



ISSN: 1300 - 1981

SAYIŞTAY DERGİSİ

Federal Almanya Cumhuriyeti'nde Yüksek Denetim

Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) Sistemi Çerçevesinde
Alternatif Modellerin Türkiye'de Uygulanabilirliği

Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi

AB Mali Bildirim İstatistikleri ve IMF Genel Yönetim Mali
İstatistikleri Kapsamında Devlet Borçları

The Impact of Average Duration of Experience, Duration of
on-Site Audit and Team Work on Magnitude of Errors Detected
in Financial Statements: An Application on Financial Audit of
Public Administrations by the TCA

EUROSAI Profesyonel Standartlar Hedef Takımı
(Goal Team 2) 5. Yıllık Toplantısı

Anayasa'nın Malî ve Ekonomik Hükümleri

Sayıştay Kararları

HAKEMLİ DERGİ
OCAK - MART 2015 / SAYI : 96

SAYIŞTAY DERGİSİ

ULUSAL HAKEMLİ DERGİ

ISSN: 1300 -1981

Sahibi	: T.C. Sayıştay Başkanlığı adına Orhan YAŞA Başkan Yardımcısı
Genel Yayın Yönetmeni	: Necip TOSUN Uzman Denetçi Yayın Program Yöneticisi
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	: Melek ŞANAL DEMİRKAN Başdenetçi
Yayın Kurulu	: Necip TOSUN Uzman Denetçi Ahmet Turan ADIYAMAN Uzman Denetçi Mehmet SEVEN Uzman Denetçi Dr. Selami ER Uzman Denetçi Osman MEŞE Başdenetçi Dr. Ahmet TANER Başdenetçi Melek ŞANAL DEMİRKAN Başdenetçi Berna ERKAN Başdenetçi Mehmet BALİOĞLU Denetçi
Kapak Tasarımı	: Yasemin ERDAL Grafiker
Baskı	: Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü
Baskı Tarihi	: Ocak 2016
Yayın Türü	: Yaygın Süreli Yayın
Yönetim ve Yazışma Adresi	: Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü 06100 Balgat/ANKARA
e-posta	: dergi@sayistay.gov.tr
Internet Adresi	: http://dergi.sayistay.gov.tr/

Sayıştay Dergisi, Sayıştay Başkanlığınca Mart, Haziran, Eylül ve Aralık aylarında olmak üzere yılda dört kez yayımlanan hakemli bir dergidir.

Derginin yayın konusu, başta denetim, yönetim ve yargı olmak üzere, sosyal bilimler alanı ile sınırlıdır.

Sayıştay Dergisi, EBSCOhost, TÜBİTAK ULAKBİM Sosyal ve Beşeri Bilimler Veri Tabanı ve ASOS indeksinde taranmaktadır.

Derginin yazım dili Türkçe'dir. Yayın Kurulunun uygun gördüğü durumlarda İngilizce yazılar da yayımlanır.

Dergiye gönderilecek yazılar daha önce hiçbir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.

Yayımlanmak üzere gönderilen yazılar Yayın Kurulunun ön incelemesi ve en az iki hakemin değerlendirmesi sonucunda yayımlanmaya uygun bulunması koşuluyla yayımlanır.

Telif hakları 23 Ocak 2007 tarih ve 26412 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Ödenecek Telif ve İşlenme Ücretleri Hakkında Yönetmelik esaslarına göre ödenir.

Yayımlanmasına karar verilen yazıların tüm hakları Sayıştay Başkanlığı'na aittir.

Dergide yazıların yayımlanmış olması yazara ait görüşlerin Sayıştayca paylaşıldığı anlamına gelmez. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir.

Dergide yayımlanan yazılardan ancak kaynak gösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.

SAYIŞTAY DERGİSİ DANIŞMA KURULU

Prof. Dr. Figen ALTUĞ	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Zühtü ARSLAN	Anayasa Mahkemesi
Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Mustafa AYDIN	Kadir Has Üniversitesi
Prof. Dr. Enver AYDOĞAN	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Burhan AYKAÇ	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Necmiddin BAĞDADIÖĞLU	Hacettepe Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet BARCA	Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL	İstanbul Ticaret Üniversitesi
Prof. Dr. Vahit BIÇAK	Polis Akademisi
Prof. Dr. Kamil Ufuk BİLGİN	TODAİE
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ	Çankaya Üniversitesi
Prof. Dr. Coşkun ÇAKIR	İstanbul Şehir Üniversitesi
Prof. Dr. Halis Yunus ERSÖZ	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Adnan ÇELİK	Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. M. Akif ÇUKURÇAYIR	Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Seyithan DELİDUMAN	Yalova Üniversitesi
Prof. Dr. Recai DÖNMEZ	Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Ekrem ERDEM	Erciyes Üniversitesi
Prof. Dr. Enver Alper GÜVEL	Çukurova Üniversitesi
Prof. Dr. Hakan HAKERİ	İstanbul Medeniyet Üniversitesi
Prof. Dr. Cemal İBİŞ	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Selma KARATEPE	İnönü Üniversitesi
Prof. Dr. Hikmet KAVRUK	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Sedat MURAT	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. M. Kamil MUTLUER	Bilkent Üniversitesi
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Mustafa ÖKMEN	Celal Bayar Üniversitesi
Prof. Dr. Süleyman ÖZDEMİR	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. M. Vedat PAZARLIOĞLU	Dokuz Eylül Üniversitesi

Prof. Dr. Münir ŞAKRAK
Prof. Dr. Hakan TAŞDEMİR
Prof. Dr. Erdal TERCAN
Prof. Dr. Metin TOPRAK
Prof. Dr. Zerrin TOPRAK KARAMAN
Prof. Dr. Ali Murat VURAL
Prof. Dr. Azmi YALÇIN
Prof. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN
Prof. Dr. M. Akif ÖZER
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA
Prof. Dr. Ali DANIŞMAN
Prof. Dr. Nail ÖZTAŞ
Prof. Dr. Yasin SEZER
Prof. Dr. Binhan Elif YILMAZ
Prof. Dr. Şenol DURGUN
Prof. Dr. Hasan TUTAR
Prof. Dr. Yılmaz BİNGÖL
Prof. Dr. Önder KUTLU
Prof. Dr. Said KINGİR
Doç. Dr. Adnan AKIN
Doç. Dr. Erkan AYDIN
Doç. Dr. Asım BALCI
Doç. Dr. Kudret BÜLBÜL
Doç. Dr. Yusuf TEKİN
Doç. Dr. Murat YANIK
Dr. Ahmet ÖZDEMİR
Dr. Mehmet Ali ÖZYER
Dr. Zekeriya TÜYSÜZ
Dr. Levent MUTLU
Dr. Hacı Ömer KÖSE
Dr. Murat İNCE

Marmara Üniversitesi
Gazi Üniversitesi
Anayasa Mahkemesi
Türk Hava Kurumu Üniversitesi
Dokuz Eylül Üniversitesi
İstanbul Üniversitesi
Çukurova Üniversitesi
Kırıkkale Üniversitesi
Gazi Üniversitesi
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Çukurova Üniversitesi
Gazi Üniversitesi
Gediz Üniversitesi
İstanbul Üniversitesi
Gazi Üniversitesi
Sakarya Üniversitesi
Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Necmettin Erbakan Üniversitesi
Bartın Üniversitesi
Kırıkkale Üniversitesi
Marmara Üniversitesi
Ankara Büyükşehir Belediyesi
Yurt Dışı Türkler ve Akraba Top. Bşk.
Milli Eğitim Bakanlığı
İstanbul Üniversitesi
Sayıştay Başkanlığı
Sayıştay Başkanlığı
Sayıştay Başkanlığı
Sayıştay Başkanlığı
Sayıştay Başkanlığı
Sayıştay Başkanlığı

	SAYIŞTAY DERGİSİ
SAYI: 96	OCAK - MART 2015

İÇİNDEKİLER

- 5 **Federal Almanya Cumhuriyeti'nde Yüksek Denetim**
Arş. Gör. İclal DAĞLIOĞLU ŞANLI
Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü

Yrd. Doç. Dr. Şefika Eda ÇİÇEK
Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F., Sosyal Hizmet Bölümü
- 25 **Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) Sistemi Çerçevesinde Alternatif Modellerin Türkiye'de Uygulanabilirliği**
Tolga BAL
Sosyal Güvenlik Uzmanı, Ankara Üniversitesi, SBF, Sosyal Bilimler Enstitüsü, ÇEEİ Anabilim Dalı, Doktora Öğrencisi (Tez Aşamasında)
- 55 **Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi**
Prof. Dr. Hasan TÜREDİ
İstanbul Ticaret Üniversitesi

Arş. Gör. Gencay KARAKAYA
İstanbul Ticaret Üniversitesi

Mehmet İLDEM
SMMM, Bağımsız Denetçi
- 75 **AB Mali Bildirim İstatistikleri ve IMF Genel Yönetim Mali İstatistikleri Kapsamında Devlet Borçları**
Eylem VAYVADA DERYA
Uzman, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü

- 107 **The Impact of Average Duration of Experience, Duration of on-Site Audit and Team Work on Magnitude of Errors Detected in Financial Statements: An Application on Financial Audit of Public Administrations by the TCA**

Abdullah ALTINTAŞ

Sayıştay Başkanetçisi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Öğrencisi

Adnan Ali Ertuğrul YURT

Sayıştay Başkanetçisi

- 129 **YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER**

- 131 **EUROSAI Profesyonel Standartlar Hedef Takımı (Goal Team 2) 5. Yıllık Toplantısı**

Semih ZENCİRKIRAN

Sayıştay Başkanetçisi

- 135 **YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN MİSAFİR YAZARLAR**

- 137 **Anayasa'nın Malî ve Ekonomik Hükümleri**

Prof. Dr. M. Kamil MUTLUER

Sayıştay Emekli Başkanı, Bilkent Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi

- 145 **SAYIŞTAY KARARLARI**

- 147 **Temyiz Kurulu Kararları**

- 161 **SAYIŞTAY DERGİSİ YAYIN İLKELERİ VE YAZIM KURALLARI**

- 163 **Sayıştay Dergisi Yayın İlkeleri**

- 165 **Sayıştay Dergisi Yazım Kuralları**

FEDERAL ALMANYA CUMHURİYETİ'NDE YÜKSEK DENETİM

İclal DAĞLIOĞLU ŞANLI*

Şefika Eda ÇİÇEK**

ÖZET

Çağdaş devletlerde kamu mali yönetiminin denetimi, bu konuda uzmanlaşmış birimler tarafından yerine getirilmektedir. Kamu mali yönetiminde dış denetim, yüksek denetim mahkemeleri ya da Sayıştay olarak adlandırılan kurumlar tarafından gerçekleştirilmektedir.

Günümüzde Almanya'da dış denetim, hem eyalet denetim mahkemeleri hem de Federal Yüksek Denetim Mahkemesi olan Sayıştay tarafından yürütülmektedir. Bu çalışmada dış denetim konusu temelinde, Almanya Sayıştayının hukuki statüsü, organizasyon yapısı, tavsiye ve denetim faaliyetleri incelenmektedir.

Anahtar Sözcükler: Dış denetim, Yüksek Denetim, Almanya Sayıştay.

SUPREME AUDIT IN THE FEDERAL REPUBLIC OF GERMANY

ABSTRACT

In contemporary states, the auditing of public finance management is conducted by departments specialised in auditing. External auditing in public finance management is conducted by the institutions called Court of Supreme Audit or Court of Accounts.

Today, the external auditing in Germany is performed by the Audit Institutions of States and Court of Accounts, which is the Federal Court of Supreme Audit. In the study, the legal status, organisational structure and the advising and auditing activities of German Court of Accounts are examined on the basis of external auditing.

Keywords: External auditing, Supreme audit, German Court of Accounts.

GİRİŞ

Kamu mali yönetiminde önceden taahhüt edilen işlemlerin ilgili mevzuat, prosedür ve standartlara uyumunun çeşitli kriterler altında değerlendirilip ilgili yasal mercilere iletilme süreci olarak tanımlanabilen kamu mali denetimi, iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. İç denetim bir kamu kurumu ya da kuruluşun öz denetimi olarak karşımıza çıkarken, dış denetim bağımsız veya özerk kurumlar tarafından gerçekleştirilen denetim olarak tanımlanmaktadır.

* Arş. Gör., Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, iclaldaglioglu@sdu.edu.tr.

** Yrd. Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F., Sosyal Hizmet Bölümü, Sosyal Hizmet Anabilim Dalı, edacicek@sdu.edu.tr.

Almanya'da dış denetim Sayıştay olarak adlandırılan Federal Yüksek Denetim Mahkemesi tarafından gerçekleştirilmektedir. Sayıştayın statüsü, organizasyon yapısı ve faaliyetleri Anayasa ve ilgili kanunlarla belirlenmiştir. Almanya Sayıştayı yasama ve yürütmeden bağımsız ve özerk bir yapıya sahiptir ve onun bu statüsü denetim çalışmalarında tarafsızlığının sağlanması, faaliyetlerini gerçekleştirirken herhangi bir baskıdan uzak kalarak denetimin sağlıklı olarak gerçekleştirilmesi amacını taşımaktadır.

Almanya Sayıştayının görev alanı sadece kamu mali yönetiminde dış denetimi gerçekleştirmekle sınırlı olmayıp, Federal Parlamento ve Federal Hükümete danışmanlık görevi de bulunmaktadır. Bu görevlerini yerine getirirken kendi personeli dışında, denetim ofislerinin de yardımını almaktadır.

1. KAMU MALİ DENETİMİ

“Genel olarak denetim, bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözlemleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi süreci olarak tanımlanabilir” (Köse, 2007: 5). Mali denetim ise, “bütçe uygulamasına ilişkin olarak kamu idarelerinin mali karar ve işlemlerinin denetimi” olarak tanımlanabilmektedir (Bayar, 2008: 3). Özetle mali denetim, kamu mali yönetiminde önceden taahhüt edilen işlemlerin, ilgili mevzuat, prosedür ve standartlara uyumunun çeşitli kriterler altında değerlendirilip ilgili yasal mercilere bu bulguların iletilme süreci olarak tanımlanabilmektedir.

Kamu mali denetiminin amacı, devletin yönetsel faaliyetlerinin iyi, uygun ve düzenli olmasını garanti altına almaktır. Bu fonksiyonu gerçekleştiren birimin niteliğine göre bu faaliyet, iç ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu denetim fonksiyonu, denetlenen kurum ya da kuruluşlar dışında bir organa emanet edilmişse bu dış denetim olarak adlandırılmaktadır. Dış denetimin aksine iç denetim ise, kamu yönetiminin bir öz denetim fonksiyonu olarak karşımıza çıkmaktadır. Neredeyse tüm ülkeler kamu mali yönetimi üzerinde bekçilik görevi yapan uzman ve bağımsız üst denetim birimlerine sahiptir (European Union, 2012: 73). Kamu mali denetiminde iç ve dış denetim ayrımının temeli, bu denetimi gerçekleştiren organların diğer devlet organlarıyla bağımlılık düzeyine dayanmaktadır. Faaliyetler, karar ve işlemlerin bizzat faaliyeti gerçekleştiren kurum tarafından denetlenmesi iç denetim olarak adlandırılmakta iken, kurum dışında bağımsız bir idare tarafından denetlenmesi dış denetim olarak adlandırılmaktadır.

Dış denetim, bütçenin kamu hizmetlerinin sunumundaki etkinliğinin ve hukuka uygunluğunun garanti altına alınması için tasarlanan, kamu mali yönetimi

sistemindeki çeşitli uyum mekanizmalarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Simson vd., 2011: 19). Devlet faaliyetlerinin dış denetiminden sorumlu olan kuruluşlar yüksek denetim kurumları olarak adlandırılmaktadır (Maher, 2013).

Yüksek denetim kurumları, hükümetlerin işlemleri, sistemleri ve uygulamalarını inceleyen bir güç olarak, faaliyetlerini hükümetten bağımsız olarak gerçekleştiren kamu organlarıdır (Simson vd., 2011: 19). Dünya Bankası da yüksek denetim kurumlarını, “hükümetlerin harcama ve gelirlerinin denetiminden sorumlu olan ulusal kurumlar” olarak tanımlamaktadır (The World Bank, 2001). Denetimin, işlemi gerçekleştiren organ dışında bir kuruma bırakılması, denetim organının tarafsızlığının garanti altına alınması gereksiniminden kaynaklanmaktadır.

Yüksek denetim, denetlenen idarenin dışında ve bağımsız olarak iç kontrol sisteminin kalitesinin artırılmasının, idarenin mali tabloları, hesap ve işlemlerinin doğruluğunun sağlanmasının, idarenin etkinliği ve verimliliğinin teminatını oluşturan denetimdir. Dünyada yüksek denetim fonksiyonu sayıştaylar tarafından yürütülmektedir (Mutluer vd., 2011: 297). Yüksek denetim organlarının ana faaliyet amacı, devlet ekonomisinin, özel mülkiyet fonlarının ve kamu kullanımlarının yasallığı ve uygunluğu, mali yönetimin etkinlik ve verimliliğidir (Cornelia, 2012: 695). İşlemlerin mevzuata, gerekli prosedürlere uygunluğunun denetiminin yapılmasının yanı sıra, etkinlik ve verimlilik konuları da kamu mali denetiminde öne çıkmaktadır.

Temelde üç tip dış denetim modeli mevcuttur. Bunlardan birincisi, Westminster modelidir ve Anglo Sakson ve parlamento modeli olarak da adlandırılmaktadır. Birleşik Krallık, İrlanda ve Danimarka gibi bazı Avrupa ülkelerinde, Peru ve Şili gibi bazı Latin Amerika ülkelerinde bu model uygulanmaktadır (Department for International Development, 2004: 1). Westminster modelinde, yüksek denetim parlamentoya raporlar sunan bağımsız bir organ tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu denetim modelinde profesyonel denetçiler ve teknik uzmanlar, hükümetin faaliyetleri ve mali durumuyla ilgili periyodik raporlar hazırlamaktadır. Bu kişilerin, yargısal yetkileri bulunmamakla birlikte elde ettikleri bulguları, gerekli yaptırımlara karar verilmesi ve uygulanması için yasal mercilere iletmektedirler (The World Bank, 2001).

Napolyon tipi-hesap mahkemesi olarak adlandırılan- denetim sisteminde yüksek denetim kurumları, yasama ve yürütme organlarından bağımsız yargısal ve yönetsel yetkiye sahip görünüm sergilemektedirler (The World Bank, 2001). Napolyon tipi dış denetim yargısal ya da mahkeme tipi olarak da adlandırılmaktadır. Türkiye, Brezilya, Kolombiya gibi ülkelerde bu denetim tipi mevcuttur (Department for International Development, 2004: 1).

Son olarak, kurul tipi denetim modelinde denetim organı yürütmeden bağımsız olarak ve parlamento denetimine yardım eden bir yapıdadır. Denetim organının öncelikli yetkisi hükümetin harcama ve gelirlerini analiz etmek ve bulguları parlamentoya rapor olarak sunmaktır (The World Bank, 2001). Almanya ve Hollanda

dâhil olmak üzere bazı Avrupa ülkeleri, Arjantin, Endonezya, Japonya ve Kore Cumhuriyeti dâhil bazı Asya ülkelerinde bu dış denetim modeli uygulanmaktadır (Department for International Development, 2004: 1). Ülkeler kendi sistemlerine uygun olan yüksek denetim organları aracılığıyla kamu mali yönetiminde dış denetimi gerçekleştirmektedir. Ayrıca aynı tip denetim modeli var olan ülkelerin, kendi kamu mali yönetim prensipleri çerçevesinde farklı uygulamalara gittikleri de görülmektedir.

Kamu mali denetimi; temelde mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimi olmak üzere üçe ayrılabilir. Mali denetim, kurumların sundukları mali bilgilerin uygulanan mali raporlar ve düzenleyici çerçeve ile uyumlu olup olmadığını belirlemektedir. Performans denetimi, girişimlerin, programların ve kurumların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik prensipleriyle uyumlu bir şekilde uygulanmasına ve hangi alanların geliştirilebileceğine odaklanmaktadır. Uygunluk denetiminde ise belirlenmiş konularda, tanımlanmış kriterlere uygun olarak söz konusu yetkinin sınırları içerisinde gözetilip gözetilmediği araştırılmaktadır (INTOSAI, 5). Mali denetimde taahhüt edilen mali bilgilerin gerçekleşip gerçekleşmediği ve mali raporların genel çerçeve ile uyumlu olup olmadığı, performans denetiminde kamu mali yönetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanıp sağlanmadığı, uygunluk denetiminde ise yasal prosedürlere uygun davranılıp davranılmadığı incelenmektedir.

2. ALMANYA'DA KAMU MALİ YÖNETİMİ VE YÜKSEK DENETİMİN GENEL ÇERÇEVESİ

Alman devletinin kuruluş yapısını 1949 Anayasa'sı oluşturmaktadır. Anayasa'ya göre üç ayrı yönetim düzeyi belirlenmiş olup bunlar Federal Devlet, Federe Devletler ve yerel yönetimlerdir. Her düzeydeki yönetim otonom ve anayasal açıdan bağımsızdır. Federal Almanya, 11'i [eski] Batı Almanya topraklarında olmak üzere toplam 16 Federe Devletten (Eyalet) oluşmaktadır (NAO, 2001: 109-110). Almanya, yerel yönetimlerin devletin yönetim düzeylerinden birini oluşturduğu federal bir devlet olarak bu yapısının da anayasal olarak belirlendiği bir Cumhuriyettir.

Yasama ile görevli olan anayasa organları, Federal Meclis (Bundestag) ile Federal Konseydir (Bundesrat). Yürütme görevini, Federal Başbakan yönetimindeki Federal Hükümet (Bundesregierung) ile Federal Cumhurbaşkanı (Bundespräsident) yerine getirmekte iken, anayasal düzeyde yargı fonksiyonu Federal Anayasa Mahkemesi'nin (Bundesverfassungsgerichts) yetkisindedir (Can, 2004: 2) ve Almanya'da kamu mali yönetiminin genel çerçevesi bu şekilde özetlenebilmektedir.

Almanya'da devlet denetiminin başlangıcı ise 1714 yılına, Prusya Alman Devletine kadar uzanan 300 yılı aşan bir tarihe sahiptir. 1714 yılında Prusya kralı Frederick William tarafından daha sonra "Yüksek Sayıştay" olarak yeniden isimlendirilen "Genel Sayıştay" kurulmuştur. Bağımsız, kurul tipinde oluşturulan bu

dış denetim birimi, Prusya yönetimi içinde özerk bir yapıdadır. İlk kuruluş yeri Berlin olan bu yapı daha sonra 1818 yılında Postdam'a taşınmıştır. Bu denetim, devlet hesaplarının denetim bulgularının raporlanması ve idari reformlar için uzman görüş bildirilmesi şeklinde gerçekleştirilmiştir (Bundesrechnungshof Public Information Service, 2015: 5). Bu dönemde günümüzdeki anlamıyla tam olarak bir dış denetim söz konusu değildir. Denetim sadece devlet hesaplarının incelenmesi ve raporlanarak görüş bildirilmesi şeklindedir.

Almanya'nın Prusya liderliğinde birleşmesinden sonra bu yapı, yüksek denetim kurumu haline gelmiştir. 1949 yılında statüsü ve işlevleri anayasada belirlenerek Bundesrechnungshof (Sayıştay) kurulmuştur. 1969'da bütçeyasası reformu ile denetim yetkisi güçlendirilmiş Bundestag, Bundesrat ve Federal Hükümet'e danışmanlık rolü genişletilmiştir. Bu durum Sayıştayın hem bağımsız ve tarafsız denetim yetkisini hem de federal düzeyde danışma mercii rolünü güçlendirmiştir. Sayıştayın bu pozisyonu 1985 Federal Denetim Mahkemesi Yasasıyla açıkça belirtilmiştir (NAO, 2001: 113-114).

