been undertaking activities in this direction as of 2024.

1. INTENSITY OF PUBLIC INTERVENTION AND THE COURSE OF PUBLIC EXPENDITURES

Although the primary element in representative democracies is the citizen, individuals often lack the power and capacity to independently address collective problems; thus, it is the State's responsibility to provide solutions (Atiyas & Sayın, 1997: vii). In this context, the concept of the state has been examined by various theories, which generally regard it as a protective institution. The state is defined as an entity responsible for establishing and maintaining the rule of law within its borders and ensuring security externally. Atiyas and Sayın (1997: 8) introduced the concept of a competent state, outlining conditions for competence such as abandoning high spending habits, preventing bureaucratic and political rents, and producing public goods. Oppenheimer approached the concept of the state by shaping it around what it is not, based on various definitions (Oppenheimer, 1997: 34-36). Although the formation of the state has been theoretically examined from different perspectives, the question of the optimal level of state presence remains a debated issue in economics and public finance literature. State intervention is also a response to various fiscal and social imperatives, including ensuring sustainable growth, achieving equitable and efficient income distribution, and improving human capital.

An expansion in public intervention quantitatively corresponds to an increase in public expenditures. The primary reason for the rising trend in public expenditures throughout the 19th century is attributed to world wars. In the literature, one of the main indicators for measuring the size of public intervention in the economy is the share of public expenditures in Gross Domestic Product (GDP). From this perspective, the expansion observed in public intervention suggests that the Welfare State concept of the 1960s and 1970s led to significant growth in the public sector. Examining the share of public expenditures in GDP over different periods reveals that this ratio was around 10% in the 1870s, rose to 28% by the 1960s, and reached approximately 46% by the end of the 1990s.

Table 1: Trends in Public Expenditures (1870-1996)

GENERAL PUBLIC EXPENDITURES (%)	End of the 19th Century	Before WWI		Before WWII	After WWII			
	1870s	Pre-1913	Post-1920	1937	1960	1980	1990	1996
Australia	18.3	16.5	19.3	14.8	21.2	34.1	34.9	35.9
Austria	10.5	17	14.7	20.6	35.7	48.1	36.6	51.6
Canada	...	...	16.7	25	28.6	38.8	46	44.7
France	12.6	17	27.6	29	34.6	46.1	49.8	55
Germany	10	14.8	25	34.1	32.4	47.9	45.1	49.1
Italy	13.7	17.1	30.1	31.1	30.1	42.1	53.4	52.7
Ireland	....	...	18.8	25.5	28	48.9	41.2	42
Japan	8.8	8.3	14.8	25.4	17.5	32	31.3	35.9
New Zealand	...	....	24.6	25.3	26.9	38.1	41.3	34.7
Norway	5.9	9.3	16	11.8	29.9	43.8	54.9	49.2
Sweden	5.7	10.4	10.9	14.5	31	60.1	59.1	64.2
Switzerland	16.7	14	17	24.1	17.2	32.8	33.5	39.4
United Kingdom	9.4	12.7	26.2	30	32.2	43	39.9	43
USA	7.3	7.5	12.1	19.7	27	31.4	32.8	32.4
AVERAGE	**10.8**	**13.1**	**19.6**	**23.8**	**28**	**41.9**	**43**	**45**

Source: Tanzi and Schuknecht (2000).

By the 1990s, the diversification of social needs -driven in part by population growth- and advancements in technology brought the Welfare State approach back into focus, shifting the public sector's diminishing role in the economy towards an increase (Hançer, 2018: 10). Since the late 1990s, the concept of governance within the framework of new public management or new public financial management has emphasized factors such as efficiency, accountability, transparency, and openness in the use of public resources. Governance refers to how public authority interacts with other entities and engages with citizens, focusing on decision-making processes. It encompasses how societies or organizations make significant decisions, who is involved, and how accountability is established (Graham et al., 2003: 2). The concept, foundational to the new financial management approach, gained attention when the World Bank described Africa's economic situation as a "governance crisis" in 1989 (Çulha Zabcı, 2002: 151). The necessity of ensuring efficiency in public resource utilization and public expenditures has become a central focus for financial management. In this regard, the spending review system, recognized as a management and policy tool for ensuring efficient use of public resources, can also be seen as a product of this new financial management approach.

2. PUBLIC EXPENDITURE EFFICIENCY IN THE CONTEXT OF EFFICIENCY

The core concepts introduced by governance in public financial management are efficiency, effectiveness, and productivity. One of the clearest distinctions between these three concepts is that while efficiency is about "doing things right," effectiveness is about "doing the right things" (Grünberg, 2007: 47). The recent discourse in public financial management emphasizes not the size of the public sector but the efficiency of public expenditure resulting from its expansion. Literature commonly addresses public sector efficiency within the context of governance. Good governance is described as the result of effective government, whereas poor governance stems from ineffective government, emphasizing the importance of understanding the components of effective management (Quibria, 2006: 4). The World Bank's Development Report emphasized that an effective state is essential for development and established effective governance as a foundation for sustainable development (The World Bank, 1997: IV).

Most studies in the literature that discuss public sector efficiency aim to determine the optimal size of the public sector. In this regard, the measurement of public sector presence within the economy, typically defined by the share of public expenditures in Gross National Product (GNP), is essential and the debate over what level is optimal continues in the literature. Given the limitations of this article, it is not possible to provide a comprehensive review of the literature on public expenditure efficiency in this section. However, Karras's 1996 study can serve as an example. The study found that the share of public expenditures in GDP optimal for effective public administration was 23%, with a range from 14% to 33% for OECD and South American countries (Karras, 1996: 202).

The subsequent section of this study will focus on the spending review system as a policy tool aimed at ensuring the efficient use of public resources in response to the intensified public intervention, exploring its systematic framework.

3. SPENDING REVIEW AS A POLICY TOOL FOR ENSURING PUBLIC EXPENDITURE EFFICIENCY

The need to reduce public deficits and achieve fiscal consolidation has made the concept of fiscal space a topic of debate. Expanding fiscal space enhances the capacity to address economic crises, while its contraction deepens economic issues, increasing the vulnerability of national economies to crises (Ministry of Development, 2018: 42). By expanding fiscal space, the aim is to create savings opportunities, provide effective options for resource allocation, end inefficient expenditures, identify new and priority policy areas, and ultimately improve fiscal balance -budget balance- to achieve fiscal discipline and sustainable growth. To prioritize the creation of fiscal space, mechanisms and policy tools have been developed to make public expenditures efficient and ensure the effective and equitable distribution of public resources based on societal needs and priorities, with spending review recognized as a policy tool aligned with these objectives.

Since the 2008 crisis, spending review has increasingly been adopted by many countries as a management tool to address rising public expenditures and budget deficits. Initially limited to a few countries, such as the Netherlands and Denmark in the 1980s, this method became a fundamental element of public financial management in the United Kingdom by the 1990s and has since gained traction, driven by the fiscal consolidation demands of the 2008 crisis. This study examines the spending review method with a focus on OECD countries. In 2011, 16 OECD countries included spending review in their financial management systems; by 2020, this number had increased to 31. According to an OECD report, Türkiye, the Czech Republic, Belgium, and Switzerland have committed to integrating the review process into their financial systems (OECD, 2021). As of 2023, two of these countries have initiated the implementation of this method. Türkiye, committed to fully developing a systematic approach for this structure and establishing it as a policy tool in 2024, has outlined this intention in high-level policy documents and is actively working towards this goal.

3.1. Conceptual and Theoretical Framework of Spending Review

In the literature, spending review is defined as a budget revision process that includes an analytical assessment of all costs, with savings as the ultimate

goal (Catalano & Erbacci, 2018: 11). While it serves as a policy tool to ensure fiscal discipline and create fiscal space, it is also implemented to enhance the effectiveness of the medium-term expenditure framework and budget, thereby ensuring the legitimacy of budget rights. Through the reassessment of policy priorities, this method functions as a fiscal responsibility tool, with spending reviews expected to contribute to the budgeting process (European Commission, 2016: 13). Spending review provides a mechanism for re-prioritizing expenditures and serves as a tool for evaluating public policies (Bova et al., 2020: 8). Aimed at offering savings options, this approach plays a crucial role in improving the quality of public spending and fostering a management culture within the public sector.

According to OECD reports, the objectives of spending reviews are:

- To control the rising level of public expenditure
- To allow for the reallocation of expenditures according to government priorities
- To enhance the efficiency of programs and policies

At the conclusion of the review process, the savings identified are expected to contribute to fiscal consolidation by replacing inefficient public expenditures with more productive and effective spending areas, thus increasing value for money. Spending reviews have become increasingly important for building management capacity over time and have been adopted and implemented as an integral part of planning, budgeting, and evaluation systems by policymakers (Pradhan, 1996: 2).

Savings are a fundamental aspect of the spending review process. The intended savings can be categorized into two main types in the literature. The first, referred to as strategic savings, involves reducing or eliminating programs to achieve savings by reducing services offered to society. The second type, known as efficiency savings, involves altering the production methods of outputs to reduce expenditures while delivering the same quality and quantity of goods and services at a lower cost (Robinson, 2018: 306).

Figure 1: Examples of Country Savings

United Kingdom; 2004 HGG - Real savings of 2.5% in departmental expenditures
United Kingdom; 5% cut in departmental budgets, with real savings of 3% in departmental expenditures
France; Review of all general policies over a three-year period, achieving 10% savings
Canada; Strategic Review; Nominal savings of 5% over a three-year period

Source: The World Bank (2018: 16).

Examples of savings approaches are provided in Figure 1. At the outset of the process, clearly defining all elements, setting objectives, and specifying anticipated savings rates are recommended as best practices. During the spending review process, the development of savings options can vary based on the distribution of roles between central authorities, such as the Ministry of Finance, and other spending units. The "top-down" approach, where savings options are primarily determined by a central authority with limited influence from spending ministries, contrasts with the "bottom-up" approach, in which spending ministries propose alternative savings suggestions to those recommended by the Ministry of Finance. Additionally, a collaborative review process, which requires cooperative determination of options, is also recognized (Robinson, 2013: 4).

A review of the literature primarily reveals country-level applications of spending reviews. Early examples of these practices date back to the 1980s. In these structured frameworks, the process is guided by certain fundamental questions. Countries generally outline their spending review processes by addressing the following guiding questions:

- Do the government-funded activities align with government priorities?
- Should the government be involved in funding this activity?
- Does the activity add economic value?
- Is it feasible for this activity to be provided by alternative methods, such as through the private sector, voluntary organizations, or other partnerships?

- Could local governments, like the central government, provide this service or activity?
- Could this activity be conducted more efficiently and at a lower cost? (Boyle, 2011: 17)

Similarly:

- *Who is responsible for the spending review?*
- *What is the scope of their responsibility?*
- *What criteria are used?*
- *What is the scale of the review? (Lindquist & Shepherd, 2023: 251)*

These questions, along with the responses they elicit, lead to variations in the design and implementation of the system across countries. Responding to these questions, Shepherd et al. note that the scope of responsibility can be either broad or specific, responsibility can rest with an independent authority, and the scale may be limited to a single agency or span central-local administration levels. Furthermore, the system may be limited to specific spending and policy areas, such as transfer payments or capital expenditures (Lindquist & Shepherd, 2023: 251). According to Robinson, the question sets designed to guide spending reviews toward their objectives can be summarized as follows:

Figure 2: Sample Question Sets

Target Audience/Relevance	Does the program aim to achieve an outcome important to society?
Duplication	Is there duplication with another government unit, different program, or the private sector?
Effectiveness	Does the program achieve the intended outcome? If not, can it be adjusted to do so?
Efficiency	Can the service or process be provided at a lower cost – without compromising quality?
Equity	Is the distribution of the service or transfer payments fair across different recipient categories?
Market Failure	Is the government performing tasks that could be handled by the private sector or community organizations?

Source: Robinson (2018: 306).

Spending reviews can be conducted in different ways. While annual reviews are carried out in some countries, periodic reviews are observed in the others. For example, as of 2023; Belgium, Denmark, France, Ireland, Italy, Poland, Slovakia have conducted annual spending reviews; while Austria, Australia, Estonia, Canada have conducted periodic reviews. They may be

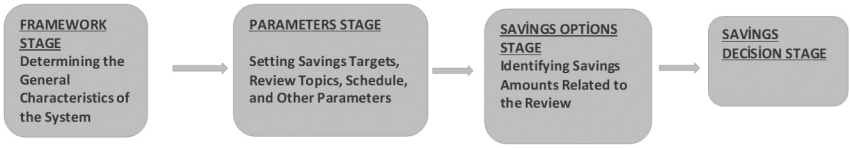
implemented comprehensively, covering the entirety or a large portion of public expenditures, or in a narrower scope, focusing solely on specific types of expenditures. In this context, the process is classified as broad or narrow based on the extent of public expenditures included in the spending review. When 20% to 100% of public expenditures are subject to review, it is termed a comprehensive spending review -CSR- (OECD, 2017: 130). Comprehensive spending reviews have typically been applied during periods when fiscal consolidation needs are significant; however, this classification is not rigid in the literature. For example, in the Netherlands, the review process conducted annually with specific goals also included comprehensive reviews in 1981 and 2009, when there was a heightened need for consolidation (Doherty&Sayegh, 2022: 4).

Defining the scope of the spending review is considered a strategic decision within the literature, and political approval is essential in this regard (Bova et al., 2020: 9). Therefore, the political dimension is one of the core elements of the process. It is not accurate to separate the process from political priorities, as political commitment, or "policy ownership" is crucial to the success of the system.

Another important aspect of spending reviews is the stages through which the process is conducted. The process is typically classified into four stages, as outlined below (Robinson, 2013: 4):

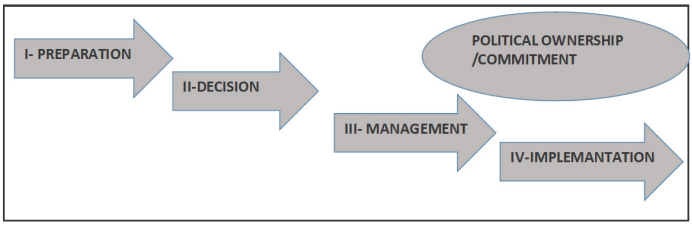
- Framework Stage
- Parameter Stage
- Savings Options Stage
- Savings Decision Stage

Figure 3: Stages of Spending Review



This approach, summarized in Figure 3, can also be referred to as preparation, decision, management, and implementation, as depicted in Figure 4.

Figure 4: Spending Review Process Flowchart



Source: The World Bank (2018).

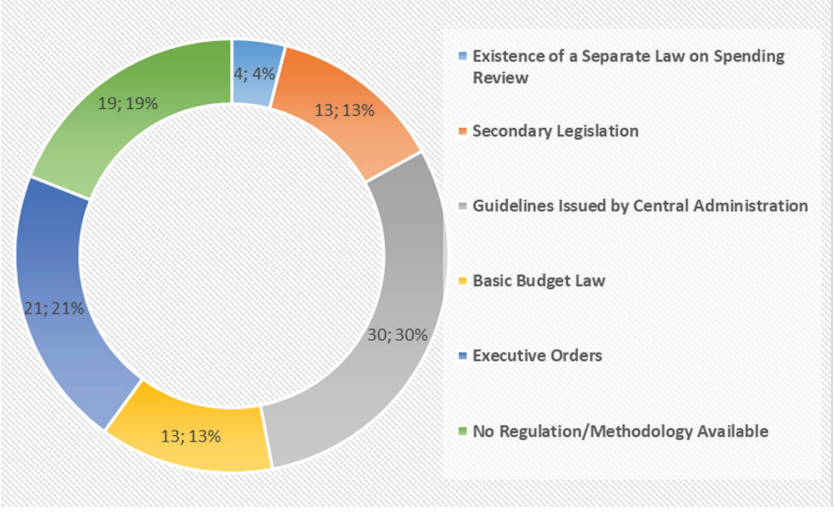
In the initial phase, referred to as the preparation stage, rules are established for how savings options related to the spending review will be developed, what types of analyses will be conducted, and how administrative and organizational structures, such as working groups or management teams, will be determined. The roles of the participating administrations must be outlined at this stage. In addition to public institutions, the inclusion of external experts in the process may be beneficial, as effective coordination is paramount. The management stage involves data collection and the development of savings options. In this phase, public institutions in managerial roles are responsible for reviewing spending areas and identifying savings options, and, if necessary, proposing reform suggestions (Bova et al., 2020: 9). The decision stage includes reporting the status of savings options and their outcomes to the decision-making group or management. The implementation stage refers to incorporating the findings and results of spending reviews into high-level policy documents, including the budget document, to guide policy priorities accordingly (The World Bank, 2018: 12-13).

The focus of the spending review process is crucial. Spending reviews may target an administration, program, sector, or activity. In this context, horizontal and vertical reviews are defined. Vertical reviews may examine a specific administration or program, while horizontal reviews focus on multiple administrations restricted to a particular issue or process. Thus, spending reviews can also be classified as:

- Program review
- Policy area review
- Process review
- Agency-unit review (Robinson, 2014: 14-15).

Another emphasized factor for the effective operation of the spending review process is the presence of a legal framework that provides a foundation for the process's elements and functions. Establishing the system on a legal basis is essential to guide the entire process and ensure its smooth functioning.

Figure 5: Legal Framework for the Spending Review Process



Source: Zielinski et al. (2019: 32).

Figure 5 summarizes the legislative framework underpinning the spending review process. Only a small percentage of countries (approximately 4%) have dedicated legal regulations in place. Directives and guidelines issued by central administrations constitute the primary legal foundation. In about 19% of implementing countries, however, there were no formal legislative frameworks for spending reviews as of 2018.

International organizatons have identified challenges within the spending review system and process. According to the findings from 2018, one of the primary challenges countries face is the lack of performance data

and the inability to produce high-quality information. Additionally, the lack of political ownership scores high on the risk scale (OECD, 2019: 115).

3.2. Actors in the Spending Review Process

The roles and responsibilities of certain key actors are defined within the spending review process. Given that political commitment is a top priority, the cabinet plays a primary role in ensuring political ownership. The coordination role of a central authority is crucial in the system. Among OECD countries, it is common for the process to be managed by the central budget authority, with a strong central role observed in countries like the United Kingdom, Canada, Ireland, France, and Belgium. In a limited number of countries, such as Australia, the spending review process is directed directly by the prime minister or president (OECD, 2017: 130).

As the spending review process is closely linked to the budget, ministries of finance or treasuries generally serve as central and essential actors within the system. As of 2020, spending review topics are approved by the president, prime minister, or cabinet in 15 countries, while in 8 countries, ministries of finance, either alone or in cooperation with relevant ministries, are responsible for approving spending review topics and final reports (OECD, 2021: 130).

In some countries, central authorities collaborate with spending units, while in Australia, for instance, final spending review decisions must be submitted to the cabinet. In Denmark, the United Kingdom, and Slovakia, the ministry of finance or treasury plays an active, guiding role at each stage of the process (Doherty&Sayegh, 2022: 6).

Another key actor in the process is the working groups. Consisting of the ministry of finance, spending ministries, and external stakeholders, these groups are engaged in all stages of the process until completion. The primary duty of these working groups is to analyze spending review topics. A separate entity known as the steering group is responsible for guiding the working groups and presenting findings and recommendations to relevant ministers as potential reform options. Ensuring effective information exchange between the coordinating unit and related authorities and maintaining balance in power dynamics throughout the process are essential.

3.3. Connection Between Spending Review and Budgeting

While budgeting is generally accepted as a process that adapts to changes in political and economic conditions (Schick, 1988: 523), the budget itself is not a policy document designed to create savings options. The spending review, however, is typically implemented to limit the increase in total budget size and resource allocation, which tend to rise compared to the previous period. At the end of the review process, identifying savings and improvement recommendations and concretely incorporating these policy suggestions into the budget document is crucial to ensuring a rational process.

The requirements for resource allocation may vary at the end of the process. In some OECD countries, the savings identified through spending reviews are directly included in the budget law. Australia is a notable example in this regard (Bova et al., 2020: 10). Although the necessity of coordinating the spending review and budget processes is frequently emphasized in the literature, it is also noted that few countries have successfully integrated this structure regularly into their budgeting processes (Lindquist & Shepherd, 2023: 4).

4. PANEL DATA ANALYSIS ON THE IMPACT OF THE SPENDING REVIEW METHOD ON FISCAL BALANCE

The budget document, regarded as the primary financial plan of the executive branch, is an estimate of government revenues and expenditures (Taylor, 1948:17). Since budget documents are policy documents that materialize the areas of public service and corresponding public resources, achieving efficiency in the use of public resources is directly linked to the budget.

In this context, the question, "Can spending review be considered an effective policy tool for financial management?" is the primary focus of the analysis in this section. No studies within the literature have been identified that examine the impact of spending review on fiscal balance or budget balance as in this study. Kneller's research on the long-term impact of comprehensive spending review on economic growth is considered significant in this regard. In this study, Kneller analyzed whether spending reviews conducted in the UK in 1998, which focused on health, education, and capital expenditures, led to

an increase in potential economic growth. The study concluded that changes in the spending plans announced in the reviews impacted growth by an annual rate of 0.1% (Kneller, 2000: 94).

In this panel data study, the ratio of budget balance to GDP[2] is taken as the primary variable. If an improvement in budget balance is achieved following the spending review, this outcome is assumed to indicate effective use of public resources and validate spending review as a well-structured and sound decision-making method. In this study, when determining the dependent variable -the numerical data published by the OECD - which was accepted as the most accurate data - was intended to be taken as basis. The main reason for this necessity is that any country that is not a member of the OECD is not included in the model. In this context, the variable published by the OECD and defined as general government deficit (budget deficit-budget balance) was intended to be taken as the dependent variable. This variable is defined by the OECD as the general public deficit, which shows the balance between the revenues and expenses of the public sector, which includes capital revenues and capital expenditures. If the numerical data is positive and the number of public budget surpluses is negative, it means that the public has a deficit and needs resources from other sectors to close this deficit.

The budget balance, regarded here as fiscal balance, is represented as a ratio of each country's gross domestic product (GDP) and is used as the dependent variable in the regression analysis.[3] Through a literature review on the determinants of budget deficits, certain macroeconomic variables were identified as independent (explanatory) variables in the model. This study was limited to countries for which it is known exactly when they started their expenditure review system.

In this model, a dummy variable is included to differentiate and analyze the periods before and after the spending review, in addition to the dependent and independent variables. A literature review on the determinants of budget deficits revealed that some studies focus on political and institutional determinants of fiscal deficits. The independent variables in the model are identified based on studies within this focus.

2- https://data.oecd.org/gga/general-government-deficit.htm

3- Fiscal balance is generally understood as the difference between budget revenues and expenditures.

Table 2: Determinants of Budget Deficit / Budget Balance

AUTHORS	YEAR	COUNTRIES	PERIOD	FINDINGS/EXPLANATIONS
Batavia ve Lash	1983	Turkey	1950-1985	Positive bidirectional relationship between inflation and budget deficit.
Roubini ve Sachs	1989	15 OECD Countries	1960-1985	Positive bidirectional relationship between inflation and budget deficit; coalition governments show an increasing trend in deficits post-1973, while single-party governments are more supportive of fiscal policy.
Chaundhary ve Parai	1991	Peru	1973-1988	Budget deficits contribute to inflationary effects through increases in money supply.
Al-Khedar	1996	G-7 Countries	1963-1994	Budget deficits have a positive impact on growth in some industrialized countries; in the short term, deficits raise interest rates.
Barışık ve Kesikoğlu	2006	Turkey	1987-2003	Positive bidirectional relationship between budget deficit and inflation; bidirectional causality between budget deficit, current account deficit, and growth.
Kneller, Bleaney ve Gemmell	1999	22 OECD Countries	1970-1995	Public spending channeled to productive areas has a positive effect on growth.
Gwartney, Holcombe ve Lawson	1998	OECD	1960-1996	Negative relationship between public spending and growth; a large public sector leads to lower growth.
Egeli	1999	23 Countries	1995	Negative relationship between budget deficit and inflation; increased external borrowing capacity reduces borrowing costs, helping to lower the budget deficit. A 1% increase in public spending increases the budget deficit by 1.17%.
Vieria	2000	France-Belgium-Italy	1950-1996	Relationship between budget deficit and inflation: negative in France, positive in Belgium and Italy.
Woo	2003	57 Countries	1970-1990	Income inequality, assassinations, cabinet size, and centralization are significant determinants of budget deficits. Countries with better administrative governance have lower deficits. Income inequality and political instability have a negative impact on the budget surplus, and ineffective administrative structures significantly influence the budget deficit.
Catao ve Terrones	2003	107 Countries	1960-2001	Strong positive relationship between budget deficit and inflation in developing countries.
Tujula and Wolswijk	2004	OECD/EU Countries	1970-2002	Positive relationship between budget deficit and growth; high interest rates adversely impact budget balance. A 1% increase in interest rates deteriorates budget balance by 0.14% of GDP. Higher national income positively affects the budget.
Yanık	2006	Turkey	1985-2005	Budget deficit and current account deficit move in the same direction in the long term; causality runs from the current account deficit to the budget deficit.

AUTHORS	YEAR	COUNTRIES	PERIOD	FINDINGS/EXPLANATIONS
Castro	2007	15 EU Countries	-	Weak fiscal stance, low economic growth, parliamentary elections, and mostly left-leaning governments contribute to high budget deficits in these countries.
Huynh	2007	Asian Countries	1990-2006	Positive relationship between budget deficit and growth; as the deficit increases, growth worsens. However, productive expenditures positively impact economic growth, while inefficient public spending adversely affects growth.
Beetsma, Giuliodori ve Klaassen	2008	EU Countries	-	A 1% increase in public spending leads to a 1.6% increase in GDP and a 0.7% increase in the budget deficit.
Adak	2010	Turkey	1972-2006	Changes in the budget deficit have a 24% negative impact on growth, mainly due to high-interest borrowing by the government, which crowds out investment
Shahid ve Naved	2010	Pakistan	1972-2008	Budget deficit/GDP between 3% and 4% supports positive economic variables. Beyond a certain threshold, increasing deficit has a negative effect, leading to serious macroeconomic consequences.
Ezeabasili, Tsegba ve Herbert	2012	Nigeria	1970-2006	Negative relationship between budget deficit and growth; a 1% increase in the fiscal deficit decreases economic growth by 0.023%.
Folorunso ve Falade	2013	Nijerya	1970-2011	Positive effect of budget deficit on debt in the short and long term; a 1% increase in deficit results in a 0.08% increase in public debt
Maltritz ve Wüste	2015	27 EU Countries	1991-2011	High levels of borrowing positively impact budget balance.
Brima ve Mansaray-Pearce	2015	Sierra Leone	1980-2014	Positive relationship between budget deficit and inflation; a 1% increase in inflation raises the deficit by 0.354%. Inflation is identified as a cause of increasing budget deficits.
Bangura, Tarawalie, Fofanah ve Macarthy	2016	Sierra Leone		A 1-unit increase in real GDP reduces the budget deficit by 3 units due to lower costs. Growth enhances the government's revenue-generating capacity, reducing expenditures and deficits.
Barışık ve Barış	2017	123 Countries	2002-2014	Political stability and accountability in governance significantly reduce budget deficits, but no definitive relationship was found between budget deficit and government effectiveness.
Reed, Najarzadeh, Sadati	2019	Iran	1974-2015	Long-term relationship between budget deficit, current account deficit, and debt management. Sustainable debt management requires reducing the budget and current account deficits.
Sadıklı	2021	37 OECD Countries	2009-2016	Public sector size leads to budget deficits, while higher public debt levels improve budget balance.

AUTHORS	YEAR	COUNTRIES	PERIOD	FINDINGS/EXPLANATIONS
Bradbury ve Crain	2001	24 Countries		Negative relationship between parliamentary size and public spending; larger parliaments correlate with reduced public spending, especially in unicameral legislatures.
Tutar ve Tansel	2011	Turkey	1960-1996	Increase in the number of parties in coalition governments and organizations responsible for economic management raises budget deficits; elections have little effect on budget deficits.
Kneller	2000	United Kingdom	1998	Analysis of spending reviews in health, education, and capital expenditures revealed a 0.1% annual positive growth effect linked to changes in announced spending plans.
Hatunluoğlu ve Tekeli	2013	Turkey	1975-2010	The level of democratization influences the budget deficit; governments tend to increase public spending through expansionary policies to ensure re-election.

Source: Compiled by the author

4.1. Methodology and Data Set

The analysis section of this study focuses on OECD countries that have incorporated spending review (SR) processes into their financial management systems. Although almost all OECD countries have integrated the SR process into their fiscal systems, the analysis includes 25 countries for which the exact date of system adoption is accessible. Considering that the spending review system gained prevalence after the 2008 crisis, the study focuses on the period from 2009 to 2022. The primary objective is to measure whether there was an improvement in the budget balance of these 25 countries after they adopted the SR system.[4]

The independent variables in the model are determined by the established determinants of budget deficit in the literature and include:

The ratio of general government expenditures to GDP,

The ratio of general government revenues to GDP,

The ratio of general government debt stock to GDP,

The inflation rate[5]*,*

4- The 25 countries included in the analysis are: Austria, Australia, Belgium, Czech Republic, Canada, Chile, Colombia, Denmark, Estonia, France, Germany, Greece, Iceland, Ireland, Italy, Latvia, Luxembourg, Slovakia, Slovenia, Spain, Japan, Norway, Poland, Netherlands, and the United Kingdom.

5- https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators

The growth rate[6],

The year-over-year change in the ratio of imports and exports to GDP.

The spending review is included in the model as a dummy variable. Additionally, to account for the impact of the COVID-19 pandemic, which significantly affected the global economy, a COVID variable is also introduced as a dummy variable. The COVID variable is coded as (1) for the years 2020, 2021, and 2022, and (0) for all years in the 2009-2019 period across all 25 countries included in the model.

Table 3: Model Variables

Variables	Definition/Description	Data Source
Dependent Variable		
General Government Defiicit/GDP (Budget Balance/GDP)	The General Budget Deficit is defined as the balance of government revenues and expenditures, including capital income and expenditures. This indicator is included the model as percentage of GDP. The General Government Deficit/GDP variable obtained from OECD data is included in the model as Budget Balance/GDP	OECD - Data General Government Deficit
Independent/Explanatory Variables		
General Government Expenditures /GDP(%)	Data for this variable is obtained from the IMF database	IMF - World Economic Outlook-
General Government Revenues / GDP(%)	Data for this variable is obtained from the IMF database	IMF - World Economic Outlook-
General Government Debt Stock / GDP(%)	Data for this variable is obtained from the IMF database	IMF - World Economic Outlook-
Inflation Rate (%)	Inflation rate is obtained from The World Bank data and are based on annual (%) values	World Bank -World Development Indicator-
Growth Rate (%)	Growth rate is obtained from The World Bank data and are based on annual (%) values	World Bank -World Development Indicator-
The year-over-year change in the ratio of export to GDP.	GDP data for countries is obtained from The World Bank in current US dollars, and export of good and services is obtained on the same basis. The year-over-year change in the export ratio to GDP, which is more closely related to the development level of countries, is included in the model as a Control Variables	World Bank -World Development Indicator-

6- https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators

Variables	Definition/Description	Data Source
The year-over-year change in the ratio of import to GDP.	GDP data for countries is obtained from The World Bank in current US dollars, and import of good and services is obtained on the same basis. The year-over-year change in the import ratio to GDP, which is more closely related to the development level of countries, is included in the model as a Control Variables	World Bank -World Development Indicator-
SR (Spending Review) - Dummy Variable	Defined as '1' or '0' based on each country's spending review adoption rate.	
General Government Expenditures -Dummy Variable	General Government Expenditures/ GDP ratio, one of defined independent variables, is coded as '0' for tre pre-SR period, and the numerical value of the variable is used for the post-SR period.	
General Government Debt Stock-Dummy Variable	General Government Debt Stock/ GDP ratio is similarly coded for pre and post SR periods to measure the effect of SR on fiscal balance.	
Covid 19 Dummy Variable	To measure the impact of the Covid 19 period on fiscal balance, this variable is coded as '1' for the years 20020--2021-2022 and '0' for all years in the 2009-2019 periods	

Source: Compiled by the author

To determine whether there has been any fiscal balance change after countries adopted the spending review process, a fixed dummy variable has been added to the model. Based on the year each of the 25 countries began the process, the post-adoption period is coded as (1), and the pre-SR period is coded as (0).

Additionally, dummy variables have been defined for two independent/ explanatory variables to track budget balance changes following the adoption of the spending review. These two dummy variables -representing the ratio of public expenditures to GDP and the ratio of public debt stock to GDP- are included as interaction variables in the model. The values of "public expenditures / GDP" and "public debt stock / GDP" for each of the 25 countries in the years before and after adopting the spending review are included in the analysis.

The expected outcome of including these two dummy variables in the model is to observe if the potentially negative effect of public expenditure increases on budget balance (i.e., deficit expansion), holding other variables

constant, changes after adopting spending reviews. Similarly, the ratio of public debt stock to GDP, defined as a dummy variable, is included to analyze whether there is a significant change in the impact of public borrowing on budget balance in the post-spending review period. The regression equation representing the relationship between the model variables is as follows:

$$Budget\ Balance_{it}=\beta_0+\beta_1 Public\ Expenditure_{it}+\beta_2 Inflation_{it}+\beta_3 Growth_{it}+\beta_4 Public\ Debt_{it}+\beta_5 Public\ Revenue_{it}+\beta_6(Public\ Expenditure_{it}\times SR)+\beta_7(Public\ Debt_{it}\times SR)+\beta_8 SR_t+\beta_9 Export\ growth_{it}+\beta_{10} Import\ growth_{it}+\beta_{11} COVID_{it}+u_{it}$$

In this model, the subscript (t) represents the time dimension, and (i) denotes the units. According to theory, a unit root test, which assesses stationarity in a time series, should be conducted if t>20; however, in this study, t=14, so unit root analysis is not applied. Before proceeding with the model estimation, the Hausman Test was used to determine whether fixed or random estimators are suitable for this panel study. Firstly, the correlation matrix showing the relationship among the model variables is presented in Table 4.

Table 4: Correlation Matrix

	BB	GE	Inf	Growth	Debt	GR	GE-SR	GD-SR	SR	EXP	IMP	Covid
Budget Balance (BB)	1.000											
General Public Expenditures (GE)	-0.2274	1.000										
Inflation (Inf)	0.0867	-0.1146	1.000									
Growth (G)	0.3101	-0.3655	0.1711	1.000								
General Public Debt (Debt)	-0.3352	0.3240	-0.1719	-0.1803	1.000							
General Public Revenue (GR)	0.3018	0.8375	-0.0727	-0.1848	0.1197	1.000						
General Public Expenditures -SR	-0.1453	0.2910	-0.0081	-0.0006	0.2837	0.1930	1000					
General Public Debt-SR	-0.2701	0.1548	-0.1537	-0.0678	0.8206	-0.0027	0.6746	1000				
Spending Review-SR	-0.1021	0.0662	0.0270	0.0895	0.2464	0.0006	0.9571	0.6621	1000			
Export	0.0630	0.0282	0.3479	0.3715	0.0810	0.0427	0.0911	0.0904	0.1022	1000		
Import	-0.0174	0.0259	0.3540	0.4458	0.1090	0.0204	0.1137	0.1419	0.1116	0.7305	1000	
Covid 19	-0.1072	0.1355	0.4211	0.0207	0.0697	0.0365	0.3569	0.2070	0.3357	0.1825	0.2005	1000

Source: Obtained using Stata 13 software

4.2. Model Estimation and Evaluations Based on Findings

This study utilizes the panel data method, which includes two different approaches: the Fixed Effects Model (FE) and the Random Effects Model (RE). The fixed effects model assumes that differences between units can be captured by differences in the constant term. In the literature, the random effects model is considered appropriate if the error term is assumed to be uncorrelated with the explanatory variables, while the fixed effects model is preferred if there is an assumed correlation between the error term and the explanatory variables (Gujarati and Porter, 2012: 606).

One of the most commonly used tests to decide between fixed effects and random effects models in panel data analysis is the Hausman Test. In the Hausman test, if there is no correlation between the explanatory variable Xit and the random variable ui, the random effects model is appropriate. Conversely, if there is a correlation between the random variable ui and the explanatory variables Xit the fixed effects model is more suitable (Hausman, 1978: 1263).

In the analysis of this study, Hausman test was applied to determine which estimator was appropriate for the model. The hypotheses for the Hausman test related to the model are as follows:

H_0: The Random Effects Model is Appropriate

H_1: The Fixed Effects Model is Appropriate

Table 5: Hausman Test Statistics

VARIABLES	COEFFICIENT VALUES		
	Random Effects	Fixed Effects	Difefrences
General Public Expenditures	-1.032876	-1.017577	-.0152987
Inflation	-.0226636	-.0264284	.0037647
Growth	.0563705	.0490639	.0073066
General Public Debt	.048577	.0124286	.0361484
General Public Revenues	.7116524	.9832821	-.2716297
General Public Expenditures-Dummy (SR)	.1121949	.0539141	.0582808
General Public Debt-Dummy (SR)	-.0209716	-.0144297	-.006542
Dummy (Fixed)	-3.771687	-1.685935	-2.085752
Export/GDP Growth	.0605761	.0529113	.0076648
Import/GDP Growth	-.0562087	-.0532928	-.0029159
Covid	.5472303	.7587634	-.2115331

Source: Obtained using Stata 13 software

Since the Hausman test result is prob value < 0.05, fixed effects model is appropriate in the analysis. Given that this study involves a model with N > T and that Driscoll-Kraay methods are known for yielding reliable results even in the presence of standard errors, this approach was selected. The Driscoll-Kraay fixed effects model, which uses standard errors resistant to autocorrelation, heteroskedasticity, and cross-sectional dependence, was employed for estimation.

For research on whether all horizontal section units in the analysis data are equally affected by a shock effect in the series (in the literature, cross-section Breush-Pagan (1980) LM (Lagrange Multiplier) test, Pesaran (2004) scaled LM test and Pesaran CD tests are used) which test will be preferred is determined according to the unit and time values included in the model series. In this model, since the data section in the data set subject to analysis was larger than the time section, the correlation between units was tested with the Pesaran CD test (Pesaran, 2004).

Hypotheses of the model;

H_0: There is no cross-sectional dependence -horizontal cross section is independent-

H_1: There is a cross-sectional dependence,

and the test result was found as follows.

Test Name	Test Statistics	Probability Value
Pesaran CD	8.330	0.0000

Since the probability value was found to be < 0.05, the H0 hypothesis was rejected and it was concluded that there is a cross-sectional dependence between the units. After determining cross-section dependence, which is one of the standard errors, analysis was carried out with the Driscoll-Kraay model, which can produce meaningful and consistent data even under standard errors.

Accordingly, the model was tested for heteroskedasticity and autocorrelation using various tests from the literature, and it was determined that all three types of standard error conditions were present. In the literature, Driscoll-Kraay is described as a non-parametric covariance matrix estimator that produces consistent standard errors (Hoechle, 2007: 282). As defined in theory, the xtscc program, used in the model, generates Driscoll-Kraay standard errors for linear panel models. This approach thus serves as an estimator that ensures efficiency even in the presence of standard errors. The analysis results are presented in Table 6.

Table 6: Model Results Summary

Driscoll-Kraay Regression
Fixed Effect Model
Observations : 350
Number of Groups : 25
R -squared : 0.7949

BUDGET BALANCE	Coefficient Values	Drisc/Kraay Standard Errors	t statistics	p > |t|
General Public Expenditures	-1.032876	.0388512	-26.59	0.000*
Inflation	-.226636	.0250298	-0.91	0.374
Growth	.0563705	.0277832	2.03	0.054**
General Public Debt	.048577	.0139769	3.48	0.002*
General Public Revenues	.7116524	.1199587	5.93	0.000*
General Public Expenditures-Dummy (SR)	.1121949	.0359447	3.12	0.005*
General Public Debt-Dummy (SR)	-.0209716	.007317	-2.87	0.009*
Dummy (SR)	-3.771687	1.220467	-3.09	0.005*
Exports/GDP (Growth rate)	.0605761	.0305544	1.98	0.059**
Imports/GDP (Growth rate)	-.0562087	.0254041	-2.21	0.037*
Covid 19	.5472303	.1914531	2.86	0.009*
Constant	9.919004	5.111963	1.94	0.064**

Note: *, ** indicate significance levels at 5% and 10% respectively (prob < 0.05, prob < 0.10). Model results were obtained using Stata 13 software.

Based on the probability values in Table 6, all model variables, except inflation, are statistically significant. The results obtained from the model are summarized as follows:

Public Expenditures and Budget Balance: A significant and negative correlation between public expenditures and budget balance was found. This negative relationship aligns with expectations, as expenditure items, which imply fiscal burdens, tend to worsen the budget balance. Specifically, a 1-percentage-point increase in the ratio of general public expenditures to GDP deteriorates the budget balance by 1.032 percentage points.

Growth and Budget Balance: A significant positive relationship between growth and budget balance was found. A 1-percentage-point increase in the growth rate improves the budget balance by 0.056 percentage points. This finding aligns with studies in the literature that indicate a positive correlation between budget balance and growth. For instance, Castro (2007) found that strong growth improves revenue, reduces unemployment, and lessens the government's need for spending on job creation, thus positively affecting the budget balance. Herath (2012) noted a positive relationship between public expenditures and growth, and Bangura et al. (2016) concluded that growth increases revenue-generating capacity, which reduces expenditures and consequently lowers the budget deficit.

Public Revenues and Budget Balance: A significant positive relationship was found between public revenues and budget balance. A 1-percentage-point increase in public revenues improves the budget balance by 0.711 percentage points. This is consistent with expectations that increased revenues will improve the budget balance by financing projected government spending.

Public Debt and Budget Balance: A significant positive relationship was observed between public debt and budget balance. A 1-percentage-point increase in the ratio of gross public debt to GDP improves the budget balance by 0.048 percentage points. This positive relationship between borrowing and budget balance aligns with studies in the literature, including Maltritz and Wüste (2015), who found that large amounts of borrowing positively affect budget balance, and Egeli (1999), who noted that increased access to external borrowing reduces borrowing costs, thereby having a positive impact on the budget deficit.

Similarly, channeling the resources obtained by the public through borrowing to high value-added areas such as R&D expenditures or investment expenditures within the economy will ensure that borrowing will have a positive effect on the fiscal balance.

Import/Export Ratios and Budget Balance: The import and export ratios to GDP, included as year-over-year changes, also yield significant findings. A 1-percentage-point increase in export growth improves the budget balance by 0.060 percentage points, while imports negatively impact the budget balance by 0.056 percentage points.

COVID-19 Period and Budget Balance: The COVID-19 period showed an average budget balance improvement of 0.54 percentage points. This result does not entirely align with expectations given the serious crisis during this period. Therefore, it is believed that the spending review process contributed to this observed improvement.

The primary goal of this study is to observe the direction of change in the dependent variable, defined as budget balance/GDP, following the implementation of the spending review. The model distinguishes between the years when countries systematically incorporated spending reviews into their fiscal management systems and the years before these systems were in place. The coefficient for the variable defined as general public expenditures-SR (interaction variable) was found to be positive, significant, and valued at 0.112. The aim of this variable is to determine whether the effect of public expenditures on budget balance undergoes a significant change with the adoption of the spending review system. This positive and significant result suggests that the 1.032 percentage-point negative impact of a 1-percentage-point increase in public expenditures on budget balance is reduced by 0.112 percentage points after the dummy variable is applied. Thus, the 1.032 percentage-point negative impact decreases to 0.920 percentage points with the implementation of the spending review. It is an important goal for fiscal policy to eliminate the need for additional borrowing by financing the expenses undertaken by the public with revenues. In this context, an increase of, 1 percentage point in the budget after the expenditure review, which was implemented to eliminate the disruptive effect of public expenditures on the budget balance and to discipline expenditures, will limit the deterioration in the budget balance to 0.92 percentage points.

This result indicates that the spending review method, as a policy tool, has a meaningful and expected positive effect on reducing the adverse impact of increasing budget expenditures on the budget balance. However, for countries that adopted the spending review, the model indicates a reduction in the positive impact of the debt/GDP ratio on budget balance after the spending review process. Thus, unlike the positive impact on budget balance seen with public expenditures, a similar improvement was not observed for debt following the implementation of the spending review. This result is not consistent with expectations.

CONCLUSIONS

As the state takes on a greater role as an economic actor and a spending entity, guided by societal expectations, it has increasingly assumed a central position within the fiscal system. This shift, alongside the rising intensity of public intervention, has necessitated the inclusion of various policy tools in financial management systems to ensure the efficient use of public resources. The preparation of budget documents -policy statements that essentially declare public expenditures -on an efficiency basis has become a natural outcome of this process, and spending review has emerged as a tool and policy instrument, expected primarily to create fiscal space and enhance budget effectiveness.

The aim of this study was to summarize the methodology and framework of the spending review method and empirically assess whether this approach has led to an improvement in budget balance as a fiscal policy tool. The primary expectations from the spending review process can be summarized as controlling public spending levels, enabling the reallocation of expenditures according to changing policy priorities, increasing the effectiveness of current policies, and redirecting resources from inefficient areas of public spending to more productive ones.

As a policy tool, the spending review process is expected to contribute to fiscal consolidation by creating savings options and increasing the value of money. Although there is no single methodology for the spending review system, its structure is shaped by country-specific applications. This study first presented the theory regarding the structure, rules, and functioning of the system. The analysis focused on 25 OECD countries that integrated the spending review system into their financial management. The time period of the study is 2009-2022 and the spending review defined as a dummy variable in the model.

The analysis found that the negative impact of increasing public expenditures on budget balance decreased to a certain extent with the application of the spending review method. Specifically, while public expenditures were observed to have a negative impact on the budget balance, worsening it by 1.032 percentage points, this effect showed an improvement of 0.112 percentage points after the adoption of the spending review. One of

the assumptions in the model was that increases in public expenditures would negatively affect the budget balance, thereby worsening the budget deficit. The analysis results supported this assumption. Thus, it was observed that in the countries included in the analysis, adopting the spending review as a policy and management tool helped mitigate the negative trend in budget balances caused by increased public spending. This outcome confirms the initial hypothesis posed at the beginning of the study: "Given the increasing adoption of spending review among countries, can this approach be considered an effective fiscal policy instrument?"

In conclusion, it can be claimed that almost every country bears a social cost while implementing expansive policy sets in the area of fiscal policy. At this point, the spending review method is seen as an important and useful policy tool to help offset this cost.

REFERENCES

Adak, M. (2010). Kamu Açıkları ve Ekonomik Büyüme: Türkiye Örneği. Maliye Dergisi (159), 233-243.

Al-Khedair, S. (1996). The Impact of the Budget Deficit on Key Macroeconomic Variables in The Major Industrial Countries. Florida: Florida Atlantic University.

Atiyas, İ. & Sayın, Ş. (1997). Siyasi Sorumluluk, Yönetsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru. TESEV- Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı.

Bangura, A., Tarawalie, A., Fofanah, L. & Macherty, S. (2016). Macroeconomic Determinants of Budget Deficit: Evidience From Sierra Leone.

Barışık, S. & Barış, A. (2017). Impact of Governance on Budget Deficit in Developing Countries. Theoretical and Applied Economics, XXIV(2), 111-130.

Barışık, S. & Kesikoğlu, F. (2006). Türkiye'de Bütçe Açıklarının Temel Makroekonomik Değişkenler Üzerine Etkisi- (1987-2003 VAR,Etki-Tepki Analizi,Varyans Ayrıştırması). Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 61(4), 59-82.

Batavia, B. & Lash, N. A. (1983). Self-perpetuating Inflation: The Case of Türkiye. Journal of Economic Development. 8(2), 149-166.

Beetsma, R., Giuliodori, M. & Klaassen, F. (2008). The Effects of Public Spending Shocks on Trade Balances and Budget Deficits in the European Union. Journal of the European Economic Association, 6(2), 414-423.

Bova , E., Ercoli, R. & Bosch, X. (2020). Spending Reviews: Some Insights from Practitioners. European Commisison.

Boyle, R. (2011). Better Use Of Public Money, The Contribution of Spending Reviews and Performance Budgeting. State of The Public Service Series. Institute of Public Administration.

Bradbury, J. C. & Crain, M. W. (2001). Legislative Organization and Government Spending: Crosscountry Evidence. Journal of Public Economics, 82(3), 309-325.

Brima, S. & Mansaray, E. (2015). Budget Deficit and Macroeconomic Variables in Sierra Leone: An Econometric Approach. Journal of Economics and Sustainables Development, 6(4).

Castro, V. (2007). The Causes of Excessive Deficits in the European Union. NIPE Working Paper Series(13).

Catalano, G. & Erbacci, A. (2017). A Theoretical Framework For Spending Review Policies At A Time of Widespread Recession. OECD Journal on Budgeting(2), 9-25.

Catao, L. & Terrones, M. (2003). Fiscal Deficits and Inflation. Journal of Monetary Economics, 52(3), 529-554.

Choudhary, M. A. & Parai, A. K. (1991). Budget Deficit and Inflation: The Peruvian Experience. Applied Economics, 1117-1121.

Çulha Zabcı, F. (2002). Dünya Bankası'nın Küresel Pazar İçin Yeni Stratejisi: Yönetişim. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 57(3), 151-179.

Doherty, L. & Sayegh, A. (2022). How To Design and Instutionalize Spending Reviews. Washington: International Money Fund.

Egeli, H. (1999). Gelişmekte Olan Ülkelerde Bütçe Açıkları. SDÜ İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi(4), 293-303.

European Commission. (2016). Quality of Publıc Finance Spending Reviews For Smarter Expenditure Allocation In The Euro Area. Directorate General Economic And Financial Affairs.

Ezeabasili, V., Tsegba, L. N. & Ezi-Herbert, W. (2012). Economic Growth and Fiscal Deficit: Empirical Evidence from Nigeria. Economics and Finance Reviews, 2(6), 85-96.

Folorunso, B. A. & Falade, O. E. (2013). Relationship Between Fiscal Deficit and Public Debt in Nigeria: An Error Correction. Journal of Economics and Behavioral Studies, 5(6), 346-355.

Graham, J., Amos, B. & Plumptre, T. (2003). Governance Principles for Protected Areas in the 21 th Century. Ottowa: Institute on Governance.

Grünberg, T. (2007). Performance Improvement: A Method to Support Performance Improvement in Industrial Operations. Stockholm: Royal Institute of Technology.

Gujarati, D. N. & Porter, D. C. (2012). Temel Ekonometri. (Ü. Şenesen, & G. Şenesen Günlük, Çev.) Literatür Yayınları.

Gwartney, J., Holcombe, R. & Lawson, R. (1998). The Scope of Government and The Wealth of Nations. The Cato Journal, 18(2), 163-190.

Hançer, S. N. (2018). Modern Bütçeleme Teknikleri: Vatandaş Bütçesi ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Hatunluoğlu, H. & Tekeli, R. (2013). Budget Deficits and Democracy: The Case of Türkiye. Sosyoekonomi, 9(19), 335-351.

Hausman, J. A. (1978). Specification Tests in Econometrics. Econometrica: Journal of The Econometric Society, 46(6), 1251-1271.

Heller, P. S. (2005). Understanding Fiscal Space. Washington DC: IMF.

Herath, S. (2012). Size of Government and Economic Growth: A Nonlinear Analysis. Economic Annals(194), 7-30.

HM Treasury. (2007). Meeting The Aspirations of The British People, 2007 Pre-Budget Report and Comprehensive Spending Review. London. London: HM Treasury.

Hoechle, D. (2007). Robust Standard Errors for Panel Regressions with Cross-Sectional Dependence. Tha Stata Journal, 281-312.

Huynh, D. (2007). Budget Deficit and Economic Growth in Developing Countries: The Case of Vietnam. Kansai Institute for Social and Economic Research.

Karras, G. (1996). The Optimal Government Size: Further International Evidence on the Productivity of Government Services. Economic Inquiry (34(XXXIV)), 193-203.

Kneller, R., Bleaney, M. & Gemmell, N. (1999). Growth, Public Policy and The Government Budget Constraint: Evidence From OECD Countries. 98(14). School of Economics Discussion Paper.

Lindquist, E. & Shepherd, R. P. (2023). Spending Reviews and The Government of Canada: From Episodic to Institutionalized Capabilities and Repertoires. Canadian Public Administration, 66(2), 151-278.

Maltritz, D. & Wüste, S. (2015). Determinants of Budget Deficits in Europe: The Role and Relations of Fiscal Rules, Fiscal Councils, Creative Accounting and The Europe. Economic Modelling(48), 222-236.

Ministry of Development. (2018). Efficiency in Public Expenditures Working Group Report. 11th Development Plan Special Expertise Commission Report. Ankara: Ministry of Development.

OECD. (2017). Government At A Glance . Paris: OECD Publishing.

OECD. (2019). Budgeting and Public Expenditures in OECD Countries. Paris: OECD.

OECD. (2021). Government at A Glance. Paris: OECD Publishing.

Oppenheimer, F. (1997). Devlet. (A. Şenel, & Y. Sabuncu, Çev.) İstanbul: Ergin Yayınları.

Pradhan, S. (1996). Evaluating Public Spending A Framework For Public Expenditure-Reviews. World Bank Discussion Papers, Washington.

Quibria, M. G. (2006). Does Governance Matter? Yes, No or Maybe Some Evidence From Developing Asia. 1-26.

Reed, M., Najarzadeh, R. & Sadati, S. Z. (2019). Analyzing The Relationship Between Budget Deficit, Current Account Deficit and Government Debt Sustainability. Journal of WEI Business and Economics(8), 20-31.

Robinson, M. (2013). Spending Reviews, 3 th Annual Meeting of OECD Senior Budget Officials Spending Reviews. OECD Journal on Budgeting.

Robinson, M. (2014). Spending Reviews. 13(2). OECD Journal on Budgeting.

Robinson, M. (2018). The Role of Evaluation in Spending Review, PFM Results Consulting. Canadian Journal of Program Evaluation, 32(3), 305-315.

Roubini, N. & Sachs, J. (1989). Political and Economic Determinants of Budget Deficits in The Industrial Democracies. European Economic Review, 903-938.

Sadıklı, O. (2021). Kamu Kesimi Etkinliğinin Bütçe Dengesi Üzerindeki Etkisine İlişkin Ampirik Bir Değerlendirme. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.

Schick, A. (1988). Micro-Budgetary Adaptations to Fiscal Stress in Industrialized Democracies. Public Administration Review, 48(1), 523-533.

Shadid, A. & Naved, A. (2010). The Effects of Fiscal Policy on Economic Growth: Empirical Evidences Based on Time Series Data from Pakistan. The Pakistan Development Review, 49(4), 497-512.

Tanzi, V. & Schuknecht, L. (2000). Public Spending in The 20 th Century A Global Perspective. Cambridge University Press.

Taylor, P. E. (1948). The Economics of Public Finance. Newyork: The Macmillan Company.

The World Bank (1997). World Development Report 1997- The State In A Changing World.

The World Bank (1998). Public Expenditure Handbook Management.

The World Bank (2018). Bulgaria Spending Review Manul.

Tujula, M. & Wolsvijk, G. (2004). What Determines Fiscal Blances ? An Emprical Investigation in Determinants of Changes in OECD Bugdet Balances. Working Paper Series(422).

Tutar , İ. & Tansel, A. (2019). Political Business Cycles Institutional Structure and Budget Deficit. Economic Research Forum Working.

Vieria, C. (2000). Are Fiscal Deficits Inflationary? Evidence for the EU. Economic Research Paper (7), 1-16.