Sayıştay, federal mali yönetimi denetlerken; Eyalet Denetim Mahkemeleri, 16 eyaletin finansal yönetimini denetlemektedir. Sayıştayın eyalet denetim mahkemeleri üzerinde denetim yetkisi bulunmamaktadır (Bundesrechnungshof, 2014a). 16 eyaletin denetim mahkemeleriyle birlikte Sayıştay da, devlet kurumlarının denetiminde özerk ve bağımsız bir statüye sahiptir. Bu yapı, birbirleri üzerinde bir hiyerarşiye engel olmakla birlikte eyaletlerin ve federasyonun mali yapısı bu kurumlar arasında işbirliğini gerekli kılmaktadır (Bundesrechnungshof Public Information Service, 2015: 24). Eyalet denetim mahkemeleri ve Sayıştayın bu özerk yapısı denetim işlemlerinde her zaman birbirinden bağımsız bir çalışma yaptıkları anlamına gelmemektedir.

Denetim mahkemeleri birbirleriyle denetim bulgularını paylaşmakta ve temel konularda birbirlerinden uyum talep etmektedirler. Sayıştay ve eyalet denetim mahkemeleri başkanlık konferansı ve belirli konularda uzmanlaşmış çalışma gruplarıyla yakın ve düzenli olarak birlikte çalışmalar yapmaktadır (Bundesrechnungshof, 2014b).

Federasyon ve federe devletlerin mali işlemleri de otonom ve birbirinden bağımsız olup, bu konularda aralarında yetki hiyerarşisi söz konusu değildir. Fakat bazı önemli kamusal faaliyetler Federasyon ve eyalet yönetimleri tarafından birlikte yürütülmektedir. Ayrıca, ortak nitelikteki bazı gelirler de Federasyon ve Federe Devlet hazinelerince birlikte toplanmaktadır. (Köse, 2007: 134). Federasyon ve eyaletlerin mali sistemin iç içe geçmiş yapısı da bu kurumların işbirliği içerisinde olmalarını zorunlu kılmaktadır. Uygulanan bütçe kanunları eyalet ve federal düzeyde genel olarak aynı olmaktadır. Ayrıca, eyaletler ve federasyon pek çok hizmeti birlikte finanse etmektedir. Yükseköğretim dışındaki araştırmaların desteklenmesi, sahil

güvenlik hizmeti ya da sosyal faydanın artırılması gibi programlar hem eyalet hem de federal düzeyde benzerdir ve mali olarak hem federe devlet hem de eyaletler tarafından karşılanmaktadır (Bundesrechnungshof Public Information Service, 2015: 24). Bu sebeple hem Sayıştay hem eyalet denetim mahkemelerinin sorumluluğunda olan bu gibi denetim konularında birlikte denetim gerçekleştirilmektedir. Anayasa'nın 114'üncü maddesinin ikinci bendinde gösterilen denetimler söz konusu olmadıkça Sayıştay bu denetim fonksiyonlarını eyalet denetim mahkemelerine devretmede anlaşılabileceği gibi, eyalet denetim mahkemelerinin denetim fonksiyonlarını kendisinin devralması konusunda da anlaşılabilmektedirler (Federal Budget Code, 1969: Article 93). Anayasa'yla belirlenen Sayıştayın yukarıda saydığımız denetim fonksiyonları dışında, eyalet denetim mahkemeleri de Sayıştayın bazı denetimlerini gerçekleştirebilmektedir. Fakat Federe Devletler üzerinde Federal Sayıştayın doğrudan denetim yaptığı konular da bulunmaktadır. Özellikle Federal Devletin Federe Devlete yaptığı mali yardımlar veya Federe Devletteki Federal Mülkün yönetiminden kaynaklanan işlemlerde Federal Sayıştay tam bir denetim hakkına sahip bulunmaktadır (Köse, 2007: 128).

3. ALMANYA SAYIŞTAYI

Almanya'da yüksek denetim, faaliyetlerini üye ve denetçileri vasıtasıyla yürüten Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir.

3.1. Sayıştayın Organizasyonu Yapısı

Sayıştayın (Federal Denetim Mahkemesinin) 70'i üye, yaklaşık 450'si denetçi ve kalanı diğer personelden oluşan 700 civarında personeli bulunmaktadır. Başkan ya da yardımcısının ve üyelerinin 1/3'ünün yargıçlık niteliğine haiz olması bir zorunluluktur ve bu kişiler hukukçulardan oluşmaktadır. Sayıştay personelini genellikle diğer kamu idarelerinden seçmekte (Knörzer, 2008: 48) ve bunların çok farklı idari deneyimleri bulunmaktadır.

Sayıştay 50 denetim birimi ve 9 denetim bölümünden oluşmakta ve yönetim fonksiyonu başkanlık bölümü tarafından yerine getirilmektedir (Bundesrechnungshof Public Information Service, 2015:8). Sayıştayın görevleri, denetim bölümleri ve birimlerine ayrılmıştır (Standing Orders of the Bundesrechnungshof, 1997: Article 5).

Başkan, başkan yardımcısı, denetim bölüm müdürleri ve denetim birim müdürleri Sayıştay üyesidir (Bundesrechnungshof Act, 1985: Article 3). Federal denetim mahkemesi başkanı ve başkan yardımcısı Federal hükümet tarafından önerilmekte, Federal Konsey ve Federal Parlamento'nun iki kanadı tarafından seçilmekte, Cumhurbaşkanı tarafından da atanmakta ve tekrar seçilememektedirler. Sayıştayın diğer üyeleri ve çalışanları başkanın önerisi üzerine Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır (Bundesrechnungshof Act, 1985: Article 5).

Mahkeme olarak adlandırılmasına rağmen, Almanya Federal Denetim Mahkemesi, kurul tipine (college type) göre örgütlenmiştir ve yargısal sorumluluğu bulunmamaktadır (Cornelia, 2012: 696). Kurul prensibine (collegiate principles) göre örgütlenen ve hükümetten bağımsız bir denetim kurumu olan Sayıştayın kararları, ilgili organlar (kurul, bölüm senatosu, denetim grupları) ve başkan tarafından alınmaktadır (Standing Orders of the Bundesrechnungshof, 1997: Article 2).

Denetim çalışmalarıyla ilişkili kararlar, denetim müdürü¹ ve denetim müdürü² olmak üzere kural olarak iki kişiden oluşan kurulda alınmaktadır ve Başkan ya da başkan yardımcısını kapsayan üç üyeli kurul da oluşturulabilmektedir (Bundesrechnungshof, 2014c). Kurul kararları oybirliğiyle alınmaktadır (Bundesrechnungshof Act, 1985: Article 15).

Kurullar anlaşmaya varamazlarsa özel öneme sahip konularda senatolar oluşturulmaktadır (Knörzer, 2008: 48). Senato, kurul başkanı olarak Başkan, başkan yardımcısı, tüm bölüm müdürleri ve en az 3 denetim biriminin müdüründen oluşmaktadır (Bundesrechnungshof Act, 1985: Article 13).

Bölüm senatoları ise ilgili kıdemli denetim müdürü ve denetim biriminin başı olan denetim müdürü ile diğer bölümlerden bir birimin denetim müdüründen oluşmaktadır (Bundesrechnungshof Act, 1985: Article 11).

Sayıştay yönetim kurulu yıllık raporlar gibi temel konularda ya da birden fazla denetim bölümünü ilgilendiren konularda karar alma organıdır. Başkan, başkan yardımcısı, kıdemli denetim müdürü (9 denetim bölümünün müdürü) ve pek çok denetim müdüründen (denetim birimlerinin müdürleri) oluşur ve burada kararlar oyçokluğu ile alınmaktadır (Bundesrechnungshof, 2014c).

3.1.1. Denetim Bölümleri ve Birimleri

Sayıştay, denetim bölümlerine ve birimlerine ayrılmakta, her birim önceden belirlenen alanlarda çalışmalar yapmaktadır.

Denetim bölümlerinin başında kıdemli denetim müdürü bulunmakta, bölümlerinin yönetiminde etkinlik, verimlilik ve düzenlilikten bu kişiler sorumlu olmaktadır. Bölgesel denetim ofisleriyle ilgili konular, kıdemli denetim müdürünün sorumluluk alanına girmektedir. Ayrıca her bir kıdemli denetim müdürü, özel öneme sahip bulunan konularda başkan ve başkan yardımcısının bilgilendirilmesinden sorumlu bulunmaktadır (Standing Orders of the Bundesrechnungshof, 1997: Article 6).

¹ 9 denetim bölümünün müdürleri

² 48 denetim biriminin müdürleri

İdari fonksiyon, Sayıştayın başkanlık bölümünün sorumluluk alanındadır (Bundesrechnungshof, 2014c). Başkanlık bölümü, Sayıştay ve denetim ofislerinin bütçesinden sorumludur. Bunlara ek olarak, varlıklar ve personel yönetimi, faaliyetlerin organizasyonu ve iletişim teknolojileri bu bölümün sorumluluk alanına girmektedir. Bu 9 denetim bölümü ve sorumluluk alanları ise şu şekildedir (Bundesrechnungshof, 2014ç):

Bölüm 1, denetimlere rehberlik etmekte, bu rehberlikte idari reformların yanı sıra bütçe kanunlarına vurgu yapmaktadır. Bu bölüm, meclisin iki kanadının yanı sıra Federal Hükümete bağlı olarak aralarındaki koordinasyonu sağlamaktadır. Ayrıca Meclis Kamu Hesapları Komitesi ile irtibattan da sorumludur.

Bölüm 2'nin denetim çalışmalarını temel devlet kurumları oluşturmaktadır ve bölüm Meclis Tahsisat Komisyonu ile irtibattan sorumludur. Bölüm 3 ise Federal Yönetimin alanına giren posta hizmetleri ve demiryolu sektörüyle alakalı çalışmalar yapmaktadır.

Bölüm 4, iç güvenlik hizmetleri ve savunma bütçesi ile ilgilenmektedir. Bölüm 5 ise sivil ve askeri ulaştırma ve yol yapım çalışmaları gibi Federal Ulaştırma Bakanlığı bütçesinin denetiminden sorumludur.

Bölüm 6, temelde Federal Eğitim ve Araştırma Bakanlığı ve Federal İstihdam Ajansı bütçesini denetlerken, Avrupa Birliği ile ilgili konularla ilgilenmektedir. Bölüm 7, personel yönetimi, yapısal ve yönetsel organizasyonlarda, kurum içi destek hizmetleri, personel harcamaları ve bilgi teknolojileri konularında kesişen denetim çalışmalarıyla ilgilenmektedir.

Bölüm 8'in görev alanını, Mali ve Gümrük İdaresi, Federal Maliye Bakanlığı, Federal Ekonomi Bakanlığı, Tüketici Koruma, Teknoloji ve Gıda, Tarım Bakanlığı oluşturmaktadır. Bölüm 9 ise, sağlık, rehabilitasyon, sosyal yardımlar gibi sağlık ve emeklilik sigortası konularına odaklanmıştır.

Denetim birimlerinin başında denetim müdürleri bulunmaktadır. İlgili kurul kararlarına dayanarak denetim müdürü, prosedürlerin belirlenmesinde, ilgili birimin etkinlik, verimlilik ve düzenliliğinden sorumludur. Ayrıca özellikle planlama, hazırlık, uygulama, tüm denetimin özetlenmesi ve danışmanlık görevleri gibi bölgesel denetim ofislerinin alanındaki ilgili konularla da ilgilenmektedir (Standing Orders of the Bundesrechnungshof, 1997: Article 7).

Her bir denetim bölümünün içerisinde denetim destek birimi oluşturulabilmektedir. Bu birimlerin amacı kıdemli denetim müdürü ve denetim müdürlerine yardımcı olmaktır. Bölgesel denetim ofisleriyle birlikte hareket etmektedirler. Denetim destek birimleri, özellikle karmaşık ve zor bölüm çalışmalarında yardımcı görevi görmektedirler (Standing Orders of the Bundesrechnungshof, 1997: Article 8).

Almanya Sayıştayında her bölümün uzmanlık alanı belirli konularla ve alanlarla sınırlandırılmakta ve sorumluluk alanlarına göre bu bölümlerin ve birimlerin çalışmalarını yürütmeleri, böylece her bölüm ve birimin faaliyetlerinde uzmanlaşmaları sağlanmaktadır.

3.1.2. Denetim Ofisleri

1 Ocak 1998 tarihinden beri, Sayıştay resmi fonksiyonlarını yerine getirirken denetim ofislerinin yardımını almaktadır. Bu birim eski “ön-denetim ofislerinin” yerini almıştır. Günümüzde denetim ofisleri, sadece Sayıştayın işlemlerini yerine getirmektedir (Knörzer, 2008: 48). Sayıştay faaliyetlerine, Berlin, Frankfurt, Hamburg, Hannover, Coblenz, Münih ve Stuttgart’taki 7 bölgesel denetim ofisi yardımcı olmaktadır (Bundesrechnungshof, 2014c).

Federal bölgesel denetim ofisleri ağı, Sayıştayın federal mali yönetimi denetleme misyonunda ona destek sağlamaktadır. Bu ofisler, Sayıştaya profesyonel ve teknik rehberlik sağlama amacındadırlar. Denetim ofisleri görevlerini yerine getirirken Sayıştayın direktiflerine dayanmakta ve Sayıştayın tabi olduğu yürürlükteki düzenlemelerle bağlı bulunmaktadırlar. Yaklaşık 520 civarındaki personel bu ofislerde istihdam edilmekte ve görev yapmaktadır (Bundesrechnungshof, 2014d).

Bölgesel denetim ofislerinin nerelerde kurulacağı ve çalışmalarına devam edecekleri Sayıştay tarafından belirlenmektedir. Bu ofislerin çalışanları Sayıştay başkanı tarafından atanmaktadır (Bundesrechnungshof Act, 1985: Article 20a). Bölgesel denetim ofisleri Sayıştaya bağlı olarak onun idari ve teknik gözetimi altında faaliyet gösterirken, Sayıştayın talimatlarına bağlı olarak onun ihtiyaçları ve istekleri doğrultusunda, Sayıştayın yaptığı dış denetim faaliyetlerine yardımcı olarak ek denetimler yapmaktadırlar (Federal Budget Code, 1969: Article 100).

Özetle bölgesel denetim ofisleri, Sayıştayın denetim ve gözetimi altında, Sayıştay direktiflerine uygun olarak faaliyet gösteren, Sayıştaya bağlı olarak denetim faaliyetlerine yardımcı olan birimlerdir.

3.2. Sayıştayın ve Üyelerinin Hukuki Statüsü

Sayıştay, yüksek federal otorite olarak, hükümetten bağımsız [bir kurum olarak] gerçekleştirdiği denetimlerde sadece yasalarla bağlı bulunmaktadır. Sayıştayın yasal fonksiyonu, Federal Hükümet ve Federal Parlamento’ya karar alma mekanizmalarında yardımcı olmaktır (Bundesrechnungshof Act, 1985: Article 1). Sayıştayın statüsü ve fonksiyonların anayasal güvencesini oluşturan, 114. maddesi sadece Sayıştayın varlığının anayasal güvencesini oluşturmakla kalmamakta, görevlerini icra etmesini de garanti altına almaktadır. Bu anayasal hükme göre Sayıştay, federasyonun mali yönetimini, bütçenin düzenliliği ve etkinliğini denetlemektedir. Bu madde ile üyelerin yargısal bağımsızlığı da sağlanmaktadır (Von Wedel, 2005: 80-81).

Sayıştayın kıdemli üyeleri (başkan, başkan yardımcısı, bölüm müdürleri ve denetim birimleri başkanları) Anayasanın 114. maddesine uygun olarak yargı bağımsızlığından faydalanmaktadırlar (Knörzer, 2008: 47). Anayasanın 114. maddesinin 2. bendinde, Sayıştay üyelerinin kamu mali yönetiminde uygunluk, düzenlilik ve performans incelemelerinde ve hesapların denetiminde yargı bağımsızlığından faydalanacakları ve Sayıştayın yetkilerinin federal yasalarla belirlendiği belirtilmektedir (Basic Law, 1949: Article 114/2). Sayıştayın ve üyelerinin bağımsızlığı anayasa ile güvence altına alınmaktadır. Üyelerinin bu statüsü ile görevlerini yaparken çeşitli baskılardan uzak kalarak, tarafsızlık ilkesine göre hareket etmeleri amaçlanmaktadır.

Anayasa'da belirtilen bu maddenin anlamına göre, üyeler görev süreleri dolmadan yalnızca, kanunda belirtilen prosedürlere bağlı olarak ve yalnızca bu sebeplerle, sadece mahkeme kararından dolayı kendi istekleri dışında emekli edilebilirler, başka bir göreve tayin edilebilirler ya da devamlı ve geçici olarak görevlerinden uzaklaştırılabilirler. Ayrıca mesleki durumlarıyla alakalı herhangi bir talimatı kabul etme zorunlulukları bulunmamaktadır (Knörzer, 2008: 47).

Yüksek denetim kurumu olan Sayıştay kamu kurumlarını denetlerken, kendi mali durumu da denetime tabi tutulmaktadır. Sayıştay hesapları meclisin iki kanadı tarafından incelenmekte ve denetlenmektedir (Federal Budget Code, 1969: Article 101).

3.3. Sayıştayın Denetim ve Tavsiye Fonksiyonu

Sayıştayın fonksiyonları denetim ve tavsiye olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Anayasa ve ilgili kanunlarla bu görevleri tanımlanmıştır.

3.3.1. Denetim Fonksiyonu

Bütçe dışı ve ticari fonları da içine alacak şekilde Federasyonun mali denetiminden Sayıştay sorumludur (Federal Budget Code, Article 88). Sayıştayın görev alanı sadece temel kamu kurumları olarak kalmamakta, federasyonla ilişkili olan birçok kurum Sayıştayın denetim alanı içerisinde yer almaktadır.

Denetim çalışmaları, kamu sektörü yönetiminde etkinlik, uygunluk ve düzenliliği sağlamak, performansı geliştirmek ve eksikliklerden kaçınmak amacıyla tasarlanmıştır. Denetim çalışmaları, Parlamentonun iki kanadına da mali yönetimde destek sağlamaktadır. Mali yönetimde ortaya çıkan sorunları ve zayıflıkların nedenlerini ortaya koymak ve çözüm önerileri getirmek de Sayıştayın görevleri arasındadır (Audit Rules of the Bundesrechnungshof, 1997: Article 3). Sayıştaya sadece denetim faaliyetlerini gerçekleştirme görevi verilmemekte aynı zamanda ondan mali yönetimdeki aksaklıkların çözümünde de rol alması beklenmektedir.

Sayıştay denetim çalışmalarının mahiyetini ve zamanlamasını belirlemede serbest olduğu gibi alan araştırması da yapabilmektedir. Denetim çalışmalarını gerçekleştirirken gerekli bilgi, kayıt ve harcama belgelerine erişim hakkı bulunmaktadır. Yıllık denetim programları kaleme alınırken denetim başlıkları seçilmektedir ve bu başlıklar seçilirken Sayıştay önceliklerini belirleme ve örnek denetimlere karar vermede serbesttir. Denetimi programlamanın ana amacı, federal mali yönetime bakışta güvenilirliği sağlamak ve denetimdeki boşluklardan kaçınmaya çalışmaktır. Denetim başlıkları seçilirken, denetim çalışmaları sırasında toplanan bilgilere, kamusal medya tarafından bildirilen konulara ve vatandaşların bildirimlerine de dayanılmakta bu hususlar göz önünde bulundurularak denetim başlıkları seçilmektedir. Ayrıca Sayıştay, Parlamento ve ilgili komiteler tarafından istenen denetim taleplerine mümkün olan kapsamda karşılık vermektedir (Bundesrechnungshof, 2015a). Sayıştayın denetim faaliyetlerini eksiksiz olarak yerine getirmesi için gerekli tüm düzenlemelerin yapılmaya çalışıldığı görülmektedir. Böylece Sayıştayın gerçekleştirdiği denetim faaliyetlerinin sağlıklı olması amaçlanmakta, denetim faaliyetlerindeki eksikliklerin önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

Sayıştay denetimleri, idari faaliyetlerde daha önceden belirlenmiş kriterlerin yerine getirildiğinin doğrulaması amacını taşımaktadır. Söz konusu kriterler; düzenlilik, uygunluk ve etkinliktir (Knörzer, 2008: 49). Sayıştay kamu mali yönetiminde, hem mali denetim hem de performans denetimini gerçekleştirmektedir (Bundesrechnungshof, 2015b).

Sayıştay düzenlilik ve uygunluk denetimi yaparken, kanunlara, bütçeye ve ilgili yönetmeliğe, hükümlere ve kurallara riayet edilip edilmediğini incelemektedir (Bundesrechnungshof, 2015b). Sayıştayın denetim yaklaşımı, federal bütçe yasası ile ortaya konulmakta, bu yaklaşım mali yönetimde doğruluk prensibi ve düzenlemelerle; bütçe yasası, hesapların ve destekleyici belgelerin uyumluluğunun ortaya konulması olarak belirtilmekte ve mali denetim bu çerçevede gerçekleştirilmektedir. Ayrıca fonların verimli ve ekonomik yönetilip yönetilmediği ve faaliyetlerin daha az kaynakla gerçekleştirilip gerçekleştirilemeyeceği de incelenmektedir. Sayıştay denetim birimlerinin temel sorumluluk alanı, merkezi fonların harcanması ve toplanmasında yasal kriterlere ve bütçede başlangıçta konulma amaçlarına uygun olmasını garantilemektir (NAO, 2001: 119).

Ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik kriterleri altında gerçekleştirilen performans denetimi sırasında denetçiler, kamu yönetiminde etkinliğin sağlanmasına ve personel istihdamına özel bir önem vermektedirler. Etkinlik denetimi, istenen amaçlara ulaşıp ulaşılamadığı/ulaşılamayacağı ve yürütülen programın yeterli olup olmadığının belirlenmesinde giderek artan bir önem taşımaktadır. Özellikle büyük ölçekli hükümet yatırımları ve hükümet projelerinde etkinlik denetimine başvurulmaktadır (Bundesrechnungshof, 2015b).

3.3.1.1. Denetimin Kapsamı

Sayıştay denetiminin kapsamı anayasa ve ilgili kanunlarla düzenlenmiştir. Sayıştay denetiminin kapsamıyla ilgili pek çok madde Federal Bütçe Kodu olarak bilinen kanunla düzenlenmektedir.

Sayıştayın denetim alanı özetle şu şekilde belirtilmektedir (Audit Rules of the Bundesrechnungshof, 1997: Article 2(1)): Tüm federal devlet daireleri ve kurumları, federal bütçe dışı fonlar ve federal ticari fonlar (Federal Budget Code, Article 88), federal kamu hukuk organları (Federal Budget Code: Article 111, 112), Bütçe Prensipleri Kanunu 55(1)'inci maddedeki anlamıyla kamu hukuk kurumları, spesifik durumları bulunan özel hukuka tabi kuruluşlar, federal hükümetin yönetiminde ortaklığı bulunan özel hukuk girişimleri ve kanunlarla belirlenen diğer kurumlar.

Sayıştayın denetim yetkisi sosyal güvenlik kurumları ve federasyonun ortaklığının bulunduğu özel hukuk girişimlerinin faaliyetlerini de içermektedir. Bu denetim fonksiyonunun kapsamı savunma, yol çalışmaları, vergilendirme ya da ortağı olduğu Alman Demiryolları AG (daha önceden kamulaştırılan alman demiryolları), Posta AG ve Telekom AG (Daha önceden kamulaştırılan Posta ve Telekomünikasyon ofisi) gibi pek çok alandan oluşmaktadır (Bundesrechnungshof, 2015c).

Federal Bütçe Yasasının 91'inci maddesi Federal yönetim dışındaki üçüncü tarafların denetimi başlığını taşımaktadır. Bu maddeye göre, kanunda aksi durumlar belirtilmedikçe Sayıştay federal yönetim dışındaki kuruluşların denetimini de yapabilmektedir. Örneğin, bu kuruluşların Federal bütçeden karşılanan faaliyetleri varsa ya da bu kuruluşların masrafları Federasyon tarafından karşılanıyorsa, federal mal ve varlıkları yönetiyorsa, federal hibe alınmışsa ya da özel hukuk çerçevesinde kurulmuş olan kuruluşların çoğunluk hissesi doğrudan ya da dolaylı olarak Federasyona aitse bu kurum ve kuruluşlar Sayıştay tarafından denetlenebilmektedir (Federal Budget Code, 1969: Article 91).

Federal Bütçe Kodu'nun 89'uncu maddesi, "denetimin kapsamı" başlığını taşımaktadır. Bu maddeye göre denetim kapsamı şu şekildedir (Federal Budget Code, 1969: Article 89):

- Gelir, ödemeler, harcamalardan kaynaklı taahhütler, varlık ve yükümlülükler,
- Gelir ve harcama etkileri olan programlar,
- Harcama ve gelirler için oluşturulan geçici hesaplar,
- Bağımsız idareler için tahsis edilen fonların istihdamı (kendi kendini yöneten fonlar).

Ayrıca aynı maddeye göre Sayıştayın, denetim alanının sınırlandırılmasında ve bazı özel hesapların denetiminden kaçınma hususunda takdir yetkisine sahip olduğu da belirtilmektedir.

Denetim çalışmalarında, finansal yönetimde uygunluk ilkesi ve düzenlemelere uyulup uyulmadığı hususunda özellikle aşağıda belirttiğimiz konular öne çıkmaktadır. İncelenecek konular Federal Bütçe Kodu'nun 90'ıncı maddesinde şu şekilde sıralanmaktadır (Federal Budget Code: 1969, Article 90):

- Bütçe kanunu ve hesap tahminlerine uyulup uyulmadığı,
- Gelir ve ödemelerin düzgün olarak doğrulanıp doğrulanmadığı ve makbuzlarla desteklenip desteklenmediği ve bütçe ve sermaye hesaplarının düzgün şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı,
- Fonların etkin ve iktisadi yönetilip yönetilmediği,
- Daha az insan ve materyal/kaynak kullanılmasının imkan dahilinde olup olmadığı ya da etkinliğin sağlanıp sağlanmadığı.

Bu denetimler sadece hesapların ve projelerin tamamlandıktan sonra denetlenmesi olarak karşımıza çıkmamakta, harcama yapılırken ve proje devam ederken de Sayıştay denetim ve inceleme yetkisine sahip olmaktadır. Fakat, bu sadece başlangıçta alınan kararlara uyulup uyulmadığının denetlenmesi olarak karşımıza çıkmaktadır (NAO, 2001: 120). Sayıştay denetimleri yürütme organının karar alma sürecine müdahale anlamı taşımamaktadır ve müdahale etmeme prensibi uygulanmaktadır. Denetim harcama sonrası gerçekleştirilmekte, fakat mali konularda hükümet ve meclise yol gösterici ve öneri sunucu merci olarak yardımcı olma görevi bulunmaktadır. Denetim bulgularına dayanarak, Sayıştay var olan sorunlara ilişkin görüş ve önerilerini sunmaktadır (Zavelberg, 1996: 202).

Sayıştayın denetlediği kurum ve kuruluşların sayısı oldukça fazladır. Sadece federal temel kamu kurumları dış denetim kapsamına alınmakla yetinilmemiş, federasyonla çeşitli şekillerde ilişkili bulunan kurumlar, kuruluşlar, projeler vb. faaliyetlerde Sayıştayın denetim alanına sokulmuştur. Böylece federasyonu ilgilendiren tüm kamu mali yönetimi, denetime tabi tutulmaya çalışılmıştır.

3.3.1.2. Denetim Bulguları ve Raporlar

Sayıştayın denetlenen kurumlara gönderdiği "Management Letters"da denetim bulguları ortaya konulmaktadır. Denetlenen kurumlar, denetim bulgu ve sonuçlarıyla ilgili belirli bir süre içerisinde Sayıştaya görüş bildirmektedirler. Sayıştay, denetim sonuçlarını diğer hükümet kurumları ve bütçe (ödenek) komisyonuna bildirebilmektedir. Buna ek olarak temel yapıdaki denetim bulgularını ve büyük mali etkiye sahip olanları Federal Maliye Bakanlığı'nın dikkatine de sunabilmektedir (Bundesrechnungshof, 2015ç).

Sayıştay, denetlenen kurumlara yorumlarını sunmaları için denetim bulgularından oluşan “management letters” (denetim bulguları) yollamakta ve yıllık raporları (Faaliyet raporları) da yayınlamaktadır. Sayıştay yıllık raporları hem Federal Konsey ve Federal Meclis’e, hem de Federal Hükümet’e sunmaktadır (Bundesrechnungshof, 2015c).

Gözlemler olarak bilinen Sayıştay yıllık raporları, parlamentonun hükümetin hesaplarını onaylamasında anahtar bir rol oynamaktadır. Mali yıl bitimini takip eden ikinci sonbaharda rapor parlamentoya sunulmaktadır. Bu gözlemler parlamentoda kamu hesap komitesi tarafından tartışılmaktadır. Daha sonra hem parlamentoya hem de basına bu bilgiler verilmektedir (NAO, 2001: 121). Böylece, federal yönetimin bütçe ve iktisadi yönetimindeki eksikliklerin zamanında yasama organlarına iletilmesi sağlanmaktadır. Yıllık raporun içeriği genel olarak şu şekildedir ve (Knörzer, 2008: 50):

- Federal yönetim bütçesi ve iktisadi yönetimine ilişkin bulgular,
- Alınacak önlemlere ilişkin somut önerileri içeren özel denetim bulguları,
- Sayıştayın tavsiyeleri,
- Sayıştay önerilerinin, özel durumlarla uyumu yıllık raporların içeriğini oluşturmaktadır.

Sayıştay ayrıca önemli konularda hem meclisin iki kanadı hem de hükümete sunulmak üzere özel raporlar da hazırlamaktadır (Bundesrechnungshof, 2015c). Bu raporlar, özellikle Meclis ve parlamentonun gecikmeksizin bilgilendirilmesini gerektiren hallerde hazırlanmaktadır (Knörzer, 2008: 50).

Sayıştay denetim sonuçlarını management letters, yıllık rapor gibi çeşitli enstrümanlarla, hem Federal Parlamento hem de hükümete bildirmektedir. Ayrıca Sayıştay, özel öneme sahip konularda özel raporlar hazırlamakta ve denetim bulgularını yasama ve yürütme organına sunmakta böylece devamlı bir koordinasyon sağlanmaktadır.

3.3.2. Tavsiye Rolü

Sayıştayın denetim faaliyetleri dışında diğer görevi de tavsiye fonksiyonudur. Sayıştay daha önceki denetimlerinden elde ettikleri bulgular temelinde önerilerde bulunmakta ve denetlenen kurumlara, parlamento ve federal yönetime danışmanlık yapmaktadır. Bu danışmanlık faaliyetlerinin önemi giderek artmakta ve kamu mali yönetiminde kalitenin geliştirilmesinde, yukarıya dönük tasarruflar ve gelirlerin artırılmasında önemli işlevler görmektedir (Bundesrechnungshof, 2015c).

Sayıştay, politik değerlendirmeler yapmak veya politik etkileri olan çözümler üretmek sorumluluğunda değildir. Fakat alınan politik kararlarla ilgili beklentileri ve koşulları ve bunların muhtemel yansımalarını incelemek ve Parlamenta bildirerek, onun sorumluluğundadır (Köse, 2007: 130).

Sayıştay denetim altındaki tüm kurumlardan denetim amaçlı bilgi ve belge talep etme yetkisine sahiptir. Yürütme organı, mali etkiye sahip herhangi bir düzenleme, hüküm ya da kural koyacağında bunu Sayıştaya bildirmektedir. Dahası muhasebe ve denetim konularıyla ilişkili konularda Sayıştayın onayı istenmekte ya da Sayıştaya danışılması gerekmektedir (Bundesrechnungshof, 2015d).

Mali sistem ve düzenlemelerle ilgili, önemli mali sonuçları olan mevzuat çalışmalarında Sayıştay, Bakanlıklara danışmanlık yapmaktadır. Bu çalışmalar yıllık (faaliyet) raporunun bir bölümünde özetlenmektedir. Bütçe görüşmelerinin bir bölümü olan, Parlamentoda ilk bütçe önerisinde bulunulmasından sonraki görüşmelere Sayıştay da katılmaktadır. Hükümetin bütçe planlarının geliştirilmesi süreci, Sayıştayın da katılımını içermektedir (NAO, 2001: 119). Bütçe hazırlama sürecindeki rolünün yanında hükümetin ve meclisin bilgi talepleri doğrultusunda önemli mali konularla ilgili hazırladığı raporlarla da danışmanlık faaliyetleri yapmakta, tavsiyelerini sunmaktadır (Zavelberg, 1996: 206).

Sayıştay danışma faaliyetlerini gerçekleştirirken yürütme ve yasama organlarıyla yakın işbirliği içerisinde bulunmaktadır. Sayıştayın bütçe hazırlama sürecindeki rolü danışmanlık faaliyetlerinin yalnızca bir kısmını oluşturmakta, pek çok mali konuda meclis ve hükümete tavsiyelerde bulunmaktadır.

3.3.3. Yaptırım Yetkisi

Daha önce de belirttiğimiz gibi, Sayıştayın politik kararlar üzerinde bir yargı yetkisi bulunmamaktadır. Alınan kararların etkilerini ve gerekçelerini bildirmekte ve bu kararları incelemektedir. Bu kararlar üzerindeki yetkisi sadece, uygulanan prosedürün yürürlükteki kanuna, kurallara uyup uymadığını incelemek ve kontrol etmektir (Bundesrechnungshof, 2015e). Sayıştay denetimi sadece kamu mali yönetiminde, mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi olarak gerçekleşmektedir. Sayıştayın karar alıcı pozisyonu ve yaptırım yetkisi bulunmamaktadır.

Kamukurumlarının Sayıştayın tavsiyelerine uymaz orunluluğubulunmamaktadır fakat onun ortaya koyduğu argümanların güvenilirliği ve profesyonelliğine bağlı olarak tavsiyelerinin dikkate alınması gereksinimi bulunmaktadır. Meclis Tahsisat Komitesi ve Kamu Hesapları Komitesi, Sayıştayın yıllık raporlarında ele aldığı sorunların etkin bir şekilde ele alınması konusunda çalışmalar yapmaktadır. Bu komiteler Sayıştay raporlarını incelemekte ve dikkate almaktadır (Bundesrechnungshof, 2015f).

Sayıştayın kamu çalışanlarının kişisel sorumluluklarını tespit etmesi halinde bunları ilgili yerlere bildirme yetkisi bulunmakta ve ilgili kurumların bu konularla ilgili dikkatini çekmektedir. Sayıştay, sivil çalışanların kişisel sorumluluklarıyla ilgili durumları managements letters ya da özel raporlarla parlamentoya bildirmektedir. Disiplin suçları ya da ceza kanununa karşı bir suçtan şüphelendiği durumlarda ise bu durumu federal savcıya bildirmekte ve bu çeşitli davalara neden olabilmektedir.

Disiplin suçlarında, para cezasından işten atılmaya kadar varan çeşitli yaptırımlarla ilgili olarak ilgili mahkeme karar verebilmektedir. Ayrıca ceza gerektiren bir suç mevcutsa mahkeme hem para hem de hapis cezası verebilmektedir (NAO, 2001: 120).

Özetle, Sayıştayın denetim yetkisinin sınırları ve yaptırımları anayasa ve kanunlarla belirlenmiş durumdadır. Sayıştayın bir mahkeme gibi yargılama ve yargılama sonucunda yaptırım uygulama yetkisi bulunmamakla birlikte ilgili yasal mercilere söz konusu bulguları iletme görevi bulunmaktadır.

SONUÇ

Demokratik yönetim anlayışının oluşması ve yerleşmesiyle birlikte devletin mali nitelikli işlemlerinin denetlenmesi gereksinimi artmış, kamu mali yönetimi denetimi giderek artan bir önem kazanmıştır.

Almanya'da Sayıştay denetiminin tarihi çok daha eskilere dayanmaktadır fakat zamanla dış denetim günümüzdeki anlamını kazanmış, denetim faaliyeti sadece kamu hesaplarının mali denetimi ile sınırlandırılmaktan çıkarak aynı zamanda Sayıştay performans denetimi görevleri de yüklenmiştir.

Almanya'da kamu mali yönetimin denetimi eyalet denetim mahkemeleri ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilirken bu kurumlar arasında bir yetki hiyerarşisi söz konusu değildir. Kamu mali yönetimi denetiminden genel yapı bu şekilde olmakla birlikte, hem federal mali yönetimi hem de eyaletlerin mali yönetimini ilgilendiren pek çok konuda bu kurumlar birlikte denetim gerçekleştirmektedirler. Almanya Sayıştayının yapısı anayasa ile belirlenmiştir. Anayasa'da Sayıştayın denetim alanına giren konular belirtilerek söz konusu bu denetimleri sadece Sayıştayın gerçekleştirebileceği hükmüne yer verilmiştir.

Sayıştay denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken yasama ve yürütme organlarından bağımsız ve özerk yapısı bulunmaktadır. Denetim prosedürü mevzuatla çizilmiş olan Sayıştay dış denetim faaliyetlerini üyeleri ve denetçileri aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Ayrıca Sayıştay üyelerinin hukuki statüsü de denetim faaliyetleri gibi anayasa ile güvence altına alınmıştır.

Sayıştayın görev alanı, yetkileri ve denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken uygulayacağı prosedür gibi Sayıştayın danışmanlık statüsü de Anayasa ve ilgili yasalarla belirlenmiştir. Almanya Sayıştayı kamu mali yönetiminde dış denetim faaliyetlerini gerçekleştirmenin yanı sıra hem Federal Parlamentonun iki kanadına hem de Federal Hükümete görevlerine yardımcı olmak amacıyla tavsiyelerde bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- Bayar, Doğan (2008), Mali Denetim Nedir, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Maliye Dergisi, Sayı 155, Temmuz-Aralık 2008,1-10.
- Bundesrechnungshof (2014a), Institutional Relations, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/zusammenarbeit> (Erişim Tarihi: 11.7.2014).
- Bundesrechnungshof (2014b), German State Courts of Audit, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/zusammenarbeit/landesrechnungshoeefe> (Erişim Tarihi: 11.7.2014).
- Bundesrechnungshof (2014c), Organization, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/organisation> (Erişim Tarihi: 11.7.2014).
- Bundesrechnungshof (2014ç), Division, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/organisation/abteilungen> (Erişim Tarihi: 11.7.2014).
- Bundesrechnungshof (2014d), Regional Audit Offices, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/organisation/pruefungsaemter> (Erişim Tarihi: 11.7.2014).
- Bundesrechnungshof (2015a), Scope and Depth of Audit Work, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/der-bundesrechnungshof-entscheidet-ueber-die-pruefung> (Erişim Tarihi: 3.3.2015).
- Bundesrechnungshof (2015b), Regularity, Compliance and Performance Auditing, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/pruefungsmassstaebe-sind-ordnungsmaessigkeit-und-wirtschaftlichkeit> (Erişim Tarihi: 3.3.2015).
- Bundesrechnungshof (2015c), Auditing and Advisory Functions, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/aufgaben> (Erişim Tarihi: 3.3.2015).
- Bundesrechnungshof (2015ç), Management Letters Leading to a Constructive Dialogue with Departmental Policymakers, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/pruefungsmittelungen-des-bundesrechnungshofs-dienen-auch-dem-kritischen-dialog> (Erişim Tarihi: 3.3.2015).
- Bundesrechnungshof (2015d), Regular Information and Audit Access, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/der-bundesrechnungshof-ist-zu-informieren> (Erişim Tarihi: 13.3.2015).
- Bundesrechnungshof (2015e), No Audit of Policy Decisions, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/der-bundesrechnungshof-hat-politische-entscheidungen-zu-respektieren> (Erişim Tarihi: 13.3.2015).

- Bundesrechnungshof (2015f), No Powers of Enforcement, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/der-bundesrechnungshof-hat-keine-exekutivgewalt> (Erişim Tarihi: 15.3.2015).
- Bundesrechnungshof Public Information Service (April 2015), "The Bundesrechnungshof and its Field Offices", Edited by: Martin Winter and Dieter Naumann, W. Kohlhammer Druckerei GmbH&Co. KG, Stuttgart, <https://www.bundesrechnungshof.de/en/veroeffentlichungen/the-bundesrechnungshof-and-the-regional-audit-offices> (Erişim Tarihi: 12.12.2015).
- Can, İsmail (2004), "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", Maliye Dergisi, Sayı 145 (Ocak-Nisan), http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf.
- Cornelia, Dobre (2012), "Great Britain and Germany Supreme Audit Institutions", Annals of Faculty of Economics, Vol 1, Issue 1.
- Department for International Development (2004), "Characteristics of Different External Audit Systems, Briefing", This Guidance is Part of the Policy Division Info Series. Ref no: PD Info 021, <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.dfid.gov.uk/aboutDFID/organisation/pfma/pfma-externalaudit-briefing.pdf> (Erişim Tarihi: 22.11.2014).
- European Union (2012), "EU-Report of German Audit Institutions", <http://www.bundesrechnungshof.de/en/veroeffentlichungen/sonderberichte/dateien/eu-report-of-german-audit-intitutions-2012> (Erişim Tarihi: 22.11.2014).
- INTOSAI, "ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public-sector Auditing", <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf> (Erişim Tarihi: 22.11.2014).
- Knörzer, Thomas (2008), "The Budget System of the Federal Republic of Germany", Bundesministerium der Finanzen, November, Berlin.
- Köse, Ömer (2007), Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim, Sayıştay Başkanlığı, 145. Yıl Yayınları, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım, Ankara.
- Maher, Neva (2013), "How Supreme Audit Institution Should Perform and is to be Managed for External Audit (Independent SAI as a Precondition for Four Pillars)", <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/NISPAcee/UNPAN014820.pdf> (Erişim Tarihi: 17.02.2014).
- Mutluer, Kamil; Erdoğan, Öner ve Ahmet, Kesik (2011), Bütçe Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Güncellenmiş 3. Baskı, Şubat, İstanbul.
- NAO (2001), "State Audit in the European Union", http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/befa05/State_Audit_Book2.pdf (Erişim Tarihi: 17.7.2014).

- Simson Rebecca; Natasha, Sharma ve Imran, Aziz (2011), "A Guide to Public Financial Management Literature; For Practitioners in Developing Countries", Overseas Development Institute, December, London, http://www.who.int/pmnch/media/events/2013/pfm_literature.pdf (Erişim Tarihi: 3.11.2014).
- Standing Orders of the Bundesrechnungshof, 19 November 1997, <https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/rechtsgrundlagen/standing-orders> (12.12.2015).
- The World Bank (2001), "Features and Functions of Supreme Audit Institutions, <http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote59.pdf>(Erişim Tarihi:12.01.2014).
- Von Wedel, Hedda (2005), Public Financial Control in Europe: The Example of The Federal Republic of Germany, In Public Expenditure Control in Europe : Coordinating Audit Functions In The European Union, Milagros Garcia, Crespo (Der.), Edward Elgar Publishing Inc., Massachusettss, USA.
- Zavelberg, Heinz Gunter (1996), Legislatures and Performance Auditing: The German Experience, Performance Auditing and the Modernisation of Government, OECD , France, <http://78.41.128.130/dataoecd/17/55/36144824.pdf#page=202> (Erişim Tarihi: 15.03.2014).
- Basic Law, 23 May 1949, <https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/rechtsgrundlagen/basic-law> (12.12.2015).
- Federal Budget Code, 19. August 1969, <https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/rechtsgrundlagen/federal-budget-code> (12.12.2015).
- Bundesrechnungshof Act, 11 July 1985, <https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/rechtsgrundlagen/bundesrechnungshof-act> (12.12.2015).

PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME (PEB) SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE ALTERNATİF MODELLERİN TÜRKİYE’DE UYGULANABİLİRLİĞİ

Tolga BAL*

ÖZET

Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile 2006 yılından itibaren çıktı-sonuç odaklı bir bütçe anlayışını ifade eden PEB sistemine geçilmiş, alt model olarak ise stratejik planlamaya dayalı PEB sistemi modeli benimsenmiştir. Uygulamasının 10. yılına gelindiğinde, kaynakların şeffaflık, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde etkili, etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak amacıyla oluşturulan stratejik planlamaya dayalı PEB sisteminin kendi etkinliği, etkililiği, verimliliği ve hatta stratejik planlamaya dayalı model yerine alternatif modellerin uygulanabilirliği tartışılır hale gelmiştir.

Bu makalenin amacı PEB sistemi çerçevesinde; son dönemde tartışmaların odağında olan stratejik planlamaya dayalı model yerine alternatif alt modeller olan performans sözleşmesine dayalı ve bütçe formatına dönüştürülmüş modellerin sırasıyla İngiltere ve Hollanda örnekleri ışığında uygulanabilirliğinin değerlendirilmesidir.

Anahtar Kelimeler: Bütçeleme Sistemi, Performans Esaslı Bütçeleme (PEB), Stratejik Planlamaya Dayalı PEB Sistemi, Performans Sözleşmesine Dayalı PEB Sistemi, Bütçe Formatına Dönüştürülmüş PEB Sistemi.

APPLICABILITY OF ALTERNATIVE MODELS IN TURKEY WITHIN THE FRAMEWORK OF PERFORMANCE BASED BUDGETING (PBB)SYSTEM

ABSTRACT

Performance based budgeting (PBB) system, which means an output-result based budget system, has been adopted in Turkey since 2006 with the Public Financial Management and Control the Law no. 5018; and PBB system model based on strategic planning has been adopted as the sub-model. In the 10th year of its implementation, the effectiveness and efficiency of the PBB system based on strategic planning, which was formed to ensure that the resources were used effectively and efficiently in the framework of transparency and accountability, and even the applicability of the alternative models instead of the model based on strategic planning have become debatable.

The purpose of this article is to evaluate applicability of the alternative sub-models, i.e. the system based on performance contract and the system converted into budget format, instead of the system based on strategic planning model, which is recently at the centre of discussions, in the light of the examples of the UK and the Netherlands and in the framework of the PBB system.

Keywords: Budgeting System, Performance Based Budgeting (PBB), PBB System Based on Strategic Planning, PBB System Based on Performance Contract, PBB System Converted into Budget Format

* Sosyal Güvenlik Uzmanı, Ankara Üniversitesi, SBF, Sosyal Bilimler Enstitüsü, ÇEEİ Anabilim Dalı, Doktora Öğrencisi (Tez Aşamasında) tbal@sgk.gov.tr.

GİRİŞ

1970’li yılların sonunda tüm dünyada yaşanan ekonomik krizler; ülkelerin sürekli olarak artan kamu harcamalarını disipline etmesi amacıyla bu kapsamda çeşitli performans ölçütleri ve göstergeleri kullanmalarını gerekli kılmıştır. Kamuda etkililik, etkinlik ve verimlilik problemlerini çözebilmek amacıyla yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde öncelikle gelişmiş OECD ülkelerinde gerçekleştirilen bütçe reformları; performans odaklı olarak girdilerden ziyade çıktı ve sonuçlara yönelik olarak gerçekleştirilmiştir.

Bu kapsamda son 20 yılda birçok OECD ülkesinde; kaynakların hesap verme sorumluluğu çerçevesinde etkili, etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak üzere performans bilgisinin bütçe sürecine dâhil edildiği bütçe sistemi olan “Sonuç-Çıktı Odaklı Bütçeleme Sistemi” olarak da bilinen Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) sistemine geçilmiştir.