Woo, J. (2003). Economic, Political, Institutional Determinants of Public Deficits. Journal of Public Economics(87), 387-426.

Yanık, Y. (2006). The Twin Deficits Hypothesis: An Empirical Investigation. Master's Thesis.

Zielinski, W., Tryggvadottir, A. & Lau, E. (2019). Spending Reviews in OECD Countries: Towards Good Practices. OECD.

KAMU HARCAMALARINDA ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI İÇİN BİR POLİTİKA ARACI OLARAK HARCAMA GÖZDEN GEÇİRME VE BU YÖNTEMİN MALİ DENGE ÜZERİNDE ETKİSİ

NİHAL SELCEN HANÇER

GENİŞLETİLMİŞ ÖZET

Devletin bir harcama birimi olarak ekonomide değişen rolü, kamusal müdahale alanının genişlemesine nedendir. Benzer şekilde, refah devleti yaklaşımı, yönetişim olgusu ve bu olgunun sonucu olarak kaynakların verimli-etkin-etkili kullanımına dair gereklilik, mali alanının genişletilmesi ihtiyacı, 2008 küresel krizin ardından yoğunlaşan harcama eğilimi; etkin bir kamu mali yönetimi için yeni politika araçlarının geliştirilmesini gerekli kılmıştır. Harcama gözden geçirme bu noktada, mali alan yaratmaya odaklanarak, kamu harcamalarının etkin yönetimini amaçlayan bir politika aracı olarak uygulanmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, harcama gözden geçirme yaklaşımına ilişkin kavramsal ve teorik çerçeveyi özetleyerek bu yöntemin kamu kaynaklarının etkin kullanımına katkı sağlayıp sağlamadığına ilişkin bir değerlendirme yapmaktır.

Harcama gözden geçirme sürecinin mali konsolidasyonu desteklemesi ve tasarruf opsiyonları oluşturarak paranın değerini artırması beklenmektedir. Nihai hedef; kamu harcama seviyesini kontrol etmek, gelişen politika önceliklerine göre harcamaları yeniden tahsis etme imkânı oluşturmak, mevcut politikaların

etkinliğini artırmak ve verimsiz kamu harcamalarını ortadan kaldırarak kamu kaynaklarını daha üretken alanlara yönlendirmektir. Böylelikle kamu kaynak kullanımında öngörülen tasarruflar yoluyla bütçe dengesini iyileştirerek mali disiplini sağlamak, sürdürülebilir büyüme temelinde makroekonomik yapıyı güçlendirmek, kamu hizmet sunumunun kalitesini artırmak amaçlanmaktadır.

Harcama gözden geçirmenin kavramsal ve teorik çerçevesi bu çalışmaya dahil edilen 25 OECD ülkesi temelinde incelenmiş ve özetlenmiştir. Harcama incelemeleri yıllık veya periyodik olarak gerçekleştirilmekte, dar veya kapsamlı olarak yürütülebilmektedir. Süreç genellikle maliye bakanlığı gibi merkezi bir otorite tarafından koordine edilmekte ve diğer kamu idareleri, parlamento, kamu dışından paydaşlar olmak üzere farklı aktörlerin süreç içerisinde rol ve görevleri bulunmaktadır. Çalışma grupları ve yönlendirme grupları olarak adlandırılan iki farklı yapı, sistemin etkin işletilebilmesi adına gerekli olup aktif role sahiptir.

Gözden geçirme sürecinin; hazırlık, karar, yönetim ve uygulama olarak sınıflandırılan her bir aşamasında rol ve sorumlulukların açık, net ve şeffaf bir şekilde tanımlanması ve yürütülmesi önemlidir. Sürecin başında tasarruf hedeflerinin belirli olması, sistemin rasyonel yürütülebilmesi için temel gerekliliklerdendir. Süreç sonunda elde edilen tasarrufları bütçe ve harcama kararlarına dahil etmek ve kaynak tahsisinde yönetime alternatif oluşturmak önemli olduğundan siyasi taahhüt sistem için temel gerekliliktir. Süreç sonunda elde edilmesi umulan tasarruf seçeneklerinin kaynak tahsisi noktasında etkin kullanımı ve reform seçeneğine zemin oluşturmasına yönelik beklenti, sürece ilişkin politik sahipliği gerekli kılmaktadır.

Sistemin unsur ve bileşenleri ile işleyişi, modele dahil edilen 25 ülke özelinde incelenmiş olunmakla birlikte, ülke uygulamalarına çalışmanın sınırlılıkları dahilinde yer verilememiştir. Çalışmanın analiz kısmı harcama gözden geçirme sistemini mali yönetimlerine entegre etmiş 25 OECD ülkesinde 2009-2022 dönemi esas alınarak yürütülmüştür.

Kamu kaynaklarının etkin kullanımının mali dengeyi -bütçe dengesi- iyileştireceği varsayımıyla, çalışmaya dahil edilen ülkelerin bütçe dengesi analizde bağımlı değişken olarak belirlenmiştir. Harcama gözden geçirme yöntemi modelde kukla değişken olarak tanımlanmış olup bağımsız değişkenler ise literatürde bütçe açıklarının belirleyicisi olarak belirlenen makroekonomik göstergeler incelenerek tespit edilmiştir.

Analize ilişkin en temel bulgu, artan kamu harcamalarının bütçe dengesi üzerindeki olumsuz etkisinin, harcama gözden geçirmenin bir politika aracı olarak uygulanmasının ardından belirli ölçüde iyileştiğidir. Kamu harcamalarının bütçe dengesi üzerindeki 1.032 yüzde puan olarak tespit edilen olumsuz ve bozucu etkinin harcama gözden geçirme süreci sonrasında 0.112 yüzde puan iyileştiğine yönelik sonuca ulaşılmıştır. Harcama gözden geçirmenin bir yöntem olarak kamu mali yönetim sistemine dahlinden sonra elde edilen bütçe dengesindeki bu olumlu değişim, harcama gözden geçirmenin kamu kaynaklarının etkin kullanımında olumlu etkisi olduğuna yönelik varsayımla örtüşmektedir. Bu sonuç çalışmanın başlangıcında ortaya konulan "Ülkeler genelinde harcama gözden geçirmenin giderek daha fazla benimsenmesi göz önüne alındığında, bu yaklaşım etkili bir mali politika mıdır" yönündeki savı destekler niteliktedir. Sonuç olarak denilebilir ki ekonomik büyümenin sağlanması ve toplumsal refah artışına ulaşılabilmesi amacıyla uygulanan genişletici mali politikaların toplumsal bir maliyeti vardır ve harcama gözden geçirme yöntemi bu maliyeti bertaraf etmek adına anlamlı ve önemli bir politika ve yönetim aracıdır.

SAYIŞTAY DERGİSİ
JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Cilt/Volume: 35
Sayı/Issue: 135
Aralık/December 2024

ISSN: 1300-1981
eISSN: 2651-351X
Araştırma Makalesi/Research Article

SAYIŞTAYLARIN KAMU SEKTÖRÜNDE ETİK YÖNETİMİ GÜÇLENDİRME UYGULAMALARI

PRACTICES OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS TO STRENGTHEN ETHICS MANAGEMENT IN PUBLIC ADMINISTRATION

Yaşar UZUN[1]

ÖZ

Bağımsız ve tarafsız dış denetim kurumları olan Sayıştaylar, ulusal dürüstlük sistemlerinin önemli bir unsuru olarak kamu yönetiminde dürüstlüğe dayalı bir anlayışın hakim kılınması ve etik dışı uygulamalarla mücadele edilmesinde kritik roller üstlenirler. Yürüttükleri denetimler, parlamentoya ve kamuoyuna sundukları raporlar ve diğer faaliyetleri ile bu alanda kamu kurumlarında ve kamuoyunda ihtiyaç duyulan kapasite ve duyarlılığın oluşmasına katkı sağlarlar. Bu çalışmada, kamu yönetimindeki dönüşüme bağlı olarak Sayıştaylar tarafından gerçekleştirilen denetimlerin de kapsam ve mahiyetinde gerçekleşen değişim çerçevesinde etik denetim uygulamaları ve bu denetimlerin kamu yönetiminin etik temellerini güçlendirmede üstlendiği işlevler analiz edilmiştir. Dünyanın çok farklı ülkelerinden Sayıştayların etik temalı denetimlerine ilişkin yayımlanmış, farklı alanlarda örneklik teşkil edebilecek nitelikteki raporları ile kurumsal faaliyet raporları üzerinde yapılan içerik analizlerinde, bu kurumların etik alanında denetim yapmak, etik rehberlik uygulamalarına öncülük etmek, kendi uygulamalarına ilişkin etik odaklı raporlama yapmak ve etik yönetim alanında ulusal ve uluslararası kurumlarla işbirliği yapmak gibi araçlarla kamuda etik yönetimi güçlendirme çabalarını sürdürdükleri tespit edilmiştir.

1- Sayıştay Uzman Denetçisi, Sayıştay Başkanlığı, yasaruzun@sayistay.gov.tr, orcid.org/ 0000-0003-38030611.

Gönderim Tarihi/Submitted: 10.02.2024
İlk Revizyon Talebi/First Revision Requested: 27.02.2024
Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 07.12.2024
Kabul Tarihi/Accepted: 12.12.2024
Atıf/To Cite: Uzun, Y. (2024). Sayıştayların Kamu Sektöründe Etik Yönetimi Güçlendirme Uygulamaları. Sayıştay Dergisi, 35(135), 569-600. https://doi.org/10.52836/sayistay.1614292.

ABSTRACT

As independent and impartial external audit institutions, Supreme Audit Institutions (SAIs) are one of the key components of national integrity systems. SAIs play critical roles in ensuring that integrity-based understanding prevails in public administration and in the fight against unethical practices. They contribute to the development of capacity and sensitivity needed in public institutions and public opinion in this field through their audits, reports they present to the parliament and the public, and other activities. In this study, ethical audit practices and the functions of these audits in strengthening the ethical foundations of public administration have been analysed by taking into account the change in the scope and nature of the audits carried out by SAIs due to the transformation in public administration. By content analysis made on ethical-themed audit reports and corporate activity reports of SAIs from many different countries, it has been determined that SAIs continue their efforts to strengthen ethical management in the public sector through approaches and tools including auditing ethics in the public sector, ethical guidance practices, ethics reporting activities related to themselves, cooperation with domestic and foreign institutions related to ethical management.

Anahtar Kelimeler: Sayıştay, etik yönetim, etik rehberlik, etiği denetlemek, etiği raporlamak

Key Words: Supreme Audit Institutions, ethical management, ethical guidance, auditing ethics, reporting ethics

GİRİŞ

Geçmişte olduğu gibi günümüzde de toplumları iyi yönetebilmenin anahtarı, etik değer ve ilkelerin, genel anlamıyla kamuda dürüstlüğün güvence altına alınması ve kamunun işleyişinde hayata geçirilmesidir. Devletin varlığını sürdürmesinde, fonksiyon ve işlevlerini başarılı şekilde yerine getirebilmesinde dürüstlüğe dayalı bir kamu yönetimi anlayışı esastır. Dürüstlük, geniş anlamıyla kamu yönetiminin genel geçer değerleri olan etik değer ve ilkelerin hayata geçirilmesi, işleyiş ve uygulamaların dayandıkları temelleri oluşturması anlamına da gelmektedir. Günümüzde kurumların ve buralarda görev alanların dürüstlüğü, güçlü devlet olmanın köşe taşı olarak değerlendirilmekte ve demokratik yönetişim mimarisi için bir temel oluşturmaktadır (Gutierrez, 2014: 78).

Kamu yönetiminin etik değer ve ilke temelli işleyişi, halkın kamu kaynaklarını yönetme yetkisini emanet ettiği liderler, yöneticiler ve kamu görevlilerine duyulan güveni korur ve güçlendirir. Kamu yönetiminde ahlakiliğin ölçütleri olan etik değer ve ilkelerden sapma, yönetimde yozlaşmaya kaynaklık

ederek kamuya duyulan güvenin zedelenmesine, kamu hizmetlerinin topluma olan maliyetinin artmasına, kamudan beklenen performansın ve hizmet kalitesinin azalmasına yol açar. Günümüzde toplumların ve kamu kaynaklarının etik değerlere uygun şekilde yönetilememesi; gelir adaletsizliği, yoksulluk, yolsuzluk, uluslararası toplu göçler, açlık, kıtlık, çevre kirliliği, insan kaçakçılığı, can ve mal kaybı, iç ve dış savaşlar gibi pek çok sorunlara yol açmaktadır. Söz konusu sorunların küresel etkileri nedeniyle, kamuda dürüstlük ve bunun nasıl sağlanacağı konusu Birleşmiş Milletler (BM) ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) gibi uluslararası kuruluşların önemli bir gündem maddesini oluşturmaktadır. BM'nin belirlediği Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları incelendiğinde ahlaki değerlerin aşınmasının ülkelerin toplumsal ve kamu yaşamında yol açtığı sorunların küresel boyut taşıdıkları ve küresel sorunlar için küresel çözüm arayışlarının gündemde olduğu anlaşılmaktadır (Birleşmiş Milletler Türkiye, 2024). OECD, 2017 yılında "Kamu Dürüstlüğüne İlişkin Tavsiye Kararı"nı geliştirmiş, bu tavsiye kararı ile kamuda dürüstlüğün sağlanması açısından "sistem", kültür" ve "hesap verebilirlik" alanlarında ilkelere dayalı rehberlik sağlayıcı yönetim stratejilerini kamu yönetimlerinin istifadesine sunmuştur (OECD, 2017).

Kamuda etik yönetim anlayışının güçlendirilmesinde parlamentodan yürütmeye, kamu idareleri ve kamu görevlilerinden vatandaşlara, özel sektör kuruluşlarından medyaya her bir kişi, kurum ve kuruluşa sorumluluk düşmektedir. Kamu yönetimlerinde dürüstlüğün sağlanmasında ve etik değerlerin güçlendirilmesinde sorumluluk halkalarından birisini de kamu mali yönetimlerinin yüksek denetim kurumları olan Sayıştaylar teşkil etmektedir. Bu çalışmanın amacı, kamu yönetimindeki dönüşüme bağlı olarak Sayıştaylar denetimlerinin kapsam ve mahiyetinde gerçekleşen değişim çerçevesinde etik denetim uygulamaları ve bu denetimlerin kamu yönetiminin etik temellerini güçlendirmede üstlendiği işlevleri analiz etmektir. Çalışmada, öncelikle temel kavramlara değinilecek, ardından Sayıştayların kamu yönetimindeki konumları ve kamuda etik yönetimi neden güçlendirmeleri gerektiği üzerinde durulacaktır. Çalışmada, Sayıştayların kamuda etik yönetimi güçlendirmeye yönelik uygulamaları kapsamında günümüzde kamuoyu ile paylaştıkları yöntem, araç ve yaklaşımlar da ele alınacaktır.

1. TEMEL KAVRAMLAR

Günümüzde sıkça duyduğumuz "etik", hem anlaşılması kolay, hem de karmaşık bir kavramdır. Eflatun ve Aristo, bu kavramı "iyi-yaşanmış bir hayat için temel gereklilik" olarak görmüşler, ancak her bir özel durumda doğru davranışı belirleme ve seçme kapasitesinin nasıl geliştirileceği konusunda farklı stratejilere sahip olmuşlardır. Eflatun'a göre "iyinin" tam olarak anlaşılması bilimler ve metafizik eğitimi aracılığıyla, Aristo'ya göre ise duygusal, sosyal ve rasyonel becerilerin uygulamaya konulmasıyla gelişecektir. Bu farklı görüşler, etik kavramına dair bütüncül tanımın ne olduğuna, etiğin tanıtımında çeşitli yaklaşım ve bilgi alanlarından yararlanılmasının önemine işaret etmektedir (Tribunal de Contas, 2018: 45). Aristo'dan bu yana bir felsefi disiplinin adı olan "etik" kelimesi, Yunanca'da "ethos" sözcüğünden gelmektedir. "Ethos" kavramının Latince karşılığı "mos" (çoğulu "mores") sözcüğüdür, dolayısıyla hem töre hem karakter anlamına gelir (Pieper, 2012: 31).

Etik, insan tutum ve davranışlarının iyi kötü-doğru yanlış açısından yargılanmasında rehber alınan değerler, ilkeler ve kurallar bütünüdür (Aydın ve Saldırım, 2019: 31). Etik, kişinin davranışlarına temel olan ahlak ilkelerinin tümüdür. Başka bir ifade ile etik, insanlara ''işlerin nasıl yapılması gerektiğini'' belirlemede yardımcı olan kılavuz (rehber) değerler, ilkeler ve standartlardır. Etik, aynı zamanda bir süreçtir. Bu süreçte karar alırken ve uygulamayı yaparken, belirli değerlere bağlı kalınarak hareket edilir (Kamu Görevlileri Etik Kurulu, 2022: 12, 13). Etiğin ne olduğunu tarif edebilmek için "ahlak" ve "etik" arasında bir ayrım yapılır. Ahlak, toplumlar tarafından, insanların birbirleriyle olan davranışlarını düzenlemek amacıyla geliştirilmiş olan normlar, kurallar ve değerler bütününe karşılık gelmektedir. Birey, ne zaman ki bu kural ve değerler üzerine düşünmeye başlar, hayatına birtakım ilke ve değerler ışığında düzen vermeye kalkışır, o zaman ahlaktan etiğe geçme durumuna gelir (Cevizci, 2013: 17). Ahlaki kavramları, yargıları ve davranış standartlarını, felsefenin bir dalı olarak açıklayan ve çözümleyen etik, ahlaki problemler, ahlaki yargılar ve ahlaklılık hakkındaki felsefi bir düşüncedir. Bu anlamda etik, ahlaki düşünüşün bize kazandırdığı bir bilinç durumudur (Poyraz, 2024). Bu çalışmada ise etik, yalnızca kamu yönetimindeki işlevi bakımından ele alınacaktır.

Kamu hizmetinde etik kavramı, genelde etik anlayışa ve kamu hizmetinde etik değerler dizgesine değinmekte; kamu görevlilerinin kamu hizmetini yerine getirirken karar alma ve yönetsel süreçlerde, böylesi bir anlayış ve değerler

çerçevesinde uyacağı ilke ve kuralları içermektedir (Öktem ve Ömürgönülşen, 2005: 232). Etik yönetimin üzerinde inşa edileceği etik değerler yalnızca kavramsal düzeyde tanımlanan bir metin veya ideal, ulaşılamaz bir durum olarak değil, aksine kamunun günlük iş ve işleyişinde uygulamaya konulmak, kamunun bir düzen içerisinde devamını sağlamak ve bu düzene duyulan güveni sürdürmek üzere vardır (Uzun ve Önder, 2021: 39). Etik ilke ve değerler, iyi davranışta bulunma ve kötü davranışlardan kaçınma konusunda kamu görevlilerine rehberlik eden yön levhalarıdır. Kamu yönetiminde Devlete ve kamu görevlilerine olan güveni artıran etik değer ve ilkeler, yönetimin meşruiyetini geliştirir, devlet ve halkın bütünleşmesini sağlar.

Etik değer ve ilkeler, kamu kurumlarındaki yönetsel davranış standartlarını yükseltmenin yanı sıra, değerlerin çatıştığı durumlarda karar vericilere ve uygulayıcılara yol gösterir, sosyal dokuyu, ekonomik gelişmeyi, demokrasiyi ve hukuk devletini güçlendirir (Kamu Görevlileri Etik Kurulu, 2022: 13,14). Bu çerçevede kamu hizmeti etiğine dayalı etik yönetim, kamuda görev alanların kamunun işini yaparken tarafsız, nesnel ve dürüstlükle davranmaları, devlet makamını kişisel, maddi veya siyasi kazanç için kullanmamaları anlamına gelmektedir (Kernaghan ve Dwivedi, 1983'den Aktaran: Öktem ve Ömürgönülşen, 2005: 232). Bir başka deyişle etik yönetim, tarafsızlık, dürüstlük, liyakat, nesnellik, saydamlık, hesap verebilirlik, adalet, eşitlik, kamu yararını gözetme, profesyonellik, tutumluluk ve etkinlik, hediye ve rüşvet almama gibi kamu görevlilerinin karar alırken ve hizmetleri yürütürken uymaları gereken ilke ve değerlerdir. Bu ilke ve değerleri benimseyen, karar ve işlemlerinde bu ilke ve değerleri uygulayan yönetim de etik yönetim olarak adlandırılmaktadır (Eryılmaz, 2008: 7).

Etik yönetim, aynı zamanda bir kurumun kurumsal dürüstlüğünü sağlamak, etik değer ve ilkelerin uygulanma gerekliliklerini karşılamak üzere gerekli faaliyetleri planlaması, uygulaması ve koordinasyonu sağlaması anlamına da gelmektedir. Bu nedenle etik yönetim, kurumsal işleyiş ile ilgili yönetsel faaliyetlerin ayrılmaz parçasıdır ve etik yönetim gereklerinin karşılanmasını sağlamak kurum liderliğinin sorumluluğundadır (EUROSAI TFAE, 2017: 23). Büyük bir organizasyon olan devletin lider ve yöneticilerinin de kamuda etik değer ve ilkeleri hayata geçirecek sistem ve kültürü inşa etmeleri beklenir.

2. SAYIŞTAYLAR VE KAMUDA ETİK YÖNETİMİN GÜÇLENDİRİLMESİ

2.1. Sayıştayların Temel İşlevleri ve Etik Yönetim İlişkisi

Devlet yönetiminde dürüstlük gereklerini karşılayacak bir sistem ve kültüre sahip olmak, devletin işleyişini kolaylaştırmanın yanı sıra kamu kaynaklarının etkin şekilde yönetilmesine, yolsuzluk ve suistimallerin önlenmesine, adaletli bir toplumsal yaşamın inşa edilmesine kaynaklık eder. Günümüzde kamu bütçesinin mevzuata uygunluğunun denetiminin yanı sıra kamu yönetiminde etik değer ve ilkelere dayalı yapı, sistem ve kültürü güçlendirecek yönetim yaklaşımlarının olup olmadığının değerlendirilmesi de önem taşımaktadır. Kamu gelirlerinin toplanmasında ve kamu giderlerinin yapılmasında adalet, kamu yararı, hukukun üstünlüğü, şeffaflık, eşitlik, hakkaniyet gibi etik değerlerin gözetilmesini sağlayacak sistem ve kültürel yapı, kamuda mali yönetim disiplinin güvencesidir.

Bilindiği üzere Sayıştaylar, kamu yönetimlerinde bütçe hakkını kullanmalarında parlamentolara yardımcı olan kurumlardır. Sayıştaylar gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri sonucunda kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında parlamentoya ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunmaktadır. Kamu malî yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesinde ve kamu kaynaklarının korunmasında güvence yapı taşı olan Sayıştaylar, hesap verme sorumluluğu ile malî saydamlığın yerleştirilmesini ve yaygınlaştırılmasını sağlamakta, kamu idarelerinin performansını değerlendirmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024: 2). Sayıştaylar, bulundukları ülkelerde kamu dürüstlüğünün sağlanmasında görev ve sorumluluk halkasını oluşturan ulusal dürüstlük sistemi aktörleri arasında yer almaktadır (TI, 2023). Bu nedenle Sayıştayların kamuda dürüstlük dışı davranışı önleyici, tespit edici ve yaptırıma bağlayıcı sistemlerin ve kültürün geliştirilmesinde rolleri olduğunu söylemek mümkündür. Sayıştayların misyonu artık sadece kamu yönetimlerinde mali disiplinin korunması değil, bunun yanı sıra kamu yönetimi etik değerlerini koruma ve gözetmeye ilişkin olarak da yönetimlerin şeffaflığını ve hesap verebilirliğini sağlamaya dönüşmüştür. Bir başka deyişle Sayıştaylar, artık sadece kamu hesaplarının doğruluğunun değil iyi yönetişimin de koruyucularıdır (Lopes, 2018: 10).

Sayıştaylar, kamuda etik yönetim altyapısının güçlendirilmesine yönelik çalışmalarıyla kurumların işleyiş kalitesine ve kamu beklentilerinin

karşılanmasına yönelik katkılar sağlamaktadır (Materljan, 2014: 59). Aşağıda, bu kurumların kamuda etik yönetimi güçlendirmeye ilişkin çalışmaları, uygulama örnekleri eşliğinde ele alınmaktadır.

2.2. Sayıştay Denetiminin Etik Boyutu ve İşlevleri

Denetim, "yönetme" işinin bir gereğidir. Yönetme fiili, amaç ve hedeflere giden yolda kurumsal iyi uygulamaların, gelişime ihtiyaç duyulan alanların ve bunları geliştirmeye yönelik atılacak adımların farkında olmayı gerekli kılmaktadır. Bu ise denetim fonksiyonunun temel görevlerindendir. Denetim, "bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığının" tespit edilmesidir (Can, 2022: 278). Denetim, yönetim işinin yapılış şekline "ayna" tutma, "olması gereken"e kıyasla "olanı" ortaya koyma faaliyetidir.

Kültürel kodlara bakıldığında, denetimin "iyi yönetim" açısından da gerekli bir işlev olduğu anlaşılmaktadır. Mesnevi'de "Kim, kendi noksanını görüp anlarsa yedeğinde dokuz at olduğu halde tekemmül yolunda koşar" (Milli Eğitim Bakanlığı, 1995: 1/3212-3213) denilmektedir. Kamu yönetimi açısından kıyaslandığında "denetim" işlevi "yönetme" işindeki eksiklikleri görme, bunları düzeltme ve geliştirmeye yönelik adımlar atmanın temel aracıdır. Nizamülmülk'ün Siyasetname adlı meşhur eserine "denetim" işlevi yönüyle bakıldığında denetimin, "yönetilen yerlerin ve hazinenin dört başının mamur olması"; "devletin ömrünün uzun olması"; "memlekette esenliğin sağlanması ve kargaşanın çıkmaması"; "devlet kaynaklarının muhafazası" gibi amaçlara hizmet eden bir yönetim fonksiyonu olarak öngörüldüğünü ifade etmek mümkündür (Uzun, 2021: 277).

Etiğin denetlenmesi denildiğinde ise, organizasyonda etik yönetim gerekliliklerine uygunluğu güvenceye almak üzere mevcut politika, plan, proje, yapı, süreç ve sistemlerin incelenmesi veya değerlendirilmesi (Morris: 2020), bunlara ilişkin "olması gerekenle" "olanın" ortaya konulması, aradaki farkın nasıl kapanması gerekeceğinin denetim görüş ve önerileriyle tarif edilmesi akla gelmektedir. Etiği denetlemek (etik denetim), bir organizasyonun işleyişinde üzerinde mutabık kalınmış etik davranış standartlarına uygunluğu değerlendiren bir süreçtir. Bu denetimlerde, denetlenen organizasyonlardaki etik sağlığa (etik yönetim gerekliliklerinin karşılanma düzeyine ve etkinliğine) odaklanılır. Etik denetimlerde, denetlenen kurumda her düzeydeki yönetici ve personelin etik dışı davranışlardan (hile, usulsüzlük, kayırmaca, rüşvet vb.)

sakınmalarını ve etik davranış sergilemelerini güvenceye almaya ve teşvik etmeye yönelik faaliyetlerin yerine getirilip getirilmediği değerlendirilir. Bu açıdan bakıldığında etik denetimler, kamu lider ve yöneticilerinin etik açıdan şeffaf ve hesap verebilir olmalarını sağlamaktadır (EUROSAI TFAE, 2017: 6).

Ulusal dürüstlüğün önemli bir aktörü olan Sayıştaylar, kamu yönetimlerinde pek çok işleve sahiptir: Yasama adına yürütmenin faaliyetlerini denetlemek, kamuda hesap verme sorumluluğunu ve saydamlığı tesis etmek, yolsuzlukla mücadele etmek, iç kontrol sistemini geliştirmek, kamu yönetiminde reformları desteklemek (Avci, 2022: 305), kamu mali yönetiminde disiplini sağlamak, kamuda etik değer ve ilkeleri güçlendirerek kamu dürüstlüğünün gelişimine katkı sunmak bunlardan bazılarıdır. Gelişen dünyada Sayıştaylar, kamu yönetiminde daha hesap verebilir ve etkin bir işleyişin sağlanması için daha aktif bir rol üstlenmeye yönelmektedirler. Burada değişimin yönü, kamu mali yönetiminde "gözlemci" rolünden kamu yönetimini "geliştirici" daha pro aktif bir role geçiş gayretleri şeklindedir (Dye ve Stapenhurst, 1998: 11). Bu nedenle Sayıştaylar, günümüzde geleneksel denetim yaklaşımlarına (mali denetim, mevzuata uygunluk denetimi ve performans denetimi) ilaveten özellik arz eden denetim faaliyetlerini de (bilişim sistemleri denetimi, çevre denetimi vb.) gerçekleştirmektedir. Sayıştayların bu denetimleri, kamuda şeffaflık, hesap verebilirlik, mevzuata uygunluk gibi pek çok etik değer ve ilkenin kamuda güçlendirilmesi açısından önemlidir.

3. SAYIŞTAYLARIN KAMUDA ETİĞİ DENETLEME UYGULAMALARI

Sayıştaylar etik yönetim gerekliliklerini, denetim yaklaşımları çerçevesinde denetim raporlarına konu edebilmekte; bunun da ötesinde etiği "doğrudan denetimin ana konusu" yapabilmektedir. Kamuda "etiğin denetimi" kapsamında sergilenen bu yaklaşımda etik yönetim unsurlarının varlığı, etkinliği, gelişme düzeyi gibi pek çok husus değerlendirme konusu yapılabilmekte, bu suretle etik yönetim gereklilikleri denetim paydaşlarının gündemine taşınmaktadır. Bu sayede Sayıştaylar, rutin faaliyetlerine dürüstlük odaklı çalışmaları ekleyerek dürüstlüğü teşvik etme konusunda kendi rollerini güçlendirmektedir (Lopes, 2020: 2). Sayıştaylar tarafından kamuda yapılan etik denetimlerin temel amacı, kamuda etik yönetim altyapısını (dürüstlük çerçevesini) ve kültürünü geliştirmektir (Uzun, 2017: 74). Günümüzde Sayıştayların etiği değerlendirme

konusu yaptıkları denetim uygulama örneklerinden bazıları (raporlama yılları esas alınarak) aşağıda ele alınmaktadır.

Sayıştay Başkanlığının 2023 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda Yer Alan "İç Kontrol Ortamının Oluşturulmasına İlişkin Eksiklikler" Başlıklı Denetim Tespitleri: Sayıştay Başkanlığı tarafından 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleri doğrultusunda düzenlenen 2023 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda, "kontrol ortamının, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olduğu, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyon yapısı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ve yönetim felsefesine ilişkin hususları kapsadığı" ifade edilmiştir. Söz konusu rapor, bazı kamu idarelerinde; "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmalarında eksiklikler olduğunu, bu çalışmaların yapılmadığını veya yeterli olmadığını, personelin işe alınması, yer değiştirmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikasının belirlenmediğini veya bunların belirlenip duyurulmasında yetersizlikler olduğunu ifade etmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024: 18).

Hollanda Sayıştayının Dürüstlük Temelleri Başlıklı Denetim Çalışması: Hollanda Sayıştayının 2024 yılında tamamladığı bu çalışmada Hollanda bakanlıklarında uygulanan dürüstlük politikası değerlendirilmiştir. Bu çalışmada, bakanlıklardaki etik danışmanların görevlerini etkin şekilde uyguladığı, bazı bakanlıklarda ise işyerindeki dürüstlük uygulamalarına daha fazla önem verilmesi ve gerekli izlemelerin yapılması ihtiyacı olduğu tespit edilmiştir. Denetim çalışması kapsamında merkezi yönetim kamu görevlilerine anketler gönderilerek dürüstlük politikalarının uygulamaları hakkındaki algıları da değerlendirilmiştir (Netherlands Court of Audit, 2024).

Bosna-Hersek Sayıştayının Bosna-Hersek Kurumlarının Dürüstlük Planlarını Hazırlama, İzleme ve Uygulama Faaliyetleri Başlıklı Denetim Uygulaması: Bosna Hersek Sayıştayının 2022 yılında tamamladığı bir denetim çalışmasında ülkedeki kurumların yolsuzlukla mücadele kapsamında önleyici mekanizmalardan biri olarak dürüstlük planlarını hazırlama, uygulama ve izlemede etkin olup olmadığı değerlendirilmiştir. Kurumsal dürüstlük planlarının "yolsuzluk risklerinin tanımlanacağı, önleyici tedbir ve faaliyetlerin planlanacağı bir belge" olarak ele alındığı bu denetim çalışması, denetim kapsamındaki

kurumların dürüstlük planlarını hazırlama ve izlemede etkin olmadıklarını, planlama rehberlerinin olmadığını, planların zamanında hazırlanmadığını, ölçülebilir göstergelerin olmadığını, plan içeriği risklerde tutarsızlıklar olduğunu ortaya koymuştur (EUROSAI Network for Ethics, 2022).

Malta Sayıştayının Kamu Çalışanlarına Rehberlik Eden Etik Çerçevenin Gözden Geçirilmesi Denetim Çalışması: Malta Sayıştayı, bu denetim çalışması ile kamu çalışanlarına rehberlik eden Kamu İdare Kanunu, Etik Kod ve Kamu Hizmeti Yönetim Kodu düzenlemelerinin "menfaat çatışması, hediye ve ikram kabulü, kamudan ayrılma sonrası istihdam, etik dışı davranışı raporlama, izleme ve yaptırıma bağlama" gibi alanlarda yeterli ölçüde rehberlik sağlayıp sağlamadığı, dolayısıyla etik rehberlik odaklı düzenlemelerin etkinliği konusunu ele almıştır. (NAOM, 2020).

Avrupa Sayıştayının (ECA) Belirli Avrupa Birliği (AB) Kurumlarında Etik Yönetim Çerçeveleri Başlıklı Denetim Çalışması: ECA, bu denetim çalışmasında seçili AB kurumlarında etik yönetim çerçevelerinin iyi şekilde oluşturulup oluşturulmadığını değerlendirmiştir. Denetim çalışmasında bir anket araştırması da yapılmış ve denetime alınan kurumların personelinin kurumsal etik çerçeveler hakkındaki farkındalık düzeyleri de değerlendirmeye alınmıştır (ECA, 2019).

Portekiz Sayıştayının Orman Yangını Mağdurlarına Yapılan Kamu Yardımlarında Dürüstlük Yaklaşımının Değerlendirilmesi Çalışması: Portekiz Sayıştayı bu denetim çalışması ile orman yangınlarında mağdur olanlara yapılan devlet yardımlarında etik dışı davranış risklerinin nasıl ele alındığını değerlendirmiştir (Tribunal de Contas/Portugal, 2017).

İngiltere Sayıştayının Hediye ve Misafirperverlik Kabulüne Yönelik İnceleme Çalışması: İngiltere Sayıştayı bu denetim çalışması ile merkezi kamu idarelerindeki kamu görevlilerine yönelik rehberlik ve düzenleme uygulamalarını, bu kapsamda denetime alınan kurumlardaki üst yönetimler tarafından kabul edilen/alınan kamuya duyurulmuş hediye ve misafirperverlik kayıtlarını, hediye ve misafirperverlik tekliflerinin yönetimine dair rehberlik çalışmalarını ve ilgili kayıtları incelemiştir (NAO UK, 2016: 4).

Viktorya Sayıştayı Sağlık Sektöründe Zorbalık ve Taciz Riskinin Yönetilmesi Denetim Çalışması: Viktorya Sayıştayının bu denetim çalışmasında, kamu sağlık hizmetlerinin sunulduğu işyerlerinde zorbalık ve taciz riskinin etkin şekilde yönetilip yönetilmediği değerlendirme konusu yapılmıştır (VAGO, 2016).

Avustralya Sayıştayının Avustralya Kamu İdarelerinde Menfaat Çatışmasının Yönetilmesi Denetim Çalışması: Avustralya Sayıştayı bu denetim çalışması ile kamu idarelerinde menfaat çatışması durumlarını tespit etmeye ve yönetmeye matuf gerekli politika ve süreçlerin uygulanıp uygulanmadığını değerlendirme konusu yapmıştır (ANAO, 2014).

Belçika Sayıştayının Federal Vergi İdarelerinde Dürüstlük Politikasının Uygulanması Denetim Çalışması: Belçika Sayıştayı bu çalışmasında, Federal Mali Departmanın vergi/gelir idaresine ilişkin birimlerinde etik dışı davranışı önleme, tespit etme ve düzeltme (yaptırıma bağlama) bağlamında dürüstlük politika uygulamalarının var olup olmadığını değerlendirmiştir (Roland, 2014: 56).

Sayıştaylar, denetim faaliyetleri aracılığıyla kamuda karar alma ve uygulama süreçlerinin kamu yararına uygun işlev sergilediğine ve yersiz etkilerden korunduğuna ilişkin güvenceyi sağlamakta, böylece vatandaşların yönetimlerden beklentilerinin karşılanmasında ve daha şeffaf ve etkin kamu idare yapısının desteklenmesinde kilit bir role sahip olmaktadırlar (Bertók, 2014: 50). Sayıştayların yaptıkları denetim çalışmalarıyla, kamuda dürüstlük risklerine duyarlı kültürel gelişimin önünün açılması, kamuda ihlal ve usulsüzlüklerin doğabileceği ortamların kamu yararı lehine düzeltilmesi ve iyileştirilmesi mümkün olmaktadır. Bu tür denetim çalışmaları, kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin yanı sıra etik değer ve ilkelerin çalışma hayatına yansımasıyla şekil alan kurumsal etik iklimin güçlenmesine, bu bağlamda kamu performansının gelişimine de katkı sunmaktadır.

4. SAYIŞTAYLARIN KAMU YÖNETİMİNDE ETİK REHBERLİK UYGULAMALARI

Sayıştaylar tarafından yerine getirilen geleneksel denetimler, genel anlamda "olanı" ve "olması gerekeni" tarif etmesi, bunlar arasındaki boşluğun nasıl giderilebileceğini denetim raporlarında denetim önerileri aracılığıyla ifade etmesi yönüyle hükümet ve kamu idarelerine bir nevi "rehberlik" desteği sunmaktadır. Sayıştayların etikle ilgili hususları doğrudan ya da dolaylı olarak değerlendirme konusu yaptığı denetimler için de bu husus geçerlidir. Sayıştaylar, kamu yönetimlerinde dürüstlüğün güçlendirilmesini desteklemeye yönelik "denetim" faaliyetlerinin yanı sıra, görev ve yetkilerini belirleyen mevzuat ve

kültürel yapıya dayalı olarak "etik rehberlik" mahiyeti taşıyan diğer faaliyetleri de gerçekleştirebilmektedir. Bu uygulamaların başlıca örnekleri şu şekildedir:

4.1. İç Denetim İçin Rehberlik Sağlamak

Sayıştaylar, yasal yetkilerine istinaden kamu idarelerinde iç denetim yapmakla görevli mensuplara idare bünyesinde etiğin denetimine yönelik yöntem ve araçlar hakkında rehberlik hizmeti sunabilmektedir. Kosta Rika Sayıştayı (Contraloría General de la República Costa Rica/ CGR) 2008 yılında iç denetçiler başta olmak üzere öz değerlendirme yapmak isteyen kurum yöneticileri, dış denetçiler ve diğer ilgililer için "Etik Denetim Rehberi" geliştirmiştir. Bu Rehber, kurumsal etik çerçeveyi değerlendirmek üzere etik denetim metodolojisi, etik denetimin özellikleri, kapsamı ve temel araçları gibi hususlarda bilgiler sunmaktadır. Rehberde "etiğin denetimi" kavramı, "kurumsal etik çerçeveyi güçlendirmek üzere bu çerçevenin etkinliğini ve işlerliğini değerlendirmeye yönelik sistematik, objektif ve profesyonel bir süreç olup, iç denetim açısından uygun denetim prosedür ve teknikleriyle yapılan bir değerlendirme" şeklinde izah edilmektedir. Rehber, idare bünyesinde yapılacak etiğin denetimi süreçlerinde yararlanılabilecek temel araçlar ve içerikleri hakkında da bilgilere yer vermektedir (EUROSAI Network for Ethics, 2024).

4.2. Kamu İdareleri İçin Rehberler Geliştirmek

Sayıştaylar, kamu idareleri ve burada görevli olanlara hitap eden "iyi uygulama rehberleri" geliştirebilmektedir. Bu rehberler, kamu yönetiminde etik yönetim gereklilikleri ve bunların nasıl karşılanabileceğine ilişkin kamu idareleri ve kamu görevlilerinin farkındalığını artırmakta, hükümetlerin ve kamu idarelerinin kamu politikası ve mevzuata dayalı olarak uygulamaya koymak istedikleri kamuda etik davranışı güçlendirme çalışmalarına destek sağlamaktadır. Aşağıda kamuoyu ile paylaşılmış olmaları nedeniyle tespit edilmiş ülke Sayıştaylarının geliştirmiş oldukları iyi uygulama rehber örneklerine yer verilecektir:

Yeni Zelanda Sayıştayının Çıkar Çatışmalarının Yönetilmesi İyi Uygulama Rehberi'nde, teşkilat yasası uyarınca Yeni Zelanda Sayıştayının "bütün kamu idarelerinin denetçisi" olduğu, bu nedenle onların faaliyetlerini mevzuata uygun yapmaları konusunda onları destekleme ve kamu güvenini teşvik etme açısından bir "role" sahip olduğu vurgulanmıştır. Rehberde, çıkar çatışmalarının yönetilmesi konusunun kamu güvenini korumanın da temel bir

unsuru olduğuna dikkat çekilmekte, bu nedenle, Yeni Zelanda Sayıştayının iyi uygulamayı destekleme amaçlı güçlü bir nedene sahip olduğuna işaret edilmektedir. Rehber, kamuda çıkar çatışmasını tanımlamakta, nasıl tespit edilebileceği, gündeme getirileceği/raporlanacağı ve yönetileceği hakkında bilgiler içermektedir (Yeni Zelanda Sayıştayı, 2020). Yeni Zelanda Sayıştayı, söz konusu rehberin yanı sıra kamu idarelerinin çıkar çatışmaları konusunda personeline sunacağı eğitim faaliyetlerinde yararlanabilmeleri için "önyargılı ve taraflı olmak, hediye ve misafirperverlik teklifleri, ihale isteklileri ile kişisel ilişkiler" konularında "animasyon videoları", ayrıca "çıkarların çatışmaya yol açtığı senaryo çeşitlerine dayalı online testler" hazırlayarak kurumsal internet sayfasında da paylaşmıştır (Yeni Zelanda Sayıştayı, 2020).

Batı Avustralya Sayıştayı da kamu idarelerine hitaben "Hile Riskinin Yönetilmesi İyi Uygulama Rehberi"ni geliştirmiştir. Söz konusu rehber, Batı Avustralya (WA) kamu kurumlarının hile ve yolsuzluk risklerini yönetmelerinde yardımcı olmak, bu bağlamda kamuda hile ve yolsuzluk kontrol kalitesini yükseltmek üzere hazırlanmış ve kamuoyu ile de paylaşılmıştır. Rehberde hile ve yolsuzluk risklerini yönetmenin önemine değinilerek bu risklerin nasıl yönetilebileceğine dair rehberlik desteği sağlanmakta, uygulamada yararlanılabilecek araç örneklerine yer verilmektedir. Rehber, Batı Avustralya kamu sektöründe son 15 yılda tespit edilen bazı hile vakalarına ve bunların etkilediği kamu hizmet alanlarına, ayrıca örnek iş süreçleri üzerinden hile ve yolsuzluk risklerinin yönetim aşamaları hakkında bilgilere yer vermiştir (Batı Avustralya Sayıştayı, 2022). Batı Avustralya Sayıştayı, söz konusu rehberin ekleri olan araçları internet sayfası üzerinden de ayrıca kamuoyu ile paylaşmıştır.

Irak Sayıştayı da etik dışı davranış olan hile ve yolsuzlukla mücadelede "önleyici yaklaşımların" önemine binaen kamu idareleri için bir rehberlik çalışması gerçekleştirmiştir. Rehberlik çalışması, kamu idarelerine hile ve yolsuzlukla mücadele politikalarını geliştirmelerine yardımcı olmayı, risklerini değerlendirmeleri ve yönetmeleri konusunda kendilerine destek sağlamayı amaçlamaktadır. Söz konusu rehber, dört bölüm başlığı altında geliştirilmiştir: Yönetim çerçevesi ve temel kavramlar, yolsuzlukla mücadele ve hilenin önlenmesine yönelik planın nasıl geliştirileceği, hile ve yolsuzluğun tespiti ve raporlanması metotları, hile ve yolsuzluğa verilebilecek uygun karşılıklar (ARABOSAI, 2020: 33).

4.3. Uluslararası Rehberler Geliştirmek

Sayıştayların üyesi oldukları uluslararası organizasyonlar da Sayıştayların kendi bünyelerinde uygulanmak üzere "etik rehberlik" mahiyetinde dokümanlar geliştirebilmektedir. Söz konusu rehberler ilk etapta "Sayıştaylara" hitap etse de bu dokümanların kamu idareleri tarafından da kendi özelinde referans kaynak olarak yararlanabilecek boyutları olduğu düşünülmektedir. Dolayısıyla Sayıştayların bu tür faaliyetler aracılığıyla da kamu yönetimine etik rehberlik desteği verdikleri açıktır.

Avrupa Sayıştaylar Birliği (EUROSAI) Denetim ve Etik Çalışma Gücü (Audit &Ethics Task Force/ TFAE), 2011 yılında EUROSAI Yönetim Kurulu toplantısında, Sayıştaylarda ve kamu organizasyonlarında etik davranışı ve dürüstlüğü teşvik etmek amacı ile oluşturulmuştur (EUROSAI, 2024). Çalışma Gücü, 2011-2021 yılları arasında pek çok faaliyet yerine getirmiş olup bunlardan bazıları bu Güce üye Sayıştayların destek ve katkılarıyla geliştirilen rehberlerdir. Söz konusu rehberlerden birisi, 2017 yılında hazırlanan "Kamu Sektörü Organizasyonlarında Etiğin Denetimi Rehberi"dir (EUROSAI, 2017). Bu rehber, Sayıştayların kamuda etiğin denetimi aracılığıyla kamu sektöründe etik yönetim gerekliliklerinin güçlendirilmesine destek olmaları için hazırlanmıştır. Sayıştaylar için geliştirilmiş olan bu rehberin içerdiği tanımlar, metodolojik yaklaşımlar ve araçlar ile referans kaynaklar itibarıyla kamuda gerçekleştirilecek iç denetim ve kurumsal öz değerlendirme faaliyetleri için de yararlanılabilecek bir çalışma olduğu düşünülmektedir. EUROSAI Denetim ve Etik Çalışma Gücü tarafından geliştirilen diğer rehberler ise, "Yüksek Denetim Kurumları İçin Etik Eğitim Modeli Rehberi" ve "Yüksek Denetim Kurumları İçin Etik Olgunluk Modeli Rehberi"dir.

Yüksek Denetim Kurumları İçin Etik Eğitim Modeli Rehberi, INTOSAI tarafından geliştirilen ISSAI 130 Etik Kod gereklerini karşılama kapsamında etik eğitimlerini vermede Sayıştaylara rehberlik ve destek sağlayan bir çalışmadır (Hırvatistan Sayıştayı ve Portekiz Sayıştayı, 2021: 62). Rehber, etik eğitim faaliyetlerini organize etmelerinde Sayıştaylara ilham kaynağı ve destek olmayı, diğer kamu idareleri içinde yararlı olmayı amaçlamaktadır. Söz konusu rehber, etik eğitim aktiviteleri için izlenebilecek muhtemel eğitim stratejileri ve yaklaşımları, etik eğitimlerin amaçları, eğitimin muhtemel içerikleri, eğitim kursunun tasarlanması vb. konulara ilişkin bilgiler içermektedir. Etik eğitimleri için geliştirilebilecek eğitim modülleri hakkında da bilgiler içeren rehberde,etik

eğitimi kurs örnekleri, iç kontrol sistemi ve etik kontrol sistemi kavramları, etik kültür, değerlerin davranışta yansıması ve değerlendirme araçları gibi konulara da yer verilmiştir (EUROSAI TFAE, 2021).

Yüksek Denetim Kurumları İçin Etik Olgunluk Modeli Rehberi (2021a) ise Sayıştayların kamuda örnek bir kurum yapısı sergileyerek etik değer ve ilkeleri öncelikle kendi bünyelerinde hayata geçirebilmelerinde rehberlik sağlayıcı önemli bir başvuru kaynağıdır. Bu rehber, Sayıştayların kurumsal işleyişlerinde etik yönetim altyapısı ve kültürünü güçlendirmeleri amacıyla kendilerine yönelik öz değerlendirme ve denetim çalışmalarında güçlü oldukları ve gelişim ihtiyacı duydukları alanları tespit edebilmeleri ve yönetsel önerileri geliştirebilmeleri açısından önemli fırsatlar sunmaktadır. Söz konusu rehber, ISSAI 130 Etik Kodlar standart gereklerini karşılamalarında Sayıştaylara yardımcı olmak üzere adım adım izlenmesi gereken yol haritasını, ISSAI'lere uygunluk düzeylerinin tariflerini ve bunların sağlanmasına yönelik vizyonu sağlamaktadır (Hırvatistan Sayıştayı ve Portekiz Sayıştayı, 2021: 62). Bu rehber Sayıştayların etik yönetim işleyişinde olgunluk adımlarını beş düzey üzerinden tarif etmektedir: "Başlangıç Düzeyindeki Sayıştay", "İlerleyen Sayıştay", "Sistemini Oluşturmuş Sayıştay", "Olgunlaşmış Sayıştay", "Lider Sayıştay". Rehber, söz konusu bu olgunluk aşamalarını, etik yönetim unsurları (etik kodlar, etik kültür, etik liderlik, etik rehberlik, etik yönetim ve izleme, etik kontrol ve uygulama) üzerinden her bir düzey için ayrı ayrı tarif etmekte ve özelliklerini ifade etmektedir (EUROSAI TFAE, 2021a).

4.4. Etik Rehberlik Konulu Proje Bazlı Çalışmalar Yürütmek

Sayıştaylar, etik değerler ve etik dışı davranış konusunda toplumu bilgilendirme ve bilinçlendirmeye yönelik etik rehberlik faaliyeti gerçekleştirebilmektedir. Kolombiya Sayıştayının (CGRC) 2000 yılında hayata geçirdiği bir uygulamada Kolombiya Sayıştayı temsilcileri ile üniversite öğrencileri bir araya gelmekte ve etik dışı davranış türleri tanıtılmaktadır (Uzun, 2019: 22). Uygulama kapsamında Kolombiya Sayıştayı tarafından katılımcılara etik dışı davranışın (örneğin yolsuzluğun) muhtemel nedenleri, ülkede yol açacağı olumsuz etkileri, bunların nasıl çözümlenebileceği, hangi araçlardan yararlanabilecekleri gibi konularda bilgilendirmeler yapılmakta, görüş ve düşünceleri alınmaktadır (OLACEFS, 2013: 116).

Sayıştaylar, hata ve usulsüzlüklerle mücadelede gerekli kurumsal farkındalığın geliştirilmesi kapsamında bir rehberlik faaliyeti olarak proje bazlı çalışmalar da yürütebilmektedir. Örneğin Macaristan Sayıştayı 2009 yılında "Dürüstlük Projesi/Integrity Project" başlatmış, kamu idarelerinde dürüstlük kültürünü teşvik etmek, kamuda şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırmak üzere bir "öz değerlendirme anket araştırma" çalışması gerçekleştirmiştir. Kamu idarelerinin gönüllülük üzerine katıldığı bu çalışmada yıllar içerisinde olumlu sonuçlar alınmıştır. Bu çalışma aracılığıyla kamu idareleri iç düzenlemelerinin yasal gerekliliklerine uygunluğunu test etme ve anket araştırma çalışması sonucunda tespit ettikleri risklerini belirleyerek kendilerini gelecek denetimlere hazırlama fırsatı bulmuşlardır. Anket araştırma çalışması, kamu idareleri için kendi bünyelerinde uygulayabilecekleri kıyaslama ölçütleri geliştirme fırsatı da sunmuştur (Pulay, 2021).

Sayıştayların toplumsal yapıya (öğrenciler, vatandaşlar, sivil toplum kuruluşları vb.) sundukları kurumsal tanıtımlar, vatandaşların hakları konusunda bilinçlendirme faaliyetleri gibi etik rehberlik uygulamaları, bu kurumların toplumsal tanınırlığına katkı sunmakta, paydaşlarla kurumsal iletişim kültürünün gelişimine destek sağlamaktadır. Etik yönetim alanında Sayıştayların topluma sunacağı rehberlik çalışma ve uygulamaları sayesinde, kamuda hata ve usulsüzlüklerin önüne geçilmesi ve Sayıştay denetimlerinden beklentiler kapsamında toplumun görüş, öneri ve kanaatlerinin öğrenilmesi de mümkün olmakta, bu sayede Sayıştayların kendi denetim plan ve programlarını etkin şekilde geliştirme fırsatları oluşmaktadır.

Sayıştayların görev ve yetkilerine dayalı olarak kamu idareleri tarafından yapılan çalışmaları tamamlayıcı mahiyette sağlayacakları rehberlik desteği de söz konusu idarelerin kurumsal işleyiş ve süreçlerinde etik kontrol sistemlerini geliştirmelerine, ayrıca kamuda hayata geçirilen etik yönetim düzenlemelerinin amaçları doğrultusunda uygulanmalarına destek sağlayacaktır. Sayıştayların bu tür etkinlikleri, kamu idareleri bünyesinde değer ve ilkelere dayalı ahlaki yönetim yaklaşım ve politikalarının güçlendirilmesine dışsal bir destek sağlamakta, kamu yönetimlerinden beklenen mali disiplin altyapısının sağlam temeller üzerine inşa edilmesine katkı sunmaktadır. Ayrıca Sayıştayların oluşturduğu uluslararası organizasyonlar tarafından etik yönetim alanında geliştirilen rehberlerin de Sayıştayların yanı sıra, kurum kültürü ve ihtiyaçlarına göre doğru şekilde uyarlandığında diğer kamu idareleri için de kendi uygulamalarını geliştirmelerinde önemli bir kılavuzluk desteği sağlayacağı düşünülmektedir.

4.5. Kendi Etik Uygulamalarına İlişkin Raporlama Yapmak

Kurumsal etik uygulamalara dair kamuoyuna yapılacak raporlama faaliyeti aracılığıyla, kurumun vizyon, misyon, amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini güvenceye almak üzere etik yönetimin farklı boyutları olan sistem, kültür, izleme, kontrol ve insan yönetimi alanında uygulanan yönetim yaklaşımları, planlar, programlar, politikalar, yapı ve süreçler, bunlar için tahsis edilmiş kaynakların amaç ve hedeflerine uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığı ve bunlara ilişkin performans sonuçları gibi hususlar hakkında rapor paydaşlarına bilgiler sunulur. Bu yönüyle bakıldığında kamuda lider ve yönetici olarak görev icra edenlerin, etik değer ve ilkelere uygun şekilde insan yönetimi faaliyet ve uygulamalarında kurumsal paydaşlara karşı şeffaf ve hesap verebilir olmaları beklenir. Bunun bir gereği olarak kurum bünyesinde etik yönetim politika ve uygulamaları hakkında paydaşlara gerekli, zamanlı ve doğru bilgiler sunulmalıdır. Sayıştayların kendi bünyelerindeki etik yönetim uygulama sonuçlarına dair yapmış oldukları raporlama örnekleri aşağıda ifade edilmiştir:

4.5.1. Avustralya Sayıştayının Dürüstlük Çerçevesi ve Buna İlişkin Raporlama Uygulaması

Avustralya Sayıştayı (ANAO), kurumsal internet sayfasında Dürüstlük Yönetim çerçevesi ve buna ilişkin kurumsal yapı hakkında bilgi paylaşımında bulunmuş, ANAO'nun 2022-2023 dönemi dürüstlük uygulamalarına ilişkin rapor içerik bilgisine yer vermiştir. ANAO'nun bu paylaşımında; ANAO'nun Dürüstlük Yönetim Çerçevesinin amacı, ANAO'nun değerleri, ANAO'nun "dürüstlük" kavramı tarifleri, ANAO Dürüstlük Beyanı, Dürüstlük Yönetim Çerçevesinin unsurları, etik kültürü geliştirici kurumsal uygulamalar, ANAO'nun dürüstlük yönetiminde dair yapısı hakkında bilgiler edinmek mümkündür (ANAO, 2023).

ANAO'nun 2022-2023 dönemi Dürüstlük Uygulamaları Raporu'nda ise, ilgili dönemde dürüstlükle ilgili ortaya çıkan meselelere yer verilmekte, dürüstlük yönetim çerçevesinin uygulamada güçlendirilmesi gereken yönlerine, dürüstlükle ilgili risklere, dürüstlük açısından kırılgan/zayıf süreç ve uygulamalarla ilgili konular ve trendlere, dürüstlükle ilgili yeni kontrollere değinilmektedir. ANAO Dürüstlük Raporu'nda yer verilen konulardan bazıları şunlardır:

- Etik kod ihlaline ilişkin ilgili yılda soruşturma yapılıp yapılmadığı,
- Kurumda ilgili yılda ayırımcılığın resmi olarak raporlanıp raporlanmadığı,

- Kurumda zorbalık ve tacizle ilgili resmi başvuruların olup olmadığı, resmi başvuru aşamasına gelmeden önce çözümlenen olayların olup olmadığı, zorbalık ve tacizi önlemekle ilgili çalışmaların yapılıp yapılmadığı,
- Kurumun sağlıklı ve güvenlikli bir işyeri olması için yapılan çalışmalar,
- Kurum mensuplarının aldığı veya reddettiği hediye ve diğer edinimlere (faydalar, kazançlar) dair bilgiler (ANAO, 2023).

4.5.2. Kanada Sayıştayının 2022-2023 İstihdamda Eşitlik Raporu

Kanada Sayıştayı, her yıl Kanada Hazine Kuruluna (Treasury Board of Canada) "istihdamda eşitlik" politikalarının uygulanmasına ilişkin bir rapor sunmakta, bu raporda kurumdaki belirli çalışan grupların temsiline yönelik bilgilere yer vermektedir. Kurumun 2022-2023 mali yıl dönemi için hazırlamış olduğu rapor (2023) incelendiğinde raporun temel bileşenlerinin aşağıdaki hususlardan oluştuğu anlaşılmaktadır:

- Kanada Sayıştayının tabi olduğu mevzuat altyapısı,
- İstihdam Eşitliği Kanunu hükümlerinin uygulanması kapsamında Kanada Sayıştayının görev ve yetkileri,
- Merkezde ve bölge ofislerinde istihdam edilen çalışan sayısı, denetim ekip yapısı, çalışan yetkinlikleri,
- İş ortamına ilişkin olarak Kanada Sayıştayının iş ortamında önemsediği değerler ve ilkeler, çalışanlardan beklenen davranış standartları ile çalışan yetkinlik ve davranışlarının değerlendirilme süreci,
- Çalışan eşitliği, çeşitliliği ve hariçte bırakmama alanında geliştirilen kurumsal planlar ("Üçer Yıllık İstihdamda Eşitlik Planı", "Erişebilirlik Planı", "Zihinsel Sağlık Stratejisi", "Çeşitlilik ve Hariçte Bırakmama Planı"),
- İstihdam Eşitliği Kanunu hükümlerinin ve kurumsal planların uygulanmasına yönelik kurumsal yapının tarifi.

Kanada Sayıştayının bahse konu 2022-2023 Dönemi İstihdamda Eşitlik Raporu'nda İstihdam Eşitliği Planı ve amacı hakkında da açıklayıcı bilgilere yer verilmiştir. Buna göre söz konusu Plan, İstihdam Eşitliği Kanun hükümleri doğrultusunda hazırlanmıştır. Plan, meslek gruplarının ve düzeylerinin kurum içerisinde temsil kabiliyetlerini güçlendirmeye yönelik olarak Kanada

Sayıştayının taahhütlerini ortaya koymakta; katılımcılığa, çeşitliliğe ve saygıya dayalı iş ortamı geliştirme konusunda kurumsal inisiyatifleri açıklamaktadır (Kanada Sayıştayı, 2023).

4.5.3. Moldova Sayıştayının Dürüstlük Öz Değerlendirme Raporlaması

Moldova Sayıştayı, Hollanda Sayıştayının geliştirdiği ve yararlanılması için INTOSAI üye Sayıştaylarına sunmuş olduğu SAINT metodolojisinden yararlanarak 2016 yılında bir öz değerlendirme çalışması yapmış ve sonuçlarını kamuoyu ile paylaşmıştır. Bu çalışma (IntoSAINT), kurum misyonunun gerçekleştirilmesinde ve kurumsal işleyişte yolsuzluğun önlenmesine, kurumda dürüstlük anlayış ve uygulamalarının güçlendirilmesine yönelik yönetim tavsiyelerinin geliştirilmesini mümkün kılmaktadır. Bu yönüyle kurumun dürüstlük politikalarının güçlendirilmesinde ve çalışanların kurumsal dürüstlükle ilgili farkındalıklarının geliştirilmesine destek sağlayıcı bir yönetim aracıdır (INTOSAI, 2024).

Moldova Sayıştayının bütün kurumu değerlendirmeye alarak yaptığı bu çalışmada, kurumun "kırılganlık profili" elde edilmiş, kurumun dürüstlük kontrol sisteminin "olgunluk düzeyi" de değerlendirilmiştir. Çalışmada, kurumun mevcut dürüstlük kontrol sisteminin olgunluk düzeyi ile kurumun kırılganlık düzeyi karşılaştırılmış, sistemin geliştirilebileceği alanlar ile kırılganlık potansiyelinin azaltılabileceği süreçler üzerinde yönetim önerileri geliştirilmiştir (Moldova Sayıştayı, 2016).

Sayıştaylar tarafından kamuoyuna yapılacak kurumsal etik yönetim uygulamalarına dair raporlar, bu kurumlardan beklenen bağımsızlık, tarafsızlık, profesyonellik gibi etik ilke gereklerinin nasıl uygulamaya geçirildiği, kurumun bu amaçla geliştirdiği plan, program, politika, yapı ve süreçlerin uygulama sonuçlarının neler olduğu konusunda kurum paydaşlarına bilgiler sunar. Bu tür bir çalışmanın temel motifleri olarak şu hususları ifade etmek gerekir: Etiğin kurumsal uygulamalarına dair raporlama faaliyeti yönetim işinin bir gereğidir. Öte yandan Sayıştaylar, idarelerin plan, program, işlem ve faaliyetlerini denetlemekte, bu kapsamda etik mevzuat gereklerinin karşılanıp karşılanmadığını da denetimlerinde değerlendirme konusu yapabilmektedirler. Bu bağlamda, kamuda bu tür denetimleri yapan Sayıştayların kendi uygulamalarında da bunun gereklerini yerine getirdiğini paydaşlara karşı ortaya koyması tabii bir beklentidir. Rol model kurumlar olarak Sayıştayların etik

yönetim gereklerine dair kendi raporlarını geliştirmesi ve paydaşlarına sunması, denetlenen idarelerden beklenilen uygulamaların Sayıştayların kendileri açısından nasıl değerlendirildiğini anlamak ve diğer idarelere yol gösterici olmak açısından önemlidir. Bu tür raporlama faaliyetleri, aynı zamanda bu kurumları dinamik, etik dışı davranış risklerinin yönetilmesi konusunda hassas ve uyanık olmalarını sağlar. Bunun yanı sıra söz konusu faaliyetler aracılığıyla, etik davranış standartlarının güvenceye alınması konusu bu kurumların sürekli şekilde gündemlerinde olur ve kurum paydaşlarına karşı şeffaf ve sorumlu yönetim anlayış ve uygulamalarının güçlenmesine kaynaklık eder.

5. SAYIŞTAYLARIN KAMU YÖNETİMİNDE ETİK ODAKLI İŞ BİRLİĞİ UYGULAMALARI

Sayıştaylar, kamu yönetimlerinde etik davranışı güçlendirmeye yönelik olarak ülke dışındaki emsal kurumlarla ve ülke içerisinde diğer kurumlarla iş birliği çalışmaları gerçekleştirebilmektedir.

5.1. Ülke Dışındaki Emsal Kurumlarla İş Birliği Uygulamaları

Sayıştayların ülke dışındaki emsal kurumlarla yapmış oldukları iş birlikleri, uluslararası bir organizasyon çatısı altında ortak amaç ve hedefler doğrultusunda bir araya gelerek gerçekleştirdikleri çalışmalar şeklinde olabilmektedir. Sayıştayların kendi aralarında geliştirdikleri yakın ilişkiler de etik alanındaki iş birliği çalışmalarına güçlü bir zemin kazandırabilmektedir.

EUROSAI Çatısı Altında Gerçekleştirilen Etik Yönetim Odaklı Çalışmalar: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI)'nin Avrupa bölgesel teşkilatı olan EUROSAI bünyesinde 2011 yılında Denetim ve Etik Çalışma Gücü oluşturulmuştur. Çalışma Gücü, kurulduğu tarihten görev süresini tamamladığı 2021 yılına kadar ülkemiz Sayıştayının da üyesi olduğu EUROSAI'ye üye ülke Sayıştaylarının ortak katkılarıyla örnekleri yukarıda da ifade edilen etik yönetim ve etik denetimle ilgili rehberler, çalışma raporları, anket araştırma çalışmaları, seminerler, çalıştaylar vb. pek çok ürün ve etkinliği ortaya koymuştur. Bu bağlamda Çalışma Gücü, günümüz etik yönetim gereklilikleri ve uygulamalarına ilişkin olarak Sayıştaylar arasında farkındalığın gelişimine, deneyim ve tecrübe paylaşımına katkıda bulunmuştur. EUROSAI Denetim ve Etik Çalışma Gücünün görev süresinin tamamlanması sonrasında ise 11. EUROSAI Kongresinde alınan karar üzerine EUROSAI Etik Ağı (EUROSAI Network for Ethics/EUROSAI N.ET)

oluşturulmuştur. Söz konusu Ağ, Sayıştayları etik yönetim, etikle ilgili denetim inisiyatifleri ve yolsuzlukla mücadele alanında bilgi sahibi kılma ve iş birliği yapabilme zemini sağlayacak sürekli bir online platform olarak geliştirilmiştir (EUROSAI Network for Ethics, 2021).

T.C. Sayıştay Başkanlığının Etik Yönetim Alanında ECOSAI Çatısı Altında Gerçekleştirdiği Çalışmalar: Sayıştay Başkanlığı, düzenlemiş olduğu uluslararası eğitim programları ile bilgi birikimini ve köklü tecrübesini çeşitli ülke Sayıştayları ile düzenli olarak paylaşmaktadır. Bu eğitim programları, ikili iş birliği anlaşması kapsamında yürütülebildiği gibi uluslararası Sayıştay teşkilatlarınca organize edilen programlar bünyesinde de gerçekleştirilebilmektedir. Sayıştay Başkanlığı, kamu yönetiminde etiğin güçlendirilmesi alanında 2019 yılında Ekonomik İşbirliği Organizasyonu Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (ECOSAI) üyesi Sayıştaylara yönelik olarak "Etik Denetimine Giriş" konulu bir çalıştay programı düzenlemiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2020: 102). Bu eğitim programı ile katılımcılara kamu yönetimlerinde etiğin denetimine olan ihtiyaç, kamuda etiğin nasıl denetlenebileceği ve raporlanabileceği, etiğin denetiminde izlenebilecek yaklaşımlar gibi hususlarda uygulama örneklerine dayalı olarak bilgilendirme çalışmaları yapılmıştır.

Sayıştaylar, iş birliği anlaşmaları çerçevesinde de ülke dışındaki emsal kurumlar ile etik yönetim alanında ortak çalışmalar yapabilmektedir. Buna ilişkin bazı uygulama örnekleri şu şekildedir:

Karadağ Sayıştayının Etik Yönetim Alanında Diğer Ülke Sayıştayları ile Yapmış Oldukları Uygulamalar: Karadağ Sayıştayı, 2022 yılında Hollanda Sayıştayı ile işbirliği çerçevesinde "SAINT-Dürüstlük Öz Değerlendirme" çalışması gerçekleştirmiş, Hırvatistan Sayıştayı ile işbirliği kapsamında 2023 yılında kurum çalışanlarına yönelik olarak güncellenmiş "etik kodlar, etik yönetim çerçevesi, etik davranışı izleme ve değerlendirme araçları, etik ikilemler, etik denetim ve uygulamaları" gibi başlıkları içeren eğitim seminer programı düzenlemiştir (EUROSAI Network for Ethics, 2024).

Hollanda Sayıştayının Diğer Ülke Sayıştayları ile Yürüttüğü Çalışmalar: Hollanda Sayıştayı, Sayıştayların dürüstlük yönetim anlayışı ve uygulamalarını değerlendirme aracı IntoSAINT'in INTOSAI'ye üye ülke Sayıştaylarına yaygınlaştırma faaliyetlerini ilgili Sayıştaylar arası iş birliği çalışmaları kapsamında sürdürmektedir (Hollanda Sayıştayı, 2024). Örneğin 2012 yılında

Kuveyt Sayıştayının ev sahipliğinde düzenlenen ARABOSAI moderatör eğitimi çalışması, Vietnam Sayıştayı IntoSAINT Öz Değerlendirme çalışması gibi (Hollanda Sayıştayı, 2013).

5.2. Sayıştayların Ülke İçerisindeki Kurum ve Kuruluşlarla Yapmış Oldukları İş Birliği Uygulamaları

Sayıştaylar, kamu yönetimlerinde etik davranışı güçlendirmeye yönelik olarak ülke içerisinde diğer kurum ve kuruluşlarla da iş birliği çalışmaları gerçekleştirebilmektedir. Sayıştayların yapmış oldukları bu tür iş birliklerine dair bazı uygulama örnekleri şu şekildedir:

T.C. Sayıştay Başkanlığının Katılım Sağladığı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Etik Platform Uygulaması: Sayıştay Başkanlığı, Kamu Görevlileri Etik Kurulu'nun daveti üzerine bu Kurul'un koordinasyonunda düzenlenen Etik Platform toplantılarına katılmakta, kurumsal tecrübe ve birikimine dayalı olarak kamuda etik yönetim alanında iyi uygulamaların geliştirilmesine yönelik katkılarını sunmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024a). Söz konusu Platform, kamu kurumlarında etik farkındalığı artırmak üzere, Kamu Görevlileri Etik Kurulu ile kamu kurumları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, sendikalar ve sivil toplum kuruluşlarının iş birliği halinde çalışması amacıyla kurulmuştur. Platform, üye kamu kurum ve kuruluşları, sivil toplum kuruluşları, sendika ve konfederasyonlardan oluşmaktadır (Kamu Görevlileri Etik Kurulu, 2021: 24).

Avustralya Sayıştayının Üyesi Olduğu Avustralya Dürüstlük İdareleri Grubu Uygulaması: Avustralya Dürüstlük İdareleri Grubu (Integrity Agencies Group/IAG), kamu sektörünün işleyişinde dürüstlüğün merkezi bir konuma sahip olmasını, diğer bir deyişle kamunun işleyişinin dürüstlük temelleri üzerinde gerçekleşmesini gözetmek, Avustralya kamu hizmetlerinde dürüstlüğe yönelik entegre, dinamik, şeffaf ve profesyonel bir yaklaşımı güvenceye almak üzere geliştirilmiş bir forum niteliğindedir. Avustralya Sayıştayının da temsil edildiği grubun üyeleri arasında; Avustralya Kamu Hizmeti Komiseri (Başkan), Avustralya Kamu Hizmeti Komiser Yardımcısı, Liyakat Koruma İdare Yöneticisi, Avustralya Adalet Bakanı, Avustralya Suç İstihbarat Komisyon Başkanı, Yolsuzlukla Mücadele Ulusal Komiseri, Avustralya Ombudsmanı, Avustralya İnsan Hakları Komisyonu Başkanı, Bağımsız Parlamento Harcamaları Otoritesi Yöneticisi gibi kurumların temsilcileri yer almaktadır (APSC, 2024).

Şili Sayıştayının Üyesi Olduğu Yolsuzlukla Mücadele İttifakı UNCAC Şili Uygulaması: Şili Sayıştayı ve BM Kalkınma Programı (UNDP) tarafından 2012 yılında oluşturulan Yolsuzlukla Mücadele İttifakı UNCAC Şili (The Anti-Corruption Alliance UNCAC Chile) organizasyonu, kamu sektörü, özel sektör, sivil toplum kuruluşları ve üniversitelerden oluşan gönüllülüğe dayalı bir inisiyatiftir. Söz konusu organizasyon, "dürüstlüğün teşviki", "kapasite geliştirme standartları ve iyi uygulamalar", "mevzuat önerileri" ve "iletişim" şeklinde beş çalışma grubundan oluşmaktadır. Bu iş birliği organizasyonu, Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesi (UNCAC) ilkelerinin etkin şekilde uygulanmasına yönelik faaliyetleri geliştirmeyi amaçlamaktadır (Alliance Anticorruption UNCAC Chile, 2024).

Sayıştayların diğer ülke Sayıştaylarıyla bir organizasyon çatısı altında yapacakları çalışmalar, kamu yönetimlerinde yaşanabilen etik dışı davranışların yol açtığı küresel/ortak sorunlar karşısında Sayıştayların sergilemeleri gereken duruş ve refleksler konusunda ortak bilincin gelişimine katkı sağlamaktadır. Sayıştayların bu tür iş birliği uygulamaları çerçevesinde, etik dışı davranışla mücadele konusunda sergilenen iyi uygulamalar gün yüzüne çıkarılarak yerel şartlar dâhilinde diğer ülke Sayıştayları tarafından da yararlanabilme fırsatları doğmaktadır. Bunun yanı sıra, kamu yönetimlerinde yaşanabilen ahlaki yozlaşma karşısında Sayıştayların uyguladıkları mevcut denetim yaklaşım ve araçlarının gözden geçirilmesi, yeni denetim paradigmalarının ve bunlara ilişkin uygulama önerilerinin geliştirilmesi, Sayıştaylar arasında kamuda etik yönetimin güçlendirilmesi konusunda ortak dil ve anlayışın güçlendirilmesi ve tüm bu alanlarda Sayıştayların bu konuları kendi gündemlerine taşıması bu tür etkileşimlerin sağlayabileceği önemli fırsatlardır.

Sayıştayların, ikili anlaşmalar çerçevesinde diğer ülke Sayıştaylarıyla etik yönetim alanında yapacakları iş birliği çalışmaları, ortak kültüre sahip Sayıştaylar arasında kamu yönetimlerinde etik değerlerin güçlendirilmesi konusunda karşılaşılan ortak sorunların tartışılması ve çözüm yollarının geliştirilmesi açısından değer katıcı bir işlev üstlenmektedir. Ülke Sayıştayları arasında bu tür etkileşimler aracılığıyla "karşılıklı öğrenmeye" dayalı bir yaklaşımla bir ülke Sayıştayının sahip olduğu kurumsal kapasite, deneyim ve tecrübeden diğer ülke Sayıştayının da yararlanması fırsatı doğmakta, gelecekte yapılabilecek ortak projeler için fikri zemin oluşturmaktadır.

Sayıştayların ülke içerinde geliştirmiş oldukları iş birliği uygulamaları çerçevesinde bakıldığında ise, Sayıştayların bu tür etkileşimlerinin kamu yönetimlerinde dürüstlüğü geliştirme odaklı misyonları olan kurum ve kuruluşların bir araya gelerek ve ortak çalışma esasları geliştirerek kamu yönetimlerinde dürüstlükle ilgili çalışmalara ivme sağlanacağı düşünülmektedir. Sayıştayların da dâhil olduğu bu tür uygulamalar sayesinde kamuda dürüstlük temellerinin güçlendirilmesinde Sayıştayların rol ve sorumluluklarının anlaşılması, Sayıştaylardan beklentilerin ortaya konulması mümkün olmaktadır. Sayıştayların bu etkileşimleri, iş birliği yapılan yurt içi kurum ve kuruluşların da kamuda etik yönetimin güçlendirilmesi alanındaki rol ve sorumluluklarının neler olduğu, dürüstlüğün geliştirilmesi noktasında yaptıkları ve yapabilecekleri çalışmaların neler olabileceği konusunda ortak bilincin gelişimine katkı sağlamaktadır. Bunun yanı sıra bu tür etkileşimler, kamu yönetimi reform çalışmalarının gidişatı, beklentiler ve uygulamalar gibi hususlarda iş birliği çalışmalarına katılan kurum ve kuruluşların yeni değerlendirmeler yapmalarına ve öneriler geliştirmelerine de imkân tanımaktadır.

Sayıştayların kamu yönetimlerinde etik yönetimi güçlendirme odaklı iş birliği uygulamalarının; nihayetinde bu kurumların kurumsal yapı ve işleyişlerini güçlendireceği, ortak meseleler karşısında uygulanabilir çözümlerin bulunmasını teşvik edeceği, bu kurumların denetim kapasitelerinin gelişimine destek sağlayacağı ve kamu yönetimlerinde dürüstlük, şeffaflık ve hesap verebilirliği artırıcı etkilere sahip kurumsal ürünlerin ortaya çıkmasına kaynaklık edeceği düşünülmektedir.

SONUÇ

Kamu yönetimlerinde ulusal dürüstlük sistemlerinin bir aktörü olan Sayıştaylar, denetim faaliyetlerinde kamuyu bütün olarak görüp değerlendirebilme ve parlamentolara rapor sunma imtiyazına sahip kurumlardır. Sayıştaylar, faaliyet ve uygulamaları ile kamuda mali yönetim disiplininin, şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanmasına katkıda bulunurlar. Günümüzde Sayıştayların misyonları kamu yönetimlerinde mali disiplinin korunmasının yanı sıra kamu yönetimi etik değerlerini kamunun işleyişinde hayata geçirmeye yönelik olarak yönetimlerin şeffaflığını ve hesap verebilirliğini sağlamayı da kapsamaktadır.

Sayıştaylar, kamuda etik yönetimin güçlendirilmesi kapsamında çok çeşitli faaliyet ve uygulamalar gerçekleştirebilmektedir. Bunların başında bu kurumlar tarafından yerine getirilen geleneksel denetim faaliyetlerine ilaveten gerçekleştirilen kamuda etiğin denetimine yönelik faaliyetler gelmektedir. Bunun yanı sıra Sayıştaylar, etik rehberlik çalışmaları, kendi uygulamaları hakkında kamuoyuna etik raporlama yapma çalışmaları, ülke dışındaki emsal kurumlarla ve ülke içerisinde de diğer kurum ve kuruluşlarla iş birliği çalışmaları gerçekleştirebilmektedir.

Sayıştayların kamuda etik değerlerin güçlendirilmesine odaklı geliştirecekleri bu tür faaliyet ve uygulamalar, kamu yönetimlerinde etik dışı davranışla mücadeleye güç katarak, kamu gücünün kamu yararı ve etik değerler doğrultusunda kullanılmasına destek sağlayacaktır. Bu nedenle Sayıştaylar faaliyet ve uygulamalarıyla bugün ve yarın temiz kamu yönetiminin güvence yapı taşı olmaya devam edeceklerdir.

KAYNAKÇA

Alliance Anticorruption UNCAC Chile, (2024). Ten Years Promoting Integrity. https://www.alianzaanticorrupcion.cl/AnticorrupcionUNCAC/anticorruption-alliance-uncac-chile/, (Erişim Tarihi: 24.12.2024)

ANAO, Australian National Audit Office, (2023). ANAO Integrity Framework and Report 2022–23. https://www.anao.gov.au/work/corporate/anao-integrity-framework-and-report-2022-23, (Erişim Tarihi: 24.12.2024)

APSC, Australian Government Australian Public Service Commission (2024). Integrity Agencies Group, https://www.apsc.gov.au/working-aps/integrity/integrity-agencies-group, Erişim: 24.12.2024.

ANAO, Australian National Audit Office, (2014). Managing Conflicts of Interest in FMA Agencies, https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/managing-conflicts-interest-fma-agencies, Erişim: 24.12.2024.

ARABOSAI (2020). Guidance to Reduce Fraud and Corruption in Government Entities, https://www.arabosai.org/fileadmin/Contenu/Publications/05-Arabosais-Newsletter/1592317006.pdf, Erişim: 24.12.2024.

Avci, M.A. (2022). Türk Sayıştayının Yargı İşlevi ve Mali Sorumluluk, (Ed: İnce, M ve Taner. A) Kamu Yönetiminde Denetim ve Hesap Verebilirlik Kavram, Teori ve Uygulamalar, Ankara: Adalet Yayınevi.

Aydın, İ. Saldırım, M. (2019). Yargıtay Yargı Etiği İlkeleri Eğitimi Katılımcı El Kitabı, Yargıtay Başkanlığı, Ankara.

Batı Avustralya Sayıştayı (2022). Fraud Risk Management – Better Practice Guide. https://audit.wa.gov.au/wp-content/uploads/2022/06/Report-20_Fraud-Risk-Management-Better-Practice-Guide.pdf, Erişim: 24.09.2024.

Bertók, J. (2014). Supreme Audit Institutions evolve facing the deep impacts of crisis, EUROSAI TFAE Paper "Auditing Ethics In The Public Sector- A general overview of SAI's practices". https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/working-groups/audit-ethics/DOCUMENTO-4_TFAE_paper-Auditing-Ethics-in-Public-Sector-EN.pdf. Erişim: 24.12.2024.

Birleşmiş Milletler Türkiye (2024). Türkiye Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları çalışmalarımız. https://turkiye.un.org/tr/sdgs,

Can, M. (2022). Türkiye'de Bütçe hakkının Gerçekleştirilmesinde Düzenlilik Denetiminin Rolü. Kamu Yönetiminde Denetim ve Hesap Verebilirlik Kavram, Teori ve Uygulamalar (Ed. İnce ve Taner), Ankara: Adalet Yayınevi

CGR, Kosta Rika Sayıştayı (2015). Technical Guide for Conducting Audits of Ethics, https://www.revizija.hr/UserDocsImages/EUROSAI%20REVIZIJA/AUDIT%20OF%20ETHICS%20IN%20PUBLIC%20SECTOR/GUIDANCE%20AND%20TOOLS/SAI%20Costa%20Rica/10j%20BD-ExecutiveSummary%20Guide.pdf, (Erişim Tarihi: 24.09.2023)

Dye, K.M ve Stapenhurst, R. (1998). Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption, The Economic Development Institute of the World Bank, https://documents1.worldbank.org/curated/en/199721468739213038/pdf/multi-page.pdf, Erişim: 24.09.2023.

ECA, European Court of Auditors, (2019). The Ethical Frameworks of The Audited EU Institutions: Scope for Improvement, https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/audit/SR_ethical_frameworks_EN.pdf, Erişim: 24.12.2024.

EUROSAI (2024). Task Force Audit& Ethics (TFA&E). https://www.eurosai.org/en/working-groups/historic-working-groups-committees/Task-Force-Audit-and-Ethics/ Erişim: 01.12.2024.

EUROSAI (2017). Audit of Ethics in Public Sector Organisations. https://www.revizija.hr/UserDocsImages/EUROSAI%20REVIZIJA/AUDIT%20OF%20ETHICS%20IN%20PUBLIC%20SECTOR/GUIDANCE%20AND%20TOOLS/TFAE%20Guidelines%20to%20audit%20ethics/g-english-TFAEGuidelines%20to%20audit%20ethics.pdf, Erişim: 24.12.2024.

Eryılmaz, B. (2008). Etik Kültürü Geliştirmek. Türk İdare Dergisi, 459, 1-12.

EUROSAI Network for Ethics (2024). Seminar on ethics. https://eurosai.revizija.hr/news-1551/seminar-on-ethics-2768/2768, Erişim: 01.09.2024.

EUROSAI Network for Ethics (2024). SAI Costa Rica, https://eurosai.revizija.hr/audit-of-ethics-in-public-sector/guidance-tools-2483/sai-costa-rica/2566, Erişim: 24.12.2024.

EUROSAI Network for Ethics (2022). Activities of The Institutions of Bosnia And Herzegovina On Preparation, Monitoring and Implementatıon of Integrity Plans, https://www.revizija.hr/userdocsimages/EUROSAI%20REVIZIJA/SLIKE/Executive%20Summary_Integrity%20Plans.pdf, Erişim: 24.12.2024.

EUROSAI Network for Ethics (2021). Welcome to the Network for Ethics website, https://eurosai.revizija.hr/, Erişim: 24.12.2024.

EUROSAI TFAE (2017). Audit of Ethics In Public Sector Organisations, https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/working-groups/audit-ethics/DOCUMENTO-1_TFAE-Guidelines-to-audit-ethics_-EN.pdf, Erişim: 24.12.2024)

EUROSAI TFAE (2021). How to Implement ISSAI 130 – PART II Ethics Training Model, https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/working-groups/audit-ethics/DOCUMENTO-2_-2021TFAE_Ethics-Training-Model-tfs.pdf, (Erişim Tarihi: 24.09.2024)

EUROSAI TFAE (2021a). How to Implement ISSAI 130 (INTOSAI CODE OF ETHICS) - PART III Ethical SAI Maturity Model, https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/working-groups/audit-ethics/DOCUMENTO-3_2021TFAE_Maturity-Model-EthicalSAIs-fs.pdf, Erişim: 24.09.2024.

Gutierrez, M.M. (2014). SAIs' Toolbox for Corruption Control: systematisation of OLACEFS' experiences. EUROSAI TFAE Paper "Auditing Ethics In The Public Sector- A general overview of SAI's practices", https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/working-groups/audit-ethics/DOCUMENTO-4_TFAE_paper-Auditing-Ethics-in-Public-Sector-EN.pdf, Erişim: 24.10.2024.

Hırvatistan Sayıştayı ve Portekiz Sayıştayı, (2021). 2011-2021 - From The Eurosai Task Force On Audıt & Ethics To The Eurosai Network On Ethics: Strengthening Ethics As A Permanent And Relevant Matter In The Eurosai Agenda, https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/EUROSAI_N26.pdf, Erişim: 24.09.2024.

Hollanda Sayıştayı (2024). Roll-out of IntoSAINT. https://english.rekenkamer.nl/topics/intosaint/roll-out-of-intosaint, Erişim: 01.12.2024.

Hollanda Sayıştayı (2013). IntoSAINT Post, https://www.intosaicbc.org/wp-content/uploads/2016/12/IntoSAINT-Post-February-2013.pdf, Erişim: 24.09.2024.

INTOSAI (2024). IntoSAINT –A tool to assess the integrity of Supreme Audit Institutions. https://www.intosaicbc.org/intosaint/, Erişim: 12.11.2024.

Kanada Sayıştayı (2023). Employment Equity in the Office of the Auditor General of Canada—Annual Report 2022–23. https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/acc_rpt_e_44447.html#hd2a, Erişim: 24.09.2024.

Kamu Görevlileri Etik Kurulu (2022). Kamu Görevlileri Etik Rehberi. https://www.etik.gov.tr/media/kbeftnxn/etikrehber2022.pdf

Kamu Görevlileri Etik Kurulu (2021). Kurul Faaliyetleri 2017-2021. https://www.etik.gov.tr/media/ho0n0bht/dortyillikfaaliyetraporu2021.pdf,

Lopes, H.A. (2018). Auditing for Integrity, https://www.revizija.hr/UserDocsImages/EUROSAI%20REVIZIJA/AUDIT%20OF%20ETHICS%20IN%20PUBLIC%20SECTOR/SEMINARS%20AND%20WORKSHOPS/Public%20trust%20and%20auditing%20for%20integrity-Paris-2018/2-2-EUROSAI-Guarding-public-trust-auditing-for-integrity-Helena-Abreu-Lopes.pdf, (Erişim Tarihi: 24.12.2024)

Lopes, H.A. (2020). Strengthen integrity in the public sector amidst COVID-19 crisis, https://www.revizija.hr/UserDocsImages/EUROSAI%20REVIZIJA/ETHICS%20RELATED%20ISSUES%20CHALLENGES/COVID%2019%20ETHICS/IX%20EUROSAI%20OLACEFS-Budp-2020/9%20Integrity%20EUROSAI%20OLACEFS%202020-%20Conclusions%20Workshop.pdf, (Erişim Tarihi: 14.12.2024)

Materljan, A. (2014). Efficiency of the ethical infrastructure functioning in the government bodies: Croatian experience, EUROSAI TFAE Paper "Auditing Ethics In The Public Sector- A general overview of SAI's practices", https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/working-groups/audit-ethics/DOCUMENTO-4_TFAE_paper-Auditing-Ethics-in-Public-Sector-EN.pdf, Erişim: 24.09.2023.

Moldova Sayıştayı (2016). Integrity Self Assessment 14-07-2016, https://www.ccrm.md/en/integrity-self-asessement-3590.html, Erişim: 24.09.2024.

Milli Eğitim Bakanlığı (1995). Şark İslam Klasikler, Mesnevî, (Çevir: İzbudak,V., Gözden Geçir. Gölpınarlı, A.). İstanbul.

Morris, A. (2020). Why There's Value in an Ethical Audit, https://www.davidsonmorris.com/ethical-audit/, Erişim: 24.12.2024.

NAOM, National Audit Office of Malta (2020). A review of the ethical framework guiding public employees, https://nao.gov.mt/en/press-releases/4/1249/a-review-of-the-ethical-framework-guiding-pub, Erişim: 24.11.2024.

NAO UK, National Audit Office of UK, (2016). Investigation into the acceptance of gifts and hospitality, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2016/02/Investigation-into-the-acceptance-of-gifts-and-hospitality-Summary.pdf, (Erişim Tarihi: 24.12.2024)

Netherlands Court of Audit. (2024). Foundations of Integrity. https://english.rekenkamer.nl/publications/reports/2024/09/10/foundations-of-integrity, (Erişim Tarihi: 24.12.2024)

OECD (2017). OECD Recommendation of The Council on Public Integrity, https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/353/21d5c39a-7d35-454f-9f0e-291551fcf0f6.pdf, Erişim: 25.12.2024.

OLACEFS (2013). Corruption Control Toolkit For OLACEFS Superior Audit Institutions. https://www.revizija.hr/UserDocsImages/EUROSAI%20REVIZIJA/ETHICS%20RELATED%20ISSUES%20CHALLENGES/SAIs%20and%20ANTICORRUPTION/OLACEFS-2014%20-%20CORRUPTION%20CONTROL%20TOOLKIT.pdf, Erişim: 14.09.2024.

Öktem, M.K. ve Ömürgönülşen, U. (2005). Kamu Yönetiminde Etik Çalışmalarına Yönelik Genel Bir Çerçeve Arayışı. Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu Bildiriler Kitabı, (Hazırlayanlar: Şen ve diğerleri), Adapazarı

Pieper, A. (2012). Etiğe Giriş. (V. Atayman, G. Sezer, Çev.). Ayrıntı Yayınları.

Poyraz, H. (2024). Etik (Felsefe). https://ansiklopedi.tubitak.gov.tr/ansiklopedi/etik_felsefe, Erişim: 10.12.2024.

Pulay, G.Z. (2021). Leading by Example Creates Culture Shift: SAO Hungary Employs Mechanisms to Enhance Transparency, Accountability and Integrity. International Journal of Government Auditing, Q12021, https://intosaijournal.org/journal-entry/mechanisms-enhance-transparency-accountability-integrity/ Erişim: 03.12.2024.

Roland, P. (2014). Audit on the integrity policy in federal tax departments: problems concerning the code of conduct, EUROSAI TFAE Paper "Auditing Ethics In The Public Sector- A general overview of SAI's practices", https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/working-groups/audit-ethics/DOCUMENTO-4_TFAE_paper-Auditing-Ethics-in-Public-Sector-EN.pdf, Erişim: 24.11.2024.

Sayıştay Başkanlığı (2024). 2023 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu. https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/peYMq0jYd9-2023-yili-dis-denetim-genel-degerlendirme-raporu, Erişim: 31.12.2024.

Sayıştay Başkanlığı (2024a): Etik Mevzuatı. https://www.sayistay.gov.tr/etik, Erişim: 01.12.2024.

TI (2023). National Integrity System Assessments, https://www.transparency.org/en/national-integrity-system-assessments, Erişim: 31.12.2024.

Tribunal de Contas of Portugal (2017). Auditoria ao Fundo REVITA, https://www.revizija.hr/UserDocsImages/EUROSAI%20REVIZIJA/AUDIT%20OF%20ETHICS%20IN%20PUBLIC%20SECTOR/AUDIT%20REPORTS/Integrity%20in%20public%20aid%20to%20victims%20of%20forest%20fires-Portugal.pdf, Erişim: 24.09.2024.

Tribunal de Contas of Portugal. (2018). TFA&E: Working With Others. https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/Rev_EUROSAI_24_EN.pdf, Erişim: 31.12.2024.

Uzun, Y. (2017). Yüksek Denetim Kurumları ve Etik Denetim, Sayıştay Dergisi, S. 105, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1713999, (Erişim Tarihi: 24.12.2024)

Uzun, Y. ve Önder, M. (2021). Yüksek Denetim Kurumlarının Kamuda Dürüstlükle İlgili Risklerin Yönetilmesinde Rolü, Sayıştay Dergisi, 32 (122): 37-71.

Uzun, Y. (2021). Değer Odaklı Yönetim Anlayışına Dair Bir Okuma: Nizamulmülk'ün Siyasetname'sinden Günümüze Etik Yönetim Esasları. Hitit Sosyal Bilimler Dergisi, 14 (1), 263-286.

Uzun, Y. (2019). Yüksek Denetim Kurumlarının Etik Dışı Davranışla Mücadele Uygulamaları. Sayıştay Dergisi, 115, 7-36

VAGO, Victorian Auditor General Office (2016). Bullying and Harassment in the Health Sector, https://www.audit.vic.gov.au/sites/default/files/20160323-Bullying.pdf, Erişim: 24.12.2024.

Yeni Zelanda Sayıştayı (2020). Managing Conflicts of Interest: A Guide for the Public Sector. https://oag.parliament.nz/2020/conflicts/docs/conflicts-of-interest.pdf/view, Erişim: 24.12.2024.

PRACTICES OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS TO STRENGTHEN ETHICS MANAGEMENT IN PUBLIC ADMINISTRATION

YAŞAR UZUN

EXTENDED ABSTRACT

It is essential to develop and strengthen the understanding of integrity-based public administration in order for the state to maintain its existence and to carry out its functions successfully. This study focuses on what roles and responsibilities Supreme Audit Institutions have towards strengthening ethical management in the public sector and what kind of approaches they follow to carry out them. Thus, the aim of this study is to contribute to the existing knowledge of readers about the roles and responsibilities of SAIs and their approaches towards strengthening ethical management in public administrations. A web-based research approach was followed to find answers to the questions of this study.

For the purpose of the study, first of all, the basic concepts were discussed, and then the roles and responsibilities of SAIs in strengthening ethical management in the public sector were elaborated. In the study, the practices of SAIs to strengthen ethical management in the public sector are classified as follow: "SAIs' practices for auditing ethics in the public sector", "SAIs' practices regarding ethical guidance", "reporting activities of SAIs on their ethical management practices" and "SAIs' ethics-related corporate collaborations". The study is enriched by examples of SAIs' practices to strengthen ethical management in public sector.

The study shows that the practices of SAIs to strengthen ethical management in the public sector provide benefits to public administrations. Some of them could be outlined as follow:

SAIs' practices for auditing ethics in the public sector, will pave the way for cultural development sensitive to integrity risks in the public sector. Such auditing activities of SAIs will contribute to the strengthening of internal control systems and corporate ethical climate in public administrations alongside the development of public performance.

Ethical guidance practices of SAIs will create opportunities to prevent errors and irregularities in the public sector and to learn the opinions and suggestions of the society within the scope of expectations from SAIs' audits, thus enabling them to effectively develop their audit plans and programs. The

guidance support to be provided for public administrations by SAIs in order to manage ethics will also support these administrations in developing their ethical control systems in place, and as well as in implementation of ethics based regulations in line with their purposes. The guidance documents developed in the field of ethical management by international organizations of SAIs will also provide important guidance support for public administrations in developing their own practices if appropriately adapted to the corporate culture and needs.

As the role model institutions of public sector, SAIs are expected to be transparent and accountable. Therefore, it is important for SAIs to develop reports that provide information about their own practices regarding ethical management requirements and present them to their stakeholders. This kind of reporting activity would help stakeholders understand how SAIs practice the necessities of integrity in place, and accordingly make adjustments in their practices as well when needed.

The works to be done under the umbrella of international organisations for SAIs will also contribute to SAIs in terms of the development of common awareness about the positions they should take and the reflexes they should display in the face of global problems caused by unethical behavior in public administrations. Within the framework of such cooperation practices of SAIs, good practices in combating unethical behaviour will be brought to the daylight and opportunities may arise for SAIs to benefit from them within local conditions. In addition to that, cooperation between two individual SAIs in the field of ethical management will have a value-adding contribution in terms of discussing common problems encountered in strengthening ethical values in public administrations and developing solutions between themselves with a common culture.

Internal cooperation practices developed by SAIs in countries will contribute to hold the ethics on the agenda of institutions and organizations with missions focused on improving integrity in public administration. These interactions of SAIs will contribute to the development of common awareness about the roles and responsibilities of the domestic institutions and organizations they cooperate with in the public sector, and pave the way to discuss what work they do and can do to improve integrity in the country.

Finally, it should be said that SAIs are and will continue to be the assurance of clean public administration through their successful activities and practices to strengthen ethical management in the public sector.

SAYIŞTAY DERGİSİ
JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Cilt/Volume: 35
Sayı/Issue: 135
Aralık/December 2024

ISSN: 1300-1981
eISSN: 2651-351X
Araştırma Makalesi/Research Article

ULUSLARARASI VE ULUSAL MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN SAYIŞTAY DENETİM BULGULARI: YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARI ÖRNEĞİ

AUDIT FINDINGS OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS IN TERMS OF INTERNATIONAL AND NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: THE CASE OF HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS

Oğuz KUYUMCU[1]

ÖZ

Sayıştay denetim raporları, kamu kurumlarının mali tablolarındaki eksiklikleri ve hataları ortaya koyarak, düzeltici önlemler alınmasına yönelik önemli bilgiler sunmaktadır. Bu çalışmada, 2023 yılında Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarında gerçekleştirilen dış denetim süreçleri kapsamında Sayıştay tarafından tespit edilen başlıca muhasebe hatalarının; Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) ve Türkiye Devlet Muhasebesi Standartları (DMS) çerçevesinde incelenmesi ve bu bulgulara dayanarak söz konusu ulusal ve uluslararası standartlar çerçevesinde doğru muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiğinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Sayıştay raporlarında sıkça karşılaşılan muhasebe hataları; maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin eksik veya yanlış muhasebe kayıtları, dönem ayırıcı hesapların yanlış kullanımı, takibe alınan alacaklara ilişkin gerekli işlemlerin yapılmaması ve kıdem tazminatına ilişkin yanlış kayıtlar şeklinde olup, çalışmada bu tespitlere ilişkin doğru muhasebe kayıtlarının nasıl oluşturulacağına dair örnekler ve açıklamalar sunulmaktadır. Bu şekilde nihai olarak

1- Dr., Yüksekokul Sekreteri, Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Isparta Bilişim Teknolojileri Meslek Yüksekokulu, oguzkuyumcu@isparta.edu.tr; ORCID: 0000-0003-4153-7210.

Gönderim Tarihi/Submitted: 22.10.2024

İlk Revizyon Talebi/First Revision Requested: 29.11.2024

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 29.11.2024

Kabul Tarihi/Accepted: 29.11.2024

Atıf/To Cite: Kuyumcu, O. (2024). Uluslararası ve Ulusal Muhasebe Standartları Açısından Sayıştay Denetim Bulguları: Yükseköğretim Kurumları Örneği. Sayıştay Dergisi, 35(135), , 601-633. https://doi.org/10.52836/sayistay.1571678.

yükseköğretim kurumları mali tablolarının uluslararası karşılaştırılabilirliğine katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

ABSTRACT

Turkish Court of Accounts audit reports furnish invaluable insight for implementing corrective measures, as they demonstrate shortcomings and inaccuracies in the financial statements of public institutions. This study aims to examine the principal accounting errors identified by the Turkish Court of Accounts in the course of external audit procedures conducted in higher education institutions in Türkiye in 2023, in accordance with the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and the Turkish Government Accounting Standards (DMS). It also seeks to show how accurate accounting records should be maintained in accordance with the relevant national and international standards, based on the aforementioned findings. The most commonly identified accounting errors in Turkish Court of Accounts reports include incomplete or inaccurate records pertaining to tangible and intangible fixed assets, the inappropriate use of period separation accounts, the failure to undertake essential transactions related to receivables requiring follow-up, and the incorrect recording of severance pay. This study presents illustrative examples and detailed explanations on how to create accurate accounting records in accordance with these findings. Ultimately, the objective is to enhance the international comparability of financial statements of higher education institutions.

Keywords: Turkish Court of Accounts Audit, Accounting Records, Higher Education Institutions, IPSAS, DMS

Anahtar Kelimeler: Sayıştay Denetimi, Muhasebe Kayıtları, Yükseköğretim Kurumları, IPSAS, DMS

GİRİŞ

Yükseköğretim kurumları, kamu kaynaklarının önemli bir kısmını kullanarak eğitim ve araştırma gibi kritik hizmetler sunan kurumlardır. Bu kurumların mali yapılarının şeffaflığı ve hesap verebilirliği, etkin bir mali yönetim süreci ile sağlanmaktadır. Türkiye'de yükseköğretim kurumlarının mali faaliyetleri, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetimlerle düzenli olarak incelenmekte ve mali hataların tespit edilmesi sağlanmaktadır. Sayıştay denetimleri, kurumların mali tablolarındaki eksiklikleri ve hataları ortaya koyarak, bu hataların düzeltilmesine yönelik önemli bir rehber görevi görmektedir.

Bu çalışmanın amacı, 2023 yılında yükseköğretim kurumlarında gerçekleştirilen Sayıştay denetimlerinde tespit edilen başlıca muhasebe hatalarını incelemek ve bu bulgulara dayanarak IPSAS/DMS kapsamında doğru muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiğini ortaya koymaktır.

Çalışmada Sayıştay tarafından yükseköğretim kurumlarında gerçekleştirilen denetimlere ilişkin olarak son beş yıla ait Sayıştay bulguları incelenmiş ancak başta Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi (BKMYBS) gibi yenilikler sayesinde amortisman uygulamalarına ilişkin hataların minimize edilmesi gibi sebepler ve son beş yılın bulguları değerlendirildiğinde 2023 yılı bulgularının geçmiş bulgulara ışık tutması ve güncel bir sorun olarak karşımıza çıkması nedeniyle çalışma 2023 yılı bulguları kapsamında gerçekleştirilmiştir.

Sayıştay raporlarında sıklıkla karşılaşılan muhasebe hataları arasında maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin eksik veya yanlış muhasebe kayıtları, dönem ayırıcı hesapların yanlış kullanımı, takibe alınan alacaklara ilişkin gerekli işlemlerin yapılmaması ve kıdem tazminatına ilişkin yanlış kayıtlar yer almaktadır. Söz konusu bulgular, mali tabloların yanlış sunulmasına ve dolaylı olarak da yanlış yorumlanmasına sebep olabilmektedir. Bu bulguların IPSAS/DMS kapsamında değerlendirilmesi, yükseköğretim kurumları mali tablolarının uluslararası karşılaştırılabilirliğine katkı sağlama potansiyeline sahip önemli bir konudur. Nitekim bilimin finansal anlamda uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından da desteklendiği düşünüldüğünde, yükseköğretim kurumlarının mali tablolarını doğru ve güvenilir bir şekilde sunmasının hazırlanan projelerin kabul edilme durumlarını etkileme gücü göz ardı edilmemelidir. Bu durum diğer kamu kuruluşları ve hükümet için de şu şekilde özetlenebilir. Hükümet ve ilgili kamu kurumlarının uluslararası kurum ve kuruluşlardan finansman desteği araması ve bulması açısından değerlendirildiğinde uluslararası kurum ve kuruluşların söz konusu desteği sağlamada ya da borç verilmesinde referans alınacak olan temel göstergelerden birisi uluslararası kabul görmüş standartlara dayalı olarak hazırlanan mali tablolardır.

Bu bağlamda çalışmada, yükseköğretim kurumlarının mali yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi ve mali kayıtların denetim bulgularına göre IPSAS/DMS kapsamında düzenlenmesine yönelik pratik öneriler sunulması hedeflenmektedir. Sayıştay denetim bulgularının doğru muhasebe uygulamaları ile nasıl giderilebileceğinin gösterilmesinin, kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca söz konusu standartlara uygun olarak gerçekleştirilen muhasebe işlemleri ve sonucunda ortaya çıkan mali tablolar hem kurumlar arası hem de ülkeler arası karşılaştırılabilirliğin anahtar unsurlarından birisidir. Bu kapsamda öncelikle çalışmanın birinci bölümünde yükseköğretim kurumları ve mali yapıları hakkında

bilgi verilmiştir. Daha sonra ikinci bölümünde dış denetim ve Sayıştay denetimi hakkında bilgi verildikten sonra üçüncü bölümde Sayıştay bulgularına yönelik olarak IPSAS/DMS kapsamında olması gereken muhasebe kayıtlarına ilişkin örnekler ve açıklamaları yer almaktadır.

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Yükseköğretim Kurumları ve Mali Yapısı

Yükseköğretim kurumları, çağdaş toplumların ekonomik, sosyal ve kültürel gelişiminde kritik bir rol oynamaktadır. Bu kurumlar, yalnızca eğitim sağlamakla kalmayıp, aynı zamanda araştırma faaliyetleri ile bilgi üretimine katkıda bulunarak, toplumsal kalkınmaya önemli bir destek sunmaktadır (Güleç ve Demir, 2023: 1). Türkiye'de yükseköğretim sistemi, devlet ve vakıf üniversiteleri gibi farklı türde kurumları içermekte ve bu kurumların mali yapıları, kamu kaynaklarının etkin kullanımı açısından büyük önem taşımaktadır (Aykaç ve Kar, 2018: 69).

Yükseköğretim kurumlarının mali yapısı, bütçeleme, mali raporlama ve denetim süreçleri ile şekillenmektedir. Bütçeleme, bu kurumların kaynaklarını nasıl yöneteceklerini belirleyen temel bir araçtır. Eğitim, araştırma ve sosyal hizmet gibi faaliyetlerin finansmanında etkili bir bütçeleme süreci, mali sürdürülebilirliği sağlamak için kritik öneme sahiptir (Yakut Özek ve Akbaşlı, 2021: 1058). Mali raporlama ise, kurumların mali durumunu ve performansını dış paydaşlara sunmak amacıyla gerçekleştirilen bir süreçtir. Bu raporlar, mali durumu anlamak ve değerlendirmek için gerekli bilgileri sağlamaktadır (Biancone vd. 2016: 115).

Mali denetim süreçleri, yükseköğretim kurumlarının mali yapılarının şeffaflığını ve hesap verebilirliğini sağlamak adına önemli bir mekanizmadır (Taner, 2011: 19-20; Kuyumcu, 2024: 61). Sayıştay, Türkiye'de kamu kurumlarının mali işlemlerini denetlemekle sorumlu olan bir otoritedir (Yalçın, 2017: 1) ve bu bağlamda yükseköğretim kurumlarının mali raporlarının ve kayıtlarının doğruluğunu kontrol etmektedir. Sayıştay denetimleri, mali yönetim süreçlerindeki hataların tespit edilmesine ve gerekli düzeltici önlemlerin alınmasına yardımcı olmaktadır (Köse, 2007: 35). Sonuç olarak, yükseköğretim kurumlarının mali yapısı, etkili bir bütçeleme, doğru mali raporlama ve düzenli denetim süreçleri ile güçlenmektedir. Bu süreçler, kamu kaynaklarının etkin kullanımını sağlamak ve yükseköğretim kurumlarının mali sürdürülebilirliğini artırmak için kritik öneme sahiptir (Öksüz, 2024: 211).

1.2. Devlet Muhasebesi, Yasal Dayanağı ve Standartları

Devlet muhasebesi, kamu sektörü mali yönetiminde temel bir rol oynamaktadır. Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak amacıyla oluşturulan devlet muhasebesi sistemi, kamu kurumlarının mali işlemlerinin kaydedilmesi, raporlanması ve denetlenmesi süreçlerini içerir. Türkiye'de devlet muhasebesi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) çerçevesinde düzenlenmektedir. Bu Kanun, kamu kaynaklarının yönetimi ve mali raporlamada standartların belirlenmesi amacıyla önemli bir yasal dayanak sunmaktadır (Kuyumcu, 2024: 38-39).

Devlet muhasebesinin temel ilkeleri, şeffaflık, hesap verebilirlik ve mali disiplin üzerine inşa edilmiştir. Bu ilkeler, kamu kurumlarının mali durumlarını ve performanslarını değerlendirmek için gereken bilgi ve verilerin güvenilir bir şekilde sağlanmasını hedeflemektedir (Kartalcı, 2019: 271). 5018 sayılı KMYKK, kamu kurumlarının bütçeleme süreçlerini, mali raporlama standartlarını ve denetim uygulamalarını belirleyerek, bu ilkelerin hayata geçirilmesine katkıda bulunmaktadır (Öksüz, 2024: 214).

Ayrıca, Türkiye'de Devlet Muhasebesi Standartları (DMS), kamu kurumlarının muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve kamu sektöründe mali raporlamanın uluslararası standartlara uyumunu sağlamayı amaçlayan bir çerçeve sunmaktadır (Yanık ve Öztürk, 2018: 1014). DMS, devlet muhasebesinin uluslararası normlarla uyumlu hale getirilmesi için önemli bir araç olmakta, böylece mali raporlamada standartlaşmayı teşvik etmektedir (Kuyumcu ve Bayri, 2024: 101). Sonuç olarak, devlet muhasebesi ve yasal dayanakları, kamu mali yönetiminde kritik bir yapı taşını oluşturmakta ve kamu kaynaklarının daha şeffaf, hesap verebilir ve etkin bir şekilde yönetilmesine katkıda bulunmaktadır (Cohen vd., 2019: 710-712). Yasal çerçeveler ve standartlar, kamu kurumlarının mali süreçlerinin düzenlenmesi, izlenmesi ve denetlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

1.2.1. 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5018 sayılı KMYKK, Türkiye'de kamu mali yönetim sistemini yeniden yapılandıran ve şeffaflığı artırmayı hedefleyen temel yasal düzenlemedir. 2003 yılında yürürlüğe giren bu Kanun, kamu kurumlarının mali yönetiminde standartlar oluşturarak, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımını sağlamak amacıyla oluşturulmuştur (Kanca, 2017: 493-494).