PEB sistemini benimseyen gelişmiş ve gelişmekte olan OECD ülkelerine bakıldığında standart bir yapının olmadığı ve sisteme geçiş yapan her ülkenin kendi yapısal koşullarına göre farklı bir yöntem ve model uyguladığı görülmektedir. Diğer taraftan ülke uygulamaları incelediğinde PEB sisteminin; “performans sözleşmesine dayalı PEB sistemi, bütçe formatına dönüştürülmüş PEB sistemi ve stratejik plana dayalı PEB sistemi” olmak üzere üç farklı model ve “sunuma yönelik bütçeleme yöntemi, performans bilgisine dayalı bütçeleme veya dolaylı bağlantı yöntemi ve doğrudan bağlantı yöntemi” olmak üzere üç farklı yöntem çerçevesinde uygulandığı görülmektedir. Sisteme geçiş yönünde düzenleme yapmış olan tüm ülkelerde ortak ve nihai amaç ise performans değerlendirmelerinin kaynak tahsisine temel oluşturması ve bu sonuçlara göre kaynak tahsisinin sağlanmasıdır.

Bu süreçte Türkiye’de de benzer bir reform süreci yaşanmış, birçok ülkede olduğu gibi yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde; mali disiplin, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi PEB sisteminin temel kavramları ön plana çıkmıştır. 2003 yılı sonunda kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile 2006 yılından itibaren sonuç-çıktı odaklı bir bütçe anlayışını ifade eden PEB sistemine geçilmiş, alt model olarak ise stratejik planlamaya dayalı PEB sistemi modeli benimsenmiştir.

Uygulamada 10. yıla gelindiğinde ise, kaynakların şeffaflık, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde etkili, etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak amacıyla oluşturulan stratejik planlamaya dayalı PEB sisteminin kendi etkinliği, etkililiği, verimliliği ve hatta stratejik planlamaya dayalı model yerine alternatif modellerin uygulanabilirliği tartışılır hale gelmiştir.

Bu makalenin amacı, son dönemde tartışmaların odağında olan stratejik planlamaya dayalı PEB sisteminin yerine yine PEB sisteminin temelinde alternatif alt

modeller olan performans sözleşmesine dayalı ve bütçe formatına dönüştürülmüş modellerin uygulanabilirliğinin değerlendirilmesidir.

Bu çerçevede, birinci bölümde PEB sistemine geçiş nedenleri, ikinci bölümde Türkiye’de uygulanan stratejik planlamaya dayalı PEB sistemi, son bölümde ise PEB sistemi çerçevesinde performans sözleşmesine dayalı model kapsamında İngiltere ve bütçe formatına dönüştürülmüş model kapsamında Hollanda örnekleri incelenerek, bu modellerin Türkiye’de uygulanabilirliği değerlendirilmiştir.

1. PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME (PEB) SİSTEMİNE GEÇİŞ NEDENLERİ

PEB sistemi; toplumun istekleri doğrultusunda şeffaflık, mali disiplin ve hesap verme sorumluluğu ilkeleri temelinde kaynakların etkili ve etkin kullanımını sağlama amacı taşıyan bir bütçeleme sistemidir. Bu çerçevede PEB sisteminde; kaynakların kamu idarelerinin amaç ve hedefleri doğrultusunda tahsisi ve kullanılması sağlanmakta, performans ölçümü ve değerlendirmesi yapılarak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığı tespit edilmektedir. Yapılan tespitler sonucu ortaya çıkan performans değerlendirmeleri raporlanarak yayınlanmakta böylece hesap verilebilirlik ve şeffaflık sağlanmaktadır.

Performans esaslı bütçeleme sistemine geçişi gerektiren nedenler arasında kamu mali krizleri, kamu kaynaklarının etkin kullanılmaması, kamu harcamalarının miktarının ve kalitesinin artması, teknoloji alanında yaşanan hızlı değişim ve yeni kamu yönetimi anlayışı yer almaktadır.

Tüm dünyada demokratik sistemlerin gelişimi ile toplumun ihtiyaçları doğrultusunda kamu hizmetleri yerine getirilmektedir. Bu doğrultuda kamu yöneticilerinden kamusal hizmet sunumuna yönelik taleplerde çeşitlilik ve artış ortaya çıkmıştır. Kamusal hizmetlere yönelik toplumsal beklentilerin artması kamu harcamalarının ve vergi yükünün artışı beraberinde getirerek kaynakların kullanımında etkinliği sağlanmasını zorunlu kılmıştır (Curristine, 2005: 128).

OECD ülkelerinde performans esaslı bütçeleme sistemine geçiş için gerçekleştirilen reformların genel olarak ortak amaçları aşağıda yer almaktadır (OECD, 2007: 25; Kristensen vd., 2001: 11-17) :

- Harcamaların kontrolünde, kaynakların tahsisinde etkililiğin ve etkinliğin sağlanması,
- Sonuç-çıktı odaklı yönetim anlayışı çerçevesinde kamu yönetiminde hizmet sunumunda, etkililiğin ve performansın geliştirilmesi,
- Devlet yönetimine ilişkin toplumdaki farkındalığın şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri temelinde artırılarak vatandaş odaklı yönetim anlayışıyla, vatandaşlara daha iyi hizmet sunumunun ve yaşam koşullarının sağlanması,

- Devlet hizmetleri çerçevesinde yürütülen faaliyetlere ilişkin performans verilerinin toplanması ve değerlendirmeye tabi tutulması sağlanarak hangi faaliyetlerin daha etkin, etkili ve verimli olduğunun tespitinin yapılabilmesi.

PEB tek bir yöntem çerçevesinde uygulanmamakta ve her ülke PEB sistemini kendi iç dinamikleri doğrultusunda bir yöntem kullanarak uygulamaktadır. Tüm ülkelerin kendi koşulları doğrultusunda farklı model uygulamalarına karşın OECD, PEB sistemini aşağıda yer alan üç temel unsur çerçevesinde belirlemiştir (Blöndal vd., 2001: 31);

- Her bir program veya kurum için çıktı-sonuç hedeflerinin belirlenmesi ve ölçülmesi,
- Girdi kontrollerinin yumuşatılması ve yöneticilere stratejik amaç ve hedeflere ulaşmaları için hesap verilebilirlik çerçevesinde esnekliklerin tanınması,
- Kaynakların tahsisinin çıktılarla-sonuçlarla doğrudan veya dolaylı şekilde bağlantı kurularak yapılmasıdır.

Görüldüğü üzere kaynakların hesap verilebilirlik, mali disiplin ve şeffaflık ilkeleri temelinde vatandaş (müşteri) odaklı anlayış çerçevesinde etkili, etkin ve verimli kullanımının amaçlandığı PEB sistemi, teorisi basit uygulaması zor olan bir bütçeleme sistemidir.

Bu çerçevede ve söz konusu amaçlar doğrultusunda 1990’lı yılların başlarından 2000’li yılların sonlarına kadar neredeyse tüm gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler kendi koşullarına göre seçtikleri modeller çerçevesinde PEB sistemine geçiş yönünde çalışmalarını tamamlamışlardır.

2. TÜRKİYE’DE UYGULANAN STRATEJİK PLANLAMAYA DAYALI PEB SİSTEMİ

2.1. Türkiye’de PEB Sisteminin Gelişimi

Türkiye’de kamu mali yönetim sistemine ilişkin ilk düzenleme 1924 Anayasası doğrultusunda 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile gerçekleştirilmiştir (Mutluer vd., 2011: 101). Bu Kanun küçük değişikliklerle çağın gerekleri doğrultusunda revize edilerek 2003 yılına kadar 76 yıl (fiilen 79 yıl) boyunca uygulanmıştır.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çerçevesinde Türkiye’de Klasik Bütçe Sistemi ve Planlama Programlama Bütçeleme Sistemi (PPBS) olmak üzere iki bütçe sistemi uygulanmıştır. Devletin piyasaya müdahalesinin sınırlı olması gerektiğini ifade eden klasik liberal düşüncenin bir ürünü olan ve bütçenin denk ve küçük olmasını öngören Klasik Bütçe Sistemi (KBS), devletin ekonomiye müdahalesini gerektirecek bir nedenin yaşanmadığı yıllarda tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de

de uygulanmıştır. Fakat 1929 yılında ABD’de ortaya çıkan ve tüm dünyayı etkisi altına alan Büyük Buhran ile beraber devletin piyasaya müdahale etme gerekliliği doğmuş ve liberal politikalar yerini Keynesyen politikalara bırakmıştır.

Bu süreçte Klasik Bütçe Sisteminin; bütçenin denkliliğini esas alması nedeniyle maliye politikası aracı olarak kullanamaması, hizmet – maliyet ilişkisine önem vermemesi, kısa vadeli bakış açısına sahip olması nedeniyle planlamaya izin vermemesi, girdi odaklı olmasına rağmen harcamaların artış göstermesi, kaynak tahsisinin yalnızca devlet faaliyetlerinin devamlılığını amaçlaması gibi eksiklikleri (Falay, 1995: 103) tüm dünyada görülerek yeni bütçe sistemlerinin geliştirilmesi için çalışmalara başlanmıştır.

Türkiye de bu süreçte dünya konjonktürüne uygun olarak 1960’lı yıllarda planlamaya dayalı kalkınma modelini benimsemiştir. Böylece “Klasik Bütçe Sistemi” dönemin iktisadi ve mali anlayışıyla ters düşmeye başlamış, sistemin söz konusu yetersizliklerinin bariz şekilde hissedilmesiyle bütçe sisteminin değiştirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu süreçte plan ve bütçe ilişkisinin kuvvetlendirilmesi amacıyla 1973 yılında “Planlama Programlama Bütçeleme Sistemine” (PPBS) geçilmiştir. PPBS ile beraber; planlar ve programlar vasıtasıyla hizmet önceliklerine göre kaynakların tahsis edilmesi, bütçeye kaynak tahsisi çerçevesinde plan ve programların işlerliğinin sağlanması amacıyla esneklik kazandırılması, bütçenin ekonomik ve mali bir araç olarak kullanılabilmesi, hizmet-maliyet, maliyet-fayda analizlerinin yapılması amaçlanmıştır.

Ancak uygulamada PPBS kapsamında gerçekleştirilen reformlar kağıt üzerinde kalarak sistem değişikliği bütçe sisteminin adının değiştirilmesinden ibaret olmuştur. Gerçekleştirilen reformlar fiili uygulamada benimsenmeyerek başarıya ulaşamamıştır. PPBS’nin başarısız olmasının nedenleri (Mutluer vd., 2011: 106, Özen, 2008: 178-185); o dönemlerde reformların uygulanması hususunda kararlı bir tutum sergileyebilecek güçlü bir siyasi iktidarın olmaması, plan ve programlar arasında sürekli bir ilişkiyi sağlayacak yapının kurulamaması, devletin temel hizmet alanlarını ifade eden fonksiyonel sınıflandırmanın yapılamaması, performans verilerinin toplanmasının ve raporlanmasının sağlanamaması ve buna temel oluşturacak olan muhasebe sisteminin kurulamaması, hizmet odaklı bir anlayışın yoksunluğu, teknik altyapı yetersizlikleri, kurumlar arasındaki koordinasyon zayıflığı ve analiz tekniklerinin yeterince kullanılamaması olarak sıralanabilir.

PPBS’den hedeflenen sonuçların elde edilememesi ve geleneksel bütçe anlayışının sürdürülmesi kamuda etkinsizliği ve verimsizliği artırarak kamusal hizmet sunumunda etkililiğin, etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasına yönelik reform çalışmalarının başlatılmasına zemin hazırlamıştır. Özellikle bilişim alanında yaşanan teknolojik gelişim de bu süreçte katkı sağlamıştır.

Kamu hesaplarının şeffaflıktan ve hesap verilebilirlikten uzak olması, PPBS uygulamasında stratejik önceliklere odaklanılamaması, PEB sisteminin tüm gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde uygulanması, bütçe denetiminde çoğunlukla hukuki denetime ağırlık verilmesi nedenleriyle PPBS uygulamasının terk edilmesi ve yeni bir bütçe sisteminin oluşturulması kararlaştırılmıştır.

Sonuç-çıktı odaklı bütçeleme sistemine geçiş sürecinin 1995 yılında Kamu Mali Yönetim Projesi ile başladığı söylenebilir. Bu projeyle beraber PEB sisteminin alt yapı unsurlarından olan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ve bütçe sınıflandırma modeli üzerine çalışmalar başlatılmıştır. Bu proje çerçevesinde detaylı bir kurumsal kodlamayla program sorumlularının tespitine, mevcut bütçede var olmayan fonksiyonel sınıflandırmaya, uluslararası karşılaştırmalara, analiz yapılmasına, tüm kamu kurumlarına uygulanmasına imkân vererek hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın oluşturulmasını sağlayan “Analitik Bütçe Sınıflandırması” oluşturulmuştur. Analitik bütçe sınıflandırmasının, ilk kez 2004 yılından itibaren konsolide bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde ve 2006 yılından itibaren tüm kamu kurumlarında uygulanması sağlanmıştır. Böylece bütçe kod yapısı, uluslararası standartları ifade eden GFS (Devlet Mali İstatistikleri) ve AB’de uygulanan ESA (Avrupa Muhasebe Sistemi) kod yapısı ile uyumlu hale getirilmiştir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulaması ise 2004 yılından itibaren genel ve özel bütçeli tüm kamu idarelerinde başlatılmıştır.

Performans esaslı bütçelemeye yönelik çalışmaların hız kazanması ise 10 Aralık 2003 tarihinde TBMM’de kabul edilen ve 24 Aralık 2003’de Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYKK ile olmuştur. Bu Kanun ile Türkiye’de stratejik planlamaya dayalı PEB sistemi resmen benimsenmiş ve pilot uygulamalar doğrultusunda 2006 yılından itibaren tüm kamu idarelerinde uygulanmaya başlanmıştır.

5018 sayılı Kanun ile beraber bütçenin planlama, hazırlama, uygulama, raporlama ve denetim süreçlerini kapsayan tüm kamu kurumları için bütüncül bir performans bütçe modeli oluşturulmuştur. PEB aşamalarına ve araçlarına ilişkin ayrıntılı düzenlemeler ise ikincil mevzuata bırakılmıştır.

PEB sisteminin tüm kamuda yaygınlaştırılması ve yerleştirilmesi için kamu kurumlarında Strateji Geliştirme Başkanlıkları kurulmuştur. Bu kapsamda genel itibarıyla Strateji Geliştirme Başkanlıkları aracılığıyla; stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemenin uygulanması, bütçe kapsamının genişletilmesi, yeni bir iç kontrol

sisteminin oluşturulması, dış denetim kapsamının tüm kamu kurumlarını içine alacak şekilde genişletilmesi ve kamu mali yönetimi ve kontrolüyle ilgili temel yetki ve sorumluluklarının kamu kurumlarına devredilmesi çalışmaları yürütülmektedir.

Görüldüğü üzere Türkiye’de PEB sistemine geçişte 5018 sayılı Kanun kilit rol oynamış ve sisteme geçişi hızlandırmıştır. Sistemin alt yapı unsurları olan tahakkuk esaslı bütçe sistemine ve analitik sınıflandırmaya yönelik 1990’lı yılların sonunda başlayan çalışmalar söz konusu Kanun’dan sonra hızlı bir şekilde tamamlanarak sonuçlandırılmıştır.

2.2. Türkiye’de PEB Sisteminin Yapısı ve İşleyişi

Türkiye’de orta vadeli mali planın, bütçe çağrısının, bütçe hazırlama rehberinin ve merkezi yönetim bütçe tasarısının hazırlanmasından sorumlu olan Maliye Bakanlığı, PEB sisteminin işleyişinde merkezde yer almaktadır. Maliye Bakanlığı merkezi yönetim bütçesi kapsamında kaynak tahsisini yöneten kurum olması bakımından önem arz etmektedir ve yine sisteme yönelik kuralların belirlenmesinden, sistemin işleyişinden, geliştirilmesinden, bütçeleme sürecinde koordinasyonun sağlanmasından da sorumludur (Maliye Bakanlığı, 2004: 1-13)

PEB sürecinde aktif rol oynayan diğer Kurumlar ise Kalkınma Bakanlığı (eski adıyla DPT) ve Sayıştaydır. Kalkınma Bakanlığı stratejik planlama sürecinden, bütçe tekliflerine yön veren orta vadeli programın yayınlanmasından ve yatırım tekliflerinin kesinleştirilmesinden sorumludur. Bütçeleme sürecinin planlama kısmını yöneten Kalkınma Bakanlığı, stratejik planların oluşturulmasında da önemli rol oynamaktadır. Sayıştay ise kesin hesap denetimini ve performans denetimini gerçekleştirmektedir.

Bu kapsamda Sayıştay; merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay, TBMM’ye sunduğu faaliyet raporları ve Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporuyla performans denetimini dış denetim birimi olarak yerine getirmektedir (Maliye Bakanlığı, 2006; 10-17. maddeler, Özen, 2008: 214).

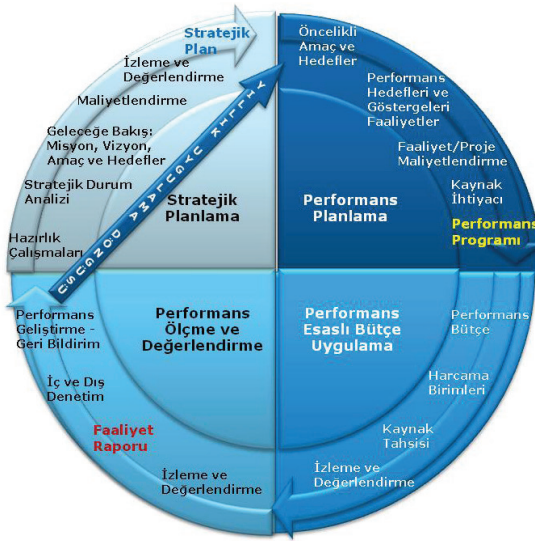
Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarının hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne raporlanmasıdır (5018 sayılı KMYKK, 2003: 68. madde). Yine mevcut sonuçlar kamuoyuna yansıtılarak şeffaflık sağlanmaktadır.

Türkiye’de genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesinden, sosyal güvenlik kurumları bütçelerinden ve mahalli idarelerin bütçelerinden oluşmakta ve kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamamaktadır (5018 sayılı KMYKK, 2003: 12. madde). Merkezi yönetim bütçesi de kendi içerisinde genel, özel ve düzenleyici ve denetleyici kurum bütçeleri olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Stratejik planlamaya dayalı PEB sisteminin aşamaları dört temel kısımda aşağıdaki şekilde de gösterildiği üzere bütünsel bir model çerçevesinde incelenebilir (DPT, 2006: 5-8):

- i. Stratejik Planlama
- ii. Performans Planlama
- iii. Performans Esaslı Bütçe Uygulama (Performans Programına Dayalı Bütçe Uygulaması)
- iv. Performans Ölçme ve Değerlendirme (Performans Denetimi ve Değerlendirme)

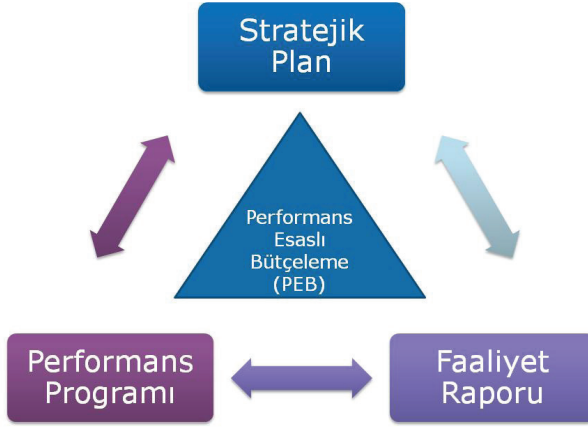
Şekil 1: Stratejik Planlamaya Dayalı PEB Sisteminin Aşamaları



*Şekil yazar tarafından üretilmiştir.

Şekil 1’de görüldüğü üzere stratejik planlamaya dayalı PEB sistemi sürekli bir döngü halinde devam etmektedir. Performans bilgilerinin anlamlı olabilmesi ancak stratejik temele dayanması halinde mümkündür. Dolayısıyla PEB sisteminin Şekil 1’de yer alan bütünsel bir model vasıtasıyla gösterilen aşamaları barındırması gerekmektedir.

Şekil 2: Stratejik Planlamaya Dayalı PEB Sisteminin Temel Araçları: Stratejik Plan, Performans Programı, Faaliyet Raporu



*Şekil yazar tarafından üretilmiştir.

Şekil 2’de görüldüğü üzere Stratejik planlamaya dayalı PEB sisteminin uygulamada “Stratejik Plan, Performans Programı ve Faaliyet Raporu” olmak üzere üç temel aracı vardır. Performans esaslı bütçelemede; temel belge olan stratejik plan çerçevesinde belirlenen misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedefler doğrultusunda oluşturulan faaliyetlere göre kaynak tahsisi yapılması amaçlanmaktadır.

PEB sisteminin etkili ve etkin çalışabilmesi için öncelikle stratejik planlamanın yapılması ve performans programının oluşturulması gereklidir. Stratejik planlama aşamasının ürünü olan stratejik plan ile orta vadeli planlama yapılırken, planın bütçe dönemi uygulayıcısı performans programlarıdır. Stratejik planlamanın sonucu ve performans planlama aşamasının ürünü olan performans programları, performans bütçenin hazırlanmasında temel belge niteliğindedir.

Performans hedefleri ve göstergeleri doğrultusunda faaliyetlerin izlenmesi ve değerlendirilmesi ise sistemde bütçe uygulama aşamasının sonucu ve performans ölçme ve değerlendirme aşamasının ürünü olan faaliyet raporları vasıtasıyla yapılmaktadır. Stratejik amaç ve hedefler doğrultusunda hazırlanan faaliyetler, bütçenin uygulama aşamasında ve sonrasında çeşitli teknikler kullanılarak ölçülmekte, analiz edilmektedir. Performans ölçme ve değerlendirme aşamasında yapılan izleme ve değerlendirme sonucu elde edilen bilgiler çerçevesinde faaliyet raporları vasıtasıyla durum tespiti yapılmakta ve söz konusu belgelerde öngörülen hedeflere ilişkin gerçekleştirmeler kamuoyuna açıklanmaktadır. Böylece şeffaflık ve hesap verilebilirlik temelinde mali disiplin sağlanabilmektedir.

Gerekli tespitler yapıldıktan sonra performans geliştirme işlemleri yapılmakta ve bu işlemlerin sonucunda geri bildirim verilmektedir. Stratejik planlama ile başlayan süreç performans geliştirme çalışmaları ve geri bildirim süreçleriyle tekrar başa dönerek mevcut stratejik plan çerçevesinde yeni bütçe dönemi için oluşturulacak performans programıyla, gerekiyorsa stratejik plan revizesiyle, zamanı geldiyse yeni stratejik plan dönemi hazırlık çalışmalarıyla devam etmektedir. PEB sistemi, böylece içerisindeki girdileri, ölçülebilen değerler aracılığıyla çıktı ve sonuçlara dönüştürürken sürekli gelişimi ve dinamizmi esas almaktadır.

2.3. Türkiye’de Uygulanan PEB Sisteminin Uygulanabilirliğini Etkileyen Unsurlar ve Çözüm Önerileri

Uygulamada stratejik amaç ve hedefler doğrultusunda kaynak tahsisi yapılarak etkililik, bu amaç ve hedeflere en az maliyetle ulaşılması sağlanarak etkinlik ve verimlilik sağlanması hedeflenmektedir.