Kanunun temel amacı, kamu mali yönetiminde hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerini güçlendirmek, kamu kurumları arasındaki mali işleyişi düzenlemek ve bütçeleme süreçlerini standart hale getirmektir. 5018 sayılı Kanun, kamu harcamalarının planlanması, uygulanması ve denetlenmesi süreçlerini kapsamlı bir şekilde ele alarak, kamu yönetiminde mali disiplinin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır (Kesik, 2005: 94-96).

Bu Kanun, kamu mali yönetimi için dört ana unsur üzerinde durmaktadır: bütçeleme, mali raporlama, iç kontrol ve dış denetim. Bütçeleme süreci, kamu kurumlarının mali hedeflerini belirlemeleri ve bu hedeflere ulaşmak için gerekli kaynakları planlamaları açısından kritik öneme sahiptir (Taner, 2011: 3-4). Mali raporlama, kamu kurumlarının mali durumunu ve performansını şeffaf bir şekilde ortaya koymakta ve dış paydaşların güvenini artırmaktadır (Yücel, 2022: 330). İç kontrol sistemleri, kamu kaynaklarının kullanımını izlemek ve mali hataları önlemek amacıyla oluşturulurken (Akyel, 2010: 1-2), dış denetim ise Sayıştay tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetleri ile kamu mali yönetiminde hesap verebilirliği artırmaktadır (Köse, 2007: 94).

5018 sayılı Kanun, ayrıca kamu kurumlarının bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerini düzenleyen detaylı hükümler içermekte, bu bağlamda Devlet Muhasebesi Standartları (DMS) ile uyumlu bir yapı sunmaktadır (Kuyumcu, 2022: 427). Bu sayede, mali raporlamada standartlaşma sağlanmakta ve kamu mali yönetiminin uluslararası normlarla uyumlu hale getirilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda anılan Kanun'un 49. maddesinin üçüncü paragrafında özetle genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda çalışmanın devamında önce uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları ve daha sonra da söz konusu standartlar referans alınarak hazırlanan ulusal devlet muhasebe standartları hakkında bilgi verilmiştir.

1.2.2. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS), kamu sektörü muhasebe uygulamalarında şeffaflığı, hesap verebilirliği ve karşılaştırılabilirliği artırmak amacıyla oluşturulmuş uluslararası muhasebe standartlarıdır. IPSAS, genel olarak özel sektörde uygulanan Uluslararası Finansal Raporlama

Standartları'na (IFRS) dayandırılmıştır, ancak kamu sektörünün kendine özgü ihtiyaçlarına göre uyarlanmıştır. Bu standartlar, devlet kurumlarının mali tablolarında mali işlemleri ve olayları doğru bir şekilde yansıtmalarını sağlamak amacıyla geliştirilmiştir (Ball, 2012: 35).

IPSAS'ların temel amacı, kamu sektörü mali raporlamasında küresel bir uyum sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda, devletlerin mali performanslarını uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir kılmayı hedefler. Ayrıca, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasına yönelik mali bilgi üretimini destekler. IPSAS, nakit esaslı ve tahakkuk esaslı muhasebe standartları olmak üzere iki ana kategoriye ayrılır. Tahakkuk esaslı IPSAS, devletlerin mali işlemleri ekonomik gerçeklikleriyle yansıtmasını sağlar ve bu sayede mali pozisyonları ve performansları hakkında daha doğru bir tablo sunmaktadır (Kartiko vd., 2018: 6).

Birçok ülke ve uluslararası organizasyon, mali raporlama süreçlerinde IPSAS'ları benimsemiştir. Örneğin, OECD ülkeleri ve Avrupa Birliği'nin bazı üyeleri IPSAS ilkelerine dayalı muhasebe uygulamalarını geliştirmekte ve kullanmaktadır (Tawiah, 2023a: 321, 2023b: 104). IPSAS'ların benimsenmesi, mali disiplinin sağlanmasında ve mali raporlamada güvenilirliğin artırılmasında kritik bir rol oynamaktadır. Ayrıca, hükümetlerin mali sürdürülebilirlik ve bütçe açıklarının daha etkin izlenmesini kolaylaştırmaktadır (Kartiko vd., 2018: 19). Sonuç olarak, IPSAS, kamu sektörü mali raporlamasında global bir standardizasyon sağlamaya yönelik önemli bir araçtır. Kamu kurumlarının mali şeffaflığını artırarak vatandaşların ve diğer paydaşların devletin mali durumu hakkında daha doğru bilgiye erişmesini sağlamak amacıyla oluşturulmaktadır.

1.2.3. Devlet Muhasebesi Standartları

Devlet Muhasebesi Standartları (DMS), kamu sektöründe muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve kamu mali raporlamasının uluslararası standartlara uyumunu sağlamayı amaçlayan bir çerçevedir. Kamu kurumlarının mali bilgilerini, hesaplarını ve raporlarını tutarlı, şeffaf ve güvenilir bir biçimde sunmalarını sağlamak amacıyla geliştirilen bu standartlar, kamu mali yönetiminde hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin güçlendirilmesine katkıda bulunmaktadır (Kuyumcu, 2024: 110).

Türkiye'de Devlet Muhasebesi Standartları, 5018 sayılı KMYKK çerçevesinde oluşturulmuş olup, kamu kurumlarının mali işlemlerinin kaydedilmesi, raporlanması ve denetlenmesi süreçlerini düzenlemektedir (Kartalcı, 2019: 262). DMS, muhasebe kayıtlarının uluslararası kabul gören standartlara uygun olarak yapılmasını sağlamakta ve böylece kamu finansmanının daha etkin ve verimli yönetilmesine olanak tanımaktadır (Sevim vd., 2009: 44).

Devlet Muhasebesi Standartları, uluslararası mali raporlama standartları ile uyumlu bir yapıya sahip olup, kamu sektöründe mali raporlama süreçlerini şeffaflaştırmaktadır. Bu bağlamda, DMS, kamu kurumlarının mali tablolarının hazırlanmalarında, denetim süreçlerinde ve raporlamalarında belirli standartları zorunlu kılmaktadır (Selimoğlu ve Yazıcı, 2023: 35-36). Ayrıca, bu standartlar, kamu kurumlarının mali durumlarının doğru bir şekilde yansıtılması ve kamu kaynaklarının etkin kullanımı açısından kritik bir öneme sahiptir (Kuyumcu ve Bayri, 2024: 101).

DMS'nin uygulanması, kamu sektöründe mali bilgilerin daha güvenilir bir şekilde raporlanmasını sağlamakta ve kamu yönetiminde hesap verebilirliğin artmasına katkıda bulunmaktadır. Bununla birlikte, Devlet Muhasebesi Standartları, kamu kurumları arasında bir standartizasyon oluşturarak, kamu mali yönetiminin uluslararası normlarla uyumunu güçlendirmektedir (Kuyumcu, 2024: 1).

1.3. KAMU SEKTÖRÜNDE DIŞ DENETİM

1.3.1. Dış Denetim

Dış denetim, kamu sektöründe mali yönetim süreçlerinin etkinliğini, doğruluğunu ve hesap verme ve hesap sorma sorumluluklarının yerine getirilmesini sağlamak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız bir denetim türüdür. Bu denetim, genellikle kamu idareleri tarafından yürütülen mali işlemlerin ve raporların bağımsız bir denetçi veya denetim organı tarafından incelenmesini kapsamaktadır (Akyel ve Köse, 2010: 23). Türkiye'de kamu sektöründe dış denetim, esas olarak Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir ve bu süreç, kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamayı hedeflemektedir (Özekicioğlu, 2017: 601).

Dış denetimin temel işlevleri arasında, kamu kaynaklarının kullanımının denetlenmesi, mali tabloların doğruluğunun teyit edilmesi ve kamu idarelerinin hesap verebilirliğinin artırılması yer almaktadır (Akyel ve Köse, 2010: 20). Dış denetim süreci, denetim standartları ve yasal çerçeve ile uyumlu bir şekilde yürütülerek, denetim sonuçlarının şeffaf bir biçimde raporlanmasını sağlar (Akyel, 2016: 121). Bu durum, kamu kurumlarının mali performansını artırmak ve kamu yararına hizmet etmelerini sağlamak için önemlidir.

Dış denetim, kamu sektöründe mali şeffaflığı artırarak, kamuoyunun güvenini pekiştirmektedir. Denetim sonuçları, kamu kurumlarının mali yönetim uygulamalarını geliştirmelerine yardımcı olmakta ve olası hataları veya suiistimalleri önlemeye yönelik öneriler sunmaktadır (Jeppesen, 2019: 5). Ayrıca, dış denetim süreçleri, kamu idarelerinin performansını izlemek ve geliştirmek için etkili bir araç olarak değerlendirilmektedir.

Bunun yanı sıra, dış denetim, kamu mali yönetiminin uluslararası standartlarla uyumunu sağlamak adına da büyük bir öneme sahiptir. Kamu sektöründeki denetim uygulamaları, genellikle Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları çerçevesinde gerçekleştirilmekte ve böylece kamu kaynaklarının yönetiminde global bir uyum sağlanmaktadır (Parlak vd., 2021: 25). Bu süreç, kamu mali yönetiminin uluslararası düzeyde kabul gören standartlara uygun hale getirilmesini teşvik etmektedir.

1.3.2. Sayıştay Denetimi

Sayıştay denetimi, Türkiye'de kamu mali yönetimi ve hesap verebilirlik sisteminin en önemli bileşenlerinden birini oluşturmaktadır. Sayıştay, Anayasa ile tanımlanmış bağımsız bir denetim organı olarak, kamu idarelerinin mali işlemlerini, hesaplarını ve raporlarını parlamento adına denetleyerek, kamu kaynaklarının etkin, verimli ve hukuka uygun bir biçimde kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmektedir (Köse, 2007: 215). Bu denetim süreci, kamu sektöründe hesap verme sorumluluğunu artırmakta ve mali şeffaflığı teşvik etmektedir.

Sayıştay denetimi hem düzenlilik (mali denetim ve uygunluk denetimi) hem de performans denetimi olmak üzere iki ana kategoriye ayrılmaktadır. Düzenlilik denetiminde, kamu idarelerinin mali tablolarının ve işlemlerinin doğruluğu ve güvenilirliği kontrol edilirken; performans denetiminde, kamu hizmetlerinin etkinliği ve verimliliği üzerine odaklanılmaktadır (Küçükaycan, 2020: 41). Bu iki tür denetim, kamu kurumlarının mali yönetim uygulamalarının geliştirilmesine ve iyileştirilmesine yönelik önemli bilgiler sunmaktadır.

Sayıştay denetimi; esas olarak Anayasa, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve 5018 sayılı KMYKK'na dayanmaktadır ve bu çerçevede kamu kurumlarının mali işlemleri üzerinde bağımsız bir inceleme gerçekleştirilmektedir. Denetim sonuçları, kamu idarelerinin mali durumlarını, hesap verme sorumluluklarını ve kamu kaynaklarının yönetimini iyileştirmek için kullanılır (Köse, 2019: 9). Ayrıca, Sayıştay tarafından hazırlanan denetim raporları, kamuoyuna sunulmakta ve bu sayede kamu yönetiminde şeffaflık sağlanmaktadır (Akyel, 2015: 120).

Sayıştay denetiminin bir diğer önemli boyutu, uluslararası denetim standartları ile uyumluluğudur. Sayıştay, denetim süreçlerini uluslararası kabul görmüş denetim standartlarına göre yürütmekte ve böylece kamu mali yönetiminde uluslararası düzeyde bir kalite ve güvenilirlik sağlamaktadır (Bulut, 2023: 248). Bu bağlamda, Sayıştay denetimi, kamu sektöründe mali yönetimin etkinliğini ve hesap verebilirliğini sağlamak için kritik bir mekanizmadır. Sayıştay'ın bağımsız denetim yetkisi, kamu kurumlarının mali işlemlerinin şeffaf bir şekilde yürütülmesini sağlamakta ve kamu kaynaklarının etkin yönetimine katkıda bulunmaktadır.

2. LİTERATÜR

Alan yazın incelemesi neticesinde Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik denetimi sonucunda ortaya çıkan bulgular çerçevesinde Millî Eğitim Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı, yükseköğretim kurumları ve yerel yönetimler üzerinde bazı çalışmaların yapıldığı görülmekle birlikte muhasebe standartları çerçevesinde bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu kapsamda yapılan bazı çalışmalar aşağıdaki gibidir.

Atay (2016) çalışmasında, il özel idarelerinde gerçekleştirilen düzenlilik ve performans denetimlerine ait bulguları analiz etmiştir. Bu analiz, 2015 yılına ait Sayıştay denetim raporları üzerinden yapılmış olup, bulgular; nicel ve nitel özellikler yönünden değerlendirilmiştir. Çalışmanın amacı, il özel idarelerinde en sık rastlanan eksiklik ve hataların giderilmesine yönelik farkındalık oluşturmaktır. Ayrıca çalışmada, iç denetim ve dış denetim arasındaki etkileşimler de ele alınmıştır.

Demirbaş ve Engin (2016) çalışmalarında, 5018 sayılı KMYKK çerçevesinde Sayıştay tarafından belediyeler üzerinde yapılan performans denetimlerinde ulaşılan bulguları analiz etmiştir. Stratejik planlama ve performans esaslı

bütçeleme (PEB) sistemi kapsamında, 2015 yılında yayınlanan 40 denetim raporunda yer alan 289 bulgu, içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve sorunlar gruplandırılmıştır. Çalışmada, PEB sisteminde yaşanan sorunlar ve Sayıştay'ın kurumsal performans denetimi açısından ele aldığı bulguların ilişkisinin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Balyemez (2018) çalışmasında, Türkiye'deki kamu idarelerinin performans denetimlerinin sonuçları, ekonomi, verimlilik ve etkinlik kavramlarına odaklanarak değerlendirmektedir. Uluslararası kabul görmüş standartlardan ve uygulamalardan farklı olarak, Türkiye Sayıştay'ının dar kapsamlı ve bazı kısıtlamalar altında gerçekleştirdiği performans denetimleri, konunun sürekli tartışmalı bir konumda kalmasına neden olduğunu belirtmiştir. Çalışmada 2013 yılından sonra kamuoyuyla paylaşılan performans denetim raporları incelenmiş ve uluslararası standartlarla karşılaştırılmıştır. Araştırma ve incelemeler sonucunda, performans denetim raporlarında ekonomi, verimlilik ve etkinlik analizlerinin ve değerlendirmelerinin yer almadığı, ancak düzenlilik denetim raporlarında bu kavramların 'sözlük anlamları' kullanılarak çeşitli eleştiriler ve önerilerde bulunulduğu tespit edilmiştir. Bu durumun, denetim sonuçlarına göre ortaya çıkacak mali, hukuki, idari ve siyasi sorumluluklar hakkında bir tür kavram karmaşasına yol açtığı vurgulanmıştır.

Küçükaycan ve Ağdeniz (2019) çalışmalarında, Türkiye'deki devlet üniversitelerinin performans denetim sonuçlarını incelemiştir. 5018 sayılı KMYKK ile getirilen Performans Esaslı Bütçeleme sisteminin bir parçası olarak, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimlerinin üniversitelerin hizmet sunumundaki doğruluk ve güvenilirliği değerlendirdiği belirtilmiştir. Çalışmada, 2017 yılına ait 38 üniversitenin performans denetim raporları içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve raporlama gerekliliklerini karşılamayan üniversiteler tespit edilmiştir.

Yıldırım (2020) çalışmasında, Türkiye'deki kamu sağlık sektöründe döner sermaye işletmelerinde Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetim bulgularını analiz etmiştir. Çalışmanın amacı, 2012-2017 yılları arasındaki denetim raporlarını inceleyerek çözüme kavuşturulan ve çözülemeyen bulguları belirlemek ve bu bulguların nedenlerini araştırarak çözüm önerileri sunmaktır. Çalışmada, mevzuat, bilişim sistemlerinin entegrasyonu ve personel kaynaklı nedenlerle bazı bulguların çözülemediği tespit edilmiştir.

Toprakçı ve Ak (2021) çalışmalarında, 2018-2020 yılları arasında Sayıştayın Millî Eğitim Bakanlığına ilişkin denetim raporlarını analiz ederek kamu zararına yol açan tespitleri belirlemeyi ve bu tespitler doğrultusunda öneriler geliştirmeyi amaçlamışlardır. Araştırmada, nitel araştırma yöntemleri arasında yer alan doküman incelemesi yöntemi kullanılmış ve elde edilen veriler içerik analizi ile değerlendirilmiştir. Sonuç olarak, doğrudan kamu zararına ilişkin kırk sekiz tespit yapılmışken, dolaylı kamu zararına ilişkin beş tespit gerçekleştirilmiştir. En fazla tespit, "doğrudan" teması altında ve "gelir gider işlemleri" kodu çerçevesinde gerçekleştirilmiştir.

Aksoy (2022) çalışmasında, kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştay raporlarının etkinlik düzeyi incelemiştir. Çalışmada Sayıştay raporlarının, kamu kaynaklarının kullanımı, sorumluluklar ve kamu kurumları tarafından üretilen bilgilerin şeffaf bir şekilde kamuya sunulması açısından önemli araçlar olduğu vurgulanmaktadır.

Işık ve Engin (2022) çalışmalarında, Türkiye'deki belediye ve bağlı idarelerin mal veya hizmet alımı ile yapım işlerine ilişkin ihalelerde karşılaşılan sorunları incelemişlerdir. Çalışmada 2020 yılı Sayıştay denetim raporları analiz edilerek, bu raporlarda belirtilen bulgular gruplandırılmıştır. Araştırma sonucunda, belediye ve bağlı idarelerin ihalelerinde tespit edilen sorunların önemli bir kısmının hazırlık sürecinde ortaya çıktığı belirlenmiştir. Bu bulgular, ihale süreçlerinde kamu yararının gözetilmesi, şeffaflık ve rekabet ilkelerinin sağlanması gerektiğini vurgulamaktadır.

Atilla ve Kıymık (2023) çalışmalarında, Sayıştay tarafından kamu üniversitelerine yönelik gerçekleştirilen düzenlilik denetimleri sonucunda tespit edilen muhasebe hatalarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum düzeyini incelemişlerdir. Araştırma, 2012-2021 yılları arasında yapılan 859 denetim raporunu kapsamakta olup, toplamda 2.051 muhasebe hatası saptanmıştır. Elde edilen bulgular, en fazla hatanın 252-Binalar Hesabında meydana geldiğini ve üniversitelerin yaşı, iç denetçi sayısı ile mali hizmetler uzmanı sayısı gibi değişkenler açısından anlamlı bir farklılık bulunmadığını ortaya koymuştur.

Çakalı ve Baloğlu (2023) çalışmalarında, Sayıştay Başkanlığı tarafından 2015-2020 yılları arasında gerçekleştirilen denetimler sonucu düzenlenen raporlardan hareketle Türkiye'deki il belediyelerinde karşılaşılan muhasebe

hatalarının analizini gerçekleştirmiştir. Elde edilen sonuçlar, özellikle taşınmazlar, katma değer vergisi, mali duran varlıklar ve kıdem tazminatları konularında yoğun eleştirilerin olduğunu göstermektedir. Çalışma neticesinde bu hataların, mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini olumsuz etkileyerek, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımını zorlaştırdığı vurgulanmıştır.

Bulut (2023) çalışmasında, Sayıştayın Sosyal Güvenlik Kurumunda gerçekleştirdiği denetimler sonucunda ortaya çıkan muhasebe zafiyetleri ele almıştır. Çalışmada alacak ve faaliyet hesaplarının emanet hesaplarında izlenmesi, değer hareketleri sonuç hesabının denk olmaması ve lisanslar ile taşınmazların muhasebe kayıtlarında hatalı görünmesi gibi önemli bulgular raporlanmıştır. Çalışma neticesinde bu bulguların, Sosyal Güvenlik Kurumunun mali tablolarının mali durumu saydam ve gerçeğe uygun şekilde yansıtabilmesi açısından kritik öneme sahip olduğu vurgulanmıştır.

Genç vd. (2023) çalışmalarında, Türkiye'deki üniversitelerde Sayıştay tarafından yapılan denetimlerin sonuçlarını analiz etmişlerdir. Karadeniz Bölgesi'nde yer alan 18 devlet üniversitesinin 2016-2020 yılları arasındaki denetim raporları içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Genel olarak, üniversitelerin denetim raporlarına olumlu görüş verildiği, ancak mali tabloların hazırlanması ve raporlanmasında eksiklikler bulunduğu tespit edilmiştir.

Güley ve Bozdemir (2024) çalışmalarında Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerinin 2018-2022 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarını incelemişlerdir. Muhasebe kayıt hataları sistematik olarak analiz edilmiş ve hataların sınıflandırılması yapılmıştır. En çok hata, dönen varlıklar grubunda tespit edilmiştir. Çalışma, hataların nedenlerini belirleyerek çözüm önerileri sunmayı amaçlamaktadır. Ayrıca, muhasebe ve mali mevzuat eğitimi verilmesinin hata sayısını azaltacağı düşünülmektedir.

Öksüz (2024) çalışmasında, kamu yükseköğretim kurumlarının mali yönetim süreçlerinde kamu zararına neden olabilecek unsurları incelemiştir. Çalışma, 2017-2022 yılları arasındaki Sayıştay ilamlarını içerik analizi tekniğiyle değerlendirerek, kamu zararının önlenmesi ve kamu kaynaklarının sürdürülebilir yönetimi açısından önemli bulgular sunmaktadır. Çalışmada özellikle personele fazladan ve yersiz yapılan ödemelerin, ek ders ücreti, ek ödeme ve akademik teşvik gibi alt konularla birlikte kamu zararına yol açabilecek en önemli unsurlar olduğu tespit edilmiştir.

Yukarıda yer alan çalışmalardan anlaşılacağı üzere Sayıştay denetimleri sonucu ortaya çıkan bulgular üzerinde çeşitli çalışmalar yapılmakla birlikte IPSAS/DMS'ler çerçevesinde doğru muhasebe kayıtlarının değerlendirilmesini içeren bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu kapsamda yapılacak bir çalışma ile hem uygulayıcılara hem de literatüre katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

3. SAYIŞTAY BULGULARI VE ÖRNEK MUHASEBE KAYITLARI

3.1. Yükseköğretim Kurumları 2023 Yılı Sayıştay Bulguları

Çalışma kapsamında Sayıştayın, yükseköğretim kurumlarında gerçekleştirmiş olduğu ve kurumsal web sayfasında yayınladığı son 5 yıla ait (2019-2023) düzenlilik denetimi sonucu ortaya çıkan raporlar ve bulgular tek tek incelenmiştir. 2019 yılı için 595, 2020 yılı için 521, 2021 yılı için 739 ve 2022 yılı için 550 bulgu incelenmiştir. 2023 yılı dahil toplamda 2.837 bulgu incelenmiş ancak teknolojik gelişmeler ve Sayıştay bulgularının tekrar durumu değerlendirildiğinde çalışmada hem söz konusu yıllarda gerçekleşen bulgularla paralellik göstermesi hem de güncel durumu yansıtması nedeniyle 2023 yılı bulgularının detaylı incelemesinin söz konusu yıllar arasında gerçekleşen bulguların incelenmesine oranla daha faydalı olacağı değerlendirilmiştir.

2023 yılı için 95 Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular ve 337 Diğer Bulgular olmak üzere toplamda 432 bulgu incelenmiştir. 2023 yılı içinde 112 üniversitede gerçekleştirilen Sayıştay denetimlerinde ortaya çıkan Denetim Görüşünün Dayanağı Bulguların ortalaması 0,84 iken Diğer Bulguların ortalaması 1,00'dır. Bu kapsamda aşağıdaki yer alan Tablo 1'deki kurumlarda denetim bulgusuna rastlanmamıştır.

Tablo 1: 2023 Yılında Denetim Bulgusuna Rastlanmayan Yükseköğretim Kurumları

Sıra No	Üniversite Adı
1	Abdullah Gül Üniversitesi
2	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
3	Bursa Teknik Üniversitesi
4	Gümüşhane Üniversitesi
5	Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi
6	İzmir Bakırçay Üniversitesi
7	Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi

Sıra No	Üniversite Adı
8	Siirt Üniversitesi
9	Sivas Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
10	Tarsus Üniversitesi
11	Türk-Alman Üniversitesi
12	Uşak Üniversitesi

Kaynak: Sayıştay 2023 Yılı Kamu İdareleri Denetim Raporları

Tablo 1'de görüldüğü üzere 2023 yılında gerçekleştirilen Sayıştay denetimlerinde 112 devlet yükseköğretim kurumundan 12'sinde herhangi bir bulgu tespit edilmemiştir. Bu kapsamda denetim gerçekleştirilen yükseköğretim kurumlarından oransal olarak %10,71'inde bulgu tespit edilmediği görülmektedir.

Bu kapsamda yükseköğretim kurumları itibarıyla malî rapor ve tablolara ilişkin en fazla tespit edilen on konu ve tespitin yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin bilgiler aşağıda yer alan tablo 2'de sunulmaktadır.

Tablo 2: Yükseköğretim Kurumları İtibarıyla Mali Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu

Sıra No	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	10
2	Tahakkuk Ettirilen Alacaklardan Takibe Alınanların Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	6
3	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	6
4	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	6
5	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	6
6	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	5
7	Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında Kayıtlı Maddi Duran Varlıkların Devredilmesi veya Satılması Sonucunda İlgili Varlık Hesaplarından Çıkış Yapılmaması	4
8	Peşin Tahsil Edilen Gelecek Dönemlere İlişkin Gelirlerin Gelecek Aylara/ Yıllara Ait Gelirler Hesaplarında Muhasebeleştirilmemesi	4
9	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Dönemsellik İlkesine Uygun Kaydedilmemesi	3
10	Faaliyet Alacaklarının Tahakkuk Kayıtları Yapılmadan Tahsil Edilmesi	2

Kaynak: Sayıştay 2023 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

Tablo 2'de görüleceği üzere; taşınmazların tahsis durumu, gayrımaddi alımlar, yapılmakta olan yatırımlar, maddi duran varlıklara ilişkin hususlar en fazla tespit edilen on konu arasındadır.

3.2. Yükseköğretim Kurumları 2023 Yılı Başlıca Sayıştay Bulguları Kapsamında Olması Gereken Muhasebe Kayıtları

2023 yılında gerçekleştirilen Sayıştay denetimleri sonucunda ortaya çıkan ve mali tabloları etkileme potansiyeline sahip ilk on bulgunun IPSAS ve DMS çerçevesinde doğru muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir. Yapılan muhasebe kayıtlarında bütçe hesapları ve amortisman işlemleri BKMYBS sistemi tarafından otomatik eklendiği için dikkate alınmamıştır.

Bulgu 1: Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi

Maddi duran varlıklar, IPSAS 17 ve DMS 17 Maddi Duran Varlıklar Standardı çerçevesinde işlem görmektedir. IPSAS ve DMS'ye göre maddi duran varlıklara ilişkin değer artırıcı harcamaların doğrudan giderleştirilmesi yerine, ilgili maddi duran varlık hesaplarında izlenmesi gerekmektedir (Özyiğit ve Kaygusuz, 2023: 174-175). Değer artırıcı harcamalar, varlığın gelecekte sağlayacağı ekonomik yararları ya da hizmet potansiyelini artırıcı nitelikteki harcamalardır. IPSAS/DMS 17 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre, bir maddi duran varlığa yapılan ek harcamalar, varlığın ekonomik ömrünü uzatıyor, kapasitesini artırıyor ya da maliyet tasarrufu sağlıyorsa bu harcamalar, varlığın maliyetine eklenmelidir. Böylece, varlığın defter değeri artırılır ve varlığın kalan ömrü boyunca amortisman yoluyla giderleştirilir. Ancak, maddi duran varlıkla ilgili yapılan küçük bakım ve onarım gibi harcamalar, değer artırıcı özellik taşımıyorsa, bu tür harcamalar doğrudan gider yazılmalıdır. Maddi duran varlıkların değerini artırıcı nitelikte olan harcamaların ilgili varlık hesaplarına kaydedilmemesi ve doğrudan giderleştirilmesi, varlığın gerçek değerinin eksik raporlanmasına ve mali tabloların yanıltıcı olmasına yol açabilir (IFRS, 2022; DMSK, 2023).

Sonuç olarak, IPSAS/DMS uyarınca değer artırıcı harcamalar maddi duran varlık hesaplarında izlenmeli ve doğrudan giderleştirilmemelidir. Bu kapsamda yukarıda yer alan bulguya ilişkin hatalı muhasebe kaydı ve sonrasında olması gereken düzeltme kaydı aşağıdaki gibidir.

Hesap Adı	Borç	Alacak
630 Giderler Hesabı	XXX	
103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		XXX
Değer artırıcı harcamanın yanlış giderleştirilmesi		
25X Maddi Duran Varlıklar Hesabı	XXX	
630 Giderler Hesabı		XXX
Düzeltme kaydı (değer artırıcı harcamanın ilgili varlık hesabına yansıtılması)		

Yukarıda yer alan muhasebe kaydında; işlemlerin adımları ve ilgili hesaplar net bir şekilde özetlemektedir. Değer artırıcı harcama önce hatalı olarak giderleştirilmiş, daha sonra hatalı açılan gider hesabı kapatılarak harcama doğru şekilde ilgili varlık hesabına aktarılmıştır.

Bulgu 2: Tahakkuk Ettirilen Alacaklardan Takibe Alınanların Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi

Tahakkuk ettirilen alacakların, takip aşamasına geçmesine rağmen gelirlerden takipli alacaklar hesabında muhasebeleştirilmemesi muhasebe ilkelerine aykırı bir durumdur. Bu alacaklar takip altına alındığında ilgili hesaplara aktarılmalı ve doğru muhasebeleştirilmelidir.

Aşağıda, bu tür hatalı bir durumun tespit edilmesinin ardından doğru muhasebeleştirilmesinin nasıl yapılması gerektiğini gösteren muhasebe kaydı yer almaktadır.

Hesap Adı	Borç	Alacak
121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı	XXX	
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı		XXX
Takibe alınan alacağın muhasebeleştirilmesi		

IPSAS/DMS, kamu sektörü için muhasebe ilkeleri ve standartlarını belirlerken tahakkuk esaslı muhasebe yöntemini benimsemektedir. Bu yöntem, gelirlerin ve giderlerin, gerçekleşme dönemine bakılmaksızın, tahakkuk ettiği anda muhasebeleştirilmesini öngörür. Aşağıda, tahakkuk ettirilen alacakların takibe alınması durumu, IPSAS/DMS çerçevesinde açıklanmıştır (IFRS, 2022; DMSK, 2023).

IPSAS/DMS 23 Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler Standardı, kamu sektörü için gelirlerin nasıl muhasebeleştirileceğini düzenlemektedir. Tahakkuk esasına göre, alacakların elde edilmesiyle gelir kaydedilir. Ancak, alacakların tahsili riskli hale geldiğinde veya geciktiğinde, takipli alacak olarak yeniden

sınıflandırılması gerekir. Bu, gelirlerin veya alacakların doğruluğunu ve şeffaflığını sağlamak için önemli bir adımdır.

Eğer tahakkuk ettirilen alacaklar vadesinde tahsil edilemiyorsa ve takibe alınması gerekiyorsa, IPSAS/DMS kapsamında bu alacakların gelirlerden takipli alacaklar hesabında muhasebeleştirilmesi gerekir. Bu durum, varlığın değer kaybı ile ilgili olup, IPSAS/DMS 29 Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı da bu tür işlemler için rehber sağlamaktadır. Alacakların takibe alınması ve tahsil edilememe riski olduğunda, varlıkların değer kaybı hesaplanmalı ve tahsili mümkün olmayan kısım için karşılık ayrılmalıdır.

Bulgu 3: Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)

IPSAS/DMS, kamu sektörü için mali raporlama standartlarını belirlerken, gerçekleşmiş işlemler ve olayların doğru bir şekilde raporlanmasını öne çıkarır. IPSAS/DMS, özellikle varlıkların tanınması (muhasebeleştirilmesi) konusunda belirli kriterler sunmaktadır. Bu kapsamda IPSAS/DMS 17 – Maddi Duran Varlıklar Standardı, kamu sektöründe kullanılan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve raporlanmasıyla ilgili rehberlik sağlar. Bir maddi duran varlığın muhasebeleştirilmesi için kontrolün işletmede olması ve varlığın güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekir. Ayrıca IPSAS/DMS 1 – Mali Tabloların Sunulması Standardı ise varlıkların raporlanması, kurumun gerçek mali durumu ve varlıklarını gösteren güvenilir mali tablolar sunması açısından önemlidir. IPSAS/DMS 1, varlıkların zamanında ve doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesini öngörmektedir (IFRS, 2022; DMSK, 2023).

Bu kapsamda IPSAS/DMS 17'ye göre, maddi duran varlıkların mali tablolara alınabilmesi için iki temel şart aranmaktadır. Bunlar:

Kontrol: Kurumun taşınmaz üzerinde kontrol sahibi olması gerekir. Kontrol, genellikle yasal mülkiyet devriyle sağlanır (örneğin tapu).

Güvenilir Ölçüm: Varlığın maliyetinin veya değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekir. Taşınmazın maliyeti, alım fiyatı, inşaat maliyeti veya piyasa değeri gibi unsurlar üzerinden ölçülür.

Bulguda yer alan fiili envanter kavramı, taşınmazların fiziksel varlıklarının doğrulanmasını sağlamaktadır. Ancak tapu kayıtlarıyla kurum mülkü olan bir varlığın kaydedilmesi, mali raporların doğruluğu açısından önemli bir

konudur. IPSAS/DMS 17'ye göre mülkiyeti yasal olarak kuruma devredilmiş bir taşınmazın, doğrudan maddi duran varlık hesaplarında izlenmesi gerekir. Fiili envanter yapılmamış olsa bile, mülkiyetin tescili ve değerinin güvenilir bir şekilde belirlenmesi, varlığın mali tablolara alınması için yeterlidir. Bu kapsamda söz konusu maddi duran varlığın değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilmesi ve aşağıdaki tabloda yer aldığı üzere kayıt altına alınarak mali tablolara yansıtılması sağlanmalıdır.

Hesap Adı	Borç	Alacak
25x Maddi Duran Varlıklar Hesabı	XXX	
500 Net Değer Hesabı		XXX
Değer tespiti sonrası taşınmazın kayda alınması.		

Bu kayıtta taşınmaz, mülkiyetin tescili ve değerin belirlenmesi üzerine doğrudan maddi duran varlık hesaplarına alınmıştır. Sonuç olarak taşınmaz, resmi olarak kurumun mülkü ise doğrudan mali tablolara kaydedilmeli ve fiili envanter sonrasında maliyette değişiklik olması durumunda gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.

Bulgu 4: Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması

IPSAS/DMS 16 Yatırım Amaçlı Varlıklar ve IPSAS/DMS 17 Maddi Duran Varlıklar Standardı, yapılan yatırımların kaydedilmesi ve tamamlanan varlıkların ilgili hesaplara aktarılması konusunda belirli rehberlik sağlar. Söz konusu standartlara göre tamamlanan veya geçici kabulü yapılan varlıkların, Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabından ilgili Maddi Duran Varlık hesaplarına aktarılması gerekmektedir (IFRS, 2022; DMSK, 2023). Tamamlanan yatırımların ilgili varlık hesaplarına aktarılmaması durumunda, bu durumun giderilmesi için muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılabilir.

Hesap Adı	Borç	Alacak
25X Maddi Duran Varlıklar Hesabı	XXX	
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı		XXX
Tamamlanan veya geçici kabulü yapılan yatırımın varlık hesabına aktarılması		

Sonuç olarak Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında kayıtlı olan tutarların, tamamlanan veya geçici kabulü yapılan yatırımlar için ilgili varlık hesaplarına aktarılmaması, muhasebe süreçlerinde bir eksiklik olarak değerlendirilmektedir. Bu durumun IPSAS/DMS standartlarına uygun olarak düzeltilmesi, varlıkların

doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesini sağlayacak ve mali raporların güvenilirliğini artıracaktır. İlgili yatırımların kayıt altına alınması, kamu kaynaklarının etkin yönetimi açısından önemlidir.

Bulgu 5: Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması

IPSAS/DMS 17 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre, bir taşınmazın muhasebeleştirilebilmesi için gelecekte varlıktan ekonomik yarar elde edilmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekmektedir. Bir taşınmazın tahsis edilmesi ya da tahsis alınması durumunda varlıktan ekonomik yarar elde etme kabiliyetine ilişkin durum ortaya çıkmakta ve varlığın değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilebildiği durumlarda gerekli kayıtların yapılması gerekmektedir. Nitekim tahsis edenin varlığa ilişkin ekonomik yarar elde etme imkanı elinden çıkmıştır ve tahsis alan kurumun eline geçmiştir (IFRS, 2022; DMSK, 2023). Söz konusu Standart çerçevesinde taşınmazı hem tahsis eden hem de tahsis alan tarafından yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir. Burada benzer hesapların aynı işlemde kullanılması nedeniyle alt hesaplara da yer verilmiştir.

Taşınmazı tahsis eden kurumun muhasebe kaydı:

Hesap Adı	Borç	Alacak
25X Maddi Duran Varlıklar Hesabı (02.Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar)	XXX	
25X Maddi Duran Varlıklar Hesabı (01.Kamu İdaresinin Mülkiyetinde Olanlar)		XXX
Tahsisli kullanılan taşınmazın muhasebe kaydı		
500-Net Değer Hesabı (02. Varlık Envanteri)	XXX	
500-Net Değer Hesabı (11.Tahsis Edilen Taşınmazlar)		XXX
Tahsise ilişkin net değer hesabı kaydı		

Taşınmazın tahsis edildiği kurumun muhasebe kaydı:

Hesap Adı	Borç	Alacak
25X Maddi Duran Varlıklar Hesabı (03.Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar)	XXX	
500 Net Değer Hesabı (12.Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar)		XXX
Tahsisli kullanılan taşınmazın muhasebe kaydı		

Hatalı tahsis kayıtları hakkında detaylı bilgi yer almadığı için muhasebe kayıt örneği yapılamamıştır. Nitekim hatalı kaydın borçlandırılan hesaptan mı yoksa alacaklandırılan hesaptan mı kaynaklandığı bilinemediği için yukarıda yer alan doğru muhasebe kaydı yeterli görülmüştür. Tahsis edilen ve tahsisli kullanılan taşınmazların muhasebe kayıtlarının yapılmaması veya hatalı yapılması, IPSAS/DMS standartlarına uygun bir şekilde ele alınmalıdır. Bu tür hataların düzeltilmesi, mali tabloların doğruluğunu artıracak ve kamu mali yönetiminde şeffaflığı sağlayacaktır.

Bulgu 6: Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi

Bu tür gayrimaddi varlıkların doğrudan giderleştirilmesi, mali tabloların güvenilirliğini ve doğru bir şekilde raporlanmasını olumsuz etkileyebilir. IPSAS/DMS 31: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, gayrimaddi varlıkların tanımlanması, ölçülmesi ve raporlanmasını düzenler. Yazılım, lisans, patent gibi gayrimaddi hakların doğru bir şekilde kaydedilmesi zorunludur. Gayrimaddi varlık alımlarının doğrudan giderleştirilmesi, bu varlıkların varlıklar hesabında yer almasını engeller. Bu, mali tabloların yanıltıcı olmasına yol açmaktadır (IFRS, 2022; DMSK, 2023).

Gayrimaddi hak alımlarının haklar hesabında muhasebeleştirilmemesi ve doğrudan giderleştirilmesi durumunda, aşağıdaki gibi bir muhasebe kaydı yapılmalıdır.

Hesap Adı	Borç	Alacak
630 Giderler Hesabı	XXX	
103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		XXX
Yanlış Muhasebe Kaydı		
260 Haklar Hesabı	XXX	
630 Giderler Hesabı		XXX
Düzeltme Kaydı (gayrımaddi hak alımlarının, ilgili varlık hesabına yansıtılması)		

Sonuç olarak, bu işlemler, gayrimaddi varlıkların doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesini sağlar. IPSAS/DMS standartlarına uygun bir şekilde, gayrimaddi varlıkların mali tablolarda doğru bir şekilde yansıtılması kritik öneme sahiptir. Düzeltme işlemleri, mali tabloların doğruluğunu artırarak, kamu mali yönetiminde şeffaflığı sağlamaya yardımcı olur.

Bulgu 7: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında Kayıtlı Maddi Duran Varlıkların Devredilmesi veya Satılması Sonucunda İlgili Varlık Hesaplarından Çıkış Yapılmaması

Maddi duran varlıkların ve stokların doğru bir şekilde kaydedilmemesi ve mali raporlamada yanıltıcı bilgilere neden olmasına yol açabilir. IPSAS/DMS 17 Maddi Duran Varlıklar Standardı, maddi duran varlıkların tanımlanması, ölçülmesi ve raporlanmasını düzenlemektedir. Söz konusu standarda göre maddi duran varlıkların devredilmesi veya satılması durumunda, bu varlıkların ilgili hesaplardan çıkışı yapılmalıdır Maddi duran varlıkların ve stokların devri veya satışı sonrasında çıkış kaydının yapılmaması, mali tabloların gerçeği yansıtmamasına neden olur (IFRS, 2022; DMSK, 2023).

Maddi duran varlıkların devredilmesi veya satılması durumunda, bu varlıkların ilgili hesaplardan çıkarılması ve amortisman kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Aşağıda hem hurdaya ayırma işlemine hem de elden çıkarmaya ilişkin muhasebe kaydı örnekleri yer almaktadır.

Hesap Adı	Borç	Alacak
294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı	XXX	
257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı	XXX	
25X Maddi Duran Varlıklar		XXX
299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		XXX
Hurdaya ayırma kaydı		
299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	XXX	
102 Banka Hesabı	XXX	
294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı		XXX
600 Gelirler Hesabı		XXX
Satış sonrası yapılması gereken muhasebe kaydı		

Sonuç olarak, elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıkların devredilmesi veya satılması durumunda ilgili hesaplardan çıkış yapılmaması, IPSAS/DMS standartlarına uygun bir şekilde ele alınmalıdır. Düzeltme veya eksik kayıtlar için yapılan tamamlama işlemleri, mali tabloların doğruluğunu artırarak kamu mali yönetiminde şeffaflık sağlar. Bu nedenle, muhasebe kayıtlarının doğru bir şekilde yapılması kritik öneme sahiptir.

Bulgu 8: Peşin Tahsil Edilen Gelecek Dönemlere İlişkin Gelirlerin Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler Hesaplarında Muhasebeleştirilmemesi

Bu durum, IPSAS/DMS çerçevesinde önemli bir muhasebe hatasını temsil eder. Peşin tahsil edilen gelirlerin doğru bir şekilde kaydedilmemesi, mali tabloların yanıltıcı olmasına yol açabilir ve gelecekteki gelirlerin doğru bir şekilde raporlanmasını engelleyebilir. IPSAS/DMS 23 Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler Standardı, gelirlerin tanımlanması, ölçülmesi ve raporlanmasını düzenler. Peşin tahsil edilen gelirler, gelecekteki dönemlere ait olduğu için, bu gelirler ilgili dönemde gelire dönüşmeden önce doğru bir şekilde kaydedilmelidir. Peşin tahsil edilen gelirler, ilgili hesaplarda geçici olarak kaydedilmeli ve her dönem gelire dönüşmeleri gerektiğinde gelir hesaplarına aktarılmalıdır (IFRS, 2022; DMSK, 2023).

Hesap Adı	Borç	Alacak
102 Banka Hesabı	XXX	
600 Gelirler Hesabı		XXX
Hatalı Kayıt (Peşin Tahsil Edilen Gelirin Tamamının Banka Hesabına Kayıt Edilmesi)		
600 Gelirler Hesabı	XXX	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı		XXX
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı		XXX
Düzeltme Kaydı (Peşin Tahsil Edilen Gelecek Aylara ve Yıllara Ait Gelirlerin Kaydı)		

Sonuç olarak, peşin tahsil edilen gelirlerin gelecekteki dönemlere ait gelirler hesaplarında muhasebeleştirilmemesi, IPSAS/DMS standartlarına uygun bir şekilde ele alınmalıdır. Düzeltme işlemleri, mali tabloların doğruluğunu artırarak kamu mali yönetiminde şeffaflığı sağlamak için önemlidir. Bu nedenle, muhasebe kayıtlarının doğru bir şekilde yapılması kritik öneme sahiptir.

Bulgu 9: Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Dönemsellik İlkesine Uygun Kaydedilmemesi

Kıdem tazminatı, çalışanların işten ayrılmaları durumunda talep edebilecekleri bir tazminat türüdür ve bu tazminatın maliyetinin, çalışanın çalışma süresi boyunca düzenli olarak dönemsellik ilkesine uygun olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Dönemsellik İlkesi, gelir ve giderlerin, hangi döneme ait olduğu dikkate alınarak muhasebeleştirilmesini ifade eder. Kıdem tazminatı karşılıkları, her dönemde çalışanlara ait hizmet süresi ile orantılı olarak kaydedilmelidir (IFRS, 2022; DMSK, 2023).

Hesap Adı	Borç	Alacak
630 Giderler Hesabı	XXX	
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı		XXX
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı		XXX
Kıdem tazminatlarının dönemsellik ilkesine uygun kaydedilmesi		

Sonuç olarak, kıdem tazminatı karşılıklarının dönemsellik ilkesine uygun bir şekilde kaydedilmesi, mali tabloların doğruluğu için kritik öneme sahiptir. Her ay düzenli olarak karşılıkların kaydedilmesi, çalışanın hizmet süresi boyunca birikimlerini doğru bir şekilde yansıtmak için gereklidir. Bu sayede, muhasebe uygulamaları uluslararası standartlara ve yerel yasalara uygun hale getirilmiş olur.

Bulgu 10: Faaliyet Alacaklarının Tahakkuk Kayıtları Yapılmadan Tahsil Edilmesi

Faaliyet alacakları, bir işletmenin sunduğu ürün veya hizmet karşılığında alacaklı olduğu tutarlardır ve bu alacakların doğru bir şekilde tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. Tahakkuk İlkesi, gelir ve giderlerin, tahakkuk ettiği dönemde kaydedilmesi gerektiğini ifade eder. Bu ilke, bir gelir veya giderin, nakit hareketlerinden bağımsız olarak, gerçekleştiği dönemde muhasebeleştirilmesini öngörür (IFRS, 2022; DMSK, 2023). Faaliyet alacakları, tahakkuk etmeden tahsil edildiğinde, gelir kaydının yapılmaması durumu ortaya çıkar. Bu, mali tabloların doğru bir şekilde yansıtılmamasına neden olabilir. Eğer bir faaliyet alacağı, tahakkuk kaydı yapılmadan tahsil edilirse, bu durumda aşağıdaki gibi bir kayıt oluşur:

Hesap Adı	Borç	Alacak
102 Banka Hesabı	XXX	
600 Gelirler Hesabı		XXX
Hatalı Kayıt (Tahakkuk kaydı yapılmadan tahsil edilen alacağın kaydı)		
600 Gelirler Hesabı XXX		
102 Banka Hesabı		XXX
Yapılan hatalı işlemin ters kayıt ile kapatılması		
12X Faaliyet Alacakları	XXX	
600 Gelirler Hesabı		XXX
Yapılması gereken tahakkuk kaydı		

Hesap Adı	Borç	Alacak
102 Banka Hesabı	XXX	
600 Gelirler Hesabı		XXX
Hatalı Kayıt (Tahakkuk kaydı yapılmadan tahsil edilen alacağın kaydı)		
102 Banka Hesabı	XXX	
12X Faaliyet Alacakları		XXX
Tahakkuk kaydı sonrası yapılan tahsil kaydı		

Sonuç olarak, faaliyet alacaklarının tahakkuk kayıtları yapılmadan tahsil edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu etkileyebilir ve mali tabloların güvenilirliğini azaltabilir. Alacakların, tahakkuk ilkesine uygun kaydedilmesi, gelirlerin doğru bir şekilde raporlanmasını sağlar. Bu nedenle, her türlü gelir tahsilatında, önce tahakkuk kaydının yapılması kritik öneme sahiptir. Bu nedenle hatalı yapılan kayıt önce ters kayıt ile kapatılmış ve daha sonra ilk olarak tahakkuk kaydı ve daha sonra da tahsil kaydı yapılmıştır.

SONUÇ

Çalışmada, Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarında son 5 yılda (2019-2023) gerçekleştirilen Sayıştay denetim raporları incelenmiş ve bazı bulguların zamanla ortadan kalktığı veya azaldığı görülmüştür. Bu duruma amortismanlara ilişkin bulgular örnek gösterilebilir. Sayıştay Başkanlığının çabaları ve Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi (BKMYBS) gibi teknolojide yaşanan gelişmeler doğrultusunda muhasebe sisteminin otomatik amortisman hesaplaması ve uygulaması sayesinde, söz konusu bulguya ilişkin zamanla azalma olduğu görülmektedir. Bu gibi durumlar ve son yıllarda ortaya çıkan başlıca bulguların belirli konular çevresinde oluştuğu ve bu başlıca bulguların genel olarak 2023 yılı başlıca bulgularında yer aldığı değerlendirildiğinde, çalışmada güncelliğin de sağlanabilmesi için 2023 yılı bulgularının analiz edilmesine karar verilmiştir. Bu bağlamda 2023 yılında Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik denetimlerine ait bulgulardan, Sayıştay 2023 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporuna göre yükseköğretim kurumlarında en fazla tespit edilen ilk 10 bulgu; IPSAS/DMS kapsamında muhasebe kayıtları açısından incelenmiştir. Elde edilen veriler, özellikle maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin hatalı kayıtların olması ya da hiç kayıt olmaması, tahakkuk ettirilen alacaklardan takibe alınması gerekenlerin takibe alınmaması, dönem ayırıcı hesapların yanlış kullanımı, kıdem tazminatı karşılıkları hesaplarının

hatalı kullanılması ve tahakkuk esaslı muhasebe yöntemine uyulmayan kayıtların olduğunu göstermektedir. Bu bulgular, yükseköğretim kurumlarının mali tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyebilecek düzeyde önemli unsurlar olarak dikkat çekmektedir.

Yükseköğretim kurumlarının mali raporlarını hem kurumlar arasında hem de uluslararası olarak karşılaştırılabilir bir şekilde sunabilmesi, IPSAS/DMS 1 Mali Tabloların Sunulması Standardına (Yanık ve Öztürk, 2018) ve Kamu Sektörü Muhasebesi Kavramsal Çerçevesine uygun olarak hazırlanmasına bağlıdır. Söz konusu kavramsal çerçevede yer aldığı üzere kamu kurum ve kuruluşlarının genel amaçlı mali raporlarına dâhil olan bilgilerinin nitel özellikleri; ilgililik, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, zamanında sunum, karşılaştırılabilirlik ve doğrulanabilirliktir. Yükseköğretim kurumlarında bu niteliksel özelliklerin sağlanabilmesi, Sayıştay tarafından bulgu konusu yapılan söz konusu hataların ortadan kaldırılmasına bağlıdır.

Çalışmada söz konusu bulguların IPSAS/DMS çerçevesinde nasıl ele alınması gerektiği ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve doğru muhasebe kayıtlarıyla ilgili örnekler sunulmuştur. Bu kapsamda söz konusu bulgulara ilişkin genel bir değerlendirme yapıldığında; maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin hatalı kayıtların olması ya da hiç kaydolmaması bulgusuna ilişkin olarak kurumların belirli bir tutarın üzerinde gerçekleşen giderlerin bu varlıklara ekleneceği uyarısını hatırlatan sistemlerin (BKMYBS'de) oluşturulması önerilmektedir. Ayrıca hiç kayıt yapılmaması ile ilgili de tahsislere ilişkin sürçlerden yapılan yazışmalarda muhasebe kaydı hakkında bilgi verilmesinin karşı kurumun bu durum hakkında bilgi sahibi olması ve kayıtlarını düzeltmesine olanak sağlayacağı düşünülmektedir. Tahakkuk ettirilen alacaklardan takibe alınması gerekenlerin takibe alınmaması durumunda ise Hukuk Müşavirliği ile Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı arasında yaşanan iletişim eksikliğinden kaynaklandığı varsayıldığında, Hukuk Müşavirliğinin mali işlemlere ilişkin her bir duruma dair Strateji Geliştirme Daire Başkanlığına bilgi vermesinin takip işlemlerinde yaşanan sıkıntılara çözüm olabileceği değerlendirilmektedir.

Dönem ayırıcı hesapların yanlış kullanımı bulgusuna ilişkin olarak da yine sistemin (BKMYBS) her bir işlemde dönem sorusunu sormasının sağlanması gerektiği düşünülmektedir. Kıdem tazminatı karşılıkları hesaplarının hatalı kullanılması bulgusunda da durum aynıdır. Kıdem tazminatlarına ilişkin olarak ayrılacak karşılıklarda dönemlere dikkat edilmediği görülmektedir ve sisteme

yapılacak her bir kıdem tazminatı kaydında sistemin (BKMYBS) uyarı vermesi sağlanabilir. Bu kapsamda yapılan incelemeler, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesinin, yükseköğretim kurumlarının mali raporlamalarının güvenilirliğini artıracağını ve uluslararası karşılaştırılabilirlik açısından önemli katkılar sağlayacağını göstermiştir. Sonuç olarak, yükseköğretim kurumlarında gerçekleştirilen dış denetimlerin, mali yönetim ve hesap verebilirlik açısından önemli kazanımlar sunduğu (Öksüz, 2024: 212) tespit edilmiştir. Sayıştay bulgularının doğru muhasebe kayıtları ile entegrasyonu, mali tabloların şeffaflığını ve güvenilirliğini artırarak kamu kaynaklarının etkin kullanımını desteklemektedir.

Çalışma kapsamında incelenen her bulgu, bir çalışma konusu olabilecek niteliğe sahip önemli bir konudur ve detaylı bir şekilde ele alınabileceği düşünülmektedir. Daha sonra yapılacak çalışmalarda tek bir bulgunun bütün olasılıklarını dikkate alan çalışmaların yapılmasının yazına ve alana katkı sağlayacağı öngörülmektedir. Ayrıca gelecek çalışmalarda IPSAS/DMS referans alınarak diğer kurumlara ilişkin çalışmaların yapılmasının da alana ve literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Son olarak literatürde yer aldığı üzere yükseköğretim kurumlarında muhasebe ve raporlama faaliyetlerinde çalışan personele yönelik; Sayıştay bulguları ve çözüm yöntemlerine dair eğitim verilmesinin (Atilla ve Kıymık, 2023: 661; Genç vd., 2023: 31-35) faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

Aksoy, M. (2022). Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Sayıştay Raporlarının Etkinlik Düzeyi. International Journal of Public Finance, 7(1), 181-210.

Akyel, R. (2010). Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 19(3), 1-21.

Akyel, R. (2015). Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 6(23). 1-22.

Akyel, R. (2016). Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı. Amme İdaresi Dergisi, 49(1), 119-145.

Akyel, R. ve Köse, H. Ö. (2010). Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği. Türk İdare Dergisi, (466), 9-45.

Atay, H. (2016). İl Özel İdarelerinde Gerçekleştirilen Düzenlilik ve Performans Denetimlerine Ait Bulguların Analizi. Sayıştay Dergisi, (102), 107-119.

Atila, S. ve Kıymık, H. (2024). Sayıştay Denetim Raporları Bağlamında Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Uygulamalarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Düzeyinin Araştırılması. Sayıştay Dergisi, (131), 637-667.

Aykaç, M. ve Kar, B. B. (2018). Yükseköğretimde Devlet ve Vakıf Üniversiteleri: Sorunlar ve Politika Önerileri. Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar, (642), 69-92.