Türkiye’de stratejik planlamaya dayalı PEB sisteminin uygulanmasıyla beraber kurumlarda zaman içerisinde performans verileri ve stratejik planlama önem kazanırken hedef belirleme kültürü oluşmuş, mali disiplinin yanında şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin değeri artmıştır. Bu ise gelecekte performans yönetiminin ve mali yönetimin birbirine entegre olma sürecini kolaylaştıracak bir husustur.

Diğer taraftan sistemin uygulanabilirliğinin tam olarak sağlanması için öncelikle:

- ✓ Halen uygulamada geleneksel olarak gerçekleştirilen kaynak tahsisinin en azından yarı kamusal mal ve hizmetlerde, işgücü politikalarında performans değerlendirmeleri doğrultusunda yapılması,
- ✓ Kamuda statüye değil performansa dayalı bir ücret sisteminin oluşturulması, en azından performansı yüksek olan çalışanlara ve sektörler ek avantajlar sağlanması,
- ✓ İdarelerde performans esaslı bütçeleme ile ilgili farkındalık oluşturulması, personelin ve yöneticilerin PEB sistemine inanması, performans gösterge/ölçüt ve hedeflerinin ölçülebilir, sağlıklı olarak idarelerin amaçlarını ve hedeflerini yansıtır şekilde seçilmesi, yöneticilere hesap verilebilirlik çerçevesinde amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesini sağlamak üzere kaynak tahsisinde esneklik tanınması,
- ✓ Yöneticilerde ödeneklerinin azaltılmasına, icraatlarının manipüle edilmesine ya da kamuoyunda başarısızlık algısının oluşacağına yönelik kaygıların giderilmesi için kendilerine güvence verilmesi, kamuoyunun sonuçlar çerçevesinde tam olarak bilgilendirilmesi, performans hedeflerinin belirli, ölçülebilir, başarılabılır, ilgili ve süreli (SMART; Specific, Measurable, Achievable, Relevant, Time-Bound) olarak belirlenmesi,

- ✓ Seçilmiş yöneticiler için bütçeleme akılcı olmaktan ziyade politik olabilmektedir. Bu riskin azaltılması için gerekli önlemlerin alınması,
 - ✓ Pratikte PEB sisteminin hesap verilebilirlik çerçevesinde amaç ve hedeflere ulaşma doğrultusunda, kaynak tahsisinde yöneticilere verdiği esnekliğin uygulamada kötüye kullanılmamasının gözetilmesi,
 - ✓ Performansı gözetilirken dış etkilerin de göz önünde tutulması, kurumların kendi içerisinden kaynaklanmayan performans düşüklüğünün de gözetilmesi,
 - ✓ Performans bilgi sistemi kapsamında ortaya çıkan güçlüklerin; merkezi, ayrıntılı verileri içeren, birim başına maliyeti düşürebilecek, pratik işleyen ve yüksek kalitede bir bilişim mekanizması vasıtasıyla aşılması,
 - ✓ Yöneticiler ve kanun koyucular arasındaki iletişimin artırılması ve liderlerin sistemi sahiplenmesi,
 - ✓ Kalitenin ön planla tutulduğu alanlarda ölçütlerin kaliteyi de yansıtacak şekilde belirlenmesi,
 - ✓ Performans kültürünün yerleşik kılınması ve sadece yöneticilerin değil tüm paydaşların performans sonuçlarına güvenmesi,
 - ✓ Hedeflerin geniş tabanlı bir uzlaşısı sonucu açık, gerçekçi olarak oluşturulması,
 - ✓ Performans ölçümünün karmaşık, maliyetli ve zor bir uygulama olmaktan çıkarılması,
- gerekmektedir.

3. ALTERNATİF MODELLER: PERFORMANS SÖZLEŞMESİNE DAYALI PEB SİSTEMİ VE BÜTÇE FORMATINA DÖNÜŞTÜRÜLMÜŞ PEB SİSTEMİ

Dünyada uygulanan PEB sistemleri göz önüne alındığında standart bir yapının olmadığı ve sisteme geçiş yapan her ülkenin kendi yapısal koşullarına göre farklı bir yöntem ve model uyguladığı görülmektedir. Fakat bu farklı uygulamalar incelediğinde genel kabul gören üç farklı yöntem ve yine üç farklı model uygulaması ortaya çıkmaktadır.

Buna göre; performans sözleşmesine dayalı PEB sistemi, bütçe formatına dönüştürülmüş PEB sistemi ve stratejik plana dayalı PEB sistemi olmak üzere üç farklı model; sunuma yönelik bütçeleme yöntemi, performans bilgisine dayalı bütçeleme veya dolaylı bağlantı yöntemi ve doğrudan bağlantı yöntemi olmak üzere üç farklı yöntemle uygulanmaktadır. Sisteme geçiş yönünde düzenleme yapmış olan tüm ülkelerde ortak payda ise performans değerlendirmelerinin kaynak tahsisine temel oluşturmasıdır.

Bu bölümde İngiltere uygulaması çerçevesinde performans sözleşmesine dayalı PEB sistemi ve Hollanda uygulaması çerçevesinde bütçe formatına dönüştürülmüş PEB sistemi yer almaktadır.

3.1. Performans Sözleşmesine Dayalı PEB Sistemi: İngiltere Uygulaması

İngiltere’de performans esaslı bütçe sisteminin temelleri 1980’li yılların başlangıcında atılmış ve bu çerçevede bazı düzenlemeler gerçekleştirilmişse de kapsamlı uygulamalar 1998 yılında başlatılmıştır (Hughes, 2008: 2).

İngiltere’de performans sözleşmelerine dayalı PEB sistemi tümden gelim (top-down) yöntemiyle (Noman, 2008: 3, Hughes, 2008: 3) uygulanmakta, yönetim ve bütçeleme kararları sonuç-çıktı odaklı olarak alınmaktadır. Performans sözleşmeleri Kamu Hizmet Sözleşmelerini (Public Service Agreement-PSA) ve Hizmet Sunum Sözleşmelerini (Service Delivery Agreement – SDA) kapsamaktadır.

3.1.1. İngiltere’de PEB Sisteminin Gelişimi

İngiltere’de performans esaslı bütçeleme süreci 1998 yılında yürürlüğe giren Kapsamlı Harcama İncelemesi (Comprehensive Spending Review - CSR) ve Kamu Hizmet Sözleşmesi (Public Service Agreement- PSA) ile resmen başlatılmıştır. İngiltere’de performans çerçevesine ilişkin herhangi bir çerçeve kanun ve yasal düzenleme bulunmamakla (Noman, 2008: 6) birlikte sonuç-çıktı odaklı bütçeleme sistemine geçiş sürecinin genel görünümü aşağıda yer almaktadır:

- 1982 - Mali Yönetim İnisiyatifi Programı (Fiscal Management Initiative-FMI),
- 1988 - Kamu Yönetiminin Geliştirilmesi Raporu,
- 1996 - Kamu Personelinin Yönetimi Kanunu (Civil Service Management Code),
- 1998 - Kapsamlı Harcama İncelemesi (Comprehensive Spending Review - CSR)
- 1998 - Kamu Hizmet Sözleşmesi (Public Service Agreement- PSA)
- 1998 - Finansman Kanunu (Code for Fiscal Stability, CFS)
- 1999 - Kamu Yönetiminin Modernizasyonuna Yönelik ‘Beyaz Kitap
- 2000 - Hizmet Sunum Sözleşmeleri (Service Delivery Agreement – SDA)
- 2000 – Devlet Kaynakları ve Hesapları Yasası (Government Resources and Accounts Act, GRA Act 2000).

İngiltere’de 1982 yılında yürürlüğe giren Mali Yönetim İnisiyatifi Programı (Fiscal Management Initiative-FMI) vasıtasıyla kamu kurumlarında hesap verilebilirlik çerçevesinde yöneticilerin amaçlarını, hedeflerini daha rahat gerçekleştirmelerini

sağlama amacıyla yöneticilere kaynak tahsisinde esneklik tanınmış ve 1996 yılında yürürlüğe giren Kamu Personelinin Yönetimi Kanunu (Civil Service Management Code) ile çalışanların performanslarının en iyi çalıştıkları birimce değerlendirileceği düşünülerek ücret ve değerlendirme yetkileri alt birimlere devredilmiştir (Özen, 2008: 107-108). Bu Kanun’la beraber kamu kurumlarına kendi personel ve ücret politikalarını belirleme hususunda yetki ve sorumluluk verilmiştir.

PEB sisteminin uygulanmasının temel unsurlarından biri olan Kapsamlı Harcama İncelemesi (Comprehensive Spending Review-CSR) bir önceki yıl gerçekleştirilen ve mali disiplinin, istikrarın, sürdürülebilirliğin, saydamlığın, hesap verilebilirliğin amaçlandığı mali reformların (Code for Fiscal Stability) sonucu olarak 1998 yılında uygulanmaya başlamıştır (Henderson vd., 2004: 408-409). CSR, reform kapsamında orta vadeli harcama planlarının gerçekleştirilme aracı olarak belirlenirken, sonuç-çıkı odaklı bütçeleme sisteminin aracı ise Kamu Hizmet Sözleşmesi (PSA) olmuştur. Üç yıl için hazırlanan CSR ilerleyen yıllarda orta vadeli harcama planına uygun olarak yayınlanmaya devam etmiştir (Hughes, 2008: 4).

1998 yılında uygulamaya sokulan CSR vasıtasıyla kaynakların öncelikli amaçlara tahsisi, gereksiz harcamaların önlenmesi, birimler arasındaki işbirliğinin teşviki ve kamu hizmet sunumunun geliştirilmesi amaçlanmıştır (Noman, 2008: 3). Böylece orta vadeli harcama planlarının, kamu harcamaları ve performans yönetimi kapsamında, gerçekçi ve etkili olması sağlanacaktır.

1998 yılından itibaren her bir merkezi kamu idaresinde uygulanmak üzere söz konusu amaçları gerçekleştirmek için, amaçları ve ölçülebilir hedefleri içeren Kamu Hizmet Sözleşmesi (Public Service Agreement- PSA) yayınlanmıştır (Hughes, 2008: 4-5). Bu sözleşmelerde, ilgili idarenin bütçe dönemine ilişkin orta ve uzun vadeli amaçları ve ölçülebilir hedefleri ortaya konulmaktadır.

Sistemin izlenmesinin denetiminin sağlanması amacıyla 1998 yılında, Finansman Kanunu (Finance Act) çıkarılmıştır. Bu Kanun ile Hazine (HM Treasury) Parlamente’ya her mali yıl için Kesin Hesap Kanunu (Pre-budget Report - PBR) ve Borç Yönetimi Raporu sunma, ayrıca Yıllık Mali Durum ve Bütçe Raporu (Financial Statement and Budget Report - FSBR) ile Yıllık Ekonomi ve Mali Strateji Raporu (Annual Economic and Financial Strategy Report - EFSR) yayınlama yükümlülüğü altına girmiştir (Özen, 2008: 109). Daha çok denetime yönelik olarak çıkarılan Kanun kapsamında yayınlanan raporlarla şeffaflığa ve hesap verilebilirliğe katkı sağlanmaktadır.

1999 yılında yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde uzun vadeli değişim programının ana çizgilerini içeren Kamu Yönetiminin Modernizasyonuna yönelik Beyaz Kitap (Modernizing Government White Paper) yayınlanmıştır. Rapor, performansa dayalı ücret uygulamasının yaygınlaştırılmasına, uzun vadeli amaç ve hedeflerin somutlaştırılmasına, kamu hizmet sunumunun geliştirilmesine yönelik hususları kapsamaktadır (Özen, 2008: 109).

2000 yılına gelindiğinde ikincisi yapılan CSR sonucu kamu yönetim sisteminde bir değişiklik yapılarak kamu hizmet sözleşmelerinin (PSA) tamamlayıcı bir aracı olarak Hizmet Sunum Sözleşmeleri (Service Delivery Agreements- SDA) uygulamaya konulmuştur (Ellis ve Mitchell, 2002: 116). PSA sonuç-çıktı odaklı olarak amaç ve hedefleri gösterirken, SDA’lar hedeflerin nasıl gerçekleştirileceğini gösteren detaylı bilgiler içermekte ve PSA hazırlama yükümlülüğü bulunmayan küçük birimlerce PSA yerine kullanılmaktadır (Kristensen vd., 2001: 25-26). Aynı zamanda 2000 yılında getirilen GRA yasası ile PEB sisteminin alt yapı unsurlarından olan tahakkuk esaslı bütçeleme temeli prensipleri belirlenmiştir (Henderson vd., 2004: 408).

3.1.2. İngiltere PEB Sisteminin Yapısı ve İşleyişi

İngiltere’de performans bütçe sürecini tanımlayan bir kanun ve kanuni bir düzenleme bulunmamasına rağmen bütçenin hazırlanmasına yönelik kuralların belirlenmesinden, sistemin geliştirilmesinden ve bütçeleme sürecinde koordinasyonun sağlanmasından Hazine (Treasury) sorumludur (Noman, 2008: 2, 6). Tüm performans sözleşmeleri ve bakanlık hedefleri Hazine ile uzlaşılarak belirlenmektedir. PEB sürecinde performans bilgisinin oluşturulmasında ve ölçümünde Hazineye; Kabine Ofisi, Ulusal Denetim Ofisi, Denetim Komisyonu ve Ulusal İstatistik Ofisi yardımcı olmaktadır (Noman, 2008: 3).

Sözleşmeye dayalı PEB sisteminin tümünden gelim (top-down) yoluyla uygulandığı İngiltere’de 1998 yılında yürürlüğe giren Kapsamlı Harcama İncelemesi (Comprehensive Spending Review - CSR) ve Kamu Hizmet Sözleşmesi (Public Service Agreement- PSA) PEB sisteminin temellerini oluşturmaktadır. Orta vadeli harcama sistemine geçiş ifade eden CSR vasıtasıyla orta ve uzun vadeli planlama yapılırken, PSA’lar aracılığıyla sözleşmelere konu olan hizmetlerin ve bakanlıkların performansı ölçülmektedir. 2000 yılında PSA sözleşmelerinin tamamlayıcı bir unsuru olarak Hizmet Sunum Sözleşmeleri (Service Delivery Agreements- SDA) ve Yerel Hizmet Sunum Sözleşmeleri (Local Service Delivery Agreements- LSDA) uygulamaya konulmuştur.

Sistemin temelini oluşturan Kapsamlı Harcama İncelemesi (Comprehensive Spending Review - CSR) Kamu Hizmet Sözleşmesi (Public Service Agreement - PSA) ve Hizmet Sunum Sözleşmesi (Service Delivery Agreements - SDA) aşağıda detaylı olarak incelenmektedir.

Kapsamlı Harcama İncelemesi (Comprehensive Spending Review - CSR)

1998 yılında PSA ile beraber uygulamaya konulan kapsamlı harcama incelemesi (CSR), Hazine koordinesinde hükümetin öncelikli amaç ve hedefleri doğrultusunda kamu kaynaklarının tahsis sürecinin çerçevesini ifade etmektedir.

CSR kapsamında kamu kurumları üç yıllık bir harcama planı ve kamu hizmet sözleşmesi (PSA) hazırlamaktadır (Hughes, 2008: 4). Kamu kurumlarının bütçelerini orta vadeli olarak oluşturması ve sorumlu oldukları kaynak tahsisini etkili, etkin ve verimli olarak yapmaları gerekmektedir.

1998 yılında uygulamaya sokulan CSR ile; kaynakların öncelikli amaçlara tahsisi, gereksiz harcamaların önlenmesi, birimler arasındaki işbirliğinin teşviki ve kamu hizmet sunumunun geliştirilmesi amaçlanmıştır. 1998 yılından itibaren periyodik olarak yayınlanan CSR’ler vasıtasıyla İngiltere’de performans esaslı bütçeleme süreci gelişmiştir.

2007 yılına gelindiğinde yayınlanan CSR vasıtasıyla performans esaslı bütçe sistemine yönelik olarak geleceğe dönük, ilerici düzenlemeleri kapsayan yenilikler yapılmıştır (Noman, 2008: 15).

Kamu Hizmet Sözleşmesi (Public Service Agreement- PSA) ve Hizmet Sunum Sözleşmesi (Service Delivery Agreements – SDA)

1998 yılında uygulamaya konulan kapsamlı harcama incelemesinin (CSR) uygulayıcısı olan kamu hizmet sözleşmeleri (Public Service Agreement-PSA) yürütme organı temsilcisi (bakan) ve hizmeti sunacak kurum yöneticisi arasında yapılmaktadır.

CSR gibi üç yıllık yapılan PSA’lar vasıtasıyla önceden belirlenen amaç ve hedeflere ulaştıracak hizmetlerin sunumuna yönelik orta vadeli bir anlaşma yapılmaktadır (Hughes, 2008: 1). Hesap verilebilirliğin sağlanması için önemli bir araç olan PSA’lar sonuç-çıktı odaklı olarak düzenlenmektedir.

PSA’ların çerçevesi 2002 yılında; bakanlığın var oluş gerekçesinin ifade edildiği bir amaç bildirimi, bakanlık tarafından başarılması amaçlanan sonuç-çıktı odaklı stratejik hedef bildirimi, hedeflerin altında yer alan spesifik, ölçülebilir, başarılabılır, ilgili ve tam zamanlı sonuç-çıktı odaklı performans hedeflerinin bildirimi ve bu hedeflerin gerçekleştirilmesinden sorumlu olanların belirlenmesini kapsayan dört temel prensip etrafında belirlenmiştir (Noman, 2008: 4). İleriki yıllarda bu prensiplere çağın gerekleri doğrultusunda yenileri eklenmiştir. Bu kapsamda 2004 yılında performans ölçümünün daha sağlıklı yapılması ve vatandaş beklentilerinin karşılanması yönünde düzenlemeler PSA kapsamına alınmıştır.

2007 yılına gelindiğinde yayınlanan CSR vasıtasıyla performans esaslı bütçe sistemine yönelik olarak geleceğe dönük, ilerici düzenlemeleri kapsayan yenilikler yapılmıştır. Bu yenilikler (Noman, 2008: 15-16);

- Vizyoner bakış açısıyla, bakanlık bazında değil konu bazında hazırlanan 30 yeni ve modern PSA’nın düzenlenmesini,
- Her kamu hizmet sözleşmesi (PSA) için bir hizmet sunum sözleşmesi (SDA) düzenlenmesini,
- Hesap verilebilirliğin sağlanması amacıyla izleme ve değerlendirmenin etkin hale getirilmesine yönelik düzenlemeleri,

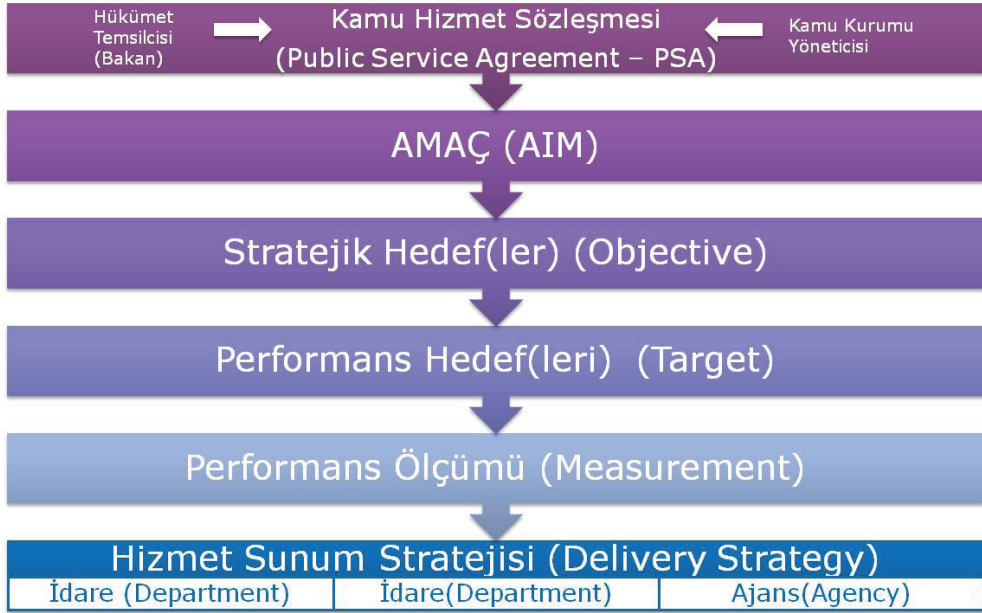
- Performans verilerinin temel nitelikte, yüksek kaliteli, amaca uygun, tam zamanlı olması ve gereksiz iş yükünün kaldırılması amacıyla performans sonuçlarına veri teşkil eden bilgilerin %30 oranında azaltılarak sadeleştirilmesini,
- Her bir kamu kurumunun kurumsal stratejik hedef (Departmental Strategic Objective –DSO) belirlemesini,
- Doğrudan hesap verilebilirliğin sağlanması amacıyla vatandaş odaklı bir anlayış çerçevesinde çağın gereklerine uygun olarak; yerel makamlarla iletişim halinde, vatandaşların deneyimleri dikkate alınarak hizmet sunulmasını, içermektedir.

Ülkede PEB sisteminin uygulanmasında önemli bir yere sahip olan PSA, hükümet temsilcisi olan bakanın ilgili kurum yöneticisiyle kamu hizmet sözleşmesi yapmasıyla başlamaktadır. Söz konusu sözleşmeler ile yetkililer belirli kaynaklarla sözleşmede belirlenen çıktılarına-sonuçlara ulaşmak için taahhüt altına girmektedir.

Bu sözleşmede öncelikle kurumun var oluş nedenini ortaya koyan bir amaç ifade edilmektedir. Belirlenen amaca uygun olarak stratejik hedefler belirlenir. Bu hedefler geleceğe dönük, sonuç-çıktı odaklı olarak kurumun başarmayı arzuladığı hedefleri ifade etmektedir. Hedef bildiriminden sonra spesifik, ölçülebilir, başarılabılır, uygun ve tam zamanlı performans hedeflerinin belirlenmesi yer almaktadır (Noman, 2008: 8).

Performans hedeflerinin bu gösterge ve ölçütler çerçevesinde belirlenmesi izleme ve değerlendirme açısından kritik öneme sahiptir. Söz konusu hedeflere ne derecede ulaşıldığının tespiti sistemin izleme ve değerlendirme aşaması olan performans ölçümü ile yapılmaktadır. İzleme ve değerlendirme genellikle üç ayda bir sistematik olarak Hazine tarafından gerçekleştirilmektedir.

Şekil 3: Kamu Hizmet Sözleşmesi (Public Service Agreement- PSA) ve Hizmet Sunum Sözleşmesi (Service Delivery Agreements – SDA)

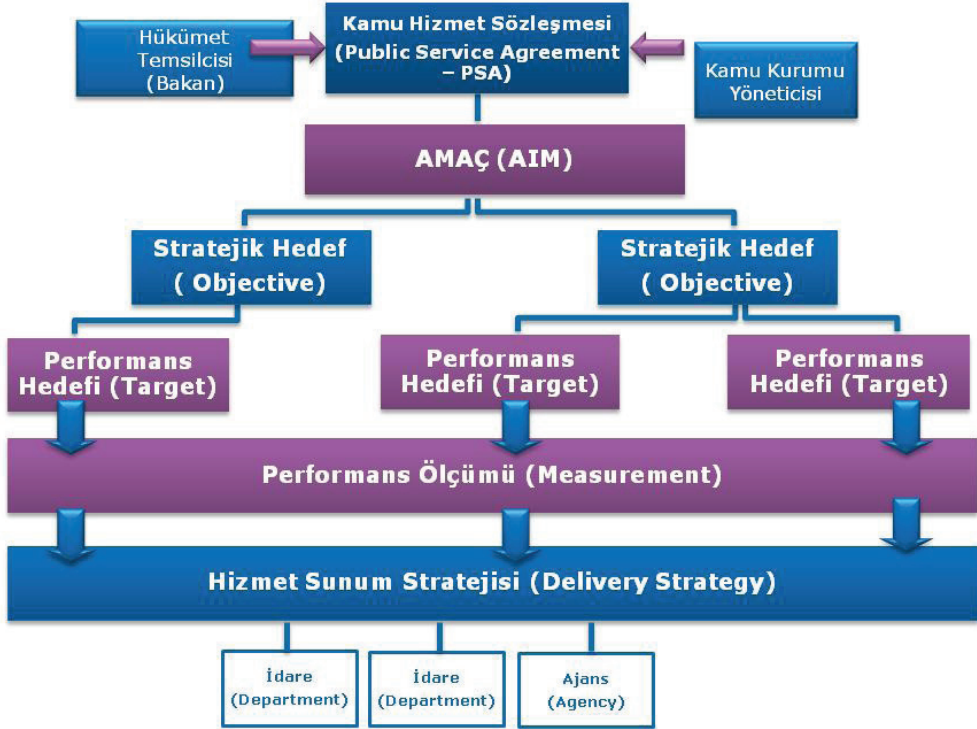


Kaynak: Hughes, 2008: 5’ten türetilmiştir.