Ball, I. (2012). New Development: Transparency in the Public Sector. Public Money & Management, 32(1), 35-40.

Balyemez, A. S. (2018). Sayıştay Performans Denetimlerinin Uygulama ve Sonuçları Üzerine Bir Tartışma. İşletme Araştırmaları Dergisi, 10(2), 276-311.

Biancone, P., Secinaro, S. ve Brescia, V. (2016). The Popular Financial Reporting: Focus on Stakeholders-The First European Experience. International Journal of Business and Management, 11(11), 115-125.

Bulut, M. (2023). Sayıştay Denetim Raporlarında Sosyal Güvenlik Kurumu'nun Muhasebe Zafiyeti. Kafdağı, 8(2), 245-258.

Cohen, S., Manes Rossi, F., Caperchione, E. ve Brusca, I. (2019). Local Government Administration Systems and Local Government Accounting Information Needs: Is There a Mismatch?. International Review of Administrative Sciences, 85(4), 708-725.

Çakalı, K. R. ve Baloğlu, G. (2023). Muhasebe Hataları: Sayıştay Denetim Raporları Üzerinden İl Belediyelerine Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe ve Denetime Bakış, 23(69), 229-252.

Demirbaş, T. ve Engin, R. (2016). Sayıştayın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi. Sayıştay Dergisi, (100), 27-60.

DMSK (2023). Devlet Muhasebesi Standartlarının Özeti, Ankara.

Genç, M., Yanık, A. ve Özen, M. (2023). Üniversitelerin Denetim Raporlarında Yer Alan Bulguların Analizi: Karadeniz Bölgesi Örneği. Üniversite Araştırmaları Dergisi, 6(1), 23-36.

Güleç, İ. ve Demir, S. (2023). Türk Yükseköğretiminde Toplumsal Katkı Kavramının Kapsamı Üzerine. Üniversite Araştırmaları Dergisi, 6(1), 1-12.

Güley, A. Ö. ve Bozdemir, E. (2024). Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerine Ait Sayıştay Denetim Raporlarında Yer Alan Muhasebe Bulgularının İncelenmesi. Denetişim, (30), 172-187.

IFRS (2022). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, New York.

Işık, S. ve Engin, R. (2022). Sayıştay'ın Belediyeler Üzerindeki Denetimlerinde Ulaştığı Kamu Alımlarına İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi. Denetişim, (25), 160-178.

Jeppesen, K. K. (2019). The Role of Auditing in the Fight Against Corruption. The British Accounting Review, 51(5), 1-11.

Kanca, O. C. (2017). 5018 Sayılı Kanun Üzerine Bir Değerlendirme. Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 5(2), 493-505.

Kartalcı, K. (2019). Türkiye'de Devlet Muhasebesi Reformunda Güncel Gelişmeler. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 29(1), 261-276.

Kartiko, S. W., Rossieta, H., Martani, D. ve Wahyuni, T. (2018). Measuring Accrual-Based IPSAS Implementation and Its Relationship to Central Government Fiscal Transparency. BAR-Brazilian Administration Review, 15(4), 1-28.

Kesik, A. (2005). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (9), 94-114.

Köse, H. Ö. (2007). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim. Ankara: T.C. Sayıştay 145. Yıl Yayınları.

Köse, H. Ö. (2019). Başkanlık Sisteminde Denge ve Denetim: Parlamentonun Yürütmeyi Denetleme İşlevi ve Parlamento Adına Yürütülen Sayıştay Denetiminin Önemi. Sayıştay Dergisi, (114), 7-31.

Kuyumcu, O. (2022). Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Standartlaşma Süreci. Sosyal Bilimlerinde Güncel Tartışmalar 10. Ed. Karacagil, Z. ve Bulut, M. Ankara: Bilgin Kültür Sanat Yayınları, 421-432.

Kuyumcu, O. (2024). Devlet Muhasebe Standartlarının Hesap Verebilirlik ve Uygulanabilirlik Açısından İncelenmesi: Devlet Üniversitelerinde Bir Araştırma. Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Kuyumcu, O. ve Bayri, O. (2024). Türkiye'de Devlet Muhasebesi Alanında 2000-2022 Yılları Arasında Yayınlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi. Muhasebe ve Denetime Bakış, 23(71), 97-122.

Küçükaycan, D. (2020). Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik Aracı Olarak: Türk Sayıştayının Performans Denetimi. Denetişim, (20), 35-54.

Küçükaycan, D. ve Ağdeniz, Ş. (2019). Devlet Üniversitelerinin Performans Denetim Sonuçlarında Raporlanan Bulguların Analizi. Maliye Araştırmaları, (3), 292-306.

Öksüz, M. Y. (2024). Yükseköğretim Kurumlarında Kamu Zararı: Sayıştay İlamlarından Kanıtlar. Sayıştay Dergisi, (133), 211-240.

Özekicioğlu, S. (2017). Türkiye'de Dış Denetim Mevzuatı ve Kamu Mali Yönetimine Yansımaları. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 39(2), 603-620.

Özyiğit, H. ve Kaygusuz, S. (2023). Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları: Maddi Duran Varlıklar (IPSAS 17) Standardının İncelenmesi. Muhasebe ve Denetime Bakış, 23(70), 161-182.

Parlak, N., Köse, H. Ö. ve Toprak, M. (2020). Kamu-Özel İşbirliği Modeli ve Türkiye Uygulamaları: Sayıştay Raporları Işığında Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi. Sayıştay Dergisi, 31(119), 9-39.

Selimoğlu, S. K. ve Yazıcı, R. (2023). Türkiye'de Kamuda Sürdürülebilirlik İçin Devlet Muhasebe Standartlarının Rolü. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (69), 27-44.

Sevim, Ş., Bozdoğan, T. ve Toprakkaya, A. (2009). Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebesi Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (42), 43-57.

Taner, A. (2011). Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme. Sayıştay Dergisi, (83), 3-30.

Tawiah, V. (2023a). The Effect of IPSAS Adoption on Governance Quality: Evidence from Developing and Developed Countries. Public Organization Review, 23(1), 305-324.

Tawiah, V. (2023b). The Impact of IPSAS Adoption on Corruption in Developing Countries. Financial Accountability & Management, 39(1), 103-124.

Toprakçı, E. ve Ak, H. (2021). Milli Eğitim Bakanlığı 2018-2020 Yılları Arasına Ait Sayıştay Denetim Raporlarının Kamu Zararı Bağlamında İncelenmesi. E-Uluslararası Pedandragoji Dergisi, 1(3), 36-49.

Yakut Özek, B. ve Akbaşlı, S. (2021). Yükseköğretim Kurumlarının Finansmanı: Dünyadaki Uygulamalar ile Karşılaştırmalı bir Analiz. Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi, 41(2), 1051-1080.

Yalçın, S. (2017). Yüksek Denetim Kurumlarının Kurumsal Yapısı ve Mali Performans. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.

Yanık, S. S. ve Öztürk, C. (2018). Devlet Muhasebesinde Muhasebe Sistemleri ve Tam Tahakkuk Sisteminin DMS 1 – Mali Tabloların Sunulması Standardı Açısından Değerlendirilmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, (20), 1007-1029.

Yıldırım, M. (2020). Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinde Sayıştay Denetim Bulgularının Analizi ve Çözüm Önerileri. Yüksek Lisans Tezi. Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

Yücel, S. (2022). Kamu İdareleri İçin Mali Analiz Rehberi Oranları ve TOPSIS Yöntemi ile Finansal Performans Analizi. Dicle Üniversitesi İİBF Dergisi, 12(23), 304-334.

AUDIT FINDINGS OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS IN TERMS OF INTERNATIONAL AND NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: THE CASE OF HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS

OĞUZ KUYUMCU

EXTENDED ABSTRACT

This study investigates the primary findings from the external audits conducted by the Turkish Court of Accounts (TCA) in higher education institutions in 2023, focusing on accounting records within the framework of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and Turkey Public Sector Accounting Standards (DMS). The primary goal is to analyse the accounting errors identified in audit reports and provide examples of how accurate accounting records should be made in line with both national and international accounting standards.

Introduction and Context

Higher education institutions play a critical role in the socio-economic and cultural development of societies by offering educational and research services. However, the financial management of these institutions is of paramount importance for ensuring transparency and accountability in the use of public resources. In Turkey, the financial operations of higher education institutions are subject to external audits by the TCA, which evaluates the accuracy and reliability of financial statements. The findings from these audits are crucial for identifying errors in accounting records and providing guidance for corrective actions.

This study focuses on the main accounting errors frequently encountered in the audit reports of Turkish higher education institutions, including incomplete or incorrect accounting records for tangible and intangible fixed assets, improper use of accrual accounts, failure to account for receivables under follow-up, and incorrect entries related to severance pay. Each of these errors is analysed within the context of IPSAS/DMS, with recommendations provided for accurate accounting practices.

Methodology

The research primarily relies on an analysis of the 2023 TCA audit reports for higher education institutions. The findings are categorized based on the type of accounting error, and each category is examined in detail. Examples of correct accounting entries are provided, illustrating how these errors can be addressed according to IPSAS/DMS standards. The focus is on how accurate accounting records can be achieved, thus contributing to the international comparability of financial statements in the higher education sector.

Findings

The study identifies several key areas where accounting errors are prevalent in Turkish higher education institutions. Among the most common issues are:

Errors in accounting for fixed assets: Many institutions fail to properly record value-enhancing expenditures for tangible and intangible fixed assets in the appropriate asset accounts, instead expensing them immediately. This leads to undervaluation of assets and inaccurate financial statements. IPSAS/DMS 17, which govern the treatment of fixed assets, provide clear guidelines for capitalizing such expenditures, ensuring that assets are appropriately reflected in the financial statements over their useful lives.

Improper use of accrual accounts: Another frequently identified error involves the incorrect use of accrual accounts, particularly in cases where receivables under follow-up are not properly transferred from revenue accounts to follow-up receivable accounts. This misclassification distorts the institution's financial position by overestimating its revenues.

Severance pay miscalculations: The study also highlights errors in accounting for severance pay, where institutions fail to accurately estimate and record severance pay liabilities on a periodic basis, contrary to IPSAS/DMS. This results in a misrepresentation of the institution's financial obligations.

Failure to account for long-term assets: The audit reports reveal instances where institutions do not properly account for long-term investments or transfers of capital assets, which should be recorded in the appropriate asset accounts.

Conclusion

This research concludes that the integration of IPSAS/DMS in the accounting practices of higher education institutions is essential for improving financial transparency and accountability. The TCA findings provide valuable insights into the common accounting errors made by these institutions, and the examples presented in this study serve as practical guidance for correcting these errors. Adhering to IPSAS/DMS will not only enhance the accuracy of financial statements but also improve the international comparability of financial data in the higher education sector.

By addressing the accounting errors identified in the 2023 TCA audit reports, higher education institutions can take significant steps toward improving their financial management processes. This will ultimately contribute to the more efficient use of public resources and greater accountability in the education sector. Furthermore, the application of international standards such as IPSAS/DMS will enable these institutions to present more reliable and comparable financial information to stakeholders, both domestically and internationally.

SAYIŞTAY DERGİSİ
JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Cilt/Volume: 35
Sayı/Issue: 135
Aralık/December 2024

ISSN: 1300-1981
eISSN: 2651-351X
Araştırma Makalesi/Research Article

YAĞMURLU GÜN FONU UYGULAMALARI: AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ ÖRNEĞİ

RAINY-DAY FUND PRACTICES: THE CASE OF THE UNITED STATES OF AMERICA

Merve YOLAL[1]

ÖZ

Yağmurlu gün fonu (bütçe istikrar fonu) ekonomik dalgalanmalar ve bütçe açıkları karşısında mali esneklik sağlamak amacıyla oluşturulmuş tasarruf fonlarıdır. Bu fonlar ekonomik krizler, beklenmeyen gelir kayıpları veya yüksek giderler gibi durumlarla karşılaşıldığında devreye girmekte ve hükümetlerin temel hizmetlerini sürdürmesi için gerekli finansmanı sağlamaktadır. Dolayısıyla yağmurlu gün fonları ekonomik istikrarı sağlamak ve bütçe dengesini korumak amacıyla başvurulan önemli bir finansman aracıdır. Bu çalışma Amerika Birleşik Devletleri'ndeki yağmurlu gün fonu uygulamalarının teorik bir incelemesidir. Literatürdeki ampirik çalışmalardan elde edilen bulgular ışığında, yağmurlu gün fonlarının varlığı durumunda eyaletlerin mali stres dönemlerini vergi ve harcama değişikliklerine başvurmadan daha rahat atlattıkları, kamu tasarruflarını artırdıkları ve mali istikrarın sürdürülmesinde yağmurlu gün fonlarının önemli bir araç olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

ABSTRACT

Rainy-day fund (budget stabilization fund) is savings funds created to provide financial flexibility in the face of economic fluctuations and budget deficits. These funds come into play when faced with situations such as economic crises, unexpected

1- Dr. Öğretim Üyesi, Kilis 7 Aralık Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi, e-mail: merve.yolal@kilis.edu.tr ORCID: 0000-0001-5980-5610

Gönderim Tarihi/Submitted: 19.11.2024
İlk Revizyon Talebi/First Revision Requested: 09.12.2024
Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 27.12.2024
Kabul Tarihi/Accepted: 27.12.2024
Atıf/To Cite: Yolal, M. (2024). Yağmurlu Gün Fonu Uygulamaları: Amerika Birleşik Devletleri Örneği. Sayıştay Dergisi, 35(135), 635-664. https://doi.org/10.52836/sayistay.1604265.

income losses or high expenses and provide the financing needed for governments to maintain essential services. Therefore, rainy-day funds are an important financing tool used to ensure economic stability and maintain budget balance. This study is a theoretical examination of rainy-day fund practices in the United States of America. In light of the findings from empirical studies in the literature, it has been concluded that in the presence of rainy-day funds, states overcome periods of fiscal stress more easily without resorting to tax and expenditure changes and increase public savings, and rainy-day funds are an important tool in maintaining fiscal stability.

Anahtar Kelimeler: Yağmurlu gün fonu, genel fon harcamaları, maliye politikası

Keywords: Rainy day fund, general fund expenditures, fiscal policy.

GİRİŞ

Bütçe istikrar fonları olarak da bilinen yağmurlu gün fonları (YGF), eyaletlerin refah zamanlarında elde ettiği fazla gelirleri biriktirmelerine olanak tanıyan ve beklenmedik gelir açığı dönemlerinde de belirli kurallar kapsamında bu birikimlerin kullanılması amacıyla tasarlanan bir sistemdir. Bu fonlar genellikle eyaletler tarafından ekonomik dalgalanmalara karşı daha dayanıklı olabilmek amacıyla oluşturulmaktadır. Dolayısıyla YGF, eyalet hükümetleri tarafından mali istikrarı sağlamak için konjonktür karşıtı[2] mali bir araç olarak yaygın şekilde kullanılmaktadır. Günümüzde 50 eyaletin tamamı gelir düşüşü veya diğer beklenmeyen açıklarda genel fon harcamalarını[3] desteklemek amacıyla en az bir yağmurlu gün fonuna sahiptir (NASBO, 2024a: 65).

YGF'lerin tarihsel gelişim sürecine bakıldığında, 1970'li yıllarda başlayan Petrol Krizi'nin bu fonların kurulmasındaki ilk tetikleyici olduğu ve sonraki yıllarda yaşanan 2000 ve 2007 krizlerinin de YGF'lerin önemini artırdığı anlaşılmaktadır. Bunun yanı sıra, ABD eyaletlerindeki denk bütçe zorunluluğu, borçlanma sınırlamaları ile gelir ve harcama sınırlamaları nedeniyle de YGF'ler önemli birer araç haline gelmiştir. Çünkü ABD eyaletlerinin neredeyse tamamı yasal veya anayasal bir tür denk bütçe kuralına sahiptir.

2- Konjonktür karşıtı (karşı-döngüsel) mali politikalar; ekonomik döngünün etkilerini ortadan kaldıran politika önlemleridir. Örneğin, durgunluk dönemlerinde ekonomik toparlanmayı teşvik etmek için kamu harcamalarının artırılması veya vergilerin azaltılması gibi önlemleri içermektedir.

3- Genel fon harcamaları; başka bir fonda muhasebeleştirilmesini gerektiren zorlayıcı bir neden olmadıkça, hükümetin tüm faaliyetlerini kapsamaktadır (Hou, 2003: 65). Genel fon harcamaları genellikle farklı harcama kategorilerine ayrılmakta ve eyaletlerin kamu hizmetlerini finanse etme önceliklerine bağlı olarak değişmektedir. Bu harcamaların yapıldığı başlıca alanlar şunlardır; eğitim, sağlık ve sosyal hizmetleri, kamu yönetimi, kamu güvenliği, ulaştırma ve altyapı, çevre ve doğal kaynaklar, borç servisi, yerel yönetimlere transferler ve diğer harcamalar.

Denk bütçe kurallarının varlığı ise eyaletlerin konjonktür yanlısı maliye politikası[4] uygulayacağı anlamına gelmektedir ve YGF'ler eyaletler için en iyi alternatif araçlardan birisi olmaktadır. Dolayısıyla, genişleme dönemlerinde bu fonlarda tasarruf yapan eyaletler bu birikimlerini, daralma dönemlerindeki gelir düşüşlerini telafi etmek ve harcama taleplerini karşılamak için kullanmaktadır (Gonzalez ve Levinson, 2003: 444).

YGF'lerin sağladığı bazı avantajlar da eyaletler tarafından tercih edilmesi yönündeki eğilimlerin artmasını sağlamıştır. Bu avantajlar; ekonomik durgunluk dönemlerinde fonlar sayesinde borç para alınması önlenmekte ve bu sayede borç yükünün önüne geçilmektedir. Buna bağlı olarak aynı zamanda para bulma stresine girmeden mali sıkışıklık atlatılmakta ve finansal stres azalmaktadır. Bunun yanı sıra, YGF'lerin beklenmeyen kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla ani ve kısa süreli para ihtiyaçlarına cevap vermeyi sağladığı için bütçe dengesini de korumaktadır. Dolayısıyla başka harcamalarda köklü kesintiler yapmak yerine bu fonlar geçici bir çözüm olarak finansal esneklik sağlamaktadır.

Eyaletler YGF'lerin kullanılabileceği durumları sıklıkla sınırlandırmaktadır. Genellikle devlet gelirlerinin dalgalandığı, ekonomik durgunlukların yaşandığı veya büyük doğal afetler gibi salgınlar karşısında YGF'ler devreye girmektedir. Çünkü bu fonlar ekonomik durgunluk dönemlerinde veya öngörülemeyen harcamalarla karşı karşıya kalındığında bir tampon sağlamak amacıyla kurulmuştur (Walczak ve Cammenga, 2020: 5). Ve bu yüzden hem politik harcama eğilimlerinin önüne geçmek hem de yeni harcamalar için bir finansman kapısı haline gelmesini önlemek amacıyla kullanım koşullarının sınırlandırılması oldukça önem taşımaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki YGF'lerin yapısı ve kullanımına ilişkin bilgilerin yer aldığı bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde YGF'lere ilişkin literatürde yapılan tanımlamalara ve bu fonların temel özelliklerine değinilmektedir. İkinci bölümde YGF'lerin etkinliğine (tasarruflar, optimum büyüklüğü, mali stres, mali istikrar, kamu harcamaları) dair yapılmış olan ampirik çalışma ve sonuçları ele alınmaktadır. Üçüncü bölümde ise ABD'deki YGF'lerin tasarım özellikleri ve harcama prosedürleri hakkında bilgiler paylaşılmaktadır. Dördüncü bölüme gelindiğinde ise, YGF'lerin ABD'de yıllar itibariyle nasıl kullanıldığı ve güncel durumu elde edilen veriler eşliğinde incelenmektedir.

4- Konjonktür yanlısı (pro-döngüsel) maliye politikası; durgunluk dönemlerinde vergilerin artırıldığı ve harcamaların azaltıldığı, genişleme dönemlerinde ise vergilerin düşürüldüğü ve harcamaların artırıldığı uygulamaları kapsamaktadır.

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE ve TEMEL ÖZELLİKLERİ

YGF'ler ekonomik durgunlukların ve bütçe açıklarının etkisini yumuşatmak için eyaletler tarafından başvurulan en yaygın araçlardan birisidir. Bu fonlar özellikle eyalet bütçelerini istikrara kavuşturmak için tasarlanmış yedek fonlar olarak işlev görmektedir. Yağmurlu gün fonu olarak adlandırılmasının altında yatan temel mantık; kamu maliyesinin sağlıklı olduğu zamanlarda biriktirilen paraların, kamu ekonomisi kötüleştiğinde kullanılmak üzere tasarruf edilmesine dayanmaktadır (NCSL, 2018: 2). Başka bir deyişle, kötü günlerde kullanmak için ayrılan gelirlerin toplandığı bir yer olması, bu fonun "yağmurlu gün" olarak adlandırılmasına neden olmuştur.

YGF eyaletler için anti-konjonktürel bir mali araç olarak, özel mevzuatla tasarlanmış istikrar sağlama mekanizmasıdır. Bu fonlar kaynağı, amacı, kullanım izni ve fon kullanımından sonra yenileme ile ilgili hususlar konusunda ayrıntılı bir yasal içeriğe sahiptir (Hou, 2006: 737). Fon, refah dönemlerinde toplanan ekstra gelirleri muhafaza etmekte ve tasarrufları ekonomik gerileme dönemlerinde özel kullanım için korumaktadır. Fondaki biriken bu paraların başka amaçlarla kullanılması yasaktır (Hou ve Brewer, 2010: 915). YGF'ler gelir oynaklığını azaltmak için yaygın olarak benimsenmiş olsa da eyaletlerin bu fonlara yıllık olarak ne kadar gelir aktaracağı, bütçenin sınırlandırılıp sınırlandırılmayacağı ve fonların hangi koşullar altında kullanılabileceği gibi çeşitli konularda farklı kurallar uygulanmaktadır (Rueben ve Randall, 2017: 1).

YGF'lerin sahip olduğu üç temel özellik bu fonun diğer mali rezerv araçlarından ayrılmasını sağlamaktadır. Bu temel özellikler; a) yasal dayanak olarak kabul edilen yetkilendirici bir mevzuata sahip olması, b) mali yıllar veya bütçe dönemleri boyunca konjonktür karşıtı bir ihtiyat fonu olarak tasarlanması ve c) tek bir amaç veya belirli bir politika alanı (örneğin afetler) için değil, gelir açığı dönemlerinde genel amaçlı bütçe istikrarı için kullanılmasıdır (Hou, 2003: 66). YGF'ler, seçilmiş yetkililerin maliye politikası tercihlerinin bir yansımasıdır. Çünkü uygulanan mevcut fon politikalarına bakarak, eyaletlerin mevduat yöntemleri veya hedef fon büyüklüğünü güçlendirmek için nasıl adımlar attıkları görülmektedir (NASBO, 2024a: 65).

YGF'ler durgunluk dönemlerinde vergileri artırmak için kanun çıkarma veya harcama artışlarını dizginleme ihtiyacını azaltmaktadır (Sobel ve Holcombe, 1996: 38). Bu fonlar gelir oynaklığının ekonomi üzerindeki etkisini

azaltmak için tasarlanmış bir mekanizmadır. Mali disiplini desteklemek ve gelirlerin harcanmasında şeffaflığı artırmak amaçları arasında yer almaktadır. Ancak, YGF'ler genel mali politikaların yürütülmesine resmi kısıtlamalar getirmemektedir. Özellikle de kamu harcamalarını doğrudan etkilememektedir. Ayrıca, tek başına bu fonlar kamu sektörünün karşı karşıya kaldığı gelir belirsizliği ve oynaklığını azaltma fonksiyonuna da sahip değildir (Davis vd., 2003: 280). Çünkü YGF'ler yalnızca tampon görevi görmekte ve olumsuz mali etkilerin daha yumuşak bir şekilde atlatılması rolünü üstlenmektedir.

Literatürde YGF'lere ilişkin olumlu ve olumsuz birtakım değerlendirmeler yer almaktadır. Olumlu görüşlere bakıldığında öncelikle bu fonlar kısa vadeli gelir oynaklığının olumsuz etkilerini azaltmaktadır (Randall ve Rueben, 2017: 12). YGF'lerin benimsenmesi bütçelemeye yönelik daha uzun vadeli atılmış bir adımdır ve bu fonlar ekonomik konjonktür boyunca mali istikrarı teşvik etmektedir. Eyaletler bu fonlar aracılığıyla yeterli rezervleri tutarak durgunluk dönemlerinde kamu hizmetlerindeki aksamaları önlemektedir (Hou, 2006: 730). Yani, kısa vadeli ve orta büyüklükteki mali açıklar karşısında bu fonların varlığı, hükümetlerin önceden planlanmış yatırımlarını yarıda kesmek suretiyle harcamalarını azaltmasını engellemekte veya açıkları kapatmak için vergi oranlarını yükselterek gelir artışı sağlama seçeneğinin önüne geçmektedir (Vasche ve Williams, 1987: 68).

YGF'ler geçici bütçe kesintilerini ve vergi artışlarını en aza indirmeye yardımcı olmaktadır. Ayrıca kanun koyuculara beklenmedik bütçe sorunlarıyla başa çıkmak için stratejiler geliştirmeleri amacıyla daha fazla zaman sağlamaktadır. YGF'ler fazla gelirlerin bir deposu olarak hizmet etmekte ve böylece devam eden harcamaları finanse etmek için tek seferlik gelirlerin kullanımını azaltmaktadır. İyi finanse edilen fonlar, eyaletler için daha iyi tahvil derecelendirme notlarının verilmesini teşvik etmektedir (NCSL, 2018: 2). Kredi değerlendirme kuruluşları tarafından yapılan olumlu tahvil kredi notları ise yatırımcılar tarafından güvenilir ve istikrarlı bir ekonominin olduğu anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, yatırımlar artmakta ve bu sayede sermaye akışları da hızlanmaktadır.

YGF'ler politika yapıcılar tarafından harcama kesintileri ve vergi artışlarından daha cazip bir araç olarak görülmektedir. Bunun iki nedeni vardır. Birincisi, eyaletlerde bütçe denkliğinin sağlanması amacıyla yapılacak harcama kesintileri ve vergi artışları yaşanan ekonomik gerilemeyi şiddetlendiren veya süresini uzatan daraltıcı politikalardır. İkincisi, harcamalarda kısıntıya gidilmesi ve vergilerde artış yapılmasının siyasi maliyeti vardır (Wagner ve Elder, 2005: 441). Dolayısıyla böyle bir fonun varlığı ekonomideki daraltıcı etkilerin hafif atlatılmasında veya önlenmesinde önemli bir rol oynarken, aynı zamanda seçmenler tarafından tepkiyle sonuçlanacak mali politikalara başvurulmasının da önüne geçmektedir.

Bu fonlara yönelik olumsuz eleştirilere bakıldığında ise öncelikle ahlaki tehlike ve fondan para çekme kurallarına uyulmaması konuları karşımıza çıkmaktadır. Buna göre yüksek miktarda bir YGF'nin varlığı durumunda bürokratların bütçe hazırlama sürecinde endişelenmeye daha az meyilli olmaları nedeniyle ahlaki bir tehlikenin ortaya çıkacağı öne sürülmektedir. Başka bir deyişle, planlanan ve gerçekleşen gelirler arasındaki farkların YGF aracılığıyla telafi edileceği düşüncesi dikkatli bir harcama planlaması yapılmasının gerekli olmadığı yönündeki fikirlerin gelişmesine neden olabilmektedir (Cornia ve Nelson, 2003: 564). Fondan para çekme kurallarına uyulmamasına yönelik yapılan eleştiriler ise, yasama veya yürütmenin takdir yetkisine bağlı olan bu fonların amacı dışında kullanılacağına dairdir.

Bir başka eleştiri konusu da YGF'lerin vergi mükelleflerine iade edilebilecek veya devlet programlarını finanse etmek için kullanılabilecek fazla gelirlerin bulunması ve bunların nasıl kullanılacağının netliğe kavuşturulmamış olmasıdır. Bunun yanı sıra sıklıkla yapılan bir başka eleştiri de YGF'lerin varlığının bütçe sorunlarına geçici bir destek görevi gördüğü için bütçe kesintileri veya vergi artışları gibi kalıcı çözümlerin üretilmesinde gecikmelere neden olduğudur (NCSL, 2018: 3). Son olarak YGF'nin tasarım özellikleri bağlamında katı olmayan kurallar çerçevesinde düzenlediği durumlar eleştirilen bir başka konudur. Buna göre fondan para çekerken sağlanan esnekliklerin olması ve acil durumlar olmaksızın istenildiği zaman politik kaygılar güdülerek kullanılabilmesi yönündeki eksikliklere vurgu yapılmaktadır.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI ve AMPRİK BULGULAR

YGF'lerin etkinliğine dair literatürde çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Elde edilen ampirik bulgular dört ana başlık altında toplanmaktadır (Wei ve Denison, 2019: 467-468):

Birincisi, YGF'lerin optimum büyüklüğü konusudur. Kredi derecelendirme kuruluşları ve bütçe uygulayıcıları tarafından YGF'lerin optimum büyüklüğü olarak %5 kuralı savunulsa da yapılan pek çok çalışmada "herkese uyan tek bir ölçü" kuralının güvenilir olmadığı kabul edilmiştir.

Vasche ve Williams (1987), 1974-1985 mali yılları arasında Kaliforniya'daki YGF'lerin optimum büyüklüğünün belirlenmesinde kullanılan kriterlere ilişkin verileri incelemiştir. 12 yıllık dönemi kapsayan incelemede, Kaliforniya'daki gelir tahmin hatalarının yıllık toplam gelirlerin ortalama %6'sına denk geldiği tespit edilmiştir. Yapılan abartılı gelir tahminleri nedeniyle yaşanan gelir kayıpları ve yüksek harcamalar nedeniyle eyaletin yerel yönetimlere yaptığı mali yardımlarda da ciddi kesintilere yol açmıştır (Vasche ve Williams, 1987: 77-78). Dolayısıyla Vasche ve Williams'ın Kaliforniya üzerine yaptıkları çalışma sonucu %5'lik hedefin bu eyalette savunulabilir olduğunu göstermiştir.

Navin ve Navin (1997), YGF'lere yapılacak katkının optimum büyüklüğünün ne olması gerektiğini Ohio eyaleti üzerinden araştırmıştır. Çalışmada Ohio için genel fon gelirinin[5] %5'i olarak belirlenen fon hedefinin, eyalet genel fon gelirinin herhangi bir şekilde normalleştirilmesini sağlamak için yetersiz olduğu tespit edilmiştir. %5'lik katkı yerine %13'e yakın bir optimum büyüklüğün daha olası bir hedef olduğu ve daralma olmayan yıllarda yıllık katkı oranının gelirlerin %4'üne yakın olması gerektiği sonucuna varılmıştır (Navin ve Navin, 1997: 114).

Joyce (2001), ABD eyaletlerinin 1997-1999 yıllarındaki bütçe oynaklığı ile YGF'lerin optimal büyüklüğü arasındaki ilişkiyi ele almıştır. Çalışmada YGF'lerin optimal büyüklüğünün sıfırdan büyük olduğu açıkça görülse de oynaklık derecesi ile optimal fon büyüklüğü arasında kesin bir ilişki bulunamamıştır. Bununla birlikte, YGF'lere sahip olan ve harcamaların gerçek acil mali durumlarla sınırlı olduğu eyaletlerin -diğer tüm koşullar eşit olduğunda- bu fonlara sahip olmayan eyaletlerden daha iyi durumda olduğu da gözlemlenmiştir (Joyce, 2001: 86-87).

5- Eyaletin olağan faaliyetleri için kullanılan genel fon; eyalet Genel Meclisi'nce Tahsisat Yasası ile yetkilendirilen yıllık bir bütçe kapsamında genel işleyişin finanse edildiği en büyük para havuzudur (Hou, 2003: 65). ABD'de eyalet bütçelerindeki genel fon gelirleri şunlardan oluşur; gelir vergisi, satış vergisi, motorlu taşıt ve ulaşım vergisi, tüketim vergileri, emlak vergisi, lisans ve harç gelirleri, doğal kaynak gelirleri, diğer gelirler. Genel fon gelirleri eyalet hükümetlerinin günlük işleyişini finanse etmek için kullandığı temel bütçe kaynağıdır ve eyaletten eyalete değişiklik gösterebilmektedir.

Zhao (2016), 50 eyaletin her birini ve ABD'nin tamamı için olması gereken YGF büyüklüğünü tespit etmeye çalışmıştır. Eyalet gelirlerine ilişkin 1988-2012 yıllarına ait verileri kullanarak, her eyalet için gelirlerin uzun vadeli eğilimlerin altına düştüğü "mali açıdan stresli" dönemde "gerekli YGF" miktarını hesaplamıştır. Çalışma sonucunda "herkese uyan tek bir" YGF büyüklüğünün olmadığı, eyaletlere göre YGF boyutunun da değiştiği bulunmuştur. Ayrıca gelir ve harcama sistemleri daha değişken olan eyaletlerin, gelir ve harcama sistemleri daha istikrarlı olan eyaletlere göre daha büyük YGF'lere sahip olması gerektiğine vurgu yapılmıştır (Zhao, 2016: 151).

İkincisi, YGF'lerin hükümet tasarrufları üzerindeki etkisidir. Elde edilen sonuçlar YGF'lerin tasarruflar üzerinde artırıcı yönde etkisinin olduğunu göstermiştir.

Knigt ve Levinson (1999), ABD eyaletlerindeki YGF'lerin tasarruf davranışları üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışmada bu fonlara sahip eyaletlerin, bu tür fonları olmayan eyaletlere göre daha yüksek toplam bakiyelere sahip olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca YGF uygulamasına başlanması sonrası bakiyelerin, uygulama öncesine göre daha yüksek olduğu görülmüştür. Hatta, eyaletlerin bu fonlara yatırdıkları her bir doların, toplam tasarruflarında bir dolar artış sağladığı bulunmuştur (Knigt ve Levinson, 1999: 459).

Hou ve Duncombe (2008), ABD eyaletlerindeki YGF kullanımının tasarruflar üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışmada bir eyaletin fon uygulamasına başlayıp fona para yatırması halinde, genel fon harcamalarının yaklaşık %2'si kadar tasarruf seviyesinin artabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca YGF tasarımının (optimum büyüklüğü) da tasarruf düzeyleri üzerinde büyük bir etkiye sahip olduğu anlaşılmıştır. Buna göre eyaletler YGF'lerin büyüklüğünü belirlerken genel fon harcamalarının %7>si veya daha fazlası olacak şekilde bir üst sınır getirmesi durumunda tasarruf oranı daha da artmaktadır. Diğer yandan, YGF kaynağı olarak genel fon bakiyesinin kullanılması durumunda ise tasarrufların azaldığı tespit edilmiştir (Hou ve Duncombe, 2008: 66-67).

Wagner (2003), ABD eyaletlerindeki YGF'lerin kamu tasarrufları üzerindeki etkisini 1974- 1997 yıllarını kapsayan dönemde ele almıştır. Çalışmada YGF'lerde tutulan paraların büyük ölçüde genel fondaki paralarla ikame edilebileceğine dair güçlü kanıtlar bulunmuştur. Başka bir deyişle, YGF

bakiyelerinde kişi başı 1 ABD dolarlık artışın, eyalet tasarruflarını yaklaşık 44 ila 49 sent artırdığı tespit edilmiştir. Ayrıca, YGF'ye para yatırma ve YGF'den para çekme kurallarının tasarruflar üzerindeki etkisi de değerlendirilmiştir. Yasama takdirine bağlı olanların aksine, katı kurallara sahip YGF'lerin tasarruf artışlarını önemli ölçüde olumlu etkilediği anlaşılmıştır (Wagner, 2003: 233-234).

Hou ve Brewer (2010), 1978-2003 mali yıllarında genel fon bakiyesini güçlendirmek için ikinci bir tasarruf mekanizması olarak yağmurlu gün fonunun benimsenmesinden sonra, eyalet hükümetlerinin tasarruflarındaki değişiklikleri incelemiştir. Çalışmada yağmurlu gün fonunun eyaletlerin toplam tasarruflarını önemli ölçüde artırdığı bulunmuştur. Buna göre, istikrar fonundaki her dolar, eyaletin toplam tasarrufunu 85 sent artırmıştır (Hou ve Brewer, 2010: 923).

Üçüncüsü, mali stresi azaltmada YGF'lerin rolüdür. Daralma dönemlerinin bu fonlar sayesinde daha kolay atlatıldığı anlaşılmıştır.

Sobel ve Holcombe (1996), YGF'lerin 1990-1991 durgunluğu sırasında ABD eyaletlerinin yaşadığı mali stresi ne ölçüde hafiflettiğini incelemiştir. Elde ettikleri sonuçlar yağmurlu gün fonuna zorunlu/yasal katkı yapılmasını gerektiren bir hüküm olması halinde mali stresi azaltmada başarılı olduğu yönündedir. Aksi durumda, bir eyalette yağmurlu gün fonu varlığının mali stresi azaltmada ölçülebilir bir etkisi bulunmamıştır. Bunun yanı sıra, yağmurlu gün fonuna sahip eyaletlerin durgunluk dönemlerinde vergileri artırarak tepki vermektense, harcama kesintileri yoluyla mali stresi yönetme olasılıklarının daha yüksek olduğu da tespit edilmiştir (Sobel ve Holcombe, 1996: 38).

Douglas ve Gaddie (2002), 1990-1991 durgunluğuna ilişkin ABD'deki 48 eyaletten alınan verileri kullanarak YGF'lerin mali stresi azaltmadaki etkisini incelemiştir. Çalışmada yağmurlu gün fonundaki bakiyenin kontrol altında tutulduğu ve diğer faktörlerin varlığı (çoklu acil durum fonları ve tasarrufların olduğu) durumunda eyaletlerin yaşadığı mali stresi hafifletmede önemli bir etki yarattığı bulunmuştur (Douglass ve Gaddie, 2002: 30).

Hou (2006), 1979'dan 1999'a kadar olan mali yıllarda YGF'lerin durgunluk üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışmada 1980, 1982 ve 1991 durgunluklarından önce yağmurlu gün fonu kuran eyaletlerin, kurmayanlara göre daha iyi performans gösterdiği ve yağmurlu gün fonunu daha erken kuran eyaletlerin fonu geç benimseyenlere göre durgunlukları daha iyi atlattığı sonucuna ulaşılmıştır (Hou, 2006: 737).

Rodríguez-Tejedo (2012), 1951-2000 yıllarını kapsayan dönemde ABD'nin 43 eyaletinde YGF'lerin mali stres ile bütçe istikrarı üzerindeki etkisini araştırmıştır. Sonuçlara göre, YGF'lerin mali stresi önemli ölçüde azaltma potansiyeline sahip olduğu, ancak bunun YGF'lerin tasarım özelliklerine bağlı olduğu bulunmuştur. Bütçe istikrarı üzerindeki etkilerine bakıldığında ise, yeterli şekilde tasarlanmış YGF'lerin eyalet kredi notunu iyileştirdiği, nakit sıkıntısına acil çözüm bulma ihtiyacını azalttığı (planlanmamış vergi artışları veya harcamalarda kesintiler gibi) tespit edilmiştir (Rodríguez-Tejedo, 2012: 384).

Mitchell ve Stansel (2016), mali stres ve yağmurlu gün fonu ilişkisini ABD'nin 48 eyaletinde 1990-2010 yıllarına ait verileri kullanarak incelemiştir. Yağmurlu gün fonunun büyüklüğünün mali stresle negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkisi olduğu bulunmuştur. Buna göre durgunluk dönemlerinde mali stresi en aza indirmek amacıyla, ekonomik büyüme dönemlerinden elde edilen gelirlerin YGF'lerin büyüklüğünü genişletmek için kullanılması önerilmiştir (Mitchell ve Stansel, 2016: 51).

Wang vd. (2022), 23 çalışmadan elde ettikleri toplam 540 etki boyutunu sentezleyerek, YGF'lerin mali stres ve eyalet tasarrufları üzerindeki etkisini araştırmışlardır. YGF'lerin genel olarak mali stresi azalttığı ve eyalet tasarruflarını iyileştirdiği tespit edilmiştir. Ayrıca, YGF'deki rezerv seviyesi ne kadar yüksek olursa, eyaletin bütçeyi istikrara kavuşturma yeteneğinin o kadar arttığı gözlemlenmiştir. Bunun dışında, çok katı para çekme kurallarının hükümet tasarruflarını artırmak yerine azalttığı ve mali stresi hafifletmek yerine daha da kötüleştirdiği sonucuna varılmıştır (Wang vd., 2022: 998).

Goodspeed (2023), 2008 mali krizini ele alarak kriz sırasında YGF'lerin gelecekteki işsizliği kriz dışındaki dönemlere kıyasla nasıl etkilediğini araştırmıştır. Sonuçlar, YGF'lerin mali bir stresin ardından ekonomileri istikrara kavuşturmada etkili olabileceğini göstermiştir. Ayrıca, kriz sırasında daha yüksek yağmurlu gün fonu bakiyelerinin gelecekteki işsizliği kriz dışındaki dönemlere kıyasla marjinal olarak azalttığı da tespit edilmiştir (Goodspeed, 2023: 11).

Dördüncüsü, YGF'lerin kamu harcamaları üzerindeki istikrar etkisidir. Eyaletlerin genel fon harcamaları ile pozitif yönlü bir ilişkisi olduğu sonucuna varılmıştır.

Hou (2003), yağmurlu gün fonunun 1979-1999 mali yıllarında eyalet genel fon harcamaları üzerindeki etkilerine ilişkin araştırma yapmıştır. Elde ettiği sonuçlar yağmurlu gün fonunun durgunluk yıllarında eyalet harcamaları üzerinde konjonktür karşıtı etkiler yarattığı yönünde olmuştur. Bir başka deyişle, bir önceki yılın YGF bakiyesinin genel fon harcamalarına oranının %1 artması durumunda, cari yıla ait genel fon harcama açığının %0,3 ile %0,5 oranında arttığı bulunmuştur (Hou, 2003: 83). Dolayısıyla bir önceki yılın YGF bakiyesi ile cari yılın genel fon harcamaları arasında pozitif bir ilişki olduğu ortaya koyulmuştur.

Wagner ve Elder (2005), ABD eyaletlerindeki YGF'lerin konjonktürel dalgalanmalar boyunca eyalet düzeyindeki harcamaları yumuşatmadaki rolünü araştırmıştır. Ampirik sonuçlar, yağmurlu gün fonunun kullanılması sonucunda daha istikrarlı bir harcama akışının olmadığını göstermiştir. Ancak harcamaların yumuşatılma derecesinin doğrudan fonun işleyişini düzenleyen kuralların (para yatırma ve çekme kuralları) katılığıyla ilgili olduğu tespit edilmiştir. Başka bir deyişle, kurala bağlı YGF'leri daha fazla benimseyen ve kullanan eyaletlerin, YGF'leri olmayan veya uygunsuz şekilde yapılandırılmış eyaletlere kıyasla önemli ölçüde daha az harcama oynaklığı yaşadığı vurgulanmıştır (Wagner ve Elder, 2005: 440).

Wei ve Deison (2019), 1998-2014 mali yılları arasında ABD eyaletlerindeki yağmurlu gün fonları ile genel fon harcamaları arasındaki ilişkiyi ele almıştır. Çalışmada YGF'lerin kullanımının hem ekonomik durgunluklarda hem de genişlemelerde eyalet hükümetlerinin genel fon harcamalarını dengelemeye yardımcı olduğu anlaşılmıştır. Ayrıca, bir önceki yıla ait yağmurlu gün fonu bakiyesinin fona para yatırma ve çekme kurallarıyla etkileşimi dikkate alındığında, eyaletin genel fon harcamalarını etkileyebileceği ortaya koyulmuştur (Wei ve Deison, 2019: 465).

3. YAĞMURLU GÜN FONLARININ YAPISI VE HARCAMA PROSEDÜRLERİ

Yağmurlu gün fonları tasarrufları korumak amacıyla tasarlandığından tasarruf miktarını artırarak politikanın anti-konjonktürel özelliğini güçlendirmektedir. Bu nedenle, tamamlayıcı bir etkiye sahiptir. Diğer yandan, yağmurlu gün fonunun tasarlanması ve benimsenmesinin tetikleyicisi genel fon bakiyesinin yetersizliğidir. Çünkü eyaletlerdeki genel fon bakiyesi harcama baskısına ve denk bütçe zorunluluğundan kaynaklanan sınırlamalara karşı savunmasızdır. Bu anlamda, bir eyaletin genel fon bakiyesi ne kadar savunmasızsa, eyaletin yağmurlu gün fonunu benimsemesi için teşvik edici güç de o kadar fazla olmaktadır (Hou ve Brewer, 2010: 916).

Yağmurlu gün fonları yetkilendirici bir mevzuatla kurulmaktadır. Yetki kanunu/mevzuatı[6] eyalet düzeyinde YGF'lerin oluşturulması için bir ön koşuldur. YGF mevzuatı anti-konjonktürel bir rezerv yaratmaktan çok daha fazlasını yaparak anti-konjonktürel maliye politikasını kurumsallaştırmakta ve politikayı tek bir siyasi aktörün keyfi gücünün ötesinde bir seviyeye taşımaktadır. İyi yapılandırılmış ve kurumsallaşmış bir YGF ile yüksek düzeyde mali rezerv biriktirilmekte ve bu da potansiyel konjonktür karşıtı kapasiteyi gerçek mali kapasiteye dönüştürmektedir (Hou, 2006: 737). Dolayısıyla daha yüksek düzeyde mali rezerve sahip olan eyaletler, durgunluk dönemlerinde kamu harcamalarını daha iyi yönetebilme imkânı bulmaktadır.

PEW'e göre eyalet politikacılarının YGF'leri tasarlarken dikkate almaları gereken üç temel unsur olmalıdır. Bu unsurlar (Pew Charitable Trusts, 2017: 2):

1) Fonun kullanımı amacına uygun olmalıdır. Eyaletler fonların yasal ve anayasal amaçlarına uygun olup olmadığını incelemelidir.

2) Fon çekim koşulları ile mali oynaklık arasında bir bağlantı olmalıdır. Fonun kullanımına yetki veren mevzuatta hangi seviyedeki mali oynaklıklar (ekonomik dalgalanmalar ve gelir oynaklığı) karşısında fondan para çekilmesine dair izinlerin verileceğine ilişkin ifadeler net ve ölçülebilir olmalıdır. Bu tür açık ifadeler politika yapıcılara rezervleri kullanma zamanının doğru olup olmadığı konusunda netlik sağlamaktadır.

3) Fondan çekilen paraların fona geri aktarılmasına dair şartlar açık olmalıdır. Bazı eyaletler yağmurlu gün fonundan çekilen paranın belirli bir

6- YGF'yi yetkilendiren mevzuat genellikle fonun hedef büyüklüğünü belirlemekte, fon kaynaklarını listelemekte, kullanım amaçlarını sınırlamakta ve kullanım onayı için prosedürleri düzenlemektedir (Hou ve Duncombe, 2008: 49).

zaman dilimi içerisinde geri ödenmesini şart koşmaktadır. Bu durum, eyaletin rezervlerini yeniden oluşturmasını sağlamak amacıyla yapılmaktadır.

Yağmurlu gün fonları eyaletten eyalete tasarım ve amaç bakımından farklılık gösterse de fonların düzenlenmesi aşamasında dikkate alınan ortak dört temel konu bulunmaktadır. Bu konulardan ilki, para çekme işlemlerini düzenleyen kurallardır. Eyaletlerin YGF'lerden para çekebilmesi için genellikle yasama organı veya valinin onayı istenmektedir. Bazı eyaletlerde ise fondan kullanılan para miktarı da sınırlandırılmaktadır. Örneğin, Hawaii herhangi bir mali yılda Acil Durum ve Bütçe Rezerv Fonu'nun %50'sinden fazlasını tahsis edememektedir. Yasama organı veya valinin onayı dışında eyaletlerin fonlara erişebilmeleri için belirlenen diğer kurallar ise; a) ekonomik olağanüstü hâl ilanı, ekonomik büyümenin yavaşlaması veya doğal afet gibi diğer özel durumlar ve b) meclis üyelerinin çoğunluğunun (üçte üçü veya üçte ikisi) transfer kararı almasıdır (Rueben ve Randall, 2017: 2).

İkinci ortak konu YGF'lerden çekilen paraların geri ödenmesine yönelik hükümlerdir. Geri ödemenin şartları ve koşulları eyaletten eyalete göre değişmektedir. Örneğin Iowa ve Mississippi'de fondan çekilen paralar mali yılın sonunda geri ödenmelidir. Florida'da ise, çekim yapıldıktan sonraki üçüncü mali yıldan başlayarak genel gelir fonundan beş eşit yıllık transferle geri ödenmesi gerekmektedir. Minnesota yasası ise, geri ödemelerin yalnızca "eyalet ekonomisinde bir iyileşme" sonrasında yapılmasını şart koşmaktadır. Üçüncü ortak konu fonun üst sınırının belirlenmesidir. Rezerv seviyeleri genellikle zaman içinde ve kaynağa göre değişmekle birlikte, çoğu eyalet YGF'leri genel fon gelirlerinin %5 ile %15'i arasında sınırlandırmıştır. Bazıları ise gelirlerine göre sınırlar koymuştur. Ancak fonun büyüklüğü ve kullanımı bir eyaletin kredi notunu doğrudan etkileyeceği için önemli olduğu unutulmamalıdır (NCSL, 2018: 3). Dördüncü ve son ortak konu ise, fona yatırılacak para miktarının ne olduğu ve ne zaman aktarılacağına ilişkin hükümlerdir. Buna göre, eyaletler gelirlerini fona ne zaman ve nasıl yatıracağı konusunda farklı kurallar izlemektedir. YGF'lere yapılan yatırımlar genellikle yılsonu fazlalarına dayanmakla birlikte, eyaletler aşağıdaki kurallardan birini veya birkaçını tercih etmektedir (Rueben ve Randall, 2017: 1-2):

- Yılsonu fazlasının bir kısmının veya tamamının YGF'ye aktarılmasına izin verilmektedir. Örneğin, Pensilvanya genel fonun mali yılsonu bakiyesinin %25'ini Bütçe İstikrar Rezerv Fonu›na yatırmaktadır.

- Fonun üst sınırına ulaşana kadar her yıl gelirden pay ayrılması veya gelirlere dayalı otomatik para yatırma zorunluluğu getirilmektedir. Örneğin, Florida'da YGF bakiyesi her zaman genel gelir fonundaki net gelirlerin en az %5'i olmalıdır. Bazı eyaletlerde ise sermaye kazançları vergileri veya doğal kaynak vergileri[7]nden elde edilen belirli gelirlerin fona aktarılması gerekmektedir. Örneğin, Alaska'da petrol ve doğalgaz davalarından ve anlaşmazlıklarından elde edilen gelirler Anayasal Bütçe Rezerv Fonu'na aktarılmaktadır.
- Gelir veya ekonomik büyümeye dayalı bir katkı gerekmektedir. Örneğin, Arizona'da büyüme oranının üzerinde gerçekleşen kişisel gelirdeki yıllık büyüme oranına dayalı ödenek ayrılmaktadır.

Aşağıda tablo 1'de eyaletlerdeki YGF'lerin finansman mekanizmalarına ait bilgiler yer almaktadır.

Tablo 1: Bütçe İstikrar Fonları İçin Finansman Mekanizmaları

Finansman Mekanizması	Eyaletler
Yılsonu fazlasının tamamı veya bir kısmı	Arkansas, Georgia, Kansas, Kentucky, Minnesota, Mississippi, Montana, New Jersey, New Mexico, New York, North Dakota, Ohio, Oklahoma, Oregon, Pennsylvania, South Dakota, Utah, Vermont, West Virginia, Wisconsin
Gelirlerin bir kısmı veya tamamı	Alaska, California, Rhode Island, Wyoming
Gelire veya ekonomik büyümeye bağlı	Arizona, Idaho, Illinois, Indiana, Michigan, North Carolina, Tennessee, Virginia
Zorunlu asgari bakiye	Colorado, Florida, Iowa, Missouri, South Carolina
Kombinasyon	Connecticut, Delaware, District of Columbia, Hawaii, Louisiana, Maine, Maryland, Massachusetts, Nebraska, Nevada, New Hampshire, Texas, Washington
Zorunlu ödeme yok	Alabama

Kaynak: TPC (2024).

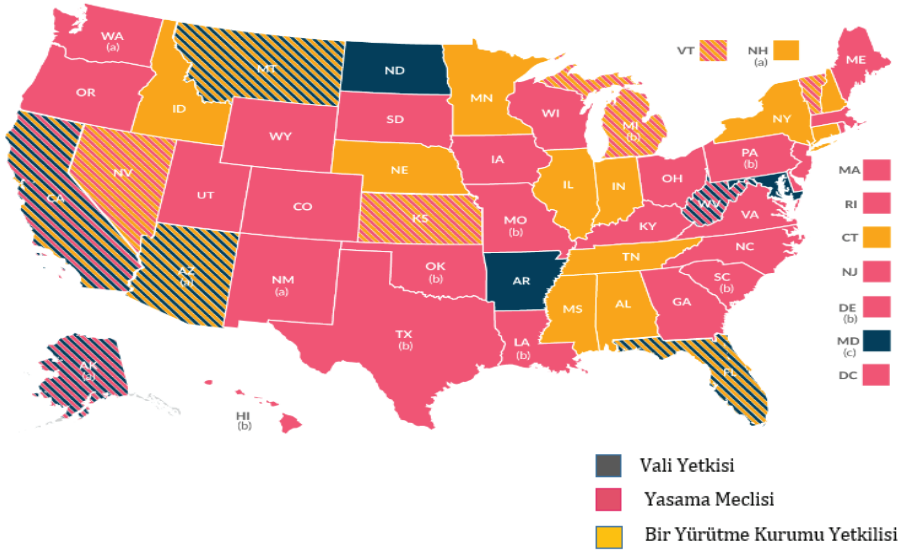
Tablo 1'e bakıldığında, eyaletlerin YGF fonlarını farklı şekilde finanse ettiği görülmektedir. 20 eyalet yılsonu fazlalarının bir kısmını veya tamamını, 4 eyalet gelirlerinin bir kısmını veya tamamını, 8 eyalet gelire veya ekonomik büyümeye bağlı olarak, 5 eyalet zorunlu asgari bakiyeyi, 13 eyalet finansman mekanizmasının herhangi bir kombinasyonunu yağmurlu gün fonuna aktarılmasına izin vermektedir. Alabama'da ise zorunlu bir ödeme bulunmamaktadır.

7- Bir devletin ham petrol, kondensat ve doğal gaz, kömür yatağı metanı, kereste, uranyum ve karbondioksit gibi yenilenemeyen doğal kaynakların çıkarılması üzerine koyduğu vergidir.

Yağmurlu gün fonu kullanılmasının mali faydaları ise, fona para yatırma ve çekme kurallarının yapısına bağlıdır. Buna göre para yatırma ve çekmeyi kesin hükümlerle sınırlandıran ve anayasalarda yer alan YGF'ler "katı" iken, yasama takdirine dayanan YGF'ler "zayıf"tır. Sıkı para yatırma ve çekme kurallarıyla yönetilen YGF'ler, politika yapıcılara davranışlarının zaman tutarlılığını zorlayabilecek bir mekanizma sağlamaktadır ve bir eyaletin gelecekteki ekonomik daralmalara karşı daha iyi hazırlanma olasılığını artırmaktadır. Yasamanın takdir yetkisiyle yönetilen YGF'ler ise buna sahip değildir. Öte yandan, YGF kullanımında politika yapıcının takdir yetkisi ne kadar fazlaysa, bu fonun genel fon fazlası olarak görülme ve kullanılma olasılığı da o kadar yüksek olmaktadır (Wagner ve Elder, 2005: 442-443). Başka bir deyişle, amacı dışında kullanılma ihtimali de o kadar artmaktadır.