Birimlerce performans ölçümü aşamasında hedeflerin nasıl ölçüleceğini içeren teknik bir not hazırlanmakta ve bu not yayınlanmaktadır. Hedeflere nasıl ulaşılacağı ise birimlerin hazırlayacakları hizmet sunum stratejisi ile belirlenmektedir. Bu sürecin şematize edilmiş hali Şekil 3 ve 4 vasıtasıyla gösterilmiştir.

Hizmet sunan idare ve ajanslara ilişkin olarak hazırlanan hizmet sunum stratejileri vasıtasıyla performans hedeflerinin başarılmaları doğrultusunda hizmetler üretilmektedir. PSA’ların tamamlayıcı bir unsur olan hizmet sunum sözleşmesi (SDA) ilk defa 2000 yılında yayımlanmıştır. 2007 yılından itibaren ise her bir kamu hizmet sözleşmesi için SDA yapılması öngörülmüştür. Kurumların PSA’larında yer alan hedefleri nasıl gerçekleştireceklerinin ifade edildiği SDA’larda hizmet sunumuna ilişkin bilgilere ve hizmet sunumunu etkileyebilecek dışsal faktörlere yer verilmektedir. Ayrıca PSA hazırlama yükümlülüğü olmayan küçük çaplı kamu kurumları da SDA hazırlamaktadır.

Şekil 4: İngiltere’de Performans Sözleşmesine Dayalı PEB Modeli: Kamu Hizmet Sözleşmeleri (Public Service Agreement – PSA)



Kaynak: Hughes, 2008: 5’ten türetilmiştir.

İngiltere’de PSA sözleşmelerine dayalı PEB sistemi ile başta hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın artırılmasının yanında hizmet sunumunda vatandaş odaklı bir anlayış çerçevesinde hareket edilmesi, kurumların ve hizmetlerin performanslarının ölçülmesi, iyi uygulamaların teşvik edilmesi, amaç ve hedeflerle ilgili olan hizmetlerin üretilmesi, yetkilerin ve sorumlulukların merkezden alt birimlere kaydırılması ve yerel katılımın sağlanması hedeflenmektedir.

Sistem periyodik yapılan kapsamlı harcama değerlendirmeleri (CSR) doğrultusunda çağdaş ve dinamik tutulmaya çalışılmaktadır. Kaynak tahsisinde hesap verilebilirlik çerçevesinde kurum yöneticilerine amaç ve hedeflerin yer aldığı sözleşmeler aracılığıyla verilen yetki sonucunda ödüllendirme ve cezalandırma söz konusudur. Bu durum ülkede uygulanan performansa dayalı ücret düzenlemesinin bir uzantısıdır. Ülkede performans bilgileri kaynak tahsisinde doğrudan kullanılmamakta fakat kurumların performans sonuçları doğrultusunda kaynaklarda kısıntıya gidilebilmektedir (Noman, 2008: 9).

PEB sisteminin resmen başladığı 1998 yılında PSA sayısı 300’den fazlayken 2007 yılına gelindiğinde bu sayı 30’a indirilmiş ve tüm PSA’ların pratikte sonuç-çıktı odaklı olması sağlanmıştır (Hughes, 2008: 9). Yine bu süreçte performans hedeflerinin kalitesi artırılarak güvenilirlikleri artırılmıştır. 2007 yılı CSR revizesi sonuç-çıktı odaklılığı sağlamak amacıyla özellikle PSA’ları ve performans hedeflerinin temel nitelikte ve az sayıda olmasını sağlamıştır. Karar vericilerin zamanının harcanmaması ve gerçekçi ve ulaşılabilir hedeflere odaklanması amaçlanmıştır.

3.1.3. Performans Sözleşmesine Dayalı PEB Sisteminin Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi

Performans sözleşmesine dayalı modelin Türkiye’de uygulanabilirliğinin başarılı olması öncelikle doğrudan bağlantı yöntemi aracılığıyla uygulanmasına bağlıdır. Böylece kaynaklar performans sonuçları çerçevesinde dağıtılabilecektir.

Performans sözleşmesine dayalı modelin en iyi uygulama örneklerinden birisi olan İngiltere örneği temelinde incelediğimizde, kaynak tahsisinin Türkiye’de olduğu gibi halen birçok alanda geleneksel yöntemlerle yapıldığı görülmektedir. Diğer taraftan Kapsamlı Harcama İncelemesi (Comprehensive Spending Review - CSR) çerçevesinde hazırlanan Kamu Hizmet Sözleşmeleri (Public Service Agreement- PSA) vasıtasıyla sözleşmelerin temelini oluşturan performans hedeflerinin ve bunların sonuçlarının etkinliği günden güne kaynak tahsisinde ve yönetici seçiminde artmaktadır.

Türkiye’de de öncelikle hükümet programları ve orta vadeli planlar çerçevesinde kamu hizmet sözleşmelerine benzer, ülkenin yasal mevzuatına ve yapısal değişkenlerine göre şekillendirilecek performans sözleşmeleri vasıtasıyla bu model uygulanabilir. Sözleşmeler, hükümet temsilcisi ile Kurum yöneticisini ya da 5018 sayılı Kanun kapsamında sayılan tüm harcama yetkililerini de içerecek şekilde düzenlenip, uygulanabilir.

Sözleşmede yer alacak olan performans hedef ve göstergelerinin belirli, ölçülebilir, az sayıda, sonuç-çıktı odaklı ve zamana dayalı şekilde sözleşmelerde yer alması gerekmektedir. Aksi takdirde sözleşmeye yazılacak çok sayıda hedef ve gösterge pratikte etkinsiz olacaktır. Böylece ilgili kurum ve kuruluşların yöneticilerinin performansları doğrultusunda görevlerini yürütmeleri sağlanabilir.

Bunların yanında performans sonuçları değerlendirilirken sonuçların manipüle edilmemesi, politika kararlarının bu çerçevede alınması ve bu sonuçlar çerçevesinde gerekirse yaptırım uygulanması sistemin etkinliğini artıracaktır.

Diğer taraftan yukarıda sayılan hususlar stratejik planlamaya dayalı model içerisinde de uygulanabilirse Türkiye’deki PEB sisteminin etkinliği artacak ve farklı bir model uygulanması ancak sistemin etkinliğinin daha çok artırılması anlamında tartışmaya açılacaktır.

Bu bağlamda ülkenin yapısal koşulları göz önüne alındığında; performans hedeflerinin ve göstergelerinin az sayıda ve sonuç odaklı belirlenmesi, performans sonuçlarının değerlendirilmesi ve performans sonuçlarının daha görünür kılınarak sonuçlar doğrultusunda politika üretilmesi, kırtasiyeciliği ve bürokrasiyi azaltması yönlerinden performans sözleşmesine dayalı PEB modelinin stratejik planlamaya dayalı modele daha uygulanabilir, etkin ve etkili olacağı düşünülmektedir. Yine performans sözleşmeleri, kaynak tahsisinde yöneticilere esneklik tanınması ve kaynak tahsisinde yöneticilere verilen esnekliğin uygulamada kötüye kullanılmamasının gözetilmesi hususlarında dolaylı olarak PEB sisteminin uygulanabilirliğini ve etkinliğini arttıracaktır.

3.2. Hollanda’da Uygulanan PEB Sistemi

Program bütçenin politika odaklı (policy-oriented) şekilde bütçe formatına dönüştürülmüş PEB sistemi olarak uygulandığı Hollanda’da gerçekleştirilen reformlarla girdi odaklı bütçe anlayışından, sonuç-çıktı odaklı bir bütçe anlayışına geçilmesi amaçlanmıştır (Debets, 2007: 4).

2001 yılında ilk sonuç-çıktı odaklı bütçenin Parlamente’ye sunulduğu (Kristensen vd., 2001: 23) Hollanda’da uygulanan PEB sisteminin gelişimi ve sistemin işleyişi aşağıda detaylı olarak anlatılmaktadır.

3.2.1. Hollanda’da PEB Sisteminin Gelişimi

1970’li yıllardan itibaren yıllık performans bilgilerinin bütçe belgesinde kullanıldığı (Kristensen vd., 2001: 22) ülkede hesap verilebilirliğin, etkinliğin ve şeffaflığın artırılması amacıyla özellikle bütçe açıklarının yüksek seviyelere ulaştığı 1980’lerden itibaren çeşitli reformlar yapılmıştır (Debets, 2007: 2). İlk sonuç-çıktı odaklı bütçe ise 2001 yılında Parlamente’ye sunulmuştur.

Performans bilgisinin bütçeleme sürecinde kullanılması Hollanda için yeni değildir. 1970’li yılların ortalarında Finansman Kanunu’nda (Financial Law-Comptabiliteitswet) yapılan düzenlemeyle Bakanlıkların uygun ve yararlı olabilecek performans bilgisini edinmeleri ve kullanmaları zorunluluğu getirilmiştir (Van Nispen ve Posseth, 2006: 41). Ancak kamu görevlilerinin yeterli bilince sahip olmaması ve sonuçları yanlış yönlendirmesi neticesinde yapılan düzenleme sonuç vermemiştir. Performans bilgisinin bütçeleme sürecinde kullanılmasına yönelik bu çabalar, bütçe yapısında değişikliğe neden olmamış ve bütçe sistemi eskiden olduğu gibi girdi bütçesi şeklinde uygulanmaya devam etmiştir (Van Nispen ve Posseth, 2006: 41-42).

1980-2000 yılları arasında mali alanda gerçekleştirilen iki temel reformla şeffaflığın ve etkinliğin artırılması hedeflenmiştir. 1985-1993 yılları arasında gerçekleştirilen Muhasebe Sistemi Operasyonu (Accounting System Operation-Operatie Comptabel Bestel) ile artan bütçe açıklarının, kamu harcamalarının önüne geçilmesi, merkezi yapının yetki ve sorumluluklarının alt birimlere dağıtılmasıyla ademi merkeziyetçi hale getirilmesi hedeflenmiştir (Debets, 2007: 3).

Bu çerçevede tüm devlet yapısını kapsayan bilgisayar destekli bir bütçe konsültasyon sistemi oluşturulmuştur. Böylece birimler arasındaki koordine daha kolay ve sağlıklı bir şekilde sağlanırken yetki ve sorumlulukların devri hususunda aşama kaydedilmiştir. Ayrıca politika yöneticileri bu düzenlemeden önce sadece politika yönetiminden sorumlu tutulurken, bu düzenlemeyle hem politikaların hem de kaynakların yönetiminden sorumlu tutulmuşlardır (Debets, 2007: 3).

1999 yılında gerçekleştirilen Politika Odaklı Bütçeleme ve Hesap Verilebilirlik (The Policy Budgets and Policy Accountability operation, VBTB, Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording) reformu PEB kapsamında yapılan en önemli reform hareketidir. Reform meyvesini 2001 yılında ilk kez tam anlamıyla sonuç odaklı bütçenin çıkarılmasıyla vermiştir.

Söz konusu reformla beraber bütçe belgesinin daha şeffaf ve politika odaklı olması sağlanmıştır. Parlamento politikaları, hedefleri ve mali kaynaklar arasında daha güçlü bir bağ kurulması ve hesap verilebilirlik sağlanmıştır. Diğer bir ifadeyle mecliste odaklanılan politikalar doğrultusunda kaynak tahsisi yapılırken, araçlardan daha çok politika sonuçlarına odaklanılmıştır.

VBTB ile beraber yöneticilerin, meclis tarafından belirlenen politikalara ve onların stratejik hedeflerine ulaşmalarında esneklik ve meşruiyet sağlanmıştır. Bu amaçlara ulaşmak için politika yöneticilerine kaynak tahsisi hususunda esneklik tanınarak sonuçların önemi ortaya konmuştur.

VBTB reformuyla Parlamentoda oluşturulan kararların hayata geçirilmesini sağlayan programlara yapılacak kaynak tahsisinin alınan politik kararlar ve performans sonuçları doğrultusunda yapılması ve politika sonuçlarına, çıktılarına odaklanması sağlanmıştır. Buna göre sistemde ilk olarak; neyin, nasıl ve ne kadar maliyetle başarılmak istendiği analiz edilmiştir (Van Nispen ve Posseth, 2006: 44). Ayrıca amaç ve hedeflerin izlenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla hazırlanan yıllık raporlar vasıtasıyla başarılmak istenen amaçların planlanan faaliyetler ve maliyetlerle ne düzeyde gerçekleştirildiği tespit edilmiştir. Bu kapsamda tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kullanılmasının gerekliliği ortaya çıkmış ve 2006 reformuyla muhasebe sistemi tahakkuk esaslı hale getirilmiştir.

Bu reform sürecinde PEB sisteminin alt yapı unsurları oluşturularak sistemin etkin çalışması sağlanmıştır. Reform süreci ülkenin performans bilgisini bütçelemeye kullanmasına alışkın olmasına rağmen kolay olmamış, reformla getirilen yeni bütçeleme sisteminin yerleşmesi uzun çalışmalar ve zaman sonucu olmuştur.

Ülkede uygulanan yeni bütçeleme sistemiyle ilgili olarak IMF; yapılan reformlarla hesap verilebilirliğin, saydamlığın ve etkinliğin geliştirilerek kaynak tahsisinin politika amaç ve hedefleri doğrultusunda etkili olarak yapıldığını belirtmiştir (Debets, 2007: 7).

3.2.2. Hollanda PEB Sisteminin Yapısı ve İşleyişi

Ülkede bütçenin hazırlanmasına yönelik kuralların belirlenmesinden, sistemin geliştirilmesinden ve bütçeleme sürecinde koordinasyonun sağlanmasından Maliye Bakanlığı (Ministry of Finance) sorumludur (Debets, 2007: 3-4). PEB sürecinde rol oynayan diğer kurumlar Merkezi Planlama Bürosu, Parlamento ve Denetim Mahkemesidir (Sayıştay).

Tamamen bağımsız bir yapıda tüm politik partilerin görüşlerini gözeterek faaliyetlerini yürüten Merkezi Planlama Bürosu (CPB), Koalisyon Antlaşmalarında yer alan bütçe politikasının gelişiminde önemli rol oynarken, Denetim Mahkemesi (Court of Audit) diğer bir ifadeyle Sayıştay kesin hesap denetimini ve performans denetimini gerçekleştirmektedir. Bu denetimin üçte biri bütçenin kesin hesap denetimini içerirken kalan üçte ikisi mali kaynakların performansının denetimini içermektedir (Blöndal ve Kristensen, 2002: 47, 57). Sistem içerisinde Parlamentonun görevi ise bütçeye veri teşkil eden politikaların oluşturulmasını ve bütçenin kabulünü içermektedir.

Bütçe formatına dönüştürülmüş PEB sistemini uygulayan ülkede, bütçe ile hedefler arasındaki bağlantı performans programı gibi ayrı bir doküman olmadan sağlanmaktadır. Ülkede politikalara ilişkin bilgiler bütçe dokümanlarının kendisine entegre edilerek, hedefler ile kaynaklar arasında ilişki kurmak için performans programlarına ihtiyaç duyulmamakta, bütçe dokümanının kendisi bu işlevi yerine getirmektedir. Ayrıca ülkede yöneticiler arasında isteğe bağlı performans sözleşmeleri de yapılmaktadır. Bu sözleşmelerin henüz herhangi bir yükümlülüğü bulunmamaktadır.

PEB sisteminin program bütçeleme sisteminin üzerine inşa edildiği ülkede 1999 yılında gerçekleştirilen VBTB reformuyla, performans bilgisinin sistemdeki öneminin artırılması ve politika odaklı bir anlayışın sisteme dâhil edilmesiyle, sonuç-çıktı odaklı bütçeleme sistemine geçilmiştir. Yine bu reformla beraber yetki ve sorumlulukların alt birimlere devri ve amaçlara ulaşılması için hesap verilebilirlik çerçevesinde yöneticilere esneklik getirilirken şeffaflık ve etkinlik geliştirilmiştir.

PEB sisteminin programların üzerinden yürütüldüğü ve program bütçenin politika odaklı formunu ifade eden Hollanda PEB modelinde, politika oluşturulması ve uzun vadeli öncelik ve hedeflerin belirlenmesi sistemin yapısı gereği bütçe sürecini siyasi süreç ile bütünleştirmiştir.

Ülkede iktidara gelen yeni hükümetler, görevlerine başlarken yasal statüsü olmayan ancak siyasi olarak bağlayıcı özellik taşıyan “Koalisyon Antlaşması” ile dört yıl için; önceliklerin, bütçe gelir-gider limitlerinin, esnekliklerin, harcama limitlerinin, transferlerin, uzun vadeli amaçların ve hedeflerin açık ve somut bir biçimini ifade eden temel bütçe politikalarını ortaya koymaktadır (Blöndal ve Kristensen, 2002: 44-45). Bu durum, Hollanda’da performans esaslı bütçeleme süreçlerinin bürokrasiden uzak bir şekilde, şeffaf, hesap verilebilirlik temelinde etkin ve verimli olarak yürütülmesini sağlamaktadır.

Maliye Bakanlığının çok yıllık harcama tahminlerini en son veriler doğrultusunda güncellemesi ve bu verilere göre tahmin yapması ile Ocak ayında başlayan bütçe süreci Maliye Bakanı’nın Parlamentoya bütçeyi sunduğu Eylül ayının üçüncü Salı gününde idari kurumlar için bitmektedir (Blöndal ve Kristensen, 2002: 49). Bu tarihten itibaren Parlamentonun bütçeyi 1 Ocak tarihine kadar kabul etmesini içeren Parlamento Kabul Süreci başlamaktadır (Blöndal ve Kristensen, 2002: 53).

Hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın güçlendirilmesi amacıyla denetim çerçevesinde kurumsal yıllık raporlar hazırlanmaktadır. Bakanlıklar yıllık raporlarını her yıl 15 Mart tarihine kadar Maliye Bakanı’na göndermekte ve Bakan, Mart ayının sonunda, performans bilgileri de dâhil olmak üzere yıllık raporları Hollanda Denetim Mahkemesine sunmaktadır. Hükümet ve bakanlıklar yıllık raporlarını Parlamentoya da göndermektedir.

Bu süreç içinde barındırdığı, OECD ülkeleri içinde kendini eşsiz kılan Koalisyon Antlaşması ve Merkez Planlama Bürosu yapılanmalarıyla vatandaş odaklı hizmet sunumu anlayışıyla, hesap verilebilirliği ve şeffaflığı güçlendirerek tüm OECD ülkeleri içinde başarılı bir PEB modelini ifade etmektedir.

Bütçeleme sürecinde öncelikle genel amaçlar ve bu amaçların gerçekleştirilebilmesini sağlayacak stratejik hedefler açık bir şekilde belirlenmektedir. Bu amaç ve hedefler SMART çerçevesinde somutlaştırıldıktan sonra; belirlilik, ölçülebilirlik, makul olma, gerçekçilik, tam zamanlılık ve ulaşılabilirlik özelliklerini haiz performans ölçütlerine dönüştürülmektedir (Van Nispen ve Posseth, 2006: 46-50). Böylece stratejik hedefler, amaçları yansıtırken performans gösterge ve ölçütleri hedeflere veri teşkil etmektedir. Bu durum, izleme ve değerlendirme çerçevesinde politikaların başarısının sağlıklı şekilde ölçülebilmesini sağlamaktadır.

Tablo 1: Hollanda PEB Sisteminde Yanıtlanması Gereken Temel Sorular

BÜTÇE SORULARI	HESAP VERİLEBİLİRLİK SORULARI
Neyi başarmak istiyoruz?	Amaçlarımızı başardık mı?
Amacımıza ulaşmak için neler yapmalıyız?	Amaçları başarmak için yapılması gerekeni yaptık mı?
Amacımızı başarmanın maliyeti nedir?	Amaçlara ulaşılması için belirlediğimiz maliyet doğru çıkmış mıdır?

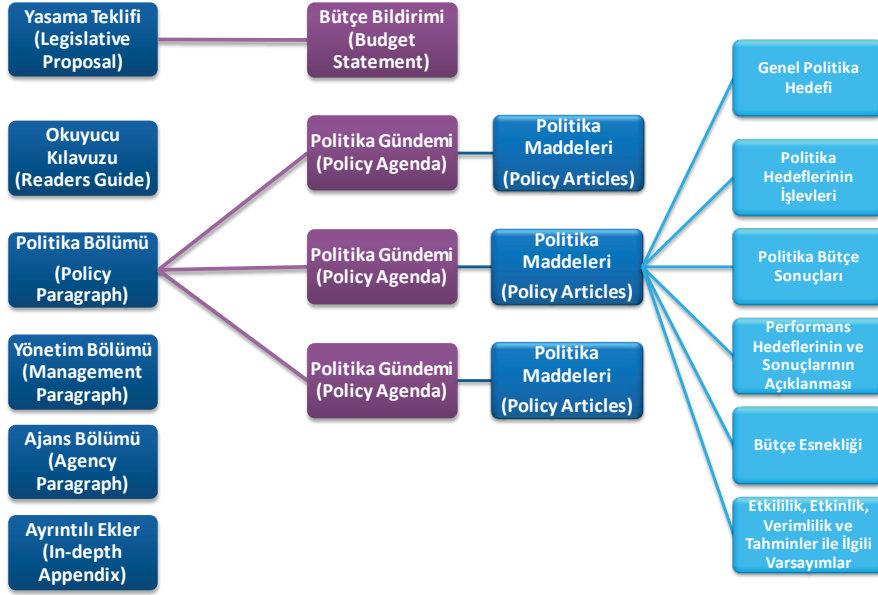
Kaynak: Van Nispenve Posseth, 2006: 44; Blöndal ve Kristensen, 2002: 72.

Hollanda PEB sisteminde; bütçe, politika kararları ve hesaplar arasında yakın ilişki kurulması ve amaç, hedef, kaynak, performans arasındaki ilişkinin güçlendirilmesinin sağlanması kilit unsurlardır (Van Nispen ve Posseth, 2006: 44). Bu unsurlar temelinde bütçe, politika odaklı bir hükümet belgesi haline getirilmektedir. Bunun sağlanması için bütçe sürecinde Tablo 1’de yer alan üç soruya yanıt verilmesi gerekirken, hesap verilebilirliğin sağlanması için de karşısındaki üç sorunun yanıtlanması gerekmektedir.

1990’ların sonunda PEB sistemine geçişte Hollanda’da, bütçenin yönetilebilirliğinin, anlaşılabilirliğinin ve ulaşılabilirliğinin artırılması amacıyla merkezi yönetim bütçesi, fonksiyonel kıyaslamaya izin veren analitik bir yapı çerçevesinde on üç bakanlıktan oluşturulmuştur (Van Nispen ve Posseth, 2006: 41).

Bütçe formatına dönüştürülmüş PEB sisteminin uygulandığı Hollanda’da bütçe belgesinin yapısı Şekil 5’te de görüldüğü üzere altı kısımdan oluşmaktadır. Yasama teklifi bölümü Parlamento’da onaylanacak olan tüm birimlere ait bütçe gelirlerini ve giderlerini içermektedir. Bütçe belgesinin yapısının anlaşılabilirliğinin sağlanması için belgeye ilişkin okuyucu rehberi düzenlenmektedir.

Şekil 5: Hollanda’da Bütçe Formatına Dönüştürülmüş PEB Modeli: Bütçe Belgesinin Yapısı



Kaynak: Van Nispenve Posseth, 2006: 42; Blöndal ve Kristensen, 2002:73’ten türetilmiştir.

PEB sisteminin işlerliğini sağlayan bölüm olan politika bölümü, politika gündemi ve gündemin içeriği doğrultusunda oluşturulan politika maddeleri olmak üzere iki kısımda incelenmektedir. Her Bakanlığın bir tane hazırlaması zorunlu olan ve on sayfadan uzun olmayacak şekilde hazırlanan politika gündemi, hükümet politikalarını ve bu politikaların başarılması için gerekli olan kaynakların tahsisini içermektedir (Blöndal ve Kristensen, 2002: 74).

Her politika gündemi onun nasıl uygulanacağını ve işlevsel hale getirileceğini içeren politika maddelerini kapsamaktadır. Bu maddeler vasıtasıyla ilk olarak ilgili Bakanlığın ulaşmak istediği amacı somutlaştıran politika hedefi ortaya konulmaktadır. Sonrasında bu hedefin ölçülebilir bir şekilde nasıl işlevsel hale getirileceği açıklanmaktadır.

Sonraki bölüm olan politikanın bütçe sonuçları kısmında ise son iki yılın sonuçları ve bütçe dönemi dâhil olmak üzere gelecek dört yılın tahminleri ortaya konulmaktadır (Blöndal ve Kristensen, 2002: 74). Bu kısımda yer alan bilgiler, performans hedeflerinin ve sonuçlarının açıklandığı bir sonraki bölümdeki performans verileri ile desteklenmektedir.

Bütçe esnekliği kısmında harcamaların yasal zemini (kanunlar, uluslararası antlaşmalar, sözleşmeler vb.) ortaya konurken Parlamente’ye, yeniden tahsis edilebilir ödeneklerin belirli bir yüzdesinin tahsisine ilişkin yetki verilmektedir. Bu özellikle sonuç-çıktı odaklı bütçeleme’nin sonucu olarak belirlenen hedeflere ulaşılması için getirilen bir esnekliktir. Son kısımda ise makroekonomik performans, demografik değişimler, tüketim yapısı vb. örnek alınarak bütçe varsayımları özetlenmektedir (Blöndal ve Kristensen, 2002: 75).

Bütçe belgesinde politika bölümünden sonra yer alan yönetim bölümü; Bakanlığa bağlı bir ajansın, kuruluşun kurulması gibi beklenen başlıca yapısal, organizasyonel değişiklikler hakkında genel bilgiler içermektedir.

Ajans bölümü Bakanlığa bağlı ajanslar (kuruluşlar) hakkındaki temel finansal bilgileri içermektedir. Son bölüm olan ekler bölümü ise gerekli teknik bilgileri ortaya koymaktadır.

OECD ülkeleri arasında en başarılı PEB sistemi uygulayıcılarından biri olan Hollanda, bütçe ödeneklerini sonuçlara-çıktılara bağlamayı başarabilen diğer bir ifadeyle gerçek anlamda PEB sistemini uygulayan nadir ülkelerden biri olarak gösterilmektedir. Bu başarının ardında yatan en önemli nedenler; Koalisyon Antlaşmaları ve Merkez Planlama Bürosu’nun katılımcı yapısı ve sistemin bürokrasiyi olabildiğince dışarıda tutmasıdır.

1970’lerde kamu görevlilerinin performans bilgilerinin bütçe sürecinde kullanılması hususunda yaşanan olumsuzluklardan ders alan Hollanda, 1999 yılında gerçekleştirdiği reformda bu sorunu bürokrasiye süreçte daha az yetki ve sorumluluk vererek çözmüştür. Böylece PEB sisteminin uygulanabilirliğinin önündeki en önemli engellerden biri olan kamu yöneticilerinin sistemi benimsememesi, sonuçları manipüle etmesi sorunları aşılmış, doğrudan toplumun tamamını kapsamına alan bir yapı çerçevesinde bütçeleme süreci gerçekleştirilmiştir. Diğer bir ifadeyle dolaylı olarak halkın tamamı bütçeleme sürecinde söz sahibi olabilmekte, bu durum da hizmetlerin şeffaflık ve hesap verilebilirlik temelinde daha kaliteli verilmesini zorunlu kılmaktadır. Söz konusu katılımcı yapı vatandaş odaklı anlayışı bütçeleme sürecine yerleştirmiştir.

3.2.3. Bütçe Formatına Dönüştürülmüş PEB Sisteminin Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi

Daha önce diğer modelde de ifade edildiği üzere bütçe formatına dönüştürülmüş modelin de Türkiye’de uygulanabilirliğinin başarılı olması öncelikle doğrudan bağlantı yöntemi aracılığıyla uygulanmasına bağlıdır. Böylece kaynaklar performans sonuçları çerçevesinde dağıtılabilecektir.

Bütçe formatına dönüştürülmüş modeli, en iyi uygulama örneklerinden birisi olan Hollanda örneği temelinde incelediğimizde; bütçe ile hedefler arasındaki

bağlantının, performans programı gibi ayrı bir doküman olmadan bütçe belgesi içerisinde yer alan “politika bölümü” aracılığıyla sağlandığını görüyoruz.

Türkiye’de de bütçe belgesi içerisinde yer alacak bir bölüm ile bütçe formatına dönüştürülmüş model, TBMM dâhilinde meclisteki tüm politik partilerin görüşlerini gözeterek faaliyetlerini yürüten ve kanunların etki analizinin yapılabileceği teknik bir birim aracılığıyla uygulanabilir. Bu kapsamda performans hedeflerinin ve amaçlarının geniş tabanlı bir uzlaşısı sonucu oluşturularak katılımcılığın artırılması, tüm performans sürecinin TBMM’de gerçekleştirilmesi, kırtasiyeciliğin ve bürokrasinin azaltılması, şeffaflık ve hesap verilebilirlik yönlerinden stratejik planlamaya dayalı modele göre PEB sisteminin etkinliğini artıracaktır.

Diğer taraftan bu modelin Türkiye’de TBMM dâhilinde bütçe sürecinde uygulanması; iç dinamikler, yapısal nedenler, yoğunluk ve kapasite açısından uygun görünmemekte ve böyle bir modelin stratejik planlamaya dayalı model yerine uygulanmasının daha verimsiz sonuçlara neden olacağı düşünülmektedir.

SONUÇ

OECD ülkelerinde uygulanan PEB sistemleri incelediğinde genel kabul gören üç farklı bütçeleme yöntemi (sunuma yönelik, performans bilgisine dayalı ve doğrudan bağlantı) ve yine üç farklı model uygulaması (performans sözleşmesine dayalı, bütçe formatına dönüştürülmüş ve stratejik plana dayalı) olduğu görülmektedir.

Bu makalede, Türkiye’de uygulanan stratejik planlamaya PEB sistemi modelinin yerine yukarıda ifade edilen alternatif bir model uygulanmasının, sistemin uygulanabilirliğini artırıp artırmayacağına ilişkin yanıt aranmış ve bu çerçevede stratejik planlamaya dayalı modelden farklı olarak performans sözleşmesine dayalı model kapsamında İngiltere ve bütçe formatına dönüştürülmüş model kapsamında ise Hollanda örnekleri incelenmiştir.

Bu çerçevede çoğu ülke uygulamasında olduğu gibi doğrudan bağlantı yöntemi ulaşılmaması gereken nihai bir sabit hedef kabul edilerek alt model alternatifleri olan performans sözleşmesine dayalı ve bütçe formatına dönüştürülmüş modeller öncü ülke uygulamaları ile ortaya konmuştur. Diğer taraftan PEB altyapısı temelinde doğrudan bağlantı yöntemi yerine, PEB’i kavrayamayan kurumlarda geçiş aşaması olarak ya da etkili olamayacağı görülen tam kamusal alanlarda (istihdam unsuru hariç), sunuma yönelik bütçeleme yöntemi veya dolaylı bağlantı yöntemi tercih edilebilir.

Planlama yönü ağır basan stratejik planlamaya dayalı modelin Türkiye’deki 10 yıllık uygulama pratiği göz önüne alındığında, kaynak tahsisinin halen geleneksel anlayışla yapıldığı buna rağmen stratejik planlamaya dayalı PEB sisteminin araçları olan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu için ciddi miktarda fiziksel

ve beşeri sermaye harcanıldığı, bu araçların ve değerlendirmelerinin ise formalite olarak kaldığı görülmektedir. Bu çerçevede bu makalede bu sorunların giderilmesine yönelik olarak alternatif modeller tartışılmıştır.

Performans sözleşmesine dayalı olan model Türkiye’de de hükümet programları çerçevesinde hükümet temsilcileriyle Kurum yöneticileri ve/veya 5018 sayılı Kanun kapsamında harcama yetkilisi olan yöneticiler arasında imzalanarak uygulanabilir. Performans sözleşmesine dayalı PEB modelinin stratejik planlamaya dayalı modele göre; performans hedeflerinin ve göstergelerinin az sayıda ve sonuç odaklı belirlenmesi, performans sonuçlarının değerlendirilmesi ve sonuçların daha görünür kılınarak sonuçlar doğrultusunda politika üretilmesi, kırtasiyeciliğin ve bürokrasinin azaltılması yönlerinden PEB sistemini daha uygulanabilir hale getireceği düşünülmektedir.

Katılımcılığın, şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin en güzel örneğini teşkil eden bütçe formatına dönüştürülmüş modelin ise Türkiye’de TBMM dâhilinde bütçe sürecinde uygulanması; iç dinamikler, yoğunluk ve kapasite açısından uygun görünmemekte ve böyle bir modelin stratejik planlamaya dayalı model yerine uygulanmasının pratikte etkisiz ve verimsiz olacağı düşünülmektedir.

Diğer taraftan bu model benimsenmese dahi farklı bir model altyapısında bu fikir doğrultusunda TBMM’de meclisteki tüm politik partilerin görüşlerini gözeterek faaliyetlerini yürüten ve kanunların etki analizinin yapılabileceği teknik bir birim oluşturulursa, buradan çıkan sonuçlar hem kanunları daha rasyonel kılacak hem de PEB sistemine doğrudan katkı sağlayacaktır.

Hangi alt model seçilirse seçilsin; PEB sisteminin etkin, etkili ve verimli olmasını diğer bir ifadeyle tam olarak uygulanabilirliğini sağlayan en önemli husus performans değerlendirmelerinin kaynak tahsisine temel oluşturmasıdır. Bu sorun çözülmeden ya da bu ilke benimsenmeden hangi model olursa olsun PEB sisteminin uygulanmasının bir anlamı olmayacak, geleneksel bütçeleme anlayışı devam edecektir. Dolayısıyla kaynak tahsisinin performans sonuçlarına göre yapılmadığı herhangi bir sistemin etkili, etkin ve verimli olması beklenemez.

Fakat PEB sistemine geçiş nedenleri ve sistemin yararlarından en yüksek faydanın sağlanması bakımından en iyi modelin seçilmesi gerektiği de ortadır. Bu kapsamda performans sözleşmesine dayalı olan modelin mevcut Türkiye koşullarında PEB sisteminin uygulanabilirliğinin sağlanmasında daha etkili olacağı ve yine stratejik planlamaya dayalı modele göre kırtasiyeciliği ve bürokrasiyi azaltacağı düşünülmektedir.

Son olarak PEB sisteminin yüzde yüz işlerliğinin sağlanmasının da bir anda değil uzun vadede sağlanacak bir süreci ifade ettiği unutulmamalı, kısa ve orta vadede sisteminin altyapısının oluşturulması, PEB sisteminin benimsediği temel ilkelerin tüm paydaşlarca içselleştirilmesi beklenmeli ve kaynak tahsisinin tam kamusal mallar haricinde performans değerlendirmelerine göre yapılması sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Blöndal, R. Jon ve Kristensen, Jens Kromann (2001), “Budgeting in Netherlands,” OECD Journal of Budgeting, Cilt 1, Sayı 3, s. 43-80.
- Blöndal, R. Jon, Kraan, Dirk-Jan ve Ruffner, Michael (2003), “Budgeting in the United States”, OECD Journal on Budgeting, Cilt: 3, Sayı 2, s. 7-53.
- Currstine, Teresa (2005), “Government Performance: Lessons and Challanges,” OECD Journal on Budgeting, Cilt 5, Sayı 1, s. 127-151.
- Debets, Raphael (2007), “Performance Budgeting in the Netherlands,” OECD Journal of Budgeting, Cilt 7, Sayı 4, s. 1-20.
- DPT (2006), Kamu İdareleri İçin Stratejik Plan Hazırlama Kılavuzu, İkinci Sürüm, Haziran, Ankara.
- Ellis, Kevin ve Mitchell Stephan (2002), “Outcome Focused Management in the United Kingdom,” OECD Journal on Budgeting, Cilt 1, Sayı 4, s. 111-128.
- Falay, Nihat (1995), Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Henderson Simon, Turner, David ve Blöndal Jon, R. (Editör) (2004), Case Studies of Selected OECD Countries, OECD Journal on Budgeting, Özel Sayı, Cilt 4, Sayı 3, s. 405-445.
- Hughes, Richard (2008), “Performance Budgeting in The UK 10 Lessons From a Decade of Experience”, International Monetary Fund Fiscal Affairs Department, (<http://siteresources.worldbank.org/INTMEXICO/Resources/14RichardHughesFinal.pdf>) (Erişim Tarihi: 15.01.2013).
- Kristensen, Jens Kromann, Groszyk Walter S. ve Bühler Bernd (2001), “Outcome-focused Management and Budgeting”, OECD Journal on Budgeting, Cilt 1, Sayı 4, s.7-34.
- Maliye Bakanlığı (2004), Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi, Ankara.
- Maliye Bakanlığı (2006), Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, 17 Mart 2006 tarihli ve 26111 sayılı Resmi Gazete, Ankara.
- Mutluer, M. Kamil, Erdoğan Öner ve Kesik Ahmet, (2011), Bütçe Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Noman, Zafer (2008), “Performance Budgeting in the United Kingdom,” OECD Journal on Budgeting, Cilt 8, Sayı 1, s. 1-16.
- OECD (2004a), The Legal Framework for Budget Systems: An International Comparison, OECD Journal on Budgeting, Özel Sayı, Cilt 4, Sayı 3, Fransa, s. 1-479.
- OECD (2004b), Public Sector Modernisation: Governing for Performance, OECD Policy Brief, OECD Observer, Ekim.

OECD (2007), Performance Budgeting in OECD Countries, ABD.

OECD (2008), Performance Budgeting: A Users’ Guide, OECD Policy Brief, OECD Observer, Mart.

Özen, Ahmet (2008), Performans Esaslı Bütçe Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Van Nispen, Frans K. M. ve Posseth Johan J. A. (2006), “Performance Budgeting in Netherlands: Beyond Arithmetic,” OECD Journal of Budgeting, Cilt 6, Sayı 4, s. 37-62.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 25326 sayılı ve 24/12/2003 tarihli T.C. Resmi Gazete, Ankara.

KURUMSAL YÖNETİM VE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

Hasan TÜREDİ*
Gencay KARAKAYA**
Mehmet İLDEM***

ÖZET

Son zamanlarda kurumsal yönetim, günümüz ekonomisinin temel yapısı olan şirketleri yakından ilgilendiren bir konu haline gelmiştir. Şirketlerin toplumla olan ilişkilerinin arttığı (ortaklıklar, hissedarlıklar vb.) piyasa şartlarının geçerli olduğu bu dönemlerde kurumsal yönetim kavramı ve ilkeleri daha çok tartışılmaya başlanmıştır. Şirket bünyelerinde gerçekleşen finansal ya da yönetsel sorunlara karşı kurumsal yönetim anlayışı yapısal çözümler sunmaya çalışmaktadır. Söz konusu yapısal çözümlerin, kurumsal yönetim anlayışına uygun olup olmadığının denetlenmesi de iç denetimin görevi dâhilindedir. İç denetim süreci, kurumsal yönetim sürecine ilişkin varsa eksiklikleri ya da zayıf yönleri tespit etme ve gerekli önlemleri alma şeklinde sürdürülmelidir.

Etkin ve verimli ilerleyen bir kurumsal yönetim anlayışı, bu yönüyle sonraki dönemlerde yapılacak iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesini kolaylaştıracaktır. Bununla birlikte etkin bir iç denetim süreci de, kurumsal yönetim anlayışının devamı için kurumsal yönetim ilkelerini destekleyici bir rol oynamaktadır. Çalışmada ilk olarak kurumsal yönetim anlayışı üzerinde durulacaktır. Daha sonra genel çerçevesi itibarıyla iç denetim konusu işlenecek, son olarak da kurumsal yönetimin tesisi açısından iç denetimin önemi anlatılmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal yönetim, Kurumsallaşma, Denetim, İç denetim.

RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE GOVERNANCE AND INTERNAL AUDIT

ABSTRACT

Recently, corporate governance has become a subject closely related to the companies that form the basic structure of today's economy. The concept and principles of corporate governance have started to be more widely discussed in this period of time when market conditions prevail and the relations of companies with public increase (partnerships, co-partnerships etc.). The concept of corporate governance tries to present structural solutions against financial or administrative problems taking place in the structures of companies. Checking whether the aforementioned structural solutions are in accordance with the concept of corporate governance is a duty of internal audit. The internal audit process should be maintained as determining the deficiencies or weaknesses related to the process of corporate governance, if any, and taking necessary precautions.

* Prof. Dr., İstanbul Ticaret Üniversitesi, hturedi@ticaret.edu.tr.

** Arş. Gör., İstanbul Ticaret Üniversitesi, gkarakaya@ticaret.edu.tr.

*** SMMM, Bağımsız Denetçi, metildem@gmail.com.

A concept of corporate governance that progresses in an effective and efficient way will facilitate carrying out internal audit activities in the following periods with this aspect. Besides, an effective internal audit process plays a role that supports the principles of corporate governance for the continuation of corporate governance concept. The study will first focus on the concept of corporate governance. Afterwards, the matter of internal audit will be addressed and finally, the importance of internal audit in terms of establishment of corporate governance will be tried to be expressed.

Keywords: Corporate Governance, Institutionalisation, Audit, Internal Audit.

GİRİŞ

Gelişen ve giderek çeşitlenen küresel rekabet, işletmelerin henüz kuruluşlarında esas aldıkları “devamlılık” gayelerini giderek güçleştirmektedir. Bu güçlükler, genel olarak işletmeleri özel olarak karar vericileri yönetsel bağlamda farklı bakış açısı kazandırmaya mecbur bırakmaktadır. Her yenilik sürecinin başlangıcında ihtiyaç unsuru öne çıkmaktadır. Tam bu noktada hızlı ve belli düzeylerde öngörülemez bir şekilde devam eden iktisadi ve teknolojik gelişmeler, işletmeleri de bu değişime ve gelişime ayak uydurmak zorunda bırakmıştır (Türedi ve Karakaya, 2015: 66). Çünkü artık mevcut yönetsel argümanlar, işletme ihtiyaçlarına cevap veremeyecek duruma gelmiştir. Çalışmanın temelini teşkil eden kurumsal yönetim ve iç denetim, değişen işletme ihtiyaçlarına cevap verebilme yeterliliğini sağlayıcı faaliyetler olarak ortaya çıkmaktadır. Burada unutulmaması gereken husus; iç denetimin, etkin bir kurumsal yönetim tesis etme yolunda ana bir etken olduğu gerçeğidir. Etkin ve verimli bir işletme yönetimi oluşturmak için sırasıyla, etkin ve verimli bir iç kontrol, iç kontrolü denetleyecek etkin bir iç denetim ile daha da güçlendirecek bir kurumsal yönetim anlayışının varlığı gerekmektedir. Kurumsal yönetim ve iç denetim bu özelliği ile işletmelerin faaliyetlerini sürdürmelerinde katkı sağlayan bir araç olmakla birlikte, yatırım kararları alınırken değerlendirilen en önemli etkenlerden biri haline gelmiştir. Her yatırımcının aradığı güven ve istikrardır. Dolayısıyla kurumsal yönetim ve iç denetim süreçlerini bünyesinde tesis edebilen işletmeler, güven ve istikrarı yatırımcıları ikna edebilmek için kullanabilmektedir.

1. KURUMSAL YÖNETİM VE KURUMSALLAŞMA KAVRAMLARI

Kurumsallaşma; en genel ifadeyle işletmelerin “devamlılık” gayelerinin, birey ya da bireylerin kişisel tasarruflarından kurtulması şeklinde tanımlanabilir. Burada önemli olan husus; işletme faaliyetlerine devam edilebilmesi adına herhangi bir kişi ya da kişilere mutlak surette bağlılık duyulmamasıdır. İşletmelerde kurumsallaşma süreci, değişen her yöneticiye göre politikaların da değişmesi şeklinde değil, değişen her yöneticinin işletmenin yerleşmiş politikalarına intibak etme çabalarının varlığı

ile tesis edilebilir. Kurumsallaşma kavramının önemi ve gereği, giderek gelişen ve belli yönleriyle müdahaleye kapalı olan rekabet şartları dikkate alındığında daha iyi anlaşılmaktadır. Bu nedenle faaliyetlerinin devamı noktasında belli bir termin olmayan tüm işletmeler kurumsallaşma hedeflerine ulaşmak adına çalışmalar yapmak zorunda kalmışlardır. Kurumsallaşma konusunda yapılan çalışmaların yoğunluğu, kurumsallaşma çalışmalarının işletmeler için giderek özel bir faaliyet olmaktan sıyrılıp piyasalarda yer alan tüm işletmeler için de gerekliliği noktasında umut vermektedir. Aksi takdirde çok hızlı işleyen rekabet şartları her geçen gün onlarca işletmeyi yok etmeye devam edecektir. Bu noktada belirtilmesi gereken husus kurumsallaşmanın işletmeleri “insansızlaştırmaya” çalışan bir yönetsel kavram olmadığıdır. Anlatılmak istenen, riskli zamanlarda faaliyetine devam etmesi gereken işletmelerin kaderlerinin sadece yöneticilere bırakılmamasıdır. Oturmuş ve belli düzenlemelerle yürütülen işletme faaliyetlerine, yöneticiler belli nedenlerle süreç dışında kaldığında da yine aynı işletme politikaları ile devam edilebilmesidir.

Belli yönleriyle ifade edilmeye çalışılan kurumsallaşma faaliyeti, kurumsal yönetimin oluşturulması noktasında ortaya çıkan önemli unsurlardan biridir. Kurumsallaşma sürecinin üç temel özelliği olarak ifade edilebilen (Alayoğlu, 2003: 62); değişimlerin takibi, cari olan değişikliklere uygun şekilde değişimin tesisi ve yeni duruma ait standartların geliştirilmesi ilkeleri aynı zamanda kurumsal yönetimin tesisi ve devamı noktasında çok önemli hususlar olarak ortaya çıkmaktadır. Kurumsal yönetimin, klasik yönetim anlayışının yerine geçmesinde söz konusu bu kurumsallaşma süreçlerinin temel özellikleri büyük rol oynamaktadır.

Kurumsal yönetim, işletmenin üst yönetiminin denetimi, yönlendirilmesi ve işletme üzerinde hak iddia eden diğer paydaşların (çalışanlar, müşteriler, alacaklılar, fon sağlayanlar ve devlet gibi) üst yönetimle olan ilişkilerinin bütünüdür (Koçel, 2003: 469). Bu açıklamadan en basit şekilde anlamamız gereken şudur; kurumsal yönetim işletmelerin yöneticileri ile işletmenin kaynak tedarikçileri arasındaki ilişki temeline dayanmaktadır.