Aşağıda şekil 1'de eyaletlerdeki YGF'lerden para çekme yetkisinin kime ait olduğuna dair bilgiler yer almaktadır.

Şekil 1: Yağmurlu Gün Fonundan Para Çekme Yetkilendirmesi



Not: (a) Yasama organı Washington'da (WA) 3/5'lik, Arizona (AZ), New Hampshire (NH) ve New Mexico'da (NM) 2/3'lük ve Alaska'da (AK) 3/4'lük çoğunluk oyu ile çekilme koşullarını geçersiz kılabilir. (b) Herhangi bir koşulda para çekmek için çoğunluk gereklidir. Delaware (DE) ve Texas'ta (TX) 3/5, Hawaii (HI), Louisiana (LA), Michigan (MI), Missouri (MO), Oklahoma (OK), Pensilvanya (PA) ve Güney Carolina'da (SC) 2/3 çoğunluk gereklidir. (c) Yasama organı YGF bakiyesini genel fon miktarının %5'inin altına düşürecek çekilmeleri onaylamalıdır.

Kaynak: Walczak ve Cammenga (2020: 8).

Şekil 1'e bakıldığında 9 eyalette (Alaska, Arizona, Arkansas, California, Florida, Maryland, Montana, North Dakota, West Virginia) yağmurlu gün fonundan para çekmeyi başlatma yetkisinin valide olduğu görülmektedir. Dokuz eyaletin üçünde (Alaska, California ve West Virginia) vali bu yetkiyi yasama organı ile paylaşırken, dört eyalette (Arizona, California, Florida, Montana) kurumlar bu yetkiyi valilerle paylaşmaktadır. Vali, yasama organı ve yürütme kurumunun ortak kararına bağlı olarak yağmurlu gün fonunun kullanım yetkisini veren tek eyalet ise Kaliforniya'dır. 9 eyalet (Alaska, Arizona, California, Florida, Kansas, Michigan, Montana, Nevada, Vermont) ise bu yetkiyi iki farklı kuruluşa vermektedir. 19 eyalette bir yürütme kurumu yetkilisi yağmurlu gün fonundan para çekilmesine izin vermektedir. Yasama organları ise 33 eyalette ve Columbia Bölgesi'nde yağmurlu gün fonundan para çekmeyi başlatma yetkisine sahiptir.

4. YAĞMURLU GÜN FONLARININ KULLANIMI

Bütçeleme gelecekteki hükümet faaliyetlerini karşılayacak şekilde kaynak tahsis etmekle ilgili bir süreçtir. Ancak bütçenin hem gelir hem de gider tarafında yapılan yanlış tahminler mali açıkların oluşmasına neden olmaktadır. Eyalet hükümetlerinin mali açıklarla mücadele etmek için dört temel seçeneği bulunmaktadır (Joyce, 2001: 62-63):

1) Gelirleri artırmak, vergi oranlarını (kalıcı veya geçici olarak) artırmak, tabanı genişletmek veya tahsilatları hızlandırmak,

2) Programları kalıcı veya geçici olarak azaltmak, sermaye projelerini ertelemek veya ödemelerin geciktirilmesi yoluyla harcamaları azaltmak,

3) Genel hükümet faaliyetlerini finanse etmek için doğrudan halktan veya diğer fonlardan (örneğin emeklilik fonları) borç para almak,

4) Vergileri artırmak veya harcamaları azaltmaktan kaçınmak için geçici bir önlem olarak YGF'leri kullanmak.

Yukarıda sayılan seçeneklere bakıldığında, bütçesel dalgalanmaların kaçınılmaz olduğu varsayımı altında ilk üç seçenek en iyi olmayan yolları sunmaktadır. Diğer yandan eyaletlerin karşı karşıya olduğu bazı mali kurallar da (örneğin, denk bütçe kuralları, vergi ve harcama sınırlamaları ve borç kısıtlamaları) tercih edilecek politika seçeneklerini kısıtlamaktadır. Dolayısıyla hükümetler uzun vadeli mali durumun korunması amacıyla dördüncü seçenek olan YGF'leri kullanmayı tercih etmektedir.

ABD eyaletlerinde YGF'lerin geçmişi 1940'lı yıllara kadar uzanmakla (ilk YGF 1946'da New York eyaletinde oluşturulmuştur) birlikte, yaygın olarak benimsenmesi 1980'lerin başındaki ciddi durgunluklardan sonra başlamıştır (Hou, 2003: 64). 1970'lerin ortalarında art arda yaşanan iki petrol şoku ve gelen ekonomik durgunluklar neticesinde bütçelerini istikrara kavuşturmak isteyen eyaletler için YGF ek bir politika aracı olarak yaygın bir şekilde benimsenmiştir (Hou ve Brewer, 2010: 915). Eyaletler gelecekteki gelir şoklarını telafi etmek için genişleme dönemlerinde genel fon fazlaları oluşturma konusunda yerleşik bir geçmişe sahip olsa da bütçedeki konjonktürel dalgalanmaları yumuşatmaya yardımcı olmak için YGF'ler aracılığıyla tasarruf kullanımını kurumsallaştırmışlardır (Wagner ve Elder, 2005: 439).

Her eyalet fondan para çekme gerekçelerini farklı şekilde açıklasa da eyalet ihtiyaçları temelde üç sınıflandırma üzerinden kavramsallaşmaktadır. Bunlar; bütçe açıkları, mali oynaklık ve tahmin hatalarıdır. Bu üç tür çekme koşuluna bakıldığında hepsinin birbiriyle yakın ilişki içinde olduğu görülmektedir. En sık karşılaşılan ve diğerlerini de tetikleyen ilk konu bütçe açıklarıdır. Eyalet bütçe teklifleri kabul edilirken denk olması zorunluluğunu taşımaktadır. Ancak beklenmeyen harcamalar karşısında (örneğin, sosyal refah programlarının beklenenden daha fazla kullanılmasından kaynaklanan) veya beklenenden daha düşük gelirlerin toplanması sonucunda bütçe dengesi bozulmaktadır (Walczak ve Cammenga, 2020: 5). Diğer yandan, eyalet vergi gelirlerinin giderek artan oynaklığı, eyaletlerin gelirlerini doğru bir şekilde tahmin etmesini zorlaştırmakta, bu da bütçe açığı şoklarına ve bunun sonucunda yıl ortasında yapılan harcama kesintileri ile vergi artışlarına neden olmaktadır (Randall ve Rueben, 2017: 9). Tüm bu gerekçeler nedeniyle her eyalette gelir düşüşü veya beklenmeyen diğer açıklar karşısında genel fon harcamalarını desteklemek amacıyla kurulmuş en az bir YGF bulunmaktadır.

Aşağıda Tablo 2'de YGF'lerden hangi durumlarda para çekilebileceğine ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Tablo 2: Yağmurlu Gün Fonu Çekme Koşulları

Eyalet	Bütçe Açığı	Mali Oynaklık	Tahmin Hatası	Herhangi Bir Neden
Alabama	✓			
Alaska		✓		
Arizona		✓		
Arkansas		✓		
California	✓	✓		
Colorado				✓
Connecticut	✓	✓		
Delaware	✓			
Florida	✓			
Georgia	✓			
Hawaii		✓		
Iaho	✓			
Illinois			✓	
Indiana		✓		
Iowa			✓	
Kansas	✓			
Kentucky				✓
Louisiana		✓	✓	
Maine	✓			
Maryland				✓
Massachusetts	✓	✓		
Michigan		✓		
Minnesota		✓	✓	
Mississippi			✓	
Missouri			✓	
Montana		✓		
Nebraska				✓
Nevada			✓	
New Hampshire			✓	
New Jersey			✓	
New Mexico	✓			
New York		✓		
North Caroline				✓
North Dakota			✓	
Ohio				✓
Oklahoma			✓	
Oregon		✓	✓	
Pennsylvania		✓		
Rhode Island			✓	
South Carolina	✓			
South Dakota	✓			
Tennessee	✓			
Texas	✓	✓		
Utah	✓			
Vermont			✓	

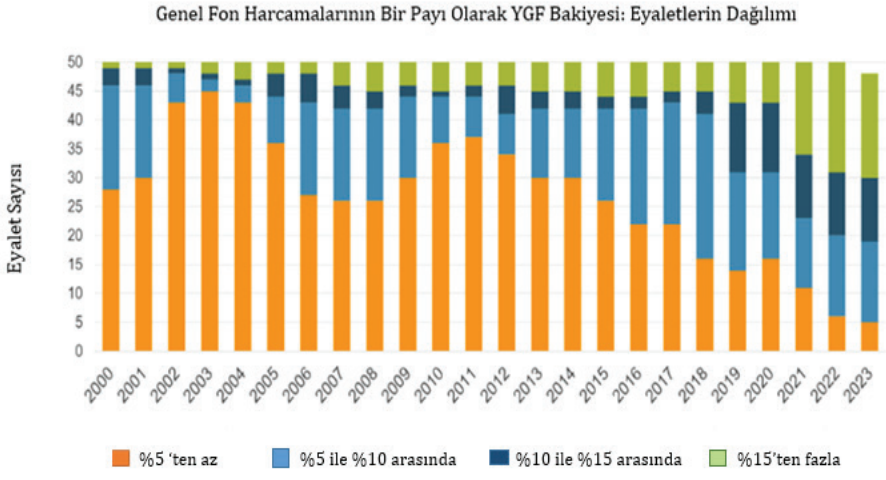
Eyalet	Bütçe Açığı	Mali Oynaklık	Tahmin Hatası	Herhangi Bir Neden
Virginia			✓	
Washington		✓		
West Virginia	✓			
Wisconsin		✓		
Wyoming			✓	
District of Colombia	✓			

Kaynak: Walczak ve Cammenga (2020: 7).

Tablo 2'ye bakıldığında, bütçe açığı olması durumunda 18 eyalette, mali oynaklığa bağlı olarak 18 eyalette ve tahmin hatası nedeniyle 16 eyalette yağmurlu gün fonuna erişim izni verildiği görülmektedir. 6 eyalette ise fondan para çekebilmek için herhangi bir koşul bulunmamaktadır.

Eyaletler arası karşılaştırmalar yapmak için genel fon harcamalarının bir payı olarak YGF bakiyelerine de bakmak faydalı olacaktır. Çünkü bu gösterge eyalet bütçelerinin büyüklüğündeki farklılıkları hesaba katmaktadır. YGF'lerin genel fon harcamalarının içindeki payı eyaletten eyalete göre değişmektedir. Ve bu farklılıklar YGF tasarımı, alınan politik kararlar, mali koşullar ve diğer faktörlerle yakından ilişkilidir. Ayrıca, değişken gelir kaynaklarına sahip olan eyaletlerin istikrarlı gelir kaynaklarına sahip eyaletlere kıyasla, YGF'lerde daha büyük bakiye bulundurması da muhtemeldir (White, 2023). Aşağıda şekil 2'de eyaletlerdeki YGF kullanım düzeyleri gösterilmektedir.

Şekil 2: Eyaletler Arası Yağmurlu Gün Fonu Düzeylerinin Karşılaştırması



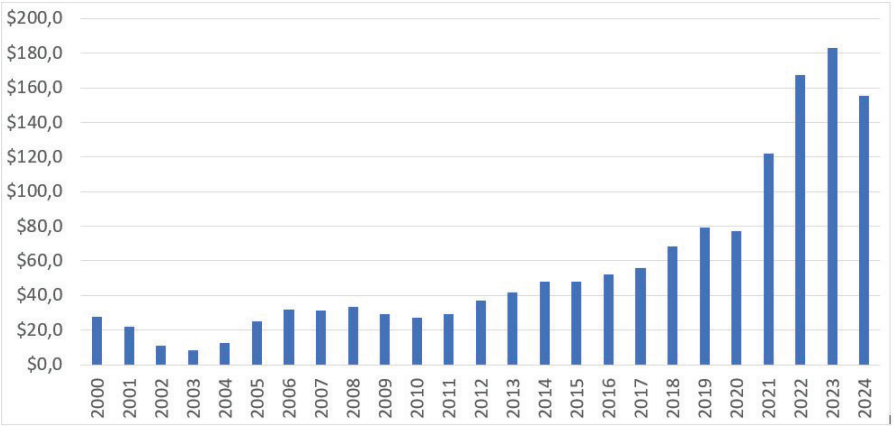
Kaynak: White (2023).

Yukarıdaki grafiğe bakıldığında, 2000 yılında 25'ten fazla eyalette genel fon harcamalarının %5'inden daha az bir payını temsil eden YGF bakiyeleri olduğu görülmektedir. Bu pay yıllar içinde değişken bir seyir izlemiştir ve 2023 yılında 5 eyalete düşmüştür. Yani bu durum 5 eyalet dışındaki diğer eyaletlerin YGF bakiyelerini artırdığı ve genel fon harcamalarının %5'inden daha fazla YGF bakiyeleri olduğu anlamına gelmektedir. Genel fon harcamalarının %5 ile %10'unu temsil eden YGF bakiyelerinin durumuna bakıldığında ise, 2000 krizinin etkisinin hissedildiği yıllar olan 2003-2004 mali yıllarında azaldığı ve 5'ten az eyaletin sahip olduğu anlaşılmaktadır. Yıllar içindeki seyrine bakıldığında ise, 2018 mali yılında arttığı ve yaklaşık 26 eyaletin genel fon harcamalarının %5 ile %10'unu temsil eden YGF bakiyelerine sahip olduğu görülmektedir.

Genel fon harcamalarının %10 ile %15'ini temsil eden YGF bakiyelerine sahip eyalet sayısına bakıldığında ise, 2000-2018 mali yılları arasında oldukça az sayıda eyalet olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum yeterli düzeyde YGF bakiyelerine sahip olmayan fazla sayıda eyaletin varlığını ortaya koymaktadır. Ancak 2019 mali yılı itibariyle bu pay artış göstermiştir. Yaklaşık 10 eyaletin YGF payı artarak 2023 mali yılına kadar artış devam etmiştir. Genel fon harcamalarının %15'inden fazlasını temsil eden YGF bakiyelerine sahip eyalet sayısının da 2000-2010 yıllarına kadar geçen süre içinde oldukça az olduğu görülmektedir. 2010 yılı sonrasında bu paya sahip olan eyalet sayısında istikrarlı bir artışın yaşandığı ve 2022 yılında 18'den fazla eyaletin genel fon harcamalarının %15'ini aşan bir YGF bakiyesine ulaştığı görülmektedir. 2023 yılında ise bu sayı yaklaşık 15 eyalete gerilemiştir. NASBO tarafından yayınlanan ön verilere göre, 2024 mali yılının sonunda 32 eyalette genel fon harcamalarının %10'undan fazla YGF bakiyesi bulunurken, 16 eyalette %5 ile %10 arasında ve 2 eyalette ise %5'in altında YGF bakiyeleri bulunmaktadır (NASBO, 2024b: 63).

Aşağıda şekil 3'te 2000-2024 yılları arasında ABD'nin 50 eyaletinde milyar dolar cinsinden toplam YGF bakiyesi gösterilmektedir.

Şekil 3: Toplam Yağmurlu Gün Fonu Bakiyeleri (Milyar $), 2000-2024 Mali Yılları



Not: 2024 mali yılı rakamları ön verilerdir.

Kaynak: NASBO (2024b: 65).

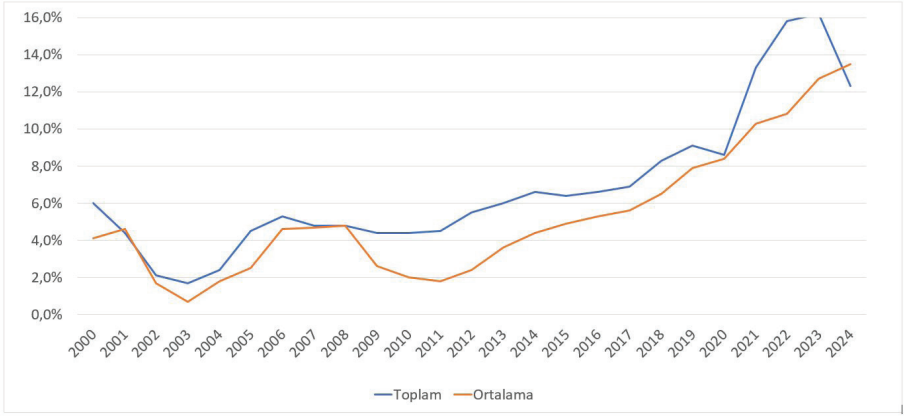
Yukarıdaki grafiğe bakıldığında, YGF bakiyelerinin zaman içinde dalgalandığı görülmektedir. Buna göre eyalet gelirlerinin arttığı refah yıllarında YGF bakiyeleri yükselirken, durgunluk yılları ve sonrasındaki birkaç yılda ise düşmektedir. Örneğin, 2000'li yılların başında yaşanan krizin ardından- 2003 mali yılına kadar yaşanan etkilerine bağlı olarak- 2000 mali yılında 27,9 milyar dolar olan YGF bakiyesinin, 2003 yılına kadar oldukça gerileyerek 8,4 milyar dolara düştüğü görülmektedir. Aynı şekilde 2007 krizinin etkisiyle YGF bakiyelerindeki düşüşler çoğu eyalet için 2010 mali yılına dek hissedilmiştir. 2007 yılında 31,1 milyar dolar olan toplam YGF bakiyesi 2010 mali yılına gelindiğinde 27,4 milyar dolara gerilemiştir. 2011 mali yılından itibaren nerdeyse istikrarlı bir artış yaşayan toplam YGF bakiyeleri, COVID-19 krizi başlamadan önce 2019 mali yılında o zamana kadarki en yüksek seviyesi olan 79,1 milyar dolara ulaşmıştır.

Pandeminin ilk ortaya çıktığı 2020 baharında ise eyaletlerin gelir açığı ve nakit akışı zorluklarıyla karşı karşıya kalması sonucunda YGF'ye başvurması, 2020 mali yılındaki YGF bakiyesinin bir önceki yıla göre gerilemesine neden

olmuştur. Salgının etkisiyle eyalet gelirlerinin düşeceği yönündeki tahminler, YGF'lerin tamamen tüketileceği yönünde endişeleri ortaya çıkarmıştır. Ancak salgının gelecekteki seyri ve bütçesel etkileriyle ilgili belirsizlikler nedeniyle birçok eyalet YGF'leri erken kullanmaktan kaçınmıştır (NASBO, 2024a: 65-66). Dolayısıyla toplam YGF bakiyeleri azalmak yerine, 2021 mali yılında 121,8 milyar dolara ulaşmıştır. 2022 ve 2023 mali yıllarında büyümeye devam ederek sırasıyla toplam 167,3 ve 182,8 milyar dolar olmuştur. 2023 mali yılındaki bu seviye tüm zamanların en yüksek toplam YGF bakiyesidir. 2024 mali yılı ön verilerine göre toplam YGF bakiyesi 155,5 milyar dolardır.

YGF bakiyelerinin genel fon harcamalarının bir payı olarak da ölçülmesi farklı zamanlardaki bakiye seviyelerini karşılaştırmak için faydalı olmaktadır. Çünkü bu sayede nominal doların enflasyon ve nüfus artışına göre ayarlanma zorunluluğu ortadan kalkmaktadır. Bununla birlikte, genel fon harcamasının bir payı olarak ortalama YGF bakiyesine (50 eyaletin tamamının eşit ağırlıklı ortalaması) odaklanmak da ulusal eğilimlerin doğru anlaşılması açısından önem taşımaktadır (White, 2022). Aşağıdaki grafikte genel fon harcamalarının yüzdesi olarak hem toplam YGF bakiyesi hem de ortalama YGF bakiyesi yer almaktadır.

Şekil 4: Genel Fon Harcamalarının Yüzdesi Olarak Yağmurlu Gün Fonu Bakiyeleri



Not: 2024 mali yılı rakamları ön verilerdir.

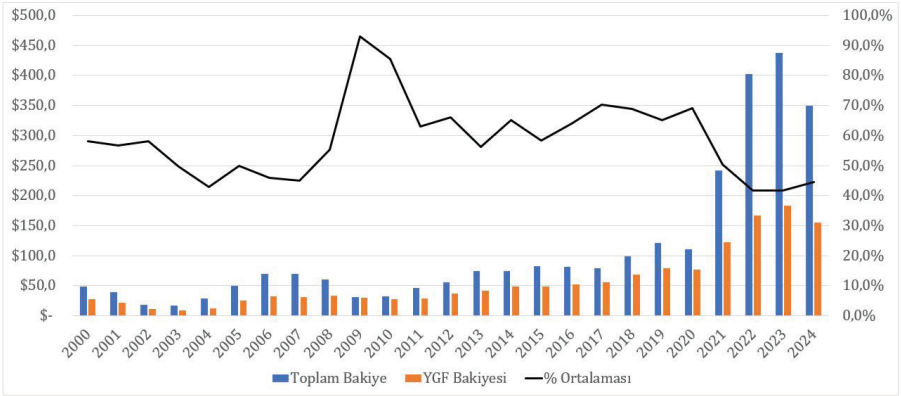
Kaynak: NASBO (2024b: 65).

Yukarıdaki grafiğe bakıldığında, genel fon harcamalarının yüzdesi olarak toplam YGF bakiyeleri 2000'li yılların başında çıkan krizin etkisiyle 2002 yılına kadar azalma seyri göstermekle birlikte, bunun dışında neredeyse hiç azalmamıştır. Covid-19 salgınına rağmen 2021 mali yılında %13,3'e, 2022 mali yılında %15,8'e yükselmiştir. 2023 mali yılında ise tekrar hafif bir artış yaşayarak %16,2 seviyesine çıkmıştır. 2024 mali yılı ön verilerine göre, genel fon harcamalarının yüzdesi olarak toplam YGF bakiyeleri %12,3'e gerilemiştir.

Genel fon harcamalarının ortalama YGF bakiyesine bakıldığında ise, tıpkı toplam bakiyede olduğu gibi 2000 krizinin etkisiyle düşüş eğilimine girdiği görülmektedir. 2003 mali yılından sonra artmaya başlayan ortalama YGF bakiyesi, 2007 krizinin başlamasıyla tekrar azalma seyrine girmiştir. 2008 mali yılında %4,8 seviyesinde olan ortalama YGF bakiyesi, 2011 mali yılına gelindiğinde sert bir düşüş yaşamış ve %1,8'e kadar gerilemiştir. 2019 mali yılında COVID-19 salgını öncesinde, genel fon harcamalarının ortalama YGF bakiyesi ise o zamana kadarki en yüksek seviyesi olan %7,9'a ulaşmıştır. 2021 mali yılında %10,3, 2022 mali yılında ise %10,8 olmuştur. Salgının etkisiyle 2020 yılında toplam YGF bakiyesi seviyeleri düşmeye başlasa bile, ortalama YGF bakiyesi düşmemiştir. Bunun nedeni, eyaletlerin çoğunun 2020 mali yılında YGF bakiyelerinde artışlar yaşamasıdır.

Şekil 3 ve Şekil 4 esas olarak YGF'lere odaklanmıştır. Ancak, eyaletlerin yıldan yıla gelir ve gider oynaklığını yumuşatmaya yardımcı olmak için kullandığı başka kaynaklara sahip olduğu, yani genel fon bakiyelerinin son kapanış bakiyeleri olduğunu bilmek de önemlidir. YGF bakiyeleri ve genel fon bakiyelerinin toplamı bir eyaletin "toplam bakiyesini" (toplam rezervlerini) oluşturmaktadır. Bir eyaletin genel fon bakiyesinin yıldan yıla dalgalanma olasılığı, bir eyaletin YGF bakiyesinden daha fazladır. YGF bir eyaletin "tasarruf hesabı" ise, genel fon bakiyesi "cari hesabı"dır (White, 2022). Dolayısıyla eyalet gelirlerinin ne kadarının YGF bakiyelerinden oluştuğunu anlamak için bu ayrımı yapmak oldukça önemlidir. Aşağıda şekil 5'te toplam bakiye, YGF bakiyesi ve YGF bakiyesinin toplam bakiye içindeki %'lik payına ait veriler yer almaktadır.

Şekil 5: Toplam Bakiye (Milyar $), YGF Bakiyesi (Milyar $) ve Ortalaması (%)



Not: 2024 mali yılı rakamları ön verilerdir.

Kaynak: NASBO (2024b: 65-70).

Şekil 5'e bakıldığında, YGF bakiyelerinin 2000-2002 mali yıllarında toplam bakiyelerin ortalama %58'ini oluşturduğu görülmektedir. Bu eğilimden en büyük sapma ise 2007 krizinin etkilediği 2008-2010 mali yılları arasında yaşanmıştır. 2007 yılında toplam bakiyenin %44,9'u YGF bakiyesinden oluşurken, 2009 yılında oldukça keskin bir artış yaşayarak %93'e ulaşmış ve şimdiye dek görülen en yüksek paya sahip olmuştur. Salgının yaşanmasıyla 2019 yılında 121,6 milyar dolar olan toplam bakiye, 2020 yılında yaklaşık 10 milyar dolarlık net bir düşüş kaydederek 11,2 milyar dolara gerilemiştir. 2021 mali yılında ise tekrar keskin bir artış yaşayarak 241,3 milyar dolara ulaşmıştır. 2021 yılında artan gelirler sayesinde YGF bakiyesi de 121,8 milyar dolar olmuştur. 2024 mali yılı ön verilerine göre eyaletlerin toplam bakiyesi 349,9 milyar dolar ve YGF bakiyesi 155,5 milyar dolardır. YGF bakiyelerinin toplam bakiye içindeki ortalaması ise %44,4'e ulaşmıştır.

SONUÇ

ABD'de her eyaletin bir yağmurlu gün fonu vardır ve bunlar bütçe istikrar fonları olarak da bilinmektedir. Eyalet gelirlerinde yaşanan beklenmeyen dalgalanmalar kamu harcamalarının yapılmasını engelleyebilmekte ve mali istikrarsızlığın tetiklenmesine neden olabilmektedir. Bir ihtiyat fonu olarak YGF'lerin oluşturulması, gelir artırıcı politikalara başvurmadan kamu

hizmetlerinin istikrarlı bir şekilde devamını sağlamanın en güvenilir yoludur. YGF'ler ekonomik istikrarı sağlamak amacıyla sıklıkla kullanılan mali araçlardan birisidir. Bu fonlar, ekonomik dalgalanmaların bütçe üzerindeki yükünü hafifletmek, enflasyon ve durgunlukları kontrol altında tutmak, vergi gelirlerinin azaldığı zamanlarda temel kamu hizmetlerinin sürdürülmesini desteklemek ve mali istikrarı sağlamak gibi çeşitli amaçlarla kullanılmaktadır.

İyi tasarlanmış bir YGF, ekonomik durgunlukların gelir üzerindeki etkisine karşı koymak için ihtiyaç duyulan esnekliği sağlamaktadır. Ancak bunun işe yaraması için fon gelirlerinin kullanılmasına ilişkin net politikalara sahip olunması önem taşımaktadır. Bu nedenle, fonların kullanımı olağanüstü ihtiyaç zamanları, ekonomik koşullar veya bütçe açıklarının belirli bir seviyeye ulaşması gibi şartlarla kısıtlanmalıdır. Aksi durumda politika yapıcılar için siyasi kaygıları bertaraf etmek amacıyla veya keyfi tercihlere göre kullanılması sorununu doğuracaktır. Bu nedenle YGF'lerden para çekme, para yatırma, limit belirleme ve geri ödeme gibi kuralların tasarımına bilhassa dikkat edilmesi gerekmektedir.

YGF'lerin oluşturulması ve benimsenmesi bütçelemeye yönelik atılmış en önemli adımlardan birisidir. Literatürde YGF üzerine yapılan çalışmalarda çoğunlukla fonların optimum büyüklüğü, eyalet tasarrufları üzerindeki etkisi, mali stresi ve eyalet harcamalarını azaltmadaki rolü incelenmiştir. Literatürde yer alan ampirik çalışmalardan da anlaşılacağı üzere, YGF'leri benimseyen ve bu fonlarda yeterli seviyede rezerv tutan eyaletler kamu maliyelerini ve mali istikrarlarını korumakta, hatta genel fon tasarruflarını dahi artırabilmektedir. Dolayısıyla YGF'lerin mali istikrarı teşvik etmedeki yadsınamaz rolünü anlayan ABD eyaletlerinin tamamında da bu fonlar aracılığıyla konjonktür karşıtı maliye politikalarının kurumsallaştırılmış olması şaşırtıcı değildir.

Şu anda 50 eyaletin tamamı bir tür yağmurlu gün fonuna sahiptir ve 2024 mali yılı ön verilerine göre eyaletlerdeki toplam YGF bakiyesi 155,5 milyar dolar olarak tespit edilmiştir. YGF'lerin ABD eyaletlerindeki gelişim seyrine bakıldığında, yıllar içinde bu fonlara yapılan katkıların arttığı, başka bir deyişle fonlara verilen önemin anlaşıldığı görülmektedir. 2000 ve 2007 yıllarında yaşanan krizlerden sonra bir de 2020 yılında küresel salgının yaşanması, YGF'lerin niçin olması gerektiğini eyaletlere bir kez daha hatırlatmıştır. Güncel verilere dayanarak artık eyaletlerin çoğunun genel fon harcamalarının en az %5'i ile en çok %15'ini karşılayabilecek düzeyde YGF bakiyesi bulundurduğu söylenebilmektedir. Başka bir deyişle, ani ekonomik şoklar karşısında mücadele

edebilecek sağlıklı bir kamu maliyesi ve bunun istikrarı için gerekli önlemlerin alındığı anlaşılmaktadır. Ancak unutulmaması gereken en temel konu, YGF'lerin yalnızca ani krizlerle başa çıkmak için başvurulacak değerli bir mali araç olduğudur. Başka bir deyişle, bütçe kararları verilirken bu fonların varlığına güvenilerek ihtiyatsız politikaların oluşturulmasına zemin hazırlanmamalıdır.

KAYNAKÇA

Cornia, G. C. ve Nelson, R. D. (2003). Rainy day funds and value at risk. State Tax Notes, 29(3), 563-567.

Davis, J., Ossowski R., Daniel J.A. ve Barnett, S. (2003). Stabilization and Savings Funds for Nonrenewable Resources: Experience And Fiscal Policy Implications. Fiscal Policy Formulation and Implementation in Oil-Producing Countries. (Ed.) Davis, J.M., Fedelino, A. ve Ossowski, R. USA: International Monetary Fund.

Douglas, J. W. ve Gaddie, R. K. (2002). State rainy day funds and fiscal crises: Rainy day funds and the 1990–1991 recession revisited. Public Budgeting & Finance, 22(1), 19-30.

Gonzalez, C. Y. ve Levinson, A. (2003). State rainy day funds and the state budget crisis of 2002-? State Tax Notes, 29(6): 441–451.

Goodspeed, T. J. (2023). Coping with extreme events: on solving decentralised budgetary crises. Regional Studies, 1-13.

Hou, Y. (2003). What stabilizes state general fund expenditures in downturn years—Budget stabilization fund or general fund unreserved undesignated balance? Public Budgeting & Finance, 23(3), 64-91.

Hou, Y. (2006). Budgeting for Fiscal Stability over the Business Cycle: A Countercyclical Fiscal Policy and the Multiyear Perspective on Budgeting. Public Administration Review, 66, 730-741.

Hou, Y. ve Duncombe, W. (2008). State saving behavior: Effects of two fiscal and budgetary institutions. Public Budgeting & Finance, 28(3), 48-67.

Hou, Y. ve Brewer, G. A. (2010). Substitution and supplementation between co-functional policy instruments: Evidence from state budget stabilization practices. Public Administration Review, 70(6), 914-924.

Joyce, P. G. (2001). What's So Magical about Five Percent? A Nationwide Look at Factors that Influence the Optimal Size of State Rainy Day Funds. Public Budgeting & Finance, 21, 62–87.

Knight, B. ve Levinson, A. (1999). Rainy Day Funds and State Government Savings, National Tax Journal, 52(3), 459-472.

Mitchell, D. T. ve Stansel, D. (2016). The determinants of the severity of state fiscal crises. Public Budgeting & Finance, 36(4), 50-67.

NASBO (2024a). The Fiscal Survey of States Spring 2024. Washington, DC: National Association of State Budget Officers.

NASBO (2024b). The Fiscal Survey of States Fall 2024. Washington, DC: National Association of State Budget Officers.

NCSL (2018). Rainy Day Fund Structures, Fiscal Policy Brief. Washington, DC: National Conference of State Legislatures.

Navin, J.C. ve Navin, L.J. (1997). The Optimal Size of Countercyclical Budget Stabilization Funds: A Case Study of Ohio. Public Budgeting & Finance, 17, 114-127.

Pew Charitable Trusts (2017). When to Use State Rainy Day Funds, Withdrawal policies to mitigate volatility and promote structurally balanced budgets. http://www.pewtrusts.org/~/media/assets/2017/04/when-to-use-state-rainy-day-funds.pdf, Erişim: 10.11.2021.

Randall M. ve Rueben, K. (2017). Sustainable Budgeting in the States: Evidence on State Budget Institutions and Practices. Washington, DC: Urban Institute.

Rodríguez-Tejedo, I. (2012). The determinants of the structure of rainy day funds. Public Administration Review, 72(3), 376-386.

Rueben, K. ve Randall, M. (2017). Budget Stabilization Funds: How States Save for a Rainy Day. https://www.urban.org/sites/default/files/publication/94901/budget-stabilization-funds_2.pdf, Erişim: 10.11.2024.

Sobel, R. S. ve Holcombe, R.G. (1996). The Impact of State Rainy Day Funds in Easing State Fiscal Crises During the 1990-1991 Recession. Public Budgeting and Finance, 16(3), 28-48.

TPC (The Tax Policy Briefing Book) (2024). What are state rainy day funds and how do they work? https://taxpolicycenter.org/briefing-book/what-are-state-rainy-day-funds-and-how-do-they-work, Erişim: 11.11.2024.

Vasche, J. D. ve Williams, B. (1987). Optimal Government Budgeting Contingency Reserve Funds. Public Budgeting Finance, 7(1), 66–82.

Wagner, G. A. (2003). Are State Budget Stabilization Funds Only the Illusion of Savings? Evidence from Stationary Panel Data. The Quarterly Review of Economics and Finance, 43(2), 213–238.

Wagner, G. A. ve Elder, E. M. (2005). The role of budget stabilization funds in smoothing government expenditures over the business cycle. Public finance review, 33(4), 439-465.

Walczak, J. ve Cammenga, J. (2020). State Rainy Day Funds and the COVID-19 Crisis. Washington, DC: The Tax Foundation.

Wang, Q., Peng, J., Guan, Z. ve Xiao, Y. (2022). The fiscal effects of US State budget stabilization funds (BSFs): Evidence from a meta-analysis. International Public Management Journal, 25(6), 980-1004.

Wei, W. ve Denison, D. V. (2019). State rainy day funds and government general fund expenditures: Revisiting the stabilization effect. Public Finance Review, 47(3), 465-492.

White, K. (2022). Data Analysis: State Rainy Day Fund Balances Over Time, National Association of State Budget Officers, Budget Blog. https://budgetblog.nasbo.org/budgetblogs/blogs/kathryn-white/2022/02/22/data-analysis-state-rainy-day-fund-balances, Erişim: 11.11.2024.

White, K. (2023). Rainy Day Funds Reach Historic Levels, Leaving States More Prepared than Ever for a Future Downturn, National Association of State Budget Officers, Budget Blog. https://community.nasbo.org/budgetblogs/blogs/kathryn-white/2023/01/25/rainy-day-funds-reach-historic-levels, Erişim: 11.11.2024.

Zhao, B. (2016). Saving for a rainy day: Estimating the needed size of US state budget stabilization funds. Regional Science and Urban Economics, 61, 130-152.

RAINY DAY FUND APPLICATIONS: THE UNITED STATES CASE

MERVE YOLAL

EXTENDED ABSTRACT

Rainy day funds were first established in the United States in 1946 in the state of New York. The oil shocks and economic recessions of the mid-1970s led to the widespread adoption of these funds. The severe recessions of the early 1980s further contributed to the proliferation of these funds. Therefore, rainy day funds have become a critical tool for ensuring fiscal stability in U.S. states. By managing revenue shocks and budget imbalances, rainy day funds have made states more resilient to economic fluctuations.

Rainy day funds are reserve funds designed to ensure financial stability. These funds are comprised of revenues accumulated during prosperous periods to be used during economic downturns or budget deficits. They are regulated by specific legislation detailing their source, purpose, and terms of use. Rainy day funds serve as a tool for states to safeguard their savings, promote economic growth, and maintain fiscal stability. Typically, these funds are built up during periods of economic expansion and help sustain public expenditures during periods of contraction. This enables an anti-cyclical policy approach to counter economic fluctuations.

The design and adoption of rainy day funds and their financial benefits vary across states. The financial benefits of using rainy day funds depend on the characteristics of deposit and withdrawal options. In summary, the benefits provided by rainy day funds are as follows: 1) They prevent disruptions in public services by mitigating the negative effects of short-term revenue volatility, 2) They help bring a long-term perspective to budgeting and promote fiscal stability throughout economic cycles, 3) Well-funded rainy day funds result in better bond ratings for states, 4) They increase the total savings of states. Thus, rainy day funds help absorb financial stress during periods of contraction without resorting to spending cuts and tax increases. However, it should be remembered that these funds serve only as a temporary buffer. Therefore, attention must be paid to the design features to ensure they are not used outside their intended purpose or for political reasons.

Legal regulations regarding the use (expenditure procedures) of rainy day funds also vary across states. In terms of withdrawal rules, the use of

rainy day funds generally requires the approval of the legislature or the governor. Repayments are made according to the timelines specified in the states' rainy day fund regulations. For example, some states require the repayment of withdrawn funds within a specified time frame. Transfers to the fund are typically limited to 5% to 15% of general fund revenues in most states. Additionally, states follow different rules regarding when and how they deposit their revenues into rainy day funds.

When looking at the total rainy day fund balances in the US, it has been observed that these balances have fluctuated over time. Accordingly, rainy day fund balances have risen during prosperous years when state revenues increased and decreased during recession years. However, the overall trend shows an increase in rainy day funds up to 2024. This indicates the importance given to these funds. Additionally, to understand the significance of rainy day funds, one should also consider their share in general fund expenditures. The balances of rainy day funds as a share of general fund expenditures show significant variations across states. hese differences are related to factors such as the design of the fund, political decisions, financial conditions, and variable income sources. Accordingly, although its share of general fund expenditures declined until 2002 due to the crisis that emerged in the early 2000s, it has otherwise hardly decreased. In fact, it even rose despite the COVID-19 pandemic, indicating that contributions to the rainy day fund have been continuous.

Currently all 50 states have some form of a rainy day fund, and by the end of fiscal year 2024, the total rainy day fund balance in the states is expected to be $148.5 billion. Observing the development trend in U.S. states, it is clear that contributions to rainy day funds have increased over the years, indicating the importance given to these funds. The crises in 2000 and 2007, followed by the global pandemic in 2020, have reiterated why rainy day funds are necessary. Based on current data, it can now be said that most states maintain rainy day fund balances sufficient to cover at least 5% to 15% of general fund expenditures. In other words, it shows that necessary measures are taken for a healthy public finance system and its stability to cope with sudden economic shocks. However, the most fundamental point to remember is that while rainy day funds are a valuable financial tool to address sudden crises, they should not be relied upon to create imprudent policies when making budget decisions.

SAYIŞTAY DERGİSİ
JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Cilt/Volume: 35
Sayı/Issue: 135
Aralık/December 2024

ISSN: 1300-1981
eISSN: 2651-351X
Araştırma Makalesi/Research Article

THE IMPACT OF RENEWABLE ENERGY CONSUMPTION ON BUDGET DEFICIT: INSIGHTS FROM OECD COUNTRIES

YENİLENEBİLİR ENERJİ TÜKETİMİNİN BÜTÇE AÇIĞI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: OECD ÜLKELERİNDEN BULGULAR

Yahya ALGÜL[1]

ABSTRACT

Renewable energy has emerged as a significant alternative to fossil fuels, particularly given the environmental damage associated with the latter. A key concern is that renewable energy consumption may worsen budget deficits due to its higher costs and, as a result, the need for substantial government support. Although there has been ample theoretical discussion of this connection in the literature, there are few empirical data on the subject. Therefore, this study investigates the connection between renewable energy and budget deficits in 26 OECD countries using 1995–2022 data, employing three cointegration tests and Pedroni's (2001) DOLSMG technique. The findings indicate a significant cointegration relationship between renewable energy consumption and budget deficits across the three different tests. Furthermore, according to the DOLSMG estimator, an increase of 1% in the utilization of renewable energy correlates with an approximate worsening of 0.53% in budget balances. Additionally, based on these results, recommendations for the redesign of renewable energy policies are presented.

1- Dr. Öğretim Üyesi, Erzurum Teknik Üniversitesi İ.İ.B.F., yahya.algul@erzurum.edu.tr, ORCID: 0000-0003-3480-9871.

Gönderim Tarihi/Submitted: 13.09.2024
İlk Revizyon Talebi/First Revision Requested: 27.09.2024
Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 07.10.2024
Kabul Tarihi/Accepted: 12.10.2024
Atıf/To Cite: Algül, Y. (2024). Yenilenebilir Enerji Tüketiminin Bütçe Açiği Üzerindeki Etkisi: OECD Ülkelerinden Bulgular. Sayıştay Dergisi, 35(135), 665-690. https://doi.org/10.52836/sayistay.1597228.

ÖZ

Yenilenebilir enerji, fosil yakıtların çevresel zararları göz önüne alındığında günümüzde önemli bir alternatif olarak öne çıkmaktadır. Ancak, yenilenebilir enerji kaynaklarının fosil yakıtlara kıyasla daha yüksek maliyetleri sebebiyle önemli ölçüde hükümet desteği gerektirmesiyle bütçe açıklarını kötüleştirme potansiyeli yaygın bir endişe kaynağıdır. Literatürde bu ilişki teorik düzlemde yaygınca tartışılsa da yeterli ampirik bulguyla desteklenmemektedir. Dolayısıyla bu çalışma konuyla ilgili ilk kapsamlı ampirik araştırmalardan biridir. Çalışmada, 1995-2022 dönemine ait veriler kullanılarak 26 OECD ülkesinde yenilenebilir enerji tüketimi ile bütçe açıkları arasındaki ilişki incelenmektedir. Çalışmada üç farklı eşbütünleşme testi ve Pedroni'nin (2001) önerdiği DOLSMG tekniği uygulanmıştır. Bulgular, yenilenebilir enerji tüketimi ile bütçe açıkları arasında üç farklı testin tümüne göre anlamlı bir eşbütünleşme ilişkisi olduğunu göstermektedir. Ayrıca, DOLSMG tahmincisine göre, yenilenebilir enerji tüketimindeki %1'lik bir artış, bütçe dengelerinde yaklaşık %0,53'lük bir kötüleşme ile ilişkilendirilmektedir. Sonuç olarak elde edilen bulgulara binaen enerji politikalarının yeniden tasarlanmasına yönelik öneriler sunulmuştur.

Keywords: Budget Deficit, Fiscal Deficit, Renewable Energy, Panel Cointegration, OECD.

Anahtar Kelimeler: Bütçe Açığı, Mali Açık, Yenilenebilir Enerji, Panel Eşbütünleşme, OECD.

INTRODUCTION

Since the 1980s, the expansion of free-market policies and practices such as privatization have accelerated, resulting in a decrease in the public sector's share of the overall economy. Nonetheless, in many regions of the world, the public sector continues to be an important part of the economy. Due to its size, budget deficits both influence and are influenced by various macroeconomic factors. This is particularly evident in developing countries, where budget deficits have been extensively analyzed in the literature because of their potential to trigger financial instability and increase risks of default or bankruptcy.

At this juncture, it has been increasingly posited that the transition toward renewable energy sectors may have implications for budget deficit. Energy, as a crucial raw material for production, is an indispensable element of industrial output. This demand is especially pronounced in both developing and industrialized countries with high growth rates. Moreover, in energy-importing nations, the rising demand for energy can create a dual challenge for both

the budget deficit and the current account deficit. For instance, it has been estimated that annual investments in the electricity sector in the MENA region will require approximately 3% of the region's projected GDP to meet growing demand; however, fiscal and macroeconomic constraints significantly limit the capacity of most economies in the region to undertake these investments (Camos et al., 2017:2).

The subsidies provided to the energy sector, particularly their potential negative effects on the budget deficit, have long been a topic of extensive debate (Dartanto, 2013; Li et al., 2017). Furthermore, when examining the renewable energy sector specifically, it becomes evident that, since renewable energy is generally costlier compared to conventional energy sources, governments worldwide have provided substantial support (Shen and Luo, 2015; Yang et al., 2019). Consequently, it is argued that public spending, and thus budget deficit, could increase due to the subsidies aimed at renewable energy (Rausch and Reilly, 2012; Florea et al., 2021). However, renewable energy may be beneficial in terms of reducing reliance on imported energy sources. Moreover, it may help reduce pollution-related health problems and associated healthcare costs.

Despite various concerns related to renewable energy, the connection between renewable energy and budget deficit has not been examined sufficiently in the literature. Currently, there is only one study (Tugcu et al., 2020) that examines the relationship between renewable energy and budget deficit. However, this study is based solely on energy-importing nations, making it impossible to draw meaningful and comprehensive conclusions. Moreover, the dataset they used covers only a 12-year period, which may undermine the robustness of their estimation findings. Therefore, this situation highlights an important gap in the literature.

Based on this gap in the literature, this study analyzes the relationship between renewable energy utilization and budget deficit for 26 OECD countries. The annual dataset spans the period from 1995 to 2022, and Pedroni's (2001) Dynamic Ordinary Least Squares Mean Group (DOLSMG) method, along with three other cointegration tests, is used. renewable energy is measured as the percentage of cumulative final energy consumption, while budget deficit is measured as the general government balance expressed as a percentage of GDP.

For the control variables, the literature is reviewed to identify the relevant macroeconomic variables. The variables include GDP, measured as GDP per capita in constant 2015 US dollars; unemployment, expressed as a percentage of the total labor force based on ILO estimates; trade openness as a percentage of GDP; and the current account balance as a percentage of GDP. Budget balance data is sourced from the OECD, while the remaining data is obtained from the World Bank's WDI database. All estimates are conducted using Stata 15.0.

After this introductory section, the subsequent part of the paper discusses the literature review that examines various approaches to understanding budget deficit and renewable energy. The next section, Methodological Framework and Discussion, describes the data collection process and introduces descriptive statistics. This is followed by a description of the methodological approach, preliminary tests, estimations, and a discussion of empirical findings. Finally, the concluding section summarizes the findings and discusses potential policy implications.

1. LITERATURE REVIEW

This section is intended to review the literature related to renewable energy consumption and budget deficits. However, as far as investigated, there is currently only one empirical study (Tugcu et al., 2020) on this topic, which limits the possibility of conducting a detailed review. Therefore, literature related to the two main variables, renewable energy consumption and budget deficit, and various factors associated with them are investigated under the two subheadings.

1.1. Renewable Energy Consumption and Related Literature

The effects of renewable energy have been analyzed from various perspectives in the literature. These studies range from those related to its mixed impacts on environmental factors (Panwar et al., 2011; Levenda et al., 2021; Sebestyén, 2021), health-related issues (Buonocore et al., 2016; Majeed et al., 2021; Sasmaz et al., 2021), energy security, and political considerations (Johansson, 2013; Sheikh et al., 2016; Burke and Stephens, 2018).

Moreover, recently, its impact on economic variables has also become a popular topic in the literature. One of these popular topics is the link between economic growth and renewable energy consumption. This branch of literature has reached mixed findings through various methodologies, across different geographical regions and income groups. Some studies concluded that renewable energy consumption may unidirectionally cause economic growth, supporting the Growth Hypothesis (Gozgor, 2018:16590; Vural, 2020:6). In contrast, others argue that causation is in the opposite direction, where economic growth may lead to increased renewable energy consumption, supporting the Conservation Hypothesis (Konuk et al., 2021:4825; Chang and Fang, 2022:788). Additionally, some research suggests bidirectional causality, known as the Feedback Hypothesis (Pao and Fu, 2013:381; Sharma et al., 2021:111152), while others claim no causal relationship at all, referred to as the Neutrality Hypothesis (Menegaki, 2011:257; Destek and Aslan, 2017:757). Thus, according to empirical literature, the association between renewable energy consumption and economic growth is still unclear.

The impact of renewable energy on exchange rates and inflation is another area of research. Given that renewable energy is generally costlier than fossil fuel sources, the effects of renewable energy consumption on inflation have also been analyzed. Deka and Dube (2021:78) found that renewable energy use influences both inflation and exchange rates in the long run.

On the other hand, Lu et al. (2023:1) investigated MENA countries and found that causality may run unidirectionally from inflation to renewable energy consumption. Moreover, according to Deka, Cavusoglu, and Dube (2022:14185), there is a bidirectional relationship between exchange rates, inflation, and the utilization of renewable energy in Brazil, based on ARDL model estimations. In the case of European countries, Markowski and Kotliński (2023:1) found that higher renewable energy utilization leads to lower core inflation. Conversely, Arslan and Yıldız (2022:4) reported that while there is no notable short-term relationship between inflation and renewable energy in European countries, renewable energy has a long-term negative impact on inflation.

Moreover, the relationship between renewable energy and other economic variables, such as trade, foreign direct investment, energy import dependency, financial development, current account deficit and employment has also been analyzed with mixed findings (Lehr et al., 2008:117; Aslani et al.,

2014; Zeren and Akkuş, 2020; Nasirov et al., 2021; Azam and Haseeb, 2021; Shahbaz et al., 2022; Bildirici and Kayıkçı, 2022; Ozkan and Okay, 2024; Yadav and Mahalik, 2024).

1.2. Budget Deficit and Related Literature

This section first provides a brief summary of the fundamental theoretical discussions on budget deficit dynamics. It then reviews the sole applied study investigating the impact of renewable energy on budget deficits (Tugcu et al., 2020), followed by an examination of empirical studies addressing other determinants of budget deficits.

A review of the literature reveals three distinct theories regarding the budget deficit: the Keynesian approach, the Ricardian equivalence theorem, and the Political Budget Cycle Theorem. Ricardian equivalence theorem suggests that the method a government chooses to finance its spending, whether through borrowing or taxation, has no effect on the outcome (Ricciuti, 2003; Ikiz, 2020). Economic agents, viewed as rational actors in line with neoclassical arguments, expect future taxes to repay the debt, leading them to save more in the present rather than spend. This behavior neutralizes any economic stimulus that a budget deficit might provide. Consequently, a budget deficit represents a debt to future generations, and changes in the budget deficit do not significantly impact interest rates, investments, or consumption (Barro, 1989). As a result, budget deficit are not influenced by macroeconomic factors and do not produce lasting macroeconomic impacts (Mawejje and Odhiambo, 2020).

On the other hand, the Keynesian view contrasts with the Ricardian equivalence theorem, which aligns with neoclassical economics. According to the Keynesian perspective, economies are likely to remain in an unemployment equilibrium without a natural tendency toward full employment unless the federal government runs a deficit to offset the shortfall in effective aggregate demand, thereby achieving aggregate balance at the full employment output level (Forstater, 2003). Post-Keynesians argue that government budgets should typically be in deficit, as restrictive federal budgets can push the private sector into deficit, leading them to advocate for deficit-financed government spending (Wray, 2003; Kim, 2020).

In addition to these two macroeconomic approaches to budget deficit, another perspective incorporates both economics and political science. Before elections, governments often engage in spending sprees by cutting taxes, increasing transfers, and prioritizing highly visible projects a pattern known as the political budget cycle or political business cycle (Rogoff, 1987:1). The primary motivation for politicians in this cycle is the belief that the electorate is backward-looking, assessing the government's past performance, while politicians seek to secure reelection by maximizing their expected vote share in the upcoming election (De Haan and Klomp, 2013:388). Thus, according to this perspective, political motivations and election cycles can significantly influence budget deficit in addition to macroeconomic factors.

On the other hand, as far as investigated, there is only one study (Tugcu et al., 2020) examining the relationship between budget deficit and renewable energy consumption. In this study, the authors, employing DOLS and FMOLS techniques, found that renewable energy consumption negatively affects budget deficit. However, the study is only conducted for energy importing nations, which restricts its ability to draw comprehensive conclusions. Additionally, the limitation of the dataset to only 12 years constitutes a major drawback in their analysis, weakening the reliability of their findings. Nevertheless, various other factors have been investigated as determinants of the fiscal deficit. Before delving into empirical investigations that estimate factors affecting the budget deficit, it is prudent to review different theoretical arguments regarding the nature of budget deficit.

In addition to these theoretical arguments, an examination of empirical studies highlights multiple factors influencing budget deficit. In line with the Political Budget Cycle Theorem, Roubini and Sachs (1989:1) analyzed the drivers of budget deficit across industrial democracies, noting that countries with shorter average government tenures and multi-party ruling coalitions tend to have higher deficits. These challenges are intensified when smaller coalition members possess veto power, limiting alterations to existing policies. (Roubini and Sachs, 1989:33). Woo (2003) examined a wide array of economic, sociopolitical, and institutional factors identified several key drivers of public deficits, such as financial sector development, income inequality, occurrences of political assassinations, cabinet size, and the degree of centralized control in budget-related decision-making.

Cifuentes-Faura et al. (2022) utilized the MMQ and the MG estimator to analyze the factors influencing budget deficit in Spanish municipalities. Their results indicate that economic growth positively influences deficits over the long term, while unemployment tends to increase deficits in both the short and long terms. Murwirapachena et al. (2013) investigated determinants of budget deficit in South Africa and have concluded that unemployment, economic growth, and government investment positively effect the budget deficit. Combes and Saadi-Sedik (2006) analysis indicate that greater trade openness boost up a country's vulnerability to external shocks. Similarly, Agnello and Sousa (2009) used a GMM estimator to analyze data from 125 countries for the period from 1980 to 2006. They concluded that higher trade openness correlates with increased public deficit volatility.

The relationship between the current account balance and budget deficit has been widely investigated in the literature. Various studies indicate that a budget deficit may negatively affect the current account balance and cause an appreciation of the real exchange rate, which supports twin deficit hypothesis (Kim and Roubini, 2008:362). However, some studies argue the opposite, implying that a worsening budget deficit can improve the current account balance, which is referred as the twin divergence hypothesis. This hypothesis has also been tested in various contexts, yielding mixed findings (Kim and Roubini, 2008; Ncanywa and Letsoalo, 2019).

2. METHODOLOGICAL FRAMEWORK AND DISCUSSION

To analyze the effect of renewable energy on the budget deficit, the literature is first reviewed to identify important control variables. Major macroeconomic variables identified include GDP, unemployment, trade openness, and current account balances. The OECD countries included in the estimation procedure, based on data availability, are in Europe: United Kingdom, Germany, France, Italy, Spain, Netherlands, Sweden, Switzerland, Poland, Belgium, Norway, Austria, Finland, Denmark, Greece, Czechia, Portugal, Slovak Republic, Slovenia, Estonia, Latvia, Lithuania, Hungary; in North America: United States, Canada; and in Asia: Israel, Korea. All estimates are conducted using Stata 15.0, with a detailed description of the data provided in Table 1.

Table 1: Descriptive Statistics

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max	Skew	Kurt	Source
Budget Balances(%GDP)	728	-2.18	4.34	-15.21	26.03	1.01	8.25	OECD
Renewable Energy (% TEC*)	728	17.68	14.13	0.4	61.4	1.27	4.13	WDI
GDP (per capita 2015$)	728	32871	18996	4936	90057	0.71	2.96	WDI
Unemployment (%)	728	8.13	4.33	2.01	27.68	1.45	5.58	WDI
Trade Openness (%GDP)	728	87.20	37.80	22.28	203.9	0.70	2.71	WDI
Current account (%GDP)	728	-0.11	5.57	-20.95	29.83	0.18	4.36	WDI

Note: *% of total energy consumption

GDP is represented as GDP per capita in constant 2015 US dollars, obtained from the World Development Indicators (WDI). The unemployment rate is calculated as a percentage of the total workforce, with data also derived from ILO estimates found in WDI. Another critical variable is trade openness, which is assessed as the total trade volume relative to GDP. The current account balance, which is often examined in connection with the budget deficit through theories such as the twin deficit and twin divergence, is represented as a percentage of GDP and sourced from WDI as well. A positive value indicates a surplus in the current account, while a negative value reflects a deficit in the current account.

Renewable energy utilization is measured as a percentage of final energy consumption, with data sourced from WDI. Finally, the budget deficit is measured through general budget balance expressed as a percentage of GDP, sourced from OECD general government deficit data. In this dataset, positive values indicate budget surpluses, while negative values represent budget deficit. Therefore, while the discussion primarily centers on deficits, it is important to acknowledge that the dependent variable is articulated in a positive manner, indicating fiscal balance rather than deficit; thus, an increase in the deficit results in a decrease in the fiscal balance, and the reverse is also true (Maltritz and Wüste, 2015: 227).

$$\boldsymbol{Bb_{it}} = \beta_0 + \beta_1 \mathbf{Ren_{it}} + \beta_2 \mathbf{lnGdp_{it}} + \beta_3 \mathbf{Une_{it}} + \beta_4 \mathbf{Trade_{it}} + \beta_5 \mathbf{Ca_{it}} + \mathbf{u_{it}} \quad (1)$$

The model tested in this study is outlined in Equation 1. Given that most variables already contain negative values and/or are expressed as percentages, only the natural logarithm of GDP, initially in nominal form, has been applied. Following data collection, the raw data were processed to

examine the homogeneity and cross-sectional dependency (CSD) conditions within the dataset. The Delta test results by Pesaran and Yamagata (2008) indicate heterogeneous slopes, as shown in Table 2. CSD is assessed using the Pesaran CD test (2004), the Breusch and Pagan LM test (1980), and the bias-adjusted LM test by Pesaran et al. (2008). As reported in Table 2, the results from all three tests confirm the presence of CSD within the dataset at a 1% significance level.

Table 2: CD and Homogeneity Tests

	LM Test Statistic	P-value	LM Adj. Statistic	P-value	LM CD Statistic	P-value
CD Tests	815.1	0.00***	42.48	0.00***	17.87	0.00***
			Δ	p-value	Δadj	p-value
Homogeneity Tests			15.61	0.00***	18.03	0.00***

Note: *** indicating significance at the 1% level

In panel econometrics, unit root tests are essential for identifying whether a variable is non-stationary and contains a unit root. This identification is crucial because, if a variable has a unit root, shocks to it may have persistent effects, potentially compromising the reliability of statistical conclusions. Ensuring stationarity is therefore important, as nonstationary can cause to spurious regressions and unreliable results. There are two types of unit root tests. Those are first generation and second generation tests, with the latter being more effective in addressing CSD when present.

Given the dataset characteristics in this study, the MADF test (Taylor & Sarno, 1998; Sarno & Taylor, 1998) is employed to assess unit roots within the panel data. The MADF test extends the traditional ADF test by allowing for the simultaneous analysis of multiple time series. While the ADF test checks for unit roots (indicating non-stationarity) in single time series, the MADF test is more suitable for panel data, enabling the evaluation of several series concurrently. The test's null hypothesis indicates that all time series are non stationary, containing unit roots. Rejection of this hypothesis suggests that at least some series are stationary, implying a tendency to return to a long-term mean rather than following a persistent random walk. As shown in Table 3, the MADF test statistics for all variables are significantly higher than the critical value (CV) of 28.89, indicating stationarity at the 1% significance level across all variables.

Table 3: MADF Unit Root Tests

	MADF	Approximately % CV
Budget Balance(%GDP)	1136.1***	28.89
Renewable Energy (% TEC)	808.74***	28.89
GDP (per capita 2015$)	5000.4***	28.89
Unemployment (%)	4.26e+05***	28.89
Trade Openness (%GDP)	1050.32***	28.89
Current account (%GDP)	37100.86***	28.89

Note: *** indicates significance at 1%.

In econometrics, panel cointegration tests play a crucial role in analyzing long-term connections between non-stationary time series variables within panel data. The concept of cointegration suggests that even if individual series exhibit non-stationarity, they share a common stochastic trend and, therefore, tend to move together over time. Identifying such stable relationships among economic variables is critical for making valid inferences and for accurate forecasting.

Table 4: Kao, Pedroni and Westerlund Cointegration Tests

Kao Cointegration Test			**Pedroni Cointegration Test**		
	Statistic	**P**		**Statistic**	**P**
Modified Dickey Fuller t	-11.92***	0.00	Modified Phillips Perron t	0.97	0.16
Dickey Fuller t	-6.84***	0.00	Phillips Perron t	-8.27***	0.00
Augmented Dickey Fuller t	-5.70***	0.00	Augmented Dickey Fuller t	-5.87***	0.00
Unadj. Mod. Dickey Fuller t	-14.82***	0.00	**Westerlund Cointegration Test**		
Unadjusted Dickey Fuller t	-7.45***	0.00	Variance Ratio	-3.47***	0.00

Note: *** indicates significance level at 1%, under H0: No cointegration.

To strengthen the robustness of the analysis, three separate cointegration tests are conducted: the Kao (1999) test, the Pedroni (1999, 2004) test, and the Westerlund (2007) test. Following Levin et al. (2002), cross-sectional means are subtracted from series averages across the panel to address CSD in the data. In each test, the null hypothesis assumes no cointegration. As shown in Table 4, all five statistics from the Kao test suggest cointegration at the 1% significance level. In the Pedroni tests, two of three statistics indicate cointegration. Similarly, the Westerlund test shows cointegration at the 1% level. Together, these results support the existence of a statistically significant long-term relationship among the variables.

All of the cointegration tests reveal a strong cointegration relationship. However, these tests do not contain details on the direction, strength, or sign of the relationships. To analyze these dimensions more precisely, cointegration estimators are applied, which are categorized as first- or second-generation, depending on whether they account for CSD. In this study, the second-generation DOLSMG estimator, as proposed by Pedroni (2001), is employed due to the CSD and heterogeneity of the data shown in earlier tests, as this method is robust in such cases.

Tatoğlu (2020:223-224) demonstrated that, the DOLSMG estimator is constructed in two stages. First, DOLS estimations are performed for each unit by including lead and lag values in the main estimation equation. Then, the individual unit estimates are united using the Pesaran Smith MG approach. The addition of lead and lag values of the X variables in the DOLSMG estimator effectively addresses potential feedback effects and endogeneity (Tatoğlu, 2020:223-224).

$$\widehat{\boldsymbol{\beta}}_{\boldsymbol{DOLSMG}} = \boldsymbol{N^{-1}}\left[\sum_{\boldsymbol{i=1}}^{\boldsymbol{N}} \left(\sum_{\boldsymbol{t=1}}^{\boldsymbol{T}} \left(\boldsymbol{Z_{i,t}Z'_{i,t}}\right)^{\boldsymbol{-1}}\right]\left(\sum_{\boldsymbol{t=1}}^{\boldsymbol{T}} \left(\boldsymbol{Z_{i,t}\overline{Y}_{i,t}}\right)\right)\right. \quad \textbf{(2)}$$

In the equation (2) from Tatoğlu (2020), Z_{it} represents the vector of explanatory variables, defined as $Z_{i,t} = (X_{i,t}, \bar{X}_i, \Delta X_{i,t-k}, \ldots, \Delta X_{i,t+k})$, while $\overline{Y_{it}} = Y_{i,t} - \bar{Y}_t$ denotes the dependent variable, and the DOLSMG estimator is obtained by averaging the DOLS estimators derived for each unit of i. Thus, the DOLSMG estimator yields more accurate results than both DOLS and FMOLS, and it accounts for endogeneity and serial correlation by including past and future values of ΔX_{it} as additional regressors (Bulut and Karakaya, 2018; Büyükoğlu et al., 2021; Vardar and Koc, 2021).

The estimation results are presented in Table 5. According to the estimation findings, several significant relationships among the analyzed variables are observed, as all absolute t-statistics exceed the critical value at the 1% significance level. Each coefficient is reported together with its corresponding t-statistic, which implies the strength and statistical significance of these relationships. The coefficient for renewable energy is −0.53, with a t-statistic of −20.07, indicating a statistically significant negative association at the 1% level. This finding suggests that a 1% increase in renewable energy consumption relative to total energy consumption is associated with a 0.53% deterioration in the budget balance, holding other factors constant.

Table 5: Pedroni's PDOLS (Group Mean Average)

	Beta	T statistic
Renewable Energy (% TEC)	-0.53	-20.07***
GDP (per capita 2015$)	0.71	2.66***
Unemployment (%)	-0.41	-10.47***
Trade Openness (%GDP)	0.15	6.92***
Current account (%GDP)	0.24	9.83***

Note: *** indicates significance at 1%. $T_{0.99}$ critical value: 2,518

To date, only one study has estimated the relationship between renewable energy utilization and budget deficit (Tugcu et al., 2020:1100), finding that renewable energy utilization negatively impacts budget balance, which aligns with the findings of this study. However, drawing definitive comparisons based on a single study may not provide a sufficient basis for broader conclusions. Nonetheless, the theoretical arguments presented in the introduction suggest that subsidies for both renewable energy and non-renewable energy sources may adversely affect the budget deficit, lending support to this study's findings. The effect of renewable energy may be especially significant, as its associated costs are generally higher than those for non-renewables, leading to more substantial subsidy expenditures for governments. In line with these theoretical insights, the empirical evidence suggests that renewable energy utilization may negatively affect the budget balance, where a negative coefficient implies a shift from surplus toward a budget deficit.

Examining the GDP variable, a 1% increase in the log of GDP per capita is associated with a slight improvement of 0.007% in the budget balance. This suggests movement from a budget deficit toward a budget surplus. Budget deficit are generally expected to rise during recessions and decrease during economic growth, aligning with expectations for a positive coefficient (Lis and Nickel, 2010:386). Since, during recessions, tax revenues generally fall, causing governments to increase spending to stimulate aggregate demand. Conversely, in periods of economic growth, government spending generally decreases. These findings align with existing literature, which consistently indicates that economic growth tends to reduce budget deficit and improve budget balance (Woo, 2003; Lis and Nickel, 2010; Murwirapachena et al., 2013; Maltritz and Wüste, 2015; Bangura et al., 2016; Al-Qudah and Jaradat, 2018; Tevdovski et al., 2021).

The findings related to the unemployment variable indicate that a 1% increase in unemployment is associated with a 0.41% deterioration in the budget balance, ceteris paribus. This result aligns with expectations, as unemployment rates typically rise during economic downturns, leading to increased unemployment benefits provided by governments. Consequently, this situation creates an adverse effect on the budget due to the additional financial burden. Unemployment benefits are considered one of the automatic stabilizers that help regulate the economy during periods of decline. Furthermore, the findings of other studies (Bayar and Smeets, 2009; Murwirapachena et al., 2013; Maltritz and Wüste, 2015; Tevdovski et al., 2021) support this situation and are consistent with the results of this study.

Trade openness is also a significant factor influencing budget deficit. According to estimations, a 1% expansion in trade openness results in a 0.15% improvement in budget balance, with all other factors held constant. Similar findings are also found by Schuknecht (1999), Alper and Çetenak (2018), and Alenoghena et al. (2023). Trade openness can improve budget balance through various channels. First, increased trade activity may lead to higher government revenues from trade-related taxes. Additionally, trade openness may stimulate economic growth and efficiency improvements, which can contribute to an increase in government revenues. Furthermore, a higher volume of international trade may attract foreign investment and promote fiscal discipline. However, it should also be noted that some other studies, such as those by Combes and Saadi-Sedik (2006) and Abanikanda et al. (2023), claim that trade openness may worsen budget balance.

The last control variable, the current account, is an important variable, and the relationship between the budget deficit and the current account has been widely investigated. According to the estimations, a 1% improvement in the current account balance is associated with a 0.24% improvement in the budget balance, holding all other factors constant. These findings align with the current account targeting hypothesis, which posits an inverse relationship to the twin deficit hypothesis. Specifically, it suggests that a worsening in current account balances adversely affects the fiscal deficit, with causality proposed to flow from the budget deficit to imbalances in the current account. For instance, Zubdeh (2021:63) found that an increasing current account deficit could also lead to an escalation in the budget deficit. Similarly, in the

context of Vietnam, Hoa Thi et al. (2023:141) utilized data spanning from 1991 to 2022 and various econometric techniques, concluding that a 1% increase in the trade balance is associated with a reduction in the budget deficit of 0.01% for short and 0.3% for the long term. Moreover, various causality studies suggest that causality may also run from current account balances to budget balance (Summers, 1988; Anoruo and Ramchander, 1998; Xie and Chen, 2014; Banday and Aneja, 2022).

3. CONCLUSION AND POLICY IMPLICATIONS

The effect of renewable energy consumption on the budget deficit of 26 OECD countries is examined in this study using available annual data from 1995 to 2022. Long-term relationships among variables are tested through three cointegration tests. Subsequently, coefficient estimates are derived using the DOLSMG estimator. A literature review is conducted to identify commonly applied macroeconomic variables for use as control variables, including GDP per capita, unemployment rates, trade openness, the current account balance and budget balance data.

According to the estimations, renewable energy utilization has a statistically significant negative coefficient, suggesting that renewable energy consumption may worsen budget balance. The negative effect of renewable energy on budget balance has several economic and financial causes. First, transitioning from fossil sources to renewable energy often requires costly up-front investments in infrastructure, technology, and grid upgrades, which are mostly supported by government subsidies. Moreover, unlike fossil fuels, which tend to generate quicker returns, renewable energy investments involve highly expensive initial spending that may not pay off in the short run. At the same time, fossil fuel industries are generally significant sources of tax revenue. Thus, moving away from fossil fuels to renewable sources can reduce tax revenues.

Also, renewable energy sources like solar and wind are intermittent, meaning they aren't continuous sources of energy. To provide a continuous and reliable energy supply, governments often invest in costly backup systems or energy storage solutions. This may further impact budget balances. Therefore, while the long-term gains from renewable energy are promising, these initial financial demands may place pressure on budget balances in the short term.

There may be various long-term benefits of renewable energy consumption. First, while the initial investment costs for renewable energy maybe high, the operating costs are expected to decrease slowly. This is important with the depletion of fossil reserves, which is expected to push up fossil fuel prices. In contrast, costs of renewable energy technologies are decreasing as advancements in technology increase.

Second, the majority of fossil fuel reserves are owned by few resource rich countries. This means that all other remaining countries are energy dependent on those countries. Renewable energy sources, such as solar and wind, on the other hand, are domestic resources that diminish this dependency. Thus, in the long term, energy dependent countries can reduce this dependency with renewable energy utilization. Also, they can reduce risks such as rising current account deficits, budget imbalances, and inflationary problems that result from the pass-through effects of imported fossil energy.

Third, fossil energy market is very volatile since it is affected from various international shocks. This results in significant uncertainty for countries and firms. However, renewable energy sources are more stable in pricing. This allows healthier and more predictable investment environments.

Finally, the most important long-term benefit of renewable energy in comparison to fossil sources is its environmental and health advantages. Fossil sources are a major cause of global warming, natural disasters, and all other environmental degradations. Those problems in turn creates big long-term financial costs. Therefore, energy transition can reduce these costs and reduce the environmental, health and economic consequences associated with fossil sources.

To support the energy transition away from fossil fuels to renewable energy without deteriorating the fiscal balances of governments, various policy measures can be suggested. First, various countries generally subsidize fossil energy industries to protect their economies from energy price fluctuations, such as those experienced during the COVID-19 pandemic, the Russia-Ukraine conflict, and instabilities seen in the Middle East. By gradually transferring these fossil fuel subsidies to the renewable energy sectors, governments can both reduce reliance on environmentally harmful energy sources and support renewable energy in a budget-neutral way.

Another tool could be financial innovations to distribute the costs of the energy transition from governments to the private sector. For example, governments can use green bonds and other sustainable financing tools, raising funds from investors interested in environmentally friendly initiatives rather than depending solely on tax revenues. Moreover, governments can use new financing options like public-private partnerships. Renewable energy certificates or carbon credits may also be an additional source of income.

For instance, carbon credits are crucial tools in promoting sustainable development. These credits can be tailored and applied to specific projects to incentivize firms to transition from fossil fuels to renewable energy sources. For example, firms and factories that integrate solar or wind energy into their production processes could be rewarded under a carbon credit scheme. Another effective policy approach involves public-private partnerships, which can help address the high upfront costs associated with renewable energy projects. Given that the infrastructure for energy projects is often developed by governments, public-private partnerships provide a mechanism to share the financial burden and associated risks with the private sector. This not only alleviates budgetary pressures on governments but also accelerates the energy transition by leveraging the efficiency and dynamism of the private sector.

Governments also should streamline regulatory procedures to make renewable energy projects more accessible for both businesses and households. Also, creating a regulatory framework that allows households and businesses to resell surplus electricity back to the grid would also help. This is especially useful in rural areas where renewable energy installations are often used as backup during power outages. This approach enables consumers to feed excess energy back into the system, helping to recover some of their investment.

This study represents one of the first comprehensive analyses of the fiscal burden that renewable energy sector place on government budgets, thereby making a significant contribution to the existing literature. However, it is not without limitations. In this context, a few recommendations can be made to guide future research in this area. Firstly, examining the situation by differentiating countries based on their levels of economic development could provide valuable insights, as varying findings are likely to emerge in relation to

different stages of economic maturity. Additionally, if data availability permits, it would be beneficial to investigate the impact of subsidies for renewable energy on budget deficit. Finally, given the potential for different renewable energy sources, such as solar, wind, and geothermal, to have varying effects, it is essential to analyze these impacts separately to further enrich the literature.

REFERENCES

Abanikanda, E. O., Dada, J. T. & Ogunjumo, R. A. (2023). Fiscal deficit in sub-saharan Africa: A new intuition from the institution and political drivers. Plos one, 18(9), e0291150.

Agnello, L. & Sousa, R. M. (2009). The determinants of public deficit volatility. https://hdl.handle.net/10419/153476

Alenoghena, R. O., Oguntade, F. & Amase, J. (2023). The Macroeconomic Determinants of Fiscal Deficit Financing in Nigeria: A Two-Stage Least Squares Approach. International Journal of Humanities Social Science and Management, 3(2), 135-149.

Alper, F. Ö. & Çetenak, Ö. Ö. (2018). An analysis for economic, political and social determinants of budget deficits. RETROSPECT & PROSPECT, 173.

Al-Qudah, A. M. & Jaradat, M. A. (2018). Economic growth, external debt and budget deficit in Jordan: ARDL approach. International Journal of Academic Reserach in Economics and Management Sciences, 7(4).

Anoruo, E. & Ramchander, S. (1998). Current account and fiscal deficits: Evidence from five developing economies of Asia. Journal of Asian Economics, 9(3), 487-501.

Arslan, Ü. & Yıldız, T. (2022). Does the transition to renewable energy increase inflation in European countries?.

Aslani, A., Helo, P. & Naaranoja, M. (2014). Role of renewable energy policies in energy dependency in Finland: System dynamics approach. Applied energy, 113, 758-765.

Azam, M. & Haseeb, M. (2021). Determinants of foreign direct investment in BRICS-does renewable and non-renewable energy matter?. Energy Strategy Reviews, 35, 100638.

Banday, U. J. & Aneja, R. (2022). Budget deficit and current account deficit in case of South Africa. Journal of Public Affairs, 22(4), e2703.

Bangura, A., Tarawalie, A. B., Fofanah, L. & Macarthy, S. (2016). Macroeconomic Determinants of Budget Deficit: Evidience from Sierra Leone. International Journal of Economic Perspectives, 10(1).

Barro, R. J. (1989). The Ricardian approach to budget deficits. Journal of Economic perspectives, 3(2), 37-54.

Bayar, A. H. & Smeets, B. (2009). Economic, political and institutional determinants of budget deficits in the European Union.

Bildirici, M. & Kayıkçı, F. (2022). Renewable energy and current account balance nexus. Environmental Science and Pollution Research, 29(32), 48759-48768.

Breusch, T. S. & Pagan, A. R. (1980). The Lagrange multiplier test and its applications to model specification in econometrics. The review of economic studies, 47(1), 239-253.

Bulut, E. & Karakaya, A. (2018). Tasarruflar ve Makroekonomik Değişkenler Arasindaki Uzun Dönemli İlişki: Oecd Ülkeleri Örneği. Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 207-226.

Buonocore, J. J., Luckow, P., Norris, G., Spengler, J. D., Biewald, B., Fisher, J. & Levy, J. I. (2016). Health and climate benefits of different energy-efficiency and renewable energy choices. Nature Climate Change, 6(1), 100-105.

Burke, M. J. & Stephens, J. C. (2018). Political power and renewable energy futures: A critical review. Energy research & social science, 35, 78-93.

Büyükoğlu B., Şit A. & Ekşi H.İ. (2021). Governance matters on non-performing loans: Evidence from emerging markets, PSL Quarterly Review, 74 (296): 75-91.

Camos Daurella, D., Estache, A. & Hamid, M.R.B.A. (2017). Quasi-fiscal deficits in the electricity sector of the Middle East and North Africa: sources and size. World Bank Policy Research Working Paper, (8280).

Chang, C. L. & Fang, M. (2022). Renewable energy-led growth hypothesis: New insights from BRICS and N-11 economies. Renewable Energy, 188, 788-800.

Cifuentes-Faura, J., Simionescu, M. & Gavurova, B. (2022). Determinants of local government deficit: evidence from Spanish municipalities. Heliyon, 8(12).

Combes, J. L. & Saadi-Sedik, T. (2006). How does trade openness influence budget deficits in developing countries?. The Journal of Development Studies, 42(8), 1401-1416.

Dartanto, T. (2013). Reducing fuel subsidies and the implication on fiscal balance and poverty in Indonesia: A simulation analysis. Energy policy, 58, 117-134.

De Haan, J. & Klomp, J. (2013). Conditional political budget cycles: a review of recent evidence. Public Choice, 157, 387-410.

Deka, A. & Dube, S. (2021). Analyzing the causal relationship between exchange rate, renewable energy and inflation of Mexico (1990–2019) with ARDL bounds test approach. Renewable Energy Focus, 37, 78-83.

Deka, A., Cavusoglu, B. & Dube, S. (2022). Does renewable energy use enhance exchange rate appreciation and stable rate of inflation?. Environmental Science and Pollution Research, 1-10.

Destek, M. A. & Aslan, A. (2017). Renewable and non-renewable energy consumption and economic growth in emerging economies: Evidence from bootstrap panel causality. Renewable Energy, 111, 757-763.

Florea, N. M., Bădîrcea, R. M., Meghisan-Toma, G. M., Puiu, S., Manta, A. G. & Berceanu, D. (2021). Linking public finances' performance to renewable-energy consumption in emerging economies of the European Union. Sustainability, 13(11), 6344.

Forstater, M. (2003). Toward a new instrumental macroeconomics: Abba Lerner and Adolph Lowe on economic method, theory, history and policy. Reinventing Functional Finance, der. Nell E. Ve Forstater M, 52-66.

Gozgor, G. (2018). A new approach to the renewable energy-growth nexus: evidence from the USA. Environmental Science and Pollution Research, 25(17), 16590-16600.

Hoa Thi, N., Thi Lam, H., Le Dao, T. & Nhu Thang, V. (2023). Twin Deficit or Current Account Target in Vietnam? An ARDL Approach. Cuadernos de Economía, 46(132), 133-146.

Ikiz, A. S. (2020). Testing the Ricardian equivalence theorem: Time series evidence from Turkey. Economies, 8(3), 69.

Johansson, B. (2013). Security aspects of future renewable energy systems–A short overview. Energy, 61, 598-605.

Kao, C. (1999). Spurious regression and residual-based tests for cointegration in panel data. Journal of econometrics, 90(1), 1-44.

Kim, H. (2020). A missing element in the empirical post Keynesian theory of inflation-total credits to households: A first-differenced VAR approach to US inflation. Journal of Post Keynesian Economics, 43(4), 640-656.

Kim, S. & Roubini, N. (2008). Twin deficit or twin divergence? Fiscal policy, current account, and real exchange rate in the US. Journal of international Economics, 74(2), 362-383.

Konuk, F., Zeren, F., Akpınar, S. & Yıldız, Ş. (2021). Biomass energy consumption and economic growth: Further evidence from NEXT-11 countries. Energy Reports, 7, 4825-4832.

Lehr, U., Nitsch, J., Kratzat, M., Lutz, C. & Edler, D. (2008). Renewable energy and employment in Germany. Energy policy, 36(1), 108-117.

Levenda, A. M., Behrsin, I. & Disano, F. (2021). Renewable energy for whom? A global systematic review of the environmental justice implications of renewable energy technologies. Energy Research & Social Science, 71, 101837.

Levin, A., Lin, C. F. and Chu, C. S. J. (2002). Unit root tests in panel data: asymptotic and finite-sample properties. Journal of econometrics, 108(1), 1-24.

Li, Y., Shi, X. & Su, B. (2017). Economic, social and environmental impacts of fuel subsidies: A revisit of Malaysia. Energy Policy, 110, 51-61.

Lis, E. M. & Nickel, C. (2010). The impact of extreme weather events on budget balances. International Tax and Public Finance, 17, 378-399.

Lu, X., Farhani, S., Soliman, A. M., Zhou, C. & Su, K. (2023). Renewable energy consumption, trade and inflation in MENA countries with augmented production function: Implications for the COP26. Technological Forecasting and Social Change, 194, 122712.

Majeed, M. T., Luni, T. & Zaka, G. (2021). Renewable energy consumption and health outcomes: Evidence from global panel data analysis. Pakistan Journal of Commerce and Social Sciences (PJCSS), 15(1), 58-93.

Maltritz, D. & Wüste, S. (2015). Determinants of budget deficits in Europe: The role and relations of fiscal rules, fiscal councils, creative accounting and the Euro. Economic Modelling, 48, 222-236.

Markowski, Ł. & Kotliński, K. (2023). Renewables, Energy Mix and Inflation in the European Union Countries. Energies, 16(23), 7808.

Mawejje, J. & Odhiambo, N. M. (2020). The determinants of fiscal deficits: a survey of literature. International Review of Economics, 67(3), 403-417.

Menegaki, A. N. (2011). Growth and renewable energy in Europe: A random effect model with evidence for neutrality hypothesis. Energy economics, 33(2), 257-263.

Murwirapachena, G., Maredza, A. & Choga, I. (2013). The economic determinants of budget deficits in South Africa. Mediterranean Journal of social sciences, 4(13), 561-569.

Nasirov, S., Girard, A., Peña, C., Salazar, F. & Simon, F. (2021). Expansion of renewable energy in Chile: Analysis of the effects on employment. Energy, 226, 120410.

Ncanywa, T. & Letsoalo, T. E. (2019). Which among twin deficits hypothesis, twin divergence, and Ricardian's equivalence hold in a developing country?. Journal of Public Affairs, 19(2), e1904.

OECD. General Government Deficit Data. https://www.oecd.org/en/data/indicators/general-government-deficit.html

Ozkan, C. & Okay, N. (2024). Does Renewable Energy Convey Information to Current Account Deficit?: Evidence from OECD Countries. Sustainability, 16(18), 8241.

Panwar, N. L., Kaushik, S. C. & Kothari, S. (2011). Role of renewable energy sources in environmental protection: A review. Renewable and sustainable energy reviews, 15(3), 1513-1524.

Pao, H. T. & Fu, H. C. (2013). Renewable energy, non-renewable energy and economic growth in Brazil. Renewable and Sustainable Energy Reviews, 25, 381-392.

Pedroni, P. (1999). Critical values for cointegration tests in heterogeneous panels with multiple regressors. Oxford Bulletin of Economics and statistics, 61(1), 653-670.

Pedroni, P. (2001). Purchasing power parity tests in cointegrated panels. Review of Economics and statistics, 83(4), 727-731.

Pedroni, P. (2004). Panel cointegration: asymptotic and finite sample properties of pooled time series tests with an application to the PPP hypothesis. Econometric theory, 20(3), 597-625.

Pesaran, M. H. (2004). General diagnostic tests for cross section dependence in panels. Cambridge Working Papers. Economics, 1240(1), 1.

Pesaran, M. H. & Yamagata, T. (2008). Testing slope homogeneity in large panels. Journal of econometrics, 142(1), 50-93.

Pesaran, M. H., Ullah, A. & Yamagata, T. (2008). A bias- adjusted LM test of error cross-section independence. The econometrics journal, 11(1), 105-127.

Rausch, S. & Reilly, J. (2012). Carbon tax revenue and the budget deficit: A win-win-win solution?. MIT Joint Program on the Science and Policy of Global Change. https://dspace.mit.edu/bitstream/handle/1721.1/72548/MITJPSPGC_Rpt228.pdf?sequence=1

Ricciuti, R. (2003). Assessing ricardian equivalence. Journal of Economic Surveys, 17(1), 55-78.

Rogoff, K. S. (1987). Equilibrium political budget cycles. NBER Working Paper No. 2428 https://www.nber.org/system/files/working_papers/w2428/w2428.pdf

Roubini, N. & Sachs, J. D. (1989). Political and economic determinants of budget deficits in the industrial democracies. European Economic Review, 33(5), 903-933.

Sarno, L. & Taylor, M. P. (1998). Real exchange rates under the recent float: unequivocal evidence of mean reversion. Economics Letters, 60(2), 131-137.

Sasmaz, M. U., Karamıklı, A. & Akkucuk, U. (2021). The relationship between renewable energy use and health expenditures in EU countries. The European Journal of Health Economics, 22(7), 1129-1139.

Schuknecht, L. (1999). Fiscal policy cycles and the exchange rate regime in developing countries. European Journal of Political Economy, 15(3), 569-580.

Sebestyén, V. (2021). Renewable and Sustainable Energy Reviews: Environmental impact networks of renewable energy power plants. Renewable and Sustainable Energy Reviews, 151, 111626.

Shahbaz, M., Sinha, A., Raghutla, C. & Vo, X. V. (2022). Decomposing scale and technique effects of financial development and foreign direct investment on renewable energy consumption. Energy, 238, 121758.

Sharma, G. D., Tiwari, A. K., Erkut, B. & Mundi, H. S. (2021). Exploring the nexus between non-renewable and renewable energy consumptions and economic development: Evidence from panel estimations. Renewable and Sustainable Energy Reviews, 146, 111152.

Sheikh, N. J., Kocaoglu, D. F. & Lutzenhiser, L. (2016). Social and political impacts of renewable energy: Literature review. Technological Forecasting and Social Change, 108, 102-110.

Shen, J. & Luo, C. (2015). Overall review of renewable energy subsidy policies in China–Contradictions of intentions and effects. Renewable and Sustainable Energy Reviews, 41, 1478-1488.

Summers, L. H. (1988). Tax policy and international competitiveness. In International aspects of fiscal policies (pp. 349-386). University of Chicago Press. http://www.nber.org/chapters/c7931

Tatoğlu, F. Y. (2020). Panel Zaman Serileri Analizi Stata Uygulamalı. Beta Publishing House. Third Edition. Istanbul. ISBN: 978-605-242-722-4

Taylor, M. P. & Sarno, L. (1998). The behavior of real exchange rates during the post-Bretton Woods period. Journal of international Economics, 46(2), 281-312.

Tevdovski, D., Jolakoski, P. & Stojkoski, V. (2021). Determinants of budget deficits: Focus on the effects from the COVID-19 crisis. arXiv preprint arXiv:2105.14959.

Tugcu, C. T., Menegaki, A. N. & Ozturk, I. (2020). Renewable vs non-renewable energy consumption as a driver of government deficit in net energy importing countries. Asian Economic and Financial Review, 10(10), 1100.

Vardar, S. & Koc, S. (2021). Konut fiyatları ve tüketim harcamaları arasındaki ilişki: OECD örneği. Journal of Life Economics. 8(3): 317-337.

Vural, G. (2020). Renewable and non-renewable energy-growth nexus: a panel data application for the selected Sub-Saharan African countries. Resources Policy, 65, 101568.

WDI. World Bank. World Development Indicators. https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators

Westerlund, J. (2007). Testing for error correction in panel data. Oxford Bulletin of Economics and Statistics, 69(6), 709-748.

Woo, J. (2003). Economic, political, and institutional determinants of public deficits. Journal of public economics, 87(3-4), 387-426.

Wray, L. R. (2003). The perfect fiscal storm. Challenge, 46(1), 55-78.

Xie, Z. & Chen, S. W. (2014). Untangling the causal relationship between government budget and current account deficits in OECD countries: Evidence from bootstrap panel Granger causality. International Review of Economics & Finance, 31, 95-104.

Yadav, A. & Mahalik, M. K. (2024). Does renewable energy development reduce energy import dependency in emerging economies? Evidence from CS-ARDL and panel causality approach. Energy Economics, 131, 107356.

Yang, X., He, L., Xia, Y. & Chen, Y. (2019). Effect of government subsidies on renewable energy investments: The threshold effect. Energy Policy, 132, 156-166.

Zeren, F. & Akkuş, H. T. (2020). The relationship between renewable energy consumption and trade openness: New evidence from emerging economies. Renewable Energy, 147, 322-329.

Zubdeh, K. H. (2021). The Determinant of Budget Fiscal Deficit of the Palestinian Authority and the Economic Factors Affecting It. Research in World Economy, 12(3), 10-5430.

YENİLENEBİLİR ENERJİ TÜKETİMİNİN BÜTÇE AÇIĞI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: OECD ÜLKELERİNDEN BULGULAR

YAHYA ALGÜL

GENİŞLETİLMİŞ ÖZET

Son yıllarda küresel ölçekte gözlemlenen hızlı ekonomik büyüme, fosil yakıtların çevresel zararları göz önüne alındığında, yenilenebilir enerji kaynaklarını önemli bir alternatif olarak konumlandırmıştır. Ancak, yenilenebilir enerji tüketiminin genel olarak fosil yakıtlardan daha yüksek maliyetli olması önemli bir handikaptır. Bu handikabın önüne geçilebilmesi ve yenilenebilir enerji kaynaklarının fosil yakıtlar karşısında daha rekabetçi bir konuma gelerek yaygınlaşabilmesi için hükümetler tarafından yoğun destek mekanizmaları ve teşvikler global düzeyde hayata geçirilmektedir. Dolayısıyla yenilenebilir enerji sektörüne sağlanan bu yoğun destek ve teşviklerin devletlerin bütçe açıkları üzerindeki potansiyel olumsuz etkileri önemli bir endişe haline gelmektedir. Teorik tartışmalar, yenilenebilir enerji kullanımının bütçe açıklarını kötüleştirebileceğine işaret etse de bunu ampirik olarak yeterince desteleyecek çalışma literatürde bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu çalışma konuyla ilgili ilk kapsamlı ampirik araştırmalardan biridir.

Bu çalışma, yenilenebilir enerji kullanımının bütçe açıkları üzerindeki potansiyel etkisini, mevcut verilerin sağlandığı 26 OECD ülkesi için incelemektedir. Çalışmada kullanılan yıllık panel veri seti, 1995-2022 dönemini kapsamakta olup Pedroni'nin (2001) Dinamik En Küçük Kareler Ortalama Grup (DOLSMG) yöntemi ile üç farklı eşbütünleşme testi uygulanmıştır. Bu analizde, yenilenebilir enerji tüketimi toplam nihai enerji tüketiminin yüzdesi olarak ölçülürken, bütçe açıkları genel devlet dengesinin GSYİH'ye oranı olarak değerlendirilmektedir. Bu veri setinde, bütçe dengesindeki pozitif değerler bütçe fazlalarını, negatif değerler ise bütçe açıklarını ifade etmektedir. Kontrol değişkenleri ise, sabit 2015 ABD doları cinsinden kişi başına GSYİH olarak ölçülen GSYİH; toplam iş gücünün yüzdesi olarak ifade edilen işsizlik oranı (ILO tahminlerine dayalı); GSYİH'ye oranla ölçülen dış ticari açıklığı ve yine GSYİH'ye oran olarak hesaplanan cari açık dengesi bulunmaktadır. Bütçe dengesi verileri OECD'den, diğer veriler ise Dünya Bankası'nın WDI veri tabanından elde edilmiştir. Tüm analizler Stata 15.0 programı kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Bulgular, üç farklı test kapsamında yenilenebilir enerji tüketimi ile bütçe açıkları

arasında anlamlı bir eşbütünleşme ilişkisi bulunduğunu göstermektedir. Ayrıca, DOLSMG tahmincisine göre yenilenebilir enerji tüketimindeki %1'lik bir artışın, bütçe dengelerinde yaklaşık %0,53 oranında bir kötüleşmeyle ilişkilendirildiği tespit edilmiştir.

Yenilenebilir enerjinin bütçe dengesi üzerindeki olumsuz etkisinin çeşitli ekonomik ve finansal nedenleri olduğu söylenebilir. İlk olarak, yenilenebilir enerjiye geçiş, genellikle altyapı, teknoloji ve şebeke modernizasyonları gibi alanlarda yüksek başlangıç yatırımları ve teşvikler gerektirebilir. Bunun yanı sıra, fosil yakıt endüstrileri geleneksel olarak hükümetler için önemli bir vergi geliri kaynağı olmuştur. Bu kaynaklardan uzaklaşmak, özellikle alternatif gelir kaynakları henüz oluşturulmamışsa, vergi gelirlerinde azalmaya yol açabilir. Son olarak, güneş ve rüzgar gibi yenilenebilir enerji kaynakları süreklilik arz etmez. Güvenilir bir enerji arzını sağlamak için hükümetler, genellikle pahalı yedek sistemlere veya enerji depolama çözümlerine yatırım yapmak zorunda kalmaktadır. Dolayısıyla uzun vadede yenilenebilir enerjinin sağladığı kazanımlar umut verici olsa da, bu başlangıçtaki mali yükler kısa vadede bütçe dengesi üzerinde baskı oluşturabilir.

Yenilenebilir enerjiye geçişin mali dengeleri bozmadan desteklenebilmesi için çeşitli politika önlemleri değerlendirilebilir. Öncelikle, birçok hükümet, COVID-19 pandemisi, Rusya-Ukrayna çatışması ve Orta Doğu'daki istikrarsızlık gibi enerji piyasalarını doğrudan etkileyen krizler sırasında ekonomilerini enerji fiyatlarındaki dalgalanmalardan korumak amacıyla fosil yakıtlara yönelik sübvansiyonlar sağlamaktadır. Bu fosil yakıt sübvansiyonlarının kademeli olarak kaldırılması ve ilgili kaynakların yenilenebilir enerji altyapısına yönlendirilmesi, hem çevresel sermayenin hem de kamu maliyesinin korunması bağlamında faydalı olabilir. Bir diğer yaklaşım, yeşil tahviller, kamu-özel sektör ortaklıkları, yenilenebilir enerji sertifikaları, karbon kredileri ve diğer sürdürülebilir finansman yöntemleri gibi finansal yeniliklerin kullanılması olabilir. Bu tür mekanizmalar, enerji dönüşümünün maliyetlerinin toplum ve özel sektör arasında daha adil bir şekilde dağıtılmasını sağlayabilir. Son olarak, yenilenebilir enerji projelerinin hem işletmeler hem de hanehalkları için daha erişilebilir hale gelmesi adına, hükümetlerin düzenleyici prosedürleri sadeleştirmesi önem arz etmektedir.

YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER

NEWS FROM SUPREME AUDIT WORLD

SAYIŞTAY DERGİSİ
JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Cilt/Volume: 35
Sayı/Issue: 135
Aralık/December 2024

ISSN: 1300-1981
eISSN: 2651-351X
Haberler/News

ASOSAI GENEL KURULU VE YENİ DELHİ DEKLARASYONU

ASOSAI GENERAL ASSEMBLY AND NEW DELHI DECLARATION

Kübra TULUN[1]

SUNUŞ

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatının (INTOSAI) bölgesel teşkilatlarından olan Asya Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (ASOSAI) 16. Genel Kurulu Hindistan'ın başkenti Yeni Delhi'de gerçekleştirildi. 48 ülkenin yüksek denetim kurumlarının üyesi olduğu ASOSAI'nin Genel Kurulu, Hindistan Cumhurbaşkanı Sayın Droupadi Murmu, üst düzey Hindistanlı yetkililer ve 42 ülkeden 200 delegenin katılımı ile gerçekleşti. Hindistan Sayıştay Başkanı Girish Chandra Murmu'nun ev sahipliğinde düzenlenen toplantıda, ASOSAI üyelerinin eşitlik, şeffaflık ve inovasyona olan bağlılıklarını güçlendiren bir yol haritası olan Yeni Delhi Deklarasyonu kabul edildi.

Kamu denetimi alanında fikir ve deneyim alışverişi yoluyla üye Sayıştaylar arasında anlayış ve işbirliğini teşvik etmek, denetimde kalite ve performansın artırılması amacıyla kamu denetçilerine eğitim vermek ve sürekli eğitim olanakları sağlamak, kamu denetimi alanında dünyanın diğer bölgelerindeki kurumlarla bilgi merkezi ve bölgesel bağlantı işlevi görmek, üye Sayıştayların denetçileri arasında daha yakın işbirliği ve kardeşliği teşvik etmek gibi amaçlarla denetim ve ilgili alanlarda araştırma ve mesleki yayınları

1- Sayıştay Dergisi Sorumlu Yazı İşleri Müdürü, Sayıştay Başkanlığı, kubra.tulun@sayistay.gov.tr, ORCID: 0009-0006-7703-3494.

Atıf/To Cite: Tulun, K. (2024). ASOSAI Genel Kurulu ve Yeni Delhi Deklarasyonu. Sayıştay Dergisi, 35(135), 693-699. https://doi.org/10.52836/sayistay.xxxxx.

teşvik etmek, kamu denetimi alanında fikir ve deneyim alışverişinin sağlanması amacıyla konferans ve seminerler düzenlemek gibi işlevler üstlenen bir organizasyon olan ASOSAI'nin en yüksek karar ve istişare organı Genel Kuruldur. Tecrübe paylaşımı ve denetimdeki yenilikler konusunda etkili bir forum olarak da işlev gören Genel Kurul, her üç yılda bir toplanmaktadır.

Mayıs 1979 tarihinde Hindistan'ın Yeni Delhi şehrinde kurulmuş olan ASOSAI'nin dönem başkanlığını Tayland Sayıştayından devralan Hindistan Sayıştayı, bu görevi üçüncü kez üstlenmiş oldu. Hindistan Sayıştayının 2024-2027 dönemini kapsayan görev süresinin bitimini müteakip 2027-2030 dönemi için Suudi Arabistan Sayıştayı, dönem başkanı olarak seçildi.

1. HAZIRLIK TOPLANTILARI VE 60. YÖNETİM KURULU TOPLANTISI

Genel Kurul çalışmaları, hazırlık mahiyetindeki bir dizi toplantı ile başlamıştır. 21 Eylül 2024 tarihinde ASOSAI Kapasite Geliştirme Komitesi ve INTOSAI Geliştirme Girişimi (IDI) toplantıları ile Hibe Komitesi 5. toplantısı gerçekleştirildi. 22 Eylül 2024'te ise ASOSAI Stratejik Plan Görev Gücü 11. toplantısı ve ASOSAI Düzenlemeleri Görev Gücü 6. toplantısı düzenlendi.

ASOSAI 60. Yönetim Kurulu toplantısı ise 23 Eylül 2024 tarihinde Yönetim Kurulu üyesi Sayıştayların Başkan ve heyetlerinin katılımı ile icra edilmiştir. Toplantıya 2021-2024 dönemi için görev üstlenmiş yönetim kurulu üyeleri olan Türk Sayıştayı, Tayland (Dönem Başkanı), Çin (Genel Sekreter), Japonya (Kapasite Geliştirme Yöneticisi), Hindistan (Asian Journal of Government Audit Editörü), Vietnam (Geçmiş Dönem Başkanı), Kore Cumhuriyeti, Malezya, Pakistan, Filipinler, Rusya ve Suudi Arabistan Sayıştayları ile Denetim Komitesi üyesi olarak Azerbaycan ve Kazakistan Sayıştayları katılım sağlamıştır.

Toplantıda ASOSAI Başkanı ve Genel Sekreteri bir önceki toplantıdan bu yana gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin raporlarını ve 2021, 2022 ve 2023 mali yıllarına ilişkin mali tablolarını; Azerbaycan ve Kazakistan Sayıştaylarından oluşan Denetim Kurulu ise 2021, 2022 ve 2023 mali yılları ASOSAI mali tablolarına ilişkin denetim raporunu sundu. Yönetim Kurulunda görüşülen diğer bir konu ise ASOSAI 2025-2027 dönemi bütçe tekliflerinin oluşturulması idi.

Diğer gündem maddeleri kapsamında; ASOSAI Stratejik Planı uygulama sonuçları hakkında rapor, ASOSAI Dergisi hakkında rapor, ASOSAI Çevre

Denetimi, Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları ve Kriz Yönetimi Denetimi Çalışma Gruplarının raporları, diğer bölgesel örgütlerle iş birliğine ilişkin rapor, ASOSAI kapasite geliştirme faaliyetleri hakkında rapor, ev sahibi Hindistan Sayıştayının Genel Kurul ve Sempozyum hazırlıklarına ilişkin raporu, 13. ASOSAI Araştırma Projesine ilişkin rapor, ASOSAI Tüzüğü Görev Gücü raporu ve Bangkok Deklarasyonunun sonuçlarına ilişkin raporun sunumu ve müzakereleri yapıldı.

Yönetim Kurulunda ayrıca Kamu İktisadi Teşebbüsleri Çalışma Grubu (Malezya Sayıştayı başkanlığında), BT Denetimi ve Veri Analitiği Çalışma Grubu (Hindistan Sayıştayı Başkanlığında) ile Bölgesel Yönetimler ve Belediye Denetimi Çalışma Grubu (Rusya Sayıştayı başkanlığında) kurulmasına ilişkin Fizibilite Çalışması Özel Komitesi raporları görüşüldü ve bu çalışma gruplarının kurulmasının Genel Kurulun onayına sunulması kararlaştırıldı. Dergi editörlüğü ve Genel Sekreterlik görev süresinin 2024-2027 dönemini de kapsayacak şekilde uzatılmasının da Genel Kurula sunulmasında uzlaşma sağlandı.

2. ASOSAI 16. GENEL KURUL TOPLANTISI

59. Yönetim Kurulu toplantısını takiben 24-25 Eylül 2024 tarihlerinde düzenlenen ASOSAI 16. Genel Kurulunun açılışı, Hindistan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı Sayın Droupadi Murmu tarafından yapıldı. Açılışta eski ve yeni ASOSAI Başkanlarının yanı sıra INTOSAI Başkanının temsilcisi de Genel Kurula hitap etti.

Hindistan Cumhurbaşkanı Sayın MURMU, Sayıştayların denetimlerle yalnızca kamu fonlarını korumakla kalmadığını, aynı zamanda halkın yönetime olan güvenini de artırdığını ifade etti. Kamu kaynaklarının verimli, etkili ve en yüksek düzeyde dürüstlükle yönetilmesini sağlamakla görevli Sayıştayların denetim yetkisinin geleneksel denetimin ötesine geçerek kamu refahına yönelik planların ve projelerin etkinliğinin değerlendirilmesini ve tüm vatandaşlara eşit şekilde hizmet sunulmasının sağlanmasını kapsayacak şekilde genişlediğini söyledi. Teknoloji odaklı bir dünyada kamu hizmetlerinin giderek daha fazla teknoloji kullanılarak sağlandığını, bugün yapay zeka, veri analitiği, makine öğrenimi ve coğrafi-uzaysal teknoloji gibi ortaya çıkan dijital teknolojilerin modern yönetimin omurgası haline geldiği kritik bir kavşakta olduğumuzu, bu nedenle denetimin işlevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilmesi için teknolojik evrimle uyumlu olması gerektiğini belirtti.

Dünyanın birçok yerinde kadınların ve toplumun savunmasız kesimlerinin dijital teknolojilere erişiminin ve dijital beceriler geliştirme fırsatlarının daha az olduğunu ve dijital ekonomide yeterince temsil edilmediğini belirterek, bu uçurumun yol açtığı eşitsizliklerle ilgili olarak Sayıştayların rolünün kritik hale geldiğini, kamu denetçileri olarak dijital kamu altyapısının kapsayıcı ve herkes için erişilebilir bir şekilde tasarlanmasını ve uygulanmasını sağlamak için benzersiz bir sorumluluğa ve fırsata sahip olduklarını ifade etti.

Açılış konuşmasında ev sahibi Hindistan Sayıştay Başkanı Girish Chandra Murmu, ASOSAI'nin 1979'da Yeni Delhi'de kurulduğunu belirterek, "48 üyesi olan ASOSAI'yi doğum yerine geri davet etmek Hindistan için gurur verici bir an" dedi. Sayıştayların dijital çağda artan risklerle karşı karşıya olduğunu ve özellikle denetimde en iyi uygulamaları yaymada ve bilgi paylaşımında liderlik üstlenme baskısı altında bulunduğunu, bu nedenle Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarını (ISSAI) uygulamaya odaklanmak ve denetim verimliliğini optimize etmek için teknolojiden yararlanmanın, Sayıştayların yalnızca mevcut zorluklarla başa çıkmasına değil, aynı zamanda gelecekteki belirsizlikleri de ele almasına yardımcı olduğunu ifade etti.

Açılış konuşmalarından sonra Genel Kurul gündemine geçilerek, ASOSAI'nin 2021-2023 dönemine ilişkin mali tablolarının onaylanması, kuruluşun 2025-2027 bütçesinin kabul edilmesi ve Denetim Komitesi raporunun görüşülmesini müteakip 2021-2023 dönemine ilişkin hesapların ibra edilmesi oylanarak karara bağlandı. Genel Kurul öncesinde son Yönetim Kurulunda gündeme alınan raporlar ile Genel Kurula sunulması kararlaştırılan diğer hususlar da görüşülerek karara bağlanmıştır. Bu kapsamda ASOSAI'nin önceki Genel Kurulundan bu yana yürütülen faaliyetleri hakkında Genel Sekreterlik raporu ile birlikte Stratejik Plan, Kapasite Geliştirme, 13. Araştırma Projesi, diğer bölgesel örgütlerle iş birliği ve yeni çalışma gruplarının kurulması gibi konularda hazırlanan raporlar ele alındı.

Genel Kurulda, Kamu İktisadi Teşebbüsleri Çalışma Grubu (Malezya Sayıştayı başkanlığında), BT Denetimi ve Veri Analitiği Çalışma Grubu (Hindistan Sayıştayı Başkanlığında) ile Bölgesel Yönetimler ve Belediye Denetimi Çalışma Grubu (Rusya Sayıştayı başkanlığında) kurulmasına ilişkin olarak sunulan teklifler görüşüldü ve bu çalışma gruplarının kurulması karara bağlandı. ASOSAI Dergisi editörlüğü ile Genel Sekreterlik için bu görevi halen yürütmekte olan Sayıştayların görev sürelerinin 2024-2027 dönemini de kapsayacak şekilde uzatılması kararlaştırıldı.

Genel Kurul, Tayland Sayıştayının pandemi sonrası dönemde daha fazla dayanıklılık, yenilikçilik ve yönetişime doğru bir yol haritası çizen 2021 Genel Kurulunda kabul edilmiş olan Bangkok Deklarasyonunu etkili bir şekilde uygulamaya yönelik girişimlerini takdir etti.

Tayland Sayıştayının ASOSAI Başkanlığı görevini Hindistan Sayıştayına devrettiği toplantıda, 2024-2027 dönemi için Yönetim Kurulu ve Denetim Kurulu üyelikleri ile bir sonraki dönem ASOSAI Başkanlığı için seçimler yapıldı. ASOSAI 17. Genel Kuruluna ev sahipliği yapmak ve 2027-2030 dönemi için ASOSAI Başkanlığı görevini yürütmek üzere, daha önce Yönetim Kurulu tarafından oybirliği ile aday gösterilmesi kararlaştırılmış olan Suudi Arabistan Sayıştayı, oy birliği ile seçilmiştir.

ASOSAI Yönetim Kurulu için yapılan oylamalar sonucunda yeni yönetim kurulu üyeleri olarak Azerbaycan, Birleşik Arap Emirlikleri, Filipinler, Güney Kore, Kazakistan, Malezya ve Pakistan Sayıştayları seçilmiştir. ASOSAI Denetim Kurulu üyeliklerine İran ve Vietnam Sayıştayları seçilmiştir. Halihazırda ASOSAI Kapasite Geliştirme Yöneticisi olan Japonya Sayıştayının bu görevi sürdürme talebi uygun görülmüş ve yeni dönem için bu görevin Japonya Sayıştayı tarafından yürütülmesi kararlaştırılmıştır.

Genel Kurulda müzakere edilerek geliştirilen ve oy birliği ile yayımlanması kararlaştırılan Yeni Delhi Deklarasyonu, ASOSAI'nin önümüzdeki üç yıllık dönem için stratejik önceliklerini ve yaklaşımlarını ortaya koymaktadır. Deklarasyon, BM Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları (SKA'lar), özellikle SKA-5 (Cinsiyet Eşitliği) ve SKA-10 (Azaltılmış Eşitsizlik) ile uyumlu olarak, hizmetlere eşit erişim sağlamak için dijital kamu altyapısının etkin kullanılmasına odaklanmaktadır. Yeni Delhi Deklarasyonu yalnızca üye Sayıştayların ortak vizyonunun bir yansıması değil, aynı zamanda gelecekteki ortak çabalar için yol gösterici bir ışık olarak değerlendirilmiştir.

Genel Kurul, ev sahibi Hindistan Sayıştayı Başkanı ve ASOSAI'nin yeni Başkanı Murmu tarafından yapılan kapanış toplantısı ile tamamlandı. Sayın Murmu, Genel Kurulda yapılan müzakerelerde gelişmiş teknolojilerin dünya çapında sosyo-ekonomik ortamı yönlendirmedeki önemini isabetli bir şekilde kabul edildiğini, Sayıştayların özellikle pandemi sonrası dönemde daha fazla ön plana çıkan eşitsizlikler karşısında, dönüşen dünyanın gereklerine uygun olarak denetim kapasitelerini güçlendirmelerinin önemini vurguladı. Genel Kurul

sonuçlarının küresel denetim topluluğu üzerinde kalıcı bir etki oluşturacağına olan inancını da dile getiren Murmu, YDK'ların ortak misyon etrafında güçlü bir şekilde birleşerek dijital dönüşüm, iklim değişikliği, ekonomik toparlanma gibi günümüzün temel güçlüklerinin üstesinden geleceklerini belirtti.

3. ASOSAI SEMPOZYUMU

Genel Kurul programı kapsamında 25 Eylül 2024'te bir gün süreli "Dijital Kamu Altyapısı ve Cinsiyet Eşitsizliği: Kapsayıcılık ve Erişilebilirlik Sorunları" konulu bir sempozyum düzenlenmiştir. Sempozyumda teknoloji, yönetişim ve sosyal katılımın kesiştiği kritik konular ele alınarak, dijital ilerlemelerin kamu hizmetlerine erişimde yol açtığı boşlukların nasıl kapatabileceği üzerinde durulmuştur. Hesap verebilirliğin geliştirilmesi ve kamu yönetiminde en iyi uygulamaların teşvik edilmesi amacıyla kamu denetiminin etkinliğinin artırılması, yenilikçi fikirlerin paylaşılması ve iyi yönetişimin temellerinin güçlendirilmesi gibi denetimin temel misyonları çerçevesinde teknoloji alanındaki kamu yatırımlarının, toplumun tüm kesimlerine hizmet sunumunu sağlayacak kapsayıcı bir yaklaşımla ele alınması, Sempozyumun ana temasını oluşturmuştur.

4. TÜRK SAYIŞTAYININ ETKİNLİKLERİ

2021-2024 dönemi için Yönetim Kurulu üyesi olarak seçilmiş olan Sayıştayımız Genel Kurul öncesinde gerçekleştirilen 59. Yönetim Kurulu toplantısına katılarak gündemdeki konuların müzakere ve karara bağlanmasında katkı sunmuştur. Genel Kurul toplantısında da yürütülen müzakerelere ve alınan kararlara, özellikle yenilikçi yaklaşımların araştırılması ve geliştirmesine yönelik tekliflere ve yeni çalışma gruplarının kurulmasına aktif katkı sağlamıştır.

Program süresince Sayıştay, diğer ülke Sayıştayları ile görüşmeler gerçekleştirmiş ve Sayıştaylar arasında ikili, bölgesel ve küresel iş birliğinin güçlendirilmesine ilişkin araç ve yöntemler konusunda müzakerelerde bulunmuştur. Sayıştayımız ile yakın temas ve güçlü iş birliği içinde bulunan Azerbaycan, Malezya, Özbekistan, Tayland, Güney Kore gibi ülkelerin Sayıştayları ile gerçekleştirilen görüşmelerde, kurumsal kapasite geliştirme çalışmalarında karşılıklı iş birliğinin ve uluslararası arenada güç birliğinin artırılması konusunda

mutabık kalınmıştır. ASOSAI'nin yeni dönem başkanı olan Hindistan Sayıştayı Başkanı, ASOSAI Genel Sekreteri olan Çin Halk Cumhuriyeti Sayıştayı Başkanı ve sonraki dönem başkanı olarak seçilen Suudi Arabistan Sayıştay Başkanı ile de ikili görüşmeler yapılarak ASOSAI bünyesinde ve ikili ilişkiler aracılığıyla dayanışmanın güçlendirilmesi konusunda fikir alışverişinde bulunuldu.

5. GENEL DEĞERLENDİRME

ASOSAI'nin kuruluşunun gerçekleştiği Yeni Delhi'de, Hindistan Sayıştayı'nın üçüncü kez başkanlık görevini devraldığı ASOSAI 16. Genel Kurulu, Asya bölgesindeki Sayıştayların hesap verebilirlik, saydamlık ve iyi yönetişim alanındaki misyonlarını etkili şekilde ifa etmek amacıyla yeni teknolojilerden daha etkin yararlanılması, yenilikçi yaklaşımların güçlendirilmesi, denetim kapasitesi ve denetçi yetkinliklerinin geliştirilmesi gibi alanlarda güç birliğinin önemini ortaya koydu. Bu yönüyle kamu denetiminin geleceğinin şekillendirilmesinde bir dönüm noktası oldu.

Genel Kurulda kabul edilen Yeni Delhi Deklarasyonu, ASOSAI'nin Asya ve ötesinde iyi yönetişimi teşvik etme yönündeki sürekli çabalarının temel taşı olarak işlev görecektir. Bundan sonraki süreçte de ASOSAI ve bağlı çalışma gruplarının yenilikçi fikirlerin paylaşılması ve iyi yönetişimin temellerinin güçlendirilmesine yönelik daha güçlü bölgesel ve küresel ortaklıklar kurulması için bir platform görevi görmesi beklenmektedir.

SAYIŞTAY KARARLARI

DECISIONS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Temyiz Kurulu Kararları

Decisions of Board of Appeal

SAYIŞTAY DERGİSİ
JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Cilt/Volume: 35
Sayı/Issue: 135
December/September 2024

ISSN: 1300-1981
eISSN: 2651-351X
Sayıştay Kararları/Decision of TCA

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih	:	08.05.2024
No	:	56804

Konu: Mülkiyeti belediyeye ait taşınmazların kiralanmasına ilişkin ihale dosyasında yer alan şartname ve sözleşmeyle belirlenen yıllık kira artış oranları yerine, encümen kararı ile yeni bir oran belirlenip uygulanmasının mümkün bulunmadığı hk.

Duruşma talebinde bulunan sorumlu ... (Encümen Üyesi) ile ... (Encümen Üyesi) ve Sayıştay Savcısının sözlü açıklamalarının dinlenmesinden ve dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

Mülkiyeti ... Belediyesine ait taşınmazların kiralanmasına ilişkin ihale dosyasındaki şartname ve sözleşmelerde yer alan sözleşme yenileme ve yıllık kira artış oranının, Encümen Kararı ile şartname ve sözleşme hükümlerine aykırı olarak daha düşük oranda belirlenmesi suretiyle kamu zararına sebebiyet verildiği iddiasıyla ilgili olarak dosyada mevcut bilgi ve belgeler değerlendirilmiştir.

03.07.2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun, "Belediyenin yetkileri ve imtiyazları" başlıklı 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde, mahallî müşterek nitelikteki hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde taşınmaz almak, kamulaştırmak, satmak, kiralamak veya kiraya vermek, trampa etmek, tahsis etmek, bunlar üzerinde sınırlı aynî hak tesis etmek belediyenin yetkileri arasında sayılmaktadır.

Mezkûr Kanun'un; "Meclisin görev ve yetkileri" başlıklı 18'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, taşınmaz mal alımına, satımına, takasına,

tahsisine, tahsis şeklinin değiştirilmesine veya tahsisli bir taşınmazın kamu hizmetinde ihtiyaç duyulmaması hâlinde tahsisin kaldırılmasına; üç yıldan fazla kiralanmasına ve süresi otuz yılı geçmemek kaydıyla bunlar üzerinde sınırlı aynî hak tesisine karar vermenin belediye meclisinin görevleri arasında olduğu ifade edilmektedir.

Kanun'un "Encümenin görev ve yetkileri" başlıklı 34'üncü maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde ise; taşınmaz mal satımına, trampasına ve tahsisine ilişkin meclis kararlarını uygulamak ve süresi üç yılı geçmemek üzere kiralanmasına karar vermenin belediye encümeninin görevleri olduğu belirtilmektedir.

Buna göre, taşınmaz kiralama işlemleri belediyenin yetki ve imtiyazları arasında sayılmış, üç yıldan fazla süreli taşınmaz kiralama yetkisi belediye meclisine, taşınmazların üç yılı geçmemek üzere kiralama yetkisi ise belediye encümenine verilmiştir.

Öte yandan, 08.09.1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nda, belediyelerin kira işlerinin Kanun kapsamında olduğu, Kanun'un uygulanmasında kira işleri ile kastedilenin de taşınır veya taşınmaz malların ve hakların kiralanması veya kiraya verilmesi olduğu ifade edilmektedir.

Ayrıca Devlet İhale Kanunu'nun "Kiralarda sözleşme süresi" başlıklı 64'üncü maddesinde de;

"Kiraya verilecek taşınır ve taşınmaz malların kira süresi, on yıldan çok olamaz.

...

Üç yıldan fazla süre ile kiraya verme işlerinde, kira bedeli her yıl şartname ve sözleşmesindeki esaslara göre yeniden tespit edilir."

Hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, belediyenin taşınır ve taşınmazlarını kiralama yetkisine haiz olduğu ve bu yetkinin üç yıla kadar olan kiralamalarda encümene, üç yıldan fazla süreli kiralamalarda ise belediye meclisine verildiği, taşınmazların kiraya verilmesi suretiyle elde edilen gelirlerin belediyenin gelirleri arasında sayıldığı, taşınmazların kiralanmasına ilişkin işlerin 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine göre yapılacağı, kiralama süresinin on yılı aşamayacağı ve üç yıldan fazla kiralamalarda ise kira bedelinin her yıl şartname ve sözleşmedeki hükümlere göre belirleneceği anlaşılmaktadır.

Yapılan incelemede; 22.01.2019 tarihli ve 63 sayılı Encümen Kararı ile Karar ekinde yer alan mülkiyeti belediyeye ait olan işyerlerinin 2019 yılına ilişkin yıllık kira artış oranının yüzde 1 olarak belirlendiği görülmüştür.

Mülkiyeti Isparta Belediyesine ait taşınmazların kiralanmasına ilişkin şartname ve sözleşmelerin yıllık kira artışı oranları ile sözleşme yenilendiği takdirde kira bedelinin nasıl belirleneceğine dair hükümleri incelendiğinde, sözleşme yenilendiği takdirde kira bedelinin nasıl belirlenmesi gerektiğine dair hükümlerin, sözleşmenin imzalandığı yıllara göre farklılık gösterdiği görülmüştür.

Bu hükümler;

Birinci sözleşme tipinde;

"Birinci yıla ait kira bedeli ihale bedeli üzerinden peşin alınır. Sözleşme uzatıldığı takdirde takip eden yıllar kira bedelleri ise Encümence yıllık kira bedeline ÜFE oranından az olmamak üzere yapılacak artışla tespit edilir."

İkinci sözleşme tipinde;

"Birinci yıla ait kira bedeli ihale bedeli üzerinden alınır. Sözleşme uzatıldığı takdirde diğer yıllar ÜFE oranında artış yapılarak yeni kira bedeli tespit edilir..."

Üçüncü sözleşme tipinde;

"Birinci yıla ait kira bedeli ihale bedeli üzerinden alınır. Sözleşme uzatıldığı takdirde 2.3.5.6.8.9.uncu yıllar kira bedeli Belediye Encümenince (Devlet İhaleleri Genelgesinde belirtilen kira artış oranından az olmamak üzere) tespit edilir." şeklinde belirlenmiştir.

Her ne kadar kiraya verilen 544 adet taşınmazın yıllık kira artışının, yukarıya alınan sözleşme hükümleri doğrultusunda, Üretici Fiyat Endeksi (ÜFE) oranından az olmamak üzere veya ÜFE oranı kadar yapılması gerekmekte ise de;

Kiralamalar ile ilgili olarak; 11.01.2011 tarihli ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun;

"Kira bedelinin belirlenmesi" başlıklı 344'üncü maddesinde; tarafların yenilenen kira dönemlerinde uygulanacak kira bedeline ilişkin anlaşmalarının, bir önceki kira yılında tüketici fiyat endeksindeki oniki aylık ortalamalara göre değişim oranını geçmemek koşuluyla geçerli olacağı ve bu kuralın, bir yıldan daha uzun süreli kira sözleşmelerinde de uygulanacağı, konut ve çatılı işyerleri kiralarına ilişkin uygulama alanının düzenlendiği 339'uncu maddesinde; kamu

kurum ve kuruluşlarının, hangi usul ve esaslar içinde olursa olsun yaptıkları bütün kira sözleşmelerinde Borçlar Kanunu hükümlerinin uygulanacağı, "Sözleşme özgürlüğü" başlıklı 26'ncı maddesinde, tarafların bir sözleşmenin içeriğini kanunda öngörülen sınırlar içinde özgürce belirleyebileceği, "Kesin hükümsüzlük" başlıklı 27'nci maddesinde, sözleşmenin içerdiği hükümlerden bir kısmının hükümsüz olmasının, diğerlerinin geçerliliğini etkilemeyeceği, ancak bu hükümler olmaksızın sözleşmenin yapılmayacağı açıkça anlaşılırsa, sözleşmenin tamamının kesin olarak hükümsüz olacağı belirtilmektedir.

Yukarıda belirtilen hükümlere göre, kamu kurum ve kuruluşlarının taraf olduğu konut ve çatılı işyeri niteliğindeki kira sözleşmelerine Borçlar Kanunu hükümleri uygulanmalıdır. Bu durumda, Belediyenin kira sözleşmelerinde yer alan yıllık kira artışına esas ÜFE oranı 2019 yılında TÜFE'den yüksek olduğundan, Kanunun 344'üncü maddesindeki "bir önceki kira yılında tüketici fiyat endeksindeki oniki aylık ortalamalara göre değişim oranını geçmemek koşuluyla geçerlidir. " şeklindeki emredici düzenleme ve yine Kanunun 27'nci maddesindeki "Kanunun emredici hükümlerine, aykırı olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür." şeklindeki düzenlemenin gereği olarak, 2019 yılı kira artışlarının kira sözleşmelerinde yer verilen ÜFE yerine, 2019 yılı TÜFE' si oranında artırılması gerekmektedir.

Her ne kadar sorumlular, 2886 sayılı Kanun'un 64'üncü maddesinde yer alan yıllık kira artışlarına ilişkin hükmün sadece 3-10 yıllık sözleşmeler için geçerli olduğunu, yıllık kira sözleşmelerini kapsamadığını, bu sebeple yapılan uygulamanın mevzuata uygun olduğunu iddia etmişlerse de bu konuda 2886 sayılı Kanun'da yasaklayıcı bir düzenleme bulunmadığından, sözleşme serbestisi ilkesi çerçevesinde taraflarca bu konuyla ilgili düzenlemeler yapılabilecektir. Dolayısıyla taraflarca üç yıl ve daha az süreli kira sözleşmelerinde, yıllık kira artış oranıyla ilgili olarak yapılan düzenlemelerin geçerli olduğu düşünülmektedir.

Ayrıca sorumlular tarafından 27'nci madde ile kira artış oranlarının geçersiz ve hükümsüz hale geldiği ifade edilse de yapılan düzenleme ile sözleşmenin tamamı kanunun emredici hükümlerine aykırı hale gelmemekte yalnızca yıllık kira artışlarında ÜFE'nin esas alınacağına ilişkin sözleşme maddesi, raporun konusu olan yılda ÜFE'nin TÜFE'den yüksek olması nedeniyle, ÜFE'nin TÜFE'yi aşan kısmı için hükümsüz hale gelmektedir. Kanunun ikinci fıkrasında da ifade edildiği üzere, sözleşmenin içerdiği hükümlerden bir kısmının hükümsüz olması, diğerlerinin geçerliliğini etkilemeyecektir.

Diğer taraftan sorumlular, 6098 sayılı Kanunun 344'üncü maddesi ile taban artış oranı ile ilgili bir oran getirilmediğini, Encümeninin %1 kira artışı uygulamasını engelleyici yürürlükte olan herhangi bir kanuni düzenleme bulunmadığını, kiracıların mevcut kiralarından herhangi bir indirime gidilmediğinden bir kamu zararının oluşmadığını ifade etmektedirler. Ancak, 6098 sayılı Kanun'un yukarıya alman "Sözleşme özgürlüğü" başlıklı 26'ncı maddesinde ifade edildiği üzere, Kanunun sınırlandırmadığı hususlarla ilgili olarak taraflar özgürce düzenlemeler yapılabilir. Ayrıca, 2886 sayılı Kanun'da da üç yıl ve daha az süreli kira sözleşmelerinde bu hususta bir sınırlama getirilmemiş ve bu konu sözleşmenin taraflarına bırakılmıştır. Bu çerçevede, kira artış oranı sözleşmelerle belirlendiğinden, 5393 sayılı Kanun'da kira artış oranı belirleme yapma konusunda encümene herhangi bir yetki verilmediğinden sorumluların iddialarının yasal dayanağı bulunmamaktadır.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; Belediyenin mülkiyetinde bulunan ve 2886 sayılı Kanun hükümleri uyarınca kiraya verilen taşınmazların artışlarıyla ilgili sözleşmelerindeki düzenlemeler, 6098 sayılı Kanundaki kira artışına ilişkin hükümlerde yer alan ÜFE oranı TÜFE üst sınırını aştığından, bu Kanunda üst sınır olarak öngörülen TÜFE oranı kadar (on iki aylık ortalamalara göre) yıllık kira artışının yapılması gerekirken, söz konusu işyerlerinin 2019 yılına ilişkin yıllık kira artışlarının, 22.01.2019 tarihli ve 63 sayılı Encümen Kararıyla, yüzde 1 oranında arttırılmasına karar verilip uygulanması sonucu, "kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması " şeklinde tanımlanan kamu zararına sebebiyet verilmiştir.

Oluşan kamu zararından, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Encümenin görev ve yetkileri" başlıklı 34'üncü maddesinde sayılan görev ve yetkileri dışında mevzuata aykırı Karar alan Encümen Başkanı ve Üyelerinin sorumluluğu bulunmaktadır.

Bu itibarla, temyiz isteminin reddi ile 204 ilam sayılı Daire Kararı ile ..... TL'ye verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih	:	03.07.2024
No	:	56997

Konu: Üniversitede Genel Sekreterlik görevini yürüten personele Eğitim ve Araştırma Hastanesinden yapılan katkı payı ödemesinin ilgiliye verilen görev tazminatından mahsup edilmemesi suretiyle kamu zararına sebebiyet verildiği hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

..... Üniversitesinde Genel Sekreterlik görevini yürüten .....'a ..... Eğitim ve Araştırma Hastanesinden yapılan döner sermaye katkı payı ödemesinin, ilgiliye verilen görev tazminatından mahsup edilmemesi sonucu ..... kamu zararına sebebiyet verildiği iddiasına ilişkin olarak;

375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 1'inci maddesinde; aylıklarını 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu, 3269 sayılı Uzman Erbaş Kanunu, 3466 sayılı Uzman Jandarma Kanunu, 2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu ile 2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanununa göre alan ve temsil tazminatından faydalanmayan personelden, 7.000'den daha düşük göstergeler üzerinden makam veya yüksek hakimlik tazminatı öngörülen kadrolara atanmış olanlara, 15.000 gösterge rakamını geçmemek üzere Cumhurbaşkanınca tespit edilecek gösterge rakamlarının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucunda bulunacak miktarda görev tazminatı ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, 11.06.2008 tarih ve 26903 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 2008/13694 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilen "Görev Tazminatı Ödenmesi Hakkında Karar'ın "Uygulama" başlıklı 3'üncü maddesinde temsil tazminatına ilişkin 10.03.2000 tarihli ve 2000/457 sayılı Bakanlar Kurulu Kararma ekli Kararın 3, 4, 5 ve 6'ncı maddelerinin görev tazminatı hakkında da uygulanacağı, "Asgari Görev Tazminatı" başlıklı 4'üncü maddesinde ise bu Kararın 1'inci maddesi gereğince ödenecek görev tazminatı tutarından mahsup edilecek tutarın, görev tazminatının % 20'sini geçmesi halinde, görev tazminatının % 80'inin asgari görev tazminatı olarak ödeneceği hükme bağlanmıştır.

2000/457 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli "Temsil Tazminatı Ödenmesi Hakkında Karar'ın 4'üncü maddesinde;

"Bu tazminatın ödenmesinde; aylık (ek gösterge dahil), taban aylığı, kıdem aylığı, makam ve yüksek hakimlik tazminatları, aile yardımı ödeneği, lojman ve yabancı dil tazminatları, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 213 üncü maddesinden sonra gelen "Zam ve Tazminatlar " başlıklı Ek Maddesi kapsamındaki zam ve tazminatlar ile aynı Kanunun Ek 33 üncü maddesindeki nöbet ücreti, 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanununun Ek 3 ve Ek 17 nci maddeleri kapsamındaki zam ve tazminatlar, 2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanunu kapsamındaki üniversite ödeneği, idari görev ödeneği, eğitim öğretim ödeneği ve geliştirme ödeneği, 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanununun 106 ncı maddesi kapsamındaki ödenek ve tazminatlar, Anayasa Mahkemesi Başkanlığı ile Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu ve diğer yargı kuruluşlarında ödenen ek ödenek ve ek tazminatlar, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 28 inci maddesi kapsamındaki tazminatlar, 28/2/1982 tarihli ve 2629 sayılı Kanun kapsamında yapılan ödemeler, 13/11/1996 tarihli ve 4208 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinin (a) bendi uyarınca yapılan ek ücret ödemeleri, doğal afetler nedeniyle yapılan ödemeler, Personel ve Teşkilat Kanunları gereği verilen ve aylık veya ücret mahiyeti taşımayan mükafat ve ödüller, 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun kapsamında yapılan ödemeler, 28/2/1985 tarihli ve 3160 sayılı Kanun kapsamında yapılan ödemeler, huzur hakkı, toplantı ödeneği ile yönetim ve denetim görevi karşılığında yapılan ödemeler mahsup işlemine tabi tutulmaz.

Yukarıdaki fıkra kapsamı dışında kalan personel veya teşkilat kanunları veya diğer düzenlemeler ile kaynağı ne olursa olsun ödenmekte olan; ilgili mevzuatları uyarınca kurulmuş fon ve hesaplardan yapılan her türlü ödemeler, 24/6/1994 tarihli ve 4009 sayılı Kanunun 56 ncı maddesinin (a) fıkrası uyarınca yapılan ödemeler, İl Özel İdaresi Kanununun 100 ve 140 ıncı maddeleri uyarınca yapılan ödemeler, fiilen yapılmayan ders karşılığı ödenen ek ders ücretleri, maktu ve nisbi olarak ödenen her türlü fazla çalışma ücretleri (asayiş tazminatı dahil, doğal afetler nedeniyle yapılan ödemeler hariç), ek tazminat ve kurumsal bazda yapılan tazminat ödemeleri, 8/5/1991 tarihli ve 3717 sayılı Kanunun değişik 2 nci maddesi uyarınca yol tazminatının 1/2 si olarak kamu bankasına yatırılan paralardan her ay itibarıyla yapılan ödemeler, döner sermaye kaynaklarından yapılan her türlü ödemeler, 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca

yapılan ek tazminat ödemeleri, muhtelif mevzuat çerçevesinde yapılan; ödeme, ücret ödemesi, ek ücret ödemesi, teşvik ödemesi ve ikramiye ile benzeri adlar altında yapılan bütün ödemelerin aylık net tutarları, temsil tazminatının net tutarından mahsup edilir."

denilmek suretiyle temsil tazminatından ve dolayısıyla görev tazminatından mahsup edilecek ödemeler ile mahsup işlemine tabi tutulmayacak ödemeler belirlenmiştir.

Anılan mevzuat hükümlerine göre, kendilerine görev veya temsil tazminatı ödenenlere, muhtelif mevzuat çerçevesinde ödeme, ücret ödemesi, ek ücret ödemesi, teşvik ödemesi ve ikramiye ile benzeri adlar altında herhangi bir ödeme yapılması halinde, bu tutarların görev veya temsil tazminatından mahsup edilmesi gerekmektedir.

Somut olayda, Genel Sekreterlik görevini yürüten .....,a ..... Eğitim ve Araştırma Hastanesinden aylık olarak ödenen döner sermaye katkı payının görev tazminatı tutarının %20'sini aştığı görüldüğünden, 2008/13694 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 4'üncü maddesi gereğince ilgiliye görev tazminatının %80'inin ödenmesi gerektiği açıktır. Ancak, uygulamada, görev tazminatının %80'i yerine tamamının ödenmesi sonucu toplamda ..... kamu zararına sebebiyet verildiği anlaşılmıştır.

Sorumlu dilekçesinde; görev tazminatından mahsup yapılmamasının mevzuat gereği olduğunu belirtilmişse de anılan mevzuat hükmüne göre; döner sermaye katkı payı ödemeleri görev tazminatından mahsup edilecek ödemeler arasında yer almaktadır. Yine savunmalarda, görev tazminatından damga vergisi dışında herhangi bir kesinti yapılamayacağı ifade edilmişse de yapılan bu mahsup işlemi bir kesinti olmayıp mevzuatta yer aldığı şekliyle görev tazminatının ödenmesine ilişkin bir usuldür. Yukarıda anılan nedenlerle, sorumlunun iddiaları hukuki dayanaktan yoksun ve kabul edilemez niteliktedir.

Sorumlunun dilekçe ekinde gönderdiği 20.07.2023 tarihli banka dekontu ile ..... zararının ihtirazi kayıtla ..... Üniversitesi Banka hesabına yatırıldığı görülmüştür.

Bu itibarla, 119 sayılı ilamın 2. maddesi ile ..... TL'ye verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih	:	25.09.2024
No	:	57154

Konu: Kamu özel iş birliği modeli ile inşa ettirilen Şehir Hastanesine ilişkin fiili tamamlama tarihi hususunda anlaşmazlık nedeniyle düzenlenen bilirkişi raporunun, uyuşmazlığı çözüme kavuşturmadığının taraflarca bildirilmesi nedeniyle bağlayıcı olmamasına rağmen, bilirkişi raporu doğrultusunda yapılan kullanım ve hizmet bedeli ödemelerinin Sözleşme eki (Ek-18: Ödeme Mekanizması) uyarınca yeniden hesaplanmaması sonucu kamu zararına sebebiyet verildiği hk.

..... (Şehir Hastaneleri Koordinasyon Dairesi Başkanı) ile vekili Av. ....., ... (Kamu Hastaneleri Genel Müdür Yardımcısı) adına vekili Av. ..... ve Sayıştay Savcısının sözlü açıklamalarının dinlenmesinden ve dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

147 İlam sayılı Daire Kararının 1'inci maddesiyle, "Kamu özel iş birliği modeli ile inşa ettirilen Kayseri Şehir Hastanesine ilişkin fiili tamamlama tarihi hususunda anlaşmazlık nedeniyle düzenlenen bilirkişi raporunun, uyuşmazlığı çözüme kavuşturmadığının taraflarca bildirilmesi nedeniyle bağlayıcı olmamasına rağmen, bilirkişi raporu doğrultusunda yapılan kullanım ve hizmet bedeli ödemelerinin Sözleşme eki Ek-18 (Ödeme Mekanizması) uyarınca yeniden hesaplanmaması sonucu oluşan ..... TL kamu zararının; 23.12.2022 tarih ve 2022/1414397 yevmiye numaralı muhasebe işlem fişi ve 11.01.2023 tarih ve 2023/16637 yevmiye numaralı muhasebe işlem fişi ile Ahiz ..... A.Ş.'den tahsil edildiğinden ilişilecek husus kalmadığına" hükmedilmiştir.

Esas yönünden inceleme

Somut uygulama

Sağlık Bakanlığı (İdare) ve .... Anonim Şirketi (Şirket) arasında Kamu Özel İşbirliği Modeli ile ..... Entegre Sağlık Kampüsü Yapım İşleri ile Ürün ve Hizmetlerin Temin Edilmesi İşine Ait Sözleşme 10.08.2011 tarihinde imzalanmıştır.

Sözleşme eki Ek-12 "Kabul Programı" çerçevesinde İdarenin kabul komisyonları tarafından hazırlanan 26.04.2018 tarih ve 19896031-755.02.01-681 barkod numaralı yazı ve ekinde yer alan Görevli Şirket temsilcisinin

de imzasının bulunduğu tutanaklarda Sözleşme kapsamında sağlık hizmet sunumunu etkilemeyen işlerin kendilerine verilen sürede tamamlanması şartıyla işlerin kabulünün uygun olduğu belirtilmiştir.

30.04.2018 tarih ve 1109 sayılı Bakanlık Makam Onayı ile ..... Şehir Hastanesinin, A1-Eğitim ve Araştırma Hastanesi rolünde tescillenerek açılması uygun bulunmuştur. İdare tarafından fiili tamamlama tarihi tespit komisyonu kurulmuştur. Bu komisyon tarafından düzenlenen raporlar neticesinde fiili tamamlanma tarihi tespit edilmiştir.

..... Şehir Hastanesine ilişkin fiili tamamlama tarihi, İdare tarafından oluşturulan tespit komisyonu tarafından 29.05.2018 olarak tespit edilmiş ve kullanım bedeli ile hizmet bedeli ödemeleri bu tarihten itibaren başlatılmıştır. ..... Anonim Şirketi ise 29.05.2018 tarihinden önce sağlık tesisinin İdare tarafından kullanıldığı ve Sözleşme gereği öngörülen hizmetlerin sunulduğu iddiasıyla fiili tamamlanma tarihinin 29.05.2018 olarak tespit edilmesine itiraz etmiştir.

Bunun üzerine, Sözleşme eki Ek-26 (Uyuşmazlıkların Çözümü Prosedürü) kapsamında bilirkişi süreci işletilmiştir. Bilirkişi tarafından fiili tamamlanma tarihinin 09.05.2018 olduğu (ve İdare tarafından Şirkete kullanım bedeli ve hizmet bedeli için toplam ..... Euro ödenmesi gerektiği) belirtilmiştir. Bilirkişi raporu 12.07.2019 tarihli yazı ile İdareye bildirilmiştir.

İdare tarafından bilirkişi raporunda yer alan tespitlere itiraz edilmiş ve 30.07.2019 tarih ve 00098474792 sayılı yazı ile bilirkişi raporunun uyuşmazlığı çözüme kavuşturmadığı, Sözleşme eki Ek-26 "Uyuşmazlıkların Çözümü Prosedürü"ne göre tahkim prosedürü başlatılacağı Şirkete bildirilmiştir. Bilirkişi raporunun uyuşmazlığı çözmediği İdare tarafından Şirkete bildirilmiş olsa da Sözleşme Ek-26'nın 4.14'üncü maddesinde yer alan "...ancak Bilirkişi'nin kararı, Tahkim Prosedürü sona erene kadar veya üzerinde anlaşma sağlanana kadar Taraflar arasında bağlayıcı olacaktır" düzenlemesi uyarınca bilirkişi raporu, tahkim prosedürü sona erene kadar veya üzerinde anlaşma sağlanana kadar taraflar arasında bağlayıcı olmuştur. İdare tarafından 09.08.2019 tarih ve HYS-2019-11305979 numaralı ödeme emri belgesi ile bilirkişi raporu uyarınca belirlenen tutar ve işleyen temerrüt faizi Şirkete ödenmiştir.

22.07.2020 tarihinde İdare ve Şirket tarafından yapılan mutabakatta bilirkişi raporunun fiili tamamlanma tarihi konusunda uyuşmazlığı çözmediği, tarafların tahkim yoluna gitmeyeceği, Sözleşme ve eklerinin bu mutabakat ile tadil edildiği, bilirkişi raporu doğrultusunda İdare'nin ödediği temerrüt faizlerinin Şirket'ten geri tahsil edileceği hususlarında anlaşmaya varılmıştır.

Sözleşme eki Ek-26 ve 22.07.2020 tarihli Mutabakat bir arada değerlendirildiğinde:

- Kullanım bedeli için 09.05.2018-29.05.2018 tarih aralığı,

- Hizmet bedeli için 09.05.2018-31.05.2018 tarih aralığına

isabet eden ödemelerin Sözleşme eki Ek-18 "Ödeme Mekanizması"na göre yeniden hesaplanması gerekmektedir. Ancak İdare tarafından bilirkişi raporu doğrultusunda yapılan kullanım bedeli ve hizmet bedeli ödemeleri yeniden hesaplanmamıştır. Daire Kararında, bilirkişi raporuna göre ödenmiş olan tutardan Sözleşme ve mutabakata uygun olarak hesaplanan tutarın çıkarılması suretiyle ..... TL kamu zararı oluştuğuna hükmedilmiştir.

Mevzuat ve sözleşme

..... Entegre Sağlık Kampüsü Yapım İşleri ile Ürün ve Hizmetlerin Temin Edilmesi İşine Ait Sözleşme eki Ek-1 "Tanımlar ve Sözleşmenin Yorumlanması"na göre fiili tamamlama tarihi ''İşler'in bir bütün olarak Sözleşme hükümlerine uygun bir şekilde tamamlandığı tarih anlamına gelmekte olup Fiili Tamamlama Belgesi üzerinde belirtilecektir. Uyuşmazlık halinde bu tarih, Ek-26'ya (Uyuşmazlıkların Çözümü Prosedürü) göre belirlenecektir.

Sözleşme eki Ek-1 "Tanımlar ve Sözleşmenin Yorumlanması"na göre "Üst Düzey Yönetici", "Şirket'in yönetim kurulu başkanı ve İdare açısından bu amaç için İdare tarafından Üst Düzey Yönetici olarak atanan ve Şirket'e yazılı olarak bildirilen yöneticisi anlamına gelmektedir."

Sözleşme eki Ek-12 "Kabul Programı"nın 5'inci maddesinin beşinci fıkrasında "Sözleşme'nin 28.11 maddesi hükümleri uyarınca İdare'nin bir Aşama'ya ilişkin Aşama Fiili Tamamlama Belgesi düzenlemesinin Kabul Komisyonu kararı ile uygun bulunması halinde İdare söz konusu Aşama Fiili Tamamlama Belgesi'ni işbu kararın tebliğinden itibaren 7 (yedi) İş Günü içerisinde düzenleyecektir." denilmektedir.

Ek-26 "Uyuşmazlıkların Çözümü Prosedürü" madde 3'te: "Taraflar, Sözleşme'den kaynaklanan tüm Uyuşmazlıkların ilk olarak İdare'nin ve Şirket'in Üst Düzey Yöneticiler'i arasında karşılıklı mutabakatla çözümlenmeye çalışılacağını kabul ederler. Taraflar arasında Sözleşme'ye ilişkin veya Sözleşme'den kaynaklanan bir uyuşmazlığın doğması halinde, söz konusu Uyuşmazlık'a ilişkin olarak bir Taraf m diğerine yazılı bildirim göndermesi ile "Sözleşme kapsamında bir uyuşmazlığın doğduğu" varsayılır. Söz konusu yazılı bildirim, Uyuşmazlıksın konusunun makul bir şekilde detaylarını,

meydana geldiği tarihi ve söz konusu Uyuşmazlık'ın çözümüne ilişkin karşılıklı müzakereler için önerilen yer ve zamanı belirtecek şekilde Uyuşmazlık'ın doğmasından itibaren 30 (otuz) İş Günü içinde diğer Tarafa gönderilmelidir. Taraflar, herhangi bir Tarafın yazılı bildirim göndermesinden itibaren 20 (yirmi) İş Günü içinde Uyuşmazlık'ın karşılıklı anlaşma ile çözümü için makul ticari çabayı göstereceklerdir. Bu süre içinde karşılıklı anlaşma ile çözümlenememesi halinde, işbu Ek 26 {Uyuşmazlıkların Çözümü Prosedürü) 4'üncü maddesinde belirtilen Bilirkişi Prosedürü başlatılabilir. Bilirkişi yardımı ile çözüm prosedürünün başlatılmaması veya Uyuşmazlık'ın Bilirkişi yardımı ile çözülememesi halinde, Taraflar'ın herhangi birinin talebi ile işbu Ek 26 {Uyuşmazlıkların Çözümü Prosedürü) Madde 5'te belirtilen tahkim yolu ile Uyuşmazlık çözümü prosedürü başlatılabilir." denilmektedir.

Sözleşme eki Ek-26 "Uyuşmazlıkların Çözümü Prosedürü"nün 4.10'uncu maddesinde: "Bilirkişi, işbu Ek 26 (Uyuşmazlıkların Çözümü Prosedürü) madde 4.9 uyarınca belirlenen süre içinde, Uyuşmazlık'a ilişkin olarak kendisine sunulan bilgi ve belgeleri inceleyecek ve Uyuşmazlık'ın çözümüne ilişkin tavsiyelerinin yer aldığı Bilirkişi Raporu'nu hazırlayıp her iki Tarafa gönderecektir. Bilirkişi Raporu'nun Uyuşmazlık'ı her iki Tarafı tatmin edecek şekilde çözüme kavuşturması durumunda, Uyuşmazlık, Bilirkişi Raporu doğrultusunda çözümlenecektir. Taraflar'dan her biri, Bilirkişi Raporu'nun kendisine ulaşmasını takip eden 10 (on) İş Günü içinde Bilirkişi Raporu'nun Uyuşmazlık! çözüme kavuşturup kavuşturmadığı hususundaki görüşünü karşı Tarafa ve Bilirkişi 'ye yazılı olarak bildirmelidir. Bilirkişi Raporu'nun Uyuşmazlık'ı çözüme kavuşturmaması halinde Bilirkişi Raporu ne Taraflar ne de takip eden herhangi bir Tahkim sürecinde Hakemler için bağlayıcı olmayacaktır." denilmektedir.

Sözleşme eki Ek-26 "Uyuşmazlıkların Çözümü Prosedürü"nün 4.14 maddesinde: "Bilirkişi tarafından verilen karar tarihinden itibaren 15 (onbeş) İş Günü içerisinde Taraflar'dan herhangi biri diğerine Uyuşmazlık'ı, Tahkim'e götüreceği yolundaki niyetini belirten bir bildirimde bulunabilir, ancak Bilirkişi'nin kararı, Tahkim Prosedürü sona erene kadar veya üzerinde anlaşma sağlanana kadar Taraflar arasında bağlayıcı olacaktır. Taraflar Uyuşmazlık'ı Tahkim'e götürmeye ilişkin diğerine 15 (onbeş) iş Günü içerisinde herhangi bir bildirimde bulunmaz ise Bilirkişi'nin vermiş olduğu karar (kötüniyet veya hile bulunmamak şartıyla) nihai ve bağlayıcıdır." denilmektedir.

Sözleşme'nin 61'inci maddesinde: "Taraflar, Sözleşme süresi içinde, işbu Sözleşme 'de öngörülemeyen veya işbu Sözleşme'nin esaslı unsurlarını ve yürütülmesini etkileyen ve önceden tahmini mümkün olmayan durumların söz konusu olması halinde, yürürlükteki mevzuata uygun olmak kaydıyla, bu durumların işbu Sözleşme'yi tadil edecek sözleşmeler veya işbu Sözleşme'nin uygulanmasına ilişkin ilave ayrıntılı kurallar getirecek protokollerle düzenlenmesi hususunda mutabık kalmışlardır. Her iki Tarafça imzalanacak söz konusu yeni sözleşmeler ve protokoller işbu Sözleşme'nin ayrılmaz parçasını oluşturacaktır. İşbu Sözleşme'nin Ekleri'nde değişikliğe ve ilaveye gidilmesine ilişkin hükümler saklıdır." denilmektedir.

6428 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin dokuzuncu fıkrasında: "Mücbir sebepler, olağanüstü hâller veya sözleşme ve eklerinin uygulanmasını etkileyen bir durumun ortaya çıkması veya sözleşme ve eklerindeki hükümlerin ihtilaf içermesi hâllerinde sözleşmenin uygulanabilirliğini veya anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, sözleşme bedelini artırmamak kaydıyla Sağlık Bakanı onayı ile sözleşme ve eklerinde taraflarca değişiklik yapılabilir. ..." denilmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinin ilgili kısımları aşağıdadır:

"Kamu zararı

Madde 71- (Değişik birinci fıkra: 25/4/2007-5628/4 md.) Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.

Kamu zararının belirlenmesinde;

a) İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması, / ...

esas alınır."

Değerlendirme

Yukarıda yer verilen mevzuat ve Sözleşme hükümleri gereği, uyuşmazlığı çözüme kavuşturmamış olan bilirkişi raporu Tahkim Prosedürü sona erene kadar veya üzerinde anlaşma sağlanana kadar Taraflar arasında bağlayıcı olacaktır. Uygulamada Sözleşmede öngörülen bu düzenlemeye uygun hareket edilerek İdare tarafından Şirkete kullanım ve hizmet bedeli ödemeleri bilirkişi raporu doğrultusunda yapılmıştır.

Bununla birlikte İdare ve Şirket arasında 22.07.2020 tarihli Mutabakat imzalanmıştır. Mutabakatta taraflar; Sözleşme ve eklerinin bu mutabakat ile tadil edildiği, Mutabakatın Sözleşmenin ayrılmaz bir parçası olduğu, 12.07.2019 tarihli yazı ile İdareye bildirilen bilirkişi raporu doğrultusunda İdarenin ödediği temerrüt faizlerinin Şirketten geri tahsil edileceği hususlarında ve diğer belirli bazı hususlarda anlaşmaya varmışlardır.

Sözleşme eki Ek-26 ve 22.07.2020 tarihli Mutabakat bir arada değerlendirildiğinde:

- Kullanım bedeli için 09.05.2018-29.05.2018 tarih aralığı,

- Hizmet bedeli için 09.05.2018-31.05.2018 tarih aralığına

isabet eden ödemelerin Sözleşme eki Ek-18 "Ödeme Mekanizması"na göre yeniden hesaplanması gerekmektedir. Ancak belirtilen tarih aralıkları için İdare tarafından bilirkişi raporu doğrultusunda yapılan kullanım bedeli ve hizmet bedeli ödemeleri yeniden hesaplanmamıştır. Daire Kararında, bilirkişi raporuna göre ödenmiş olan tutardan Sözleşme ve mutabakata uygun olarak hesaplanan tutarın çıkarılması suretiyle ..... TL kamu zararı oluştuğuna hükmedilmiştir.

Sonuç olarak, Daire Kararında yapılan tespitin fiili duruma uygun olduğu, Daire Kararının gerekçesinin mevzuat ve Sözleşmeye uygun olduğu anlaşılmıştır. Daire Kararında belirtilen gerekçeyle somut uygulamada 5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinde öngörülen "İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması" hali kapsamında kamu zararı oluşmuştur.

Temyiz başvurularında kamu zararının hesaplanması ve tutarına yönelik itiraz bulunmamaktadır. ..... TL kamu zararının 23.12.2022 tarih ve 2022/1414397 yevmiye numaralı muhasebe işlem fişi ve 11.01.2023 tarih ve 2023/16637 yevmiye numaralı muhasebe işlem fişi ile ahiz ..... AŞ'den tahsil edilmiş olması dolayısıyla Daire Kararında İlişilecek Husus Kalmadığına hükmedilmesi mevzuata ve hukuka uygundur.

Bu itibarla, yukarıda açıklandığı üzere Daire Kararı mevzuata ve hukuka uygun olduğu gerekçesiyle, 607 Karar-147 İlam sayılı Daire Kararının 1'inci maddesinin TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih	:	02.10.2024
No	:	57180

Konu: Belediyeye ait yerlerin 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri kapsamında açık ihale usulüyle kat karşılığı ihale edilmesi işinde, yükleniciden alınması gereken açık arttırma bedelinin sözleşmenin imzalanması aşamasında, sözleşmenin feshedilmesi nedeniyle gelir kaydedilmesi gereken kesin teminatın ise sözleşmenin uygulanmasından önce yükleniciden tahsil edilmemesi sonucu kamu zararına sebebiyet verildiği hk.

Yapılan duruşmada sorumlu ..... adına vekili Av. ..... ile Sayıştay Savcısının sözlü açıklamalarının dinlenilmesinden ve dosyada mevcut bilgi ve belgelerin incelenmesinden sonra;

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

27 sayılı İlamın 1/c maddesiyle; ..... yerlerin, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri kapsamında açık ihale usulüyle kat karşılığı ihale edilmesi işinde;

Yükleniciden alınması gereken ..... TL açık arttırma bedelinin sözleşmenin imzalanması aşamasında, sözleşmenin feshedilmesi nedeniyle gelir kaydedilmesi gereken ..... TL tutarındaki kesin teminatın ise, sözleşmenin uygulanmasından önce yükleniciden tahsil edilmemesinden kaynaklanan toplam ..... TL kamu zararının, gerek belediye alacaklarının takip ve tahsilinden gerekse mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmesinden yetkili ve sorumlu kılınan Muhasebe Yetkilisi (Mali Hizmetler Müdürü) .....'ye münferiden ödettirilmesi kararı verilmiştir.

Gerek duruşmada yapılan sözlü açıklamaların ve gerekse karar düzeltilmesi talepli dilekçede Sorumlu (adına Avukatı) tarafından ileri sürülen (temyiz dilekçesi ile birebir aynı nitelikteki) iddia ve itirazların tamamının, Temyiz Kurulu Kararında karşılandığı ve Kararın Kanuna aykırı bir yönünün bulunmadığı anlaşıldığından ve ayrıca bu aşamada ileri sürülen hususlar, Kararın düzeltilmesini icap ettirecek bir mahiyette görülmediğinden;

27 sayılı İlamın 1/c maddesiyle verilen ..... TL'lik tazmin hükmünü tasdik eden söz konusu 04.10.2023 tarihli ve 55797 sayılı Temyiz Kurulu Kararı'nda KARAR DÜZELTİLMESİNE MAHAL OLMADIĞINA,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih	**:**	02.10.2024
No	**:**	57192

Konu: Döner sermaye gelirlerine katkısı bulunmayan yönetici konumundaki öğretim elemanlarına döner sermaye gelirlerinden ek ödeme yapılmasının kamu zararı yol açmadığı hk.

Dosya kapsamında mevcut bilgi ve belgelerin okunup incelenmesinden sonra;

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

27 sayılı İlamın 1'inci maddesiyle; Üniversitenin Bilimsel ve Teknolojik Uygulama ve Araştırma Merkezinde (.....) döner sermaye gelirlerine katkısı bulunmayan öğretim elemanlarına döner sermaye gelirlerinden ek ödeme yapılması sonucu toplam ..... TL kamu zararına sebebiyet verildiği gerekçesiyle ilgili olarak; Daire İlam hükmünde, personel bazında yapılan dağıtım mevzuata uygun olmamasına rağmen, dağıtımı yapılan kısım kamuya aktarılması gerekmeyen, başka bir ifade ile kamu kaynağı niteliğinde olmayan bir gelir olduğundan bir kamu zararı oluşmadığı ve kamu zararı açısından ilişilecek herhangi bir husus bulunmadığı kararı verilmiştir.

04.11.1981 tarihli ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun "Döner sermaye" başlıklı 58'inci maddesinin (d) fıkrasında;

"Ziraat ve veteriner fakülteleri, sivil havacılık yüksekokulu ve bünyesinde atölye veya laboratuvar bulunan yükseköğretim kurumları ile sürekli eğitim merkezleri, açık öğretim hizmeti veren yükseköğretim kurumları ile düzenli döner sermaye geliri olan yükseköğretim kurumlarında üretilen mal ve hizmetlerden elde edilen döner sermaye gelirlerine katkısı bulunan öğretim elemanlarına ek ödemeler hakkında da (c) fıkrası hükümleri uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un 58'inci maddesinin (c) fıkrasında ise öğretim elemanları ve diğer personelin ek ödeme tavanıyla ilgili düzenleme yapılmış, ancak döner sermaye gelirine yapılan doğrudan ve dolaylı katkılara göre tespit edilen hizmet puanları esasında ek ödeme oranları belirlenmemiş, söz konusu belirleme, 2547 sayılı Kanun'un 58'inci maddesine dayanılarak çıkarılan ve 18.02.2011 tarih ve 27850 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek

Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik ile yapılmıştır.

Bu Yönetmelik'in "Amaç ve kapsam" başlıklı 1'inci maddesinde;

"Bu Yönetmelik, yükseköğretim kurumlarının döner sermaye faaliyetleri çerçevesinde; hizmet sunum şartları ve kriterleri de dikkate alınmak suretiyle personelin unvanı, görevi, çalışma şartları ve süresi, eğitim-öğretim ve araştırma faaliyetleri ve mesleki uygulamalar ile ilgili performansı ve özellik arz eden riskli bölümlerde çalışma gibi hizmete katkı unsurları esas alınarak yapılacak ek ödeme oranları ile bu ödemelerin usul ve esaslarım belirlemek amacıyla hazırlanmıştır." hükmü,

Aynı Yönetmeliğin "Genel ilkeler" başlıklı 4'üncü maddesinin birinci fıkrasında;

"Döner sermaye gelirlerinden öğretim elemanları ve diğer personele dağıtılacak ek ödemeler, bu Yönetmelikte belirtilen esaslara ve oranlara uygun olarak yetkili kurullara tanınan yetki çerçevesinde birimler veya alt birimler bazında yapılır." hükmü,

Dördüncü fıkrasında;

"Yönelim kurullarınca, Kanunun 58 inci maddesi uyarınca belirlenen tavan ek ödeme oranlarını geçmemek üzere ek ödeme oranları belirlenir." hükmü

Yedinci fıkrasında;

"Yapılacak ek ödemeye esas katkı oranlarının belirlenmesinde 5 inci maddede belirlenen; kurumsal katkı puanı (A puanı), bireysel gelir getirici faaliyet puanı (B puanı), eğitim-öğretim faaliyeti puanı (C puanı), bilimsel faaliyet puanı (D puanı) ve diğer faaliyetler puanı (E puanı) esas alınır. Kanunun 58 inci maddesinin (c) fıkrası kapsamında bulunan birimlerde söz konusu puanların tamamı kullanılır. Anılan fıkra dışındaki birimlerde ise yönelim kurullarınca, yükseköğretim kurumunun yapısı ve mali durumu göz önünde bulundurularak bir veya birden fazla kullanılmasına karar verilmek suretiyle belirleme yapılır."

"Dağıtım esasları" başlıklı üçüncü fıkrasında;

"(B) Bireysel gelir getirici faaliyet puanı; Kurum içinde bireysel gelir getirici faaliyetlerden dolayı alınan mesai içi (B1), mesai dışı ilave ücret alınmayan (B2) ve mesai dışı ilave ücret alınan (B3) puanlarının toplamından oluşan puandır. Her bir döner sermaye birimi için Yükseköğretim Kurulu tarafından hazırlanan "Gelir Getirici Faaliyet Cetveli" ne göre kişinin ürettiği hizmetlerden elde edilen puanlar kullanılarak hesaplanır. Bu puan aşağıdaki şekilde hesaplanır.

(B)="Gelir Getirici Faaliyet Cetveli "ne göre alınan toplam puan."

Onüçüncü fıkrasında ise;

"Ziraat ve veteriner fakülteleri, sivil havacılık yüksekokulu ve bünyesinde atölye veya laboratuvar bulunan yükseköğretim kurumları ile sürekli eğitim merkezleri, açık öğretim hizmeti veren yükseköğretim kurumları ile düzenli döner sermaye geliri olan yükseköğretim kurumlarında döner sermaye gelirlerine katkısı bulunan öğretim elemanlarına yapılacak ek ödemede, (A), (B), (C), (D) ve (E) puanlarından biri veya birden fazlası kurumun yapısı ve mali durumu göz önünde bulundurularak kullanılabilir." hükmüne,

"Alt düzenlemeler" başlıklı 10'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasında da;

"Gelir Getirici Faaliyet Cetveli" Yükseköğretim Kurulu tarafından tespit edilir. Bu cetveldeki puanları, %50 oranında artırmaya veya azaltmaya; işlem için ayrılan süre, emek, maliyet ve risk gibi unsurlar dikkate alınmak kaydıyla, üniversite yönetim kurulları yetkilidir. Gelir getirici faaliyet cetvelinde bulunmayan işlemlerin puanları, üniversite yönetim kurulları tarafından belirlenebilir."

Hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca, 20.12.2017 tarih ve 2017/247 sayılı Karar ile Düzce Üniversitesi Senatosu tarafından kabul edilerek, 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren, Düzce Üniversitesi Tıp Fakültesi ve Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezi Dışında Kalan Birimlerde Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge'nin "Dağıtım Esasları" başlıklı 7'nci maddesinde;

"Kanun'un 58 'inci maddesinin (d) fıkrası kapsamında bulunan birimlerde yapılan iş ve hizmetler karşılığı elde edilen gelirlerden, kanuni kesintiler ile varsa yapılan iş veya hizmetlerle bağlantılı giderler düşüldükten sonra geri kalan tutar hizmet karşılığı olarak katkı oranları dikkate alınmak sureti ile hizmet veren öğretim elemanlarına ödenir. Bu kapsamda öğretim elemanlarına yapılacak ek ödeme, öneli Kurulunca Yönetmeliğin 5 'inci maddesinde belirlenen puanlardan biri veya birden fazlası esas alınır." hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre; bünyesinde atölye veya laboratuvar bulunan yükseköğretim kurumları, sürekli eğitim merkezleri ile düzenli döner sermaye geliri olan yükseköğretim kurumlarında üretilen mal ve hizmetlerden elde edilen döner sermaye gelirlerinden yapılacak olan ek ödemelerin dağıtımı da Kanunun 58'inci maddesinin (c) fıkrası hükmüne

göre, döner sermaye gelirine katkısı bulunan öğretim elemanlarına, katkı oranları dikkate alınmak suretiyle, Yönetmelikte belirtilen esaslara ve oranlara uygun olarak, yetkili kurullara tanınan yetki çerçevesinde, birimler veya alt birimler bazında yapılacak, ek ödemeye esas katkı oranlarının belirlenmesinde kurumsal katkı puanı (A puanı), bireysel gelir getirici faaliyet puanı (B puanı), eğitim-öğretim faaliyeti puanı (C puanı), bilimsel faaliyet puanı (D puanı) ve diğer faaliyetler puanının (E puanı) esas alınacak, bu puanlardan biri veya birden fazlasının kullanılmasına ise, Yönetim Kurulunca karar verilecektir.

Yapılan incelemede; ...'in elde ettiği gelirlerden %40 Kurum Payı, %5 Bilimsel Araştırma Projeleri (BAP) payı, %1 Hazine Payının mevzuata uygun olarak kesildiği, geri kalan %54'lük kısmından ise gelire katkısı olduğu değerlendirilen öğretim elemanlarına dağıtım yapılmakla beraber gelire katkısı olmayan yönetici durumundaki öğretim üyelerine de dağıtım yapıldığı anlaşılmıştır. Şöyle ki: DÜBİT tarafından gerçekleştirilen iş ve hizmetler karşılığı elde edilen gelirlerin dağıtımına dayanak teşkil eden formlar incelendiğinde; DÜBİT Merkez hesabına yatırılan her bir ödemeden, (E. Merkez Müdürü) Doç. Dr. ....., (Merkez Müdürü) Prof. Dr. ....., (Merkez Müdür Yrd.) Dr. Öğretim Üyesi ..... ve (Merkez Müdür Yrd.) Dr. Öğretim Üyesi .....'a gelir getirici katkılarına bakılmaksızın, dağıtıma dayanak teşkil eden formda yazılı, mutat şekilde düzenlenmiş, iş bazında değişiklik göstermeyen oranlar üzerinden ek ödeme yapıldığı görülmüştür.

Personel bazında yapılan dağıtım mevzuata uygun olmamasına rağmen, dağıtımı yapılan kısım (%54) kamuya aktarılması gerekmeyen, başka bir ifade ile kamu kaynağı niteliğinde olmayan ve yöneticilere dağıtılmasa bile katkısı olan öğretim üyelerine zaten dağıtılacak bir gelir olduğundan, somut olaydaki uygulama esasında 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 71'inci maddesi kapsamında bir kamu zararı oluşmamıştır.

Bu itibarla;

Açıklanan gerekçelerle, Sayıştay Başsavcılığı adına Sayıştay Savcısının yaptığı temyiz başvurusunun REDDİNE ve konu edilen ..... TL ile ilgili olarak, "kamu zararı" değerlendirmesi açısından ilişilecek herhangi bir husus bulunmadığı, yönündeki Daire İlam hükmünün TASDİKİNE,

Karar verilmiştir.



T.C.

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

Sayıştay Dergisi Editörlüğü

06520 Balgat/ANKARA

dergi@sayistay.gov.tr

ISSN: 1300-1981 eISSN: 2651-351X