Kurumsal yönetim en genel anlamda bir yönetim anlayışını ifade etmektedir. Geleneksel yönetim anlayışlarının ihtiyaçları karşılamadığı gerçeği anlaşıldıkça kurumsal yönetim gittikçe önemi artan bir süreç olarak ortaya çıkmıştır.

Geleneksel yönetim anlayışlarının günümüzde karşılayamadığı işletme ihtiyaçlarını;

- Giderek gelişen işletme çevresi (İç ve dış çevre paydaşlarının artması),
- İşletmeler ile bir yönüyle organik bağ kuran paydaşların giderek haklarını daha fazla öğrenmeleri ve bu yöndeki taleplerinin artması,
- İşletmelerin artık sadece mali değil fiziksel ve entelektüel (marka, patent vb.) varlıklarını da başarılı bir şekilde yönetme isteği,

- Geleneksel yönetim anlayışlarının belli noktalarda üzerinde durmayı ihmal ettikleri denetim unsuru ve işleyişi şeklinde sıralayabiliriz.

Belli dönemler içerisinde giderek değişen işletme ihtiyaçları, gelişen rekabet şartları, kurumsal yönetim anlayışını tamamen kapsayan bir tanım yapılmasını zorlaştırmaktadır. Bu nedenle kurumsal yönetim ile ilgili farklı tanımlamalar yapılmaktadır.

Dünya Bankası kurumsal yönetimi şu şekilde tanımlamıştır: “Bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun dönemde ortaklarına iktisadi değer imkânı tanıyan her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamaları ifade etmektedir.” (Ege ve Yılmaz, 2005: 84).

1.1. Kurumsal Yönetimin Gerekliliği

Kurumsal yönetim faaliyetinin neden gerekli olduğunu anlayabilmek için, gerek yerel gerekse de uluslararası piyasalarda baş gösteren yönetsel etkinsizliğe bağlı olarak ortaya çıkan, işletme iflaslarına, yolsuzluk iddialarına bakmanın faydalı olacağı düşünülmektedir. Dünya genelinde özellikle de Avrupa’da mali bunalımların meydana gelmesi ve buna bağlı olarak da çeşitli iflas olaylarının önlenememesi artık yeni düzenlemeler yapılmasını zorunlu hale getirmiştir.

Kurumsal yönetimin bu kadar önemli bir konu hale gelmesinin nedeni, ortaklık yönetimindeki başarısızlık, suiistimaller, gelişen piyasalarda yaşanan finansal krizlerdir (Clark ve Demirağ, 2002: 112).

Bu bağlamda tartışmaların odak noktasında yer alan kavram kurumsal yönetim olmuştur. Kurumsal yönetimin ortaya çıkmasının temelinde büyük bir ihtiyacın varlığı, bu kavramın kısa zamanda çok geniş kabullere ulaşmasına imkân sağladı. En genel ve somut haliyle denilebilir ki, kurumsal yönetim; yönetim kurullarında fırsatçı yöneticilere karşı işletme sahipleri ve hissedarların menfaatlerini dengelemek amacıyla ortaya çıkmıştır (Puffer ve Mc Carthy, 2003: 284).

1.2. Kurumsal Yönetimin İlkeleri

Yönetimde ki belirli eksiklik ve aksaklıkları ortadan kaldırma adına ortaya çıkan kurumsal yönetimin müspet sonuçlar elde edebilmesi adına çeşitli ilkeler ortaya konulmuştur. Söz konusu yönetim anlayışının geleneksel ilkelere dayanarak yeni sonuçlar ortaya çıkarması mümkün olmayacaktır.

O nedenle kurumsal yönetim ilkeleri, geleneksel yönetim anlayışlarından farklı olarak, özgün bir muhtevaya sahiptir.

İyi bir kurumsal yönetim anlayışında bulunması gereken özellikler şöyle sıralanabilir;

- Katılım,
- Hukuk Devleti,
- Şeffaflık,
- Duyarlılık,
- İşbirliği,
- Adalet,
- Etkinlik ve Verimlilik,
- Sorumluluk,
- Stratejik Vizyon (Bekçioğlu ve Güngör Ak, 2005: 285).

Ancak en genel ifadeyle söz konusu yönetim anlayışının ilkeleri 4 ana başlıkta toplanabilir. Bunlar; *adalet (adillik ya da eşitlik)*, *sorumluluk*, *şeffaflık*, *hesap verebilirlik* şeklinde ifade edilmektedir.

1.2.1. Adalet (Adillik/Eşitlik) İlkesi

Çalışmanın önceki bölümlerinde de ifade edildiği üzere, etkin ve verimli bir kurumsal yönetimin tesisi, işletmelerin kurumsallaşma düşüncesi ve faaliyetleri ile başlamaktadır. Kurumsallaşma ile birlikte işletmeler, sınırlarını daha esnek hale getirmekte ve iç/dış çevresini giderek artırmaktadır. Bunun sonucunda da işletme belirli çerçeveler dâhilinde ortaklar edinmiş olmaktadır. Ortaklığın varlığı, hakların varlığını ve korunması gerekliliğini doğurmaktadır.

Kurumsal yönetim bağlamında ortaya çıkan ilk ilke **adillik** ya da **eşitlik** ilkesidir. Çünkü hak sahiplerinin hakkını gözetme ve bunu adil bir şekilde yapma yükümlülüğü işletmenin esas sahiplerinin gözetiminde olmasını gerektirmektedir. Bu ilkenin, ortaklığın derecesine ve büyüklüğüne, ulusal ya da yabancı ortak olup olmadığına bakılmaksızın tüm ortaklara yönelik oluşturulması gerekmektedir. Eşit işlem sadece pay sahiplerine değil, daha geniş bir çerçeveye; çalışanlara, alacaklılara, müşterilere, yani işletme ile menfaat ilişkisi bulunanlara, hatta kamuoyuna yönelmiştir (Demirbaş ve Uyar, 2006: 24). Söz konusu ortaklık durumu bir sözleşmeye dayanmaktadır. İlgili ortaklığın bütün ilişkileri bu sözleşme çerçevesinde belirlenmiştir. Ortaklığa konu olan sözleşmeye göre tüm ortakların (gerek azınlık gerek yabancı) hakları adil bir şekilde karşılanmalıdır.

1.2.2. Sorumluluk İlkesi

İşletmeler faaliyetlerini sürdürme noktasında kararlar alırken, sadece katma değer oluşturma ya da gelir elde etme amacı ile hareket etmemelidirler. Değişen yönetim anlayışları çerçevesinde ve kurumsal yönetimin oluşturulması bağlamında sorumluluk kavramı giderek daha çok dikkat edilen bir husus haline gelmiştir. Sorumluluk kavramı sadece işletme yöneticilerine ya da ortaklarına yönelik değil,

paydaşlara yani tüm topluma karşı olmalıdır. Üst yöneticiler ya da yönetim kurulları tarafından kararların verilmesi aşamasında toplumsal ahlak, genel kabul görmüş etik değerler vb. diğer manevi unsurlar da göz önünde bulundurulmalıdır.

Sorumluluk ilkesi, işletmenin kanunlara ve toplumsal değerleri yansıtan düzenlemelere uygunluğunu güvence altına almaktır (Demirbaş ve Uyar, 2006: 240).

1.2.3. Şeffaflık İlkesi

Kurumsal yönetim bağlamında şeffaflık; işletmenin mali etkinlik ve verimliliği, yönetimi ve hissedarlık yapısı hakkında yeterli, doğru ve kıyaslanabilir bilginin zamanlı bir şekilde açıklanması şeklinde tanımlanabilir (Demirbaş ve Uyar, 2006: 22).

Konu ile ilgili yapılan çalışmaların bir kısmında, şeffaflık ilkesi kurumsal yönetimin en temel ilkesi olarak kabul edilmektedir. Bu nokta belli yönleri ile doğru kabul edilebilir ancak bilinmelidir ki kurumsal yönetim ilkelerini birbiri ile kıyaslamak mümkün olmamaktadır. Çünkü söz konusu ilkeler birbirleri ile azami derecede ilgili ve bağlantılı şekilde işlemektedirler.

Şeffaflık ilkesinin temel dayanağı, şirketlerin ilgili faaliyetlerinin etki alanı içerisinde kalan her kesime (iç çevre, dış çevre, şirket ortakları ve kamuoyu) ulaştırılmasıdır. Şeffaflık ilkesi, işletme hakkındaki güncel bilgilerin kamuoyu ile paylaşılmasını gerektirir. Şeffaflık ilkesinin özündeki amaç, piyasada muhtemel asimetrik bilgi oluşmasını engelleme veya mümkün olan seviyede azaltma şeklinde olmalıdır. Aksi takdirde işletmelerin şeffaflık ilkesi kapsamında yapacağı bilgilendirmeler, gerçek ihtiyaçlara yönelik olmayacağından piyasalarda iktisadi düzenin oluşumu açısından bir hizmet sunamaz.

Şeffaflık ilkesinin etkin ve verimli bir şekilde işlemesi sürecinde, bilgiyi paylaşacak işletme ve söz konusu bilgiyi kullanacak diğer paydaşlar olmak üzere iki farklı taraf söz konusudur. Burada önemli olan işletmelerin doğru ve güvenilir bilgiyi paylaşması ile birlikte çıkar gruplarının da bu bilgiye ulaşabilmesi ve kullanabilmesi konusunda yetkinliklere sahip olmalıdır.

1.2.4. Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik ilkesi; üst yöneticilerin faaliyetlerin devamı amacıyla aldığı kararların sonucunda sorumlu tutulmaları ve buna bağlı olarak hesap verebilmelerini ifade etmektedir. Bu yönüyle hesap verebilirlik ilkesi sorumluluk ilkesi ile azami seviyede ilişkilidir.

Hesap verebilirlik, yönetime ilişkin kural ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanması, şirket yönetimi ve ortakların menfaatlerinin birbirine paralel bir şekilde yönetim kurulu tarafından gözetilmesini ifade etmektedir (Ege ve Yılmaz, 2005: 84).

1.3. Kurumsal Yönetimin Amacı

Mevcut iktisadi düzende giderek artan şekilde devam eden iflas ve benzeri olumsuz durumların varlığının, değişen ve gelişen küresel rekabete ayak uyduramamanın sonucu olduğu bir gerçektir. Genel işletme ve yönetim politikalarının rekabet edebilme noktasındaki eksiklikleri kurumsal yönetim kavramının önemini de giderek artırmaktadır. Küresel rekabete intibak edebilme noktasında işletmelerin en büyük destekçisi kurumsal yönetim anlayışdır. En genel ifade ile kurumsal yönetim; işletmelerin her şart ve durum altında faaliyetlerine devam etmesini sağlamaya çalışan bir yönetsel politikalar bütünüdür. Kurumsal yönetim işletmelerin etkinlik ve verimliliğini artırmayı ve çeşitli çıkar grupları ile arasındaki ilişkiyi düzenlemeyi amaç edinmektedir (Radu, 2012: 114). Kurumsal yönetim şirketin en üst yöneticisinden en küçük paydaşına kadar tüm unsurları içine alan bir yapıya sahiptir. Kurumsal yönetim, üst yöneticilerin işlem ve eylemlerini kontrol ederken, en küçük bir paydaşın dahi hakkını korumayı kendisine amaç edinen bir sistemdir. Geleneksel yönetsel sistemlerden en büyük farkı da budur.

Kurumsal yönetimin en temel amacı işletme faaliyetlerinde devamlılığı sağlayarak, uzun dönemde şirketin başarısını (mali, sosyal, kültürel vb.) kalıcı kılmaktır. Bu başarıyı sağlamanın ve devam ettirebilmenin yolu, kurumsal yönetim ilkelerini her durumda azami derecede muhafaza etmekten geçmektedir.

1.4. Kurumsal Yönetim Konusunda Dünyada Yapılan Çalışmalar

Dünya genelinde kurumsal yönetimin sistematik bir yapıya kavuşması ve bir standart halini alması için çeşitli kurumlar aracılığıyla bir takım çalışmalar yapılmıştır. Kurumsal yönetim anlayışının “kurumsal” bir kimlik haline gelmesine Amerika Birleşik Devletleri (ABD) öncülük etmiştir. Daha sonra Kıta Avrupa’sına yayılan ve bir kavram olmaktan ziyade bir anlayış ve yönetsel olgu halini alan kurumsal yönetim artık günden güne üzerinde daha çok durulan bir konu haline gelmiştir. Ancak mevcut hali ile bu kavramın gelişimini tamamladığından söz etmek mümkün olmamaktadır. Çünkü iktisadi sistemler gün geçtikçe farklı ihtiyaçları doğurmakta, bu durum da kurumsal yönetim anlayışına farklı bir bakış açısı kazandırmaktadır.

Sermaye piyasaları gelişmiş ülkelerde küresel dev şirketlerin iktisadi yaşamdan silinmeleri ve sermaye piyasalarına olan güvenin sarsılması, kurumsal yönetimin tüm dünyada hızlı bir biçimde yürürlüğe konma sürecini hızlandırmıştır (Pulaşlı, 2003: 7).

Kurumsal yönetim anlayışının dünyadaki gelişmesini incelerken temelde işlenmesi gereken konu OECD (Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü)’nin 1999 yılında yayımladığı kurumsal yönetim ilkeleridir. Bundan sonraki tüm akademik ve bilimsel çalışmalarda söz konusu ilkeler temel alınmış ve değerlendirmeler bu istikamette yapılmıştır.

1.5. Kurumsal Yönetim Konusunda Türkiye’de Yapılan Çalışmalar

Gelişmekte olan ülkeler arasında yer alan Türkiye’de de kurumsal yönetim anlayışının önemi giderek artmaktadır. Çünkü iç ve dış yatırımların artması, belirli politikalar aracılığıyla aynı ya da nakdi varlıkların ülkeye girmesi gibi makro konular, iktisadi istikrar ile birlikte doğru yönetsel politikalara da ihtiyaç duymaktadır. Kurumsal yönetim anlayışı (felsefesi) ve uygulanması tüm bu şartların oluşmasına olumlu katkılarda bulunmaktadır. Piyasaların bu denli hızlı değişimi ve buna bağlı olarak anlık fakat büyük çapta olumlu ya da olumsuz sonuçları doğurması, söz konusu değişimlere karşı proaktif bir tutum sergilemeyi zorunlu hale getirmiştir. Bu değişimlere intibak edilebildiği sürece dünyadaki sermaye hareketleri takip edilebilmekte ve bu yönde milli iktisadi sisteme katma değer sağlanabilmektedir.

Dünyada bu yönde yapılan gelişmeler, yerelde de bu durumun varlığına ihtiyaç olduğunu göstermiştir. Yani kurumsal yönetim artık kurumsal şirketler/ vakıflar/birlikler aracılığıyla tesis edilmeye, belirli bir standartlar bütünü haline kavuşturulmaya çalışılmaktadır.

Bu alanda ilk resmi çalışmalar Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) bünyesinde oluşturulan kurumsal yönetim çalışma grupları ile yapılmıştır. Bu çalışmalar yapılırken OECD’nin konu ile ilgili raporları ve görüşleri referans alınmıştır. Çalışma grubu üyeleri, 2003 yılında Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD)’nin kurulmasını sağlamış, kurumsal yönetim anlayışının Türkiye’de daha iyi tanınması ve gelişmesine katkı sağlamıştır (Pamukçu, 2011: 137).

Bu çalışmalar sonrasında kurumsal yönetimin sermaye piyasalarında uygulanmasının önemini daha da vurgulamak adına Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) bu konu ile ilgili çalışmalarda bulunmuştur. Bu çalışmalar muhtevası gereği halka açık şirketlere yönelik bir çerçeve sunmaktaydı. Çünkü kurumsal yönetimin en temel amaçlarından birisi de paydaşların, hak sahiplerinin haklarını azami seviyede korumak şeklindedir. Ancak SPK’nın yaptığı bu çalışmalar ve yayınladığı ilkeler bir standart oluşturmaktan ziyade, tavsiye niteliği taşımaktadır. SPK’nın bu konudaki ilkeleri yayınlamasından bir yıl sonra, söz konusu ilkeleri belirli ölçülerde de olsa bir yaptırıma bağlayabilmek adına halka açık şirketlerin faaliyet raporlarında bu ilkelere ne seviyede uyulduğunu gösterme zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluk halka açık şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerini uygulama konusunda teşvik edilmesi açısından önemli bir gelişmedir (Deloitte ve Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, 2006: 12).

Kurumsal yönetimi destekleyici ve önemini artırmaya yönelik bir diğer çalışma da İMKB (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası) uhdesinde oluşturulan kurumsal yönetim endeksi olmuştur. Bu endeksin oluşturulmasındaki asıl amaç, kurumsal yönetimin önemini ve buna bağlı olarak da şirketlerce uygulanmasını teşvik etmektir. Kurumsal Yönetim İlkelerine uyum, payları İMKB’de işlem gören şirketler için ihtiyari bir uygulamadır ancak Kurumsal Yönetim İlkelerine uyum raporlarının yayımlanması ihtiyari bir husus değil bir zorunluluktur (Sakarya, Kutukız ve Ülker, 2012: 237).

Kurumsal yönetim ilkelerine uyum, payları Borsa İstanbul'da işlem gören şirketler açısından ihtiyari bir uygulamadır, ancak SPK'nın 10.12.2004 tarihli kararı çerçevesinde bu şirketlerin yıllık faaliyet raporlarında ve internet sitelerinde Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne uyum beyanlarına ve Kurumsal Yönetim Uyum Raporu'na yer vermeleri gereklidir.

2. İÇ DENETİM KAVRAMI

Başta işletme üst yönetimi olmak üzere işletmenin faaliyetlerinden etkilenen tüm taraflar için söz konusu işletmede gerçekleşen işlemler ve üretilen bilgiler son derece önemlidir. Bu aşamada aşağıda belirtilen iki önemli soru dikkat çekmektedir:

- İşlemler, işletme üst yönetimi ile hissedarların amacına ve beklenti seviyesine uygun olarak mı gerçekleşmektedir?
- Gerçekleşen ve sonuçlanan işlemlere ilişkin her türlü bilgi, tam ve doğru olarak mı aktarılmaktadır?

Yukarıdaki iki soruya cevap verebilmek için işletme içinden veya işletme dışından yeterli mesleki yetkinliğe sahip kişilerin denetim yapmaları ve bu denetim çalışması sonuçlarını raporlamaları gerekir. Bu çalışmalar aynı zamanda işletme yönetimi faaliyetinin alt ayrıntılarını oluşturmaktadır. Bu nedenle etkinlik ve verimlilik açısından bu denetim faaliyetinin işletme örgütü içinde yer alan kişi ve bu kişilerden oluşan kurul ya da birimler aracılığıyla yapılması gerektiği ağırlık kazanmaktadır. İşletme faaliyetlerinin ayrıntılı bir şekilde ancak işletme içerisinde incelenebileceği ve değerlendirilebileceği ifade edilmektedir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (2012) (The Institute of Internal Auditors-IIA) tanımına göre;

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” Bir başka tanımda iç denetim; bir işletmede aşağıda belirtilen unsurların mevcut olup olmadığını tespit etmek için işletmedeki mali ve mali olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetim meslek mensuplarınca sistematik ve objektif olarak değerlendirilmesidir (Sawyer, 1988: 20).

Kısaca iç denetim, işletme ile ilgili her faaliyeti ve herkesi ilgilendiren işletme yönetiminin kontrol aracı, işletmenin değerini artıran önemli bir yönetim faaliyetidir.

2.1. İç Denetimin Amacı

İç denetim ile ilgili olarak yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere, iç denetimin amacının merkezinde işletme ve işletmenin amaçlarının gerçekleştirilmesi yer almaktadır. Bu kapsamda iç denetim faaliyetleri ile ulaşılmak istenen amaçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İşletme yönetimi için bir yönetim ve kontrol aracı olarak kullanılmak üzere sürekli olarak çeşitli yönetim ve kontrol standartları araştırmak ve sunmak,
- İşletme yönetimi tarafından kabul edilen ve uygulanması istenilen bu standartların ve düzenlemelerin işletmede kullanılıp kullanılmadığını, kullanılıyorsa kullanılma seviyesini tespit ederek raporlamak,
- İşletmeyi ilgilendiren ve yasal mevzuatın gereği olarak işletme tarafından uyulması istenilen düzenlemelerin işletmede uyulup uyulmadığını tespit etmek ve raporlamak,
- İşletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesi konusunda işletme üst yönetimine yardımcı olmak,
- İşletme faaliyet sonuçlarının doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini sağlamak üzere üst yönetime danışmanlık yapmak,
- İşletme çalışanlarının kurumsal bir yapıya uygun bir şekilde çalışmalarını sağlamak ve sorumluluklarını yerine getirmelerinde onlara danışmanlıkta bulunmak ve yönlendirici hizmette bulunmak,
- İşletme varlıklarının her türlü riske karşı korunmasını sağlamak üzere muhtemel riskleri kurumsal düzeyde tespit etmek, bu riskleri tanımlamak ve bu riskleri işletme kurumsal yönetim politikaları kapsamında yönetmek ve izlemek,
- İşletme kayıtlarının korunması ihtiyacını karşılamak, işletmenin veri ve kayıtlarının yüksek seviyede korunmasını gözlemek,
- İşletmenin yönetsel kontrolünü ve yönetsel başarısını izlemek,
- Kurumsal yönetimin kalitesini artırmak,
- Varsa hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasını sağlamak, hata ve hilenin en aza indirildiği bir çalışma ortamı sunmak,
- İşletmenin aşağıda belirtilen üç önemli alanında değerlendirmelerde bulunmak;
 - İşletmenin iç kontrol yapısı,
 - İşletmenin kurumsal yönetimi,

- İşletmenin kurumsal düzeyde risk yönetimi,
- İşletme ve işletme faaliyetleri konusunda bilgi edinmek durumunda olanlara işletme hakkında elde ettikleri bilgilere ilişkin makul güvence vermek, işletmeyle ilgili bilgi edinmek isteyen tarafların güvenilir bilgiye ulaşmalarını kolaylaştırmak,

İşletmeler düşük maliyetle en yüksek ve kaliteli verimi, hizmeti veya karlılığı elde etmek istediklerinde onların en etkin yardımcısı iç denetim faaliyetidir (Türedi, 2011: 26).

2.2. İç Denetimin Kapsamı ve Faaliyet Alanı

Uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartlarına göre iç denetim faaliyeti, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla aşağıda listelenen süreçleri değerlendirir ve bu süreçlerin geliştirilmesine katkıda bulunur (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 2012):

- Kurumsal Yönetim,
- İç Kontrol Yapısı,
- Risk Yönetimi.

İç denetim, örgütsel olarak işletmeyi oluşturan tüm birimleri, fonksiyonel olarak yalnızca mali işlemleri değil, işletmenin bütün faaliyet, işlem ve süreçlerini kapsar. İç denetim, kamu veya özel nitelikli bir işletmenin kurumsal yönetim, risk yönetim ve iç kontrol yapısını esas alan bir güvence ve yönetim danışmanlığı faaliyetidir. İşletmenin iç ve dış çevresindeki gelişmeler, işletmelerin yönetim anlayışlarındaki değişim ve iç denetimden beklenen faydaların artması iç denetimin kapsamını genişletmiştir.

İç denetim faaliyetinin kapsamı bundan başka, gerektiğinde öngörülerde bulunularak işletmenin karşı karşıya kalabileceği muhtemel risklerin ve fırsatların ortaya konulmasını esas alan klasik teftiş anlayışından sıyrılarak, değer katma, danışmanlık yapma, analiz etme işlevleri ön plana çıkarılarak kapsamı genişletilmiştir.

Bu nedenlerle iç denetim faaliyetlerinin kapsamı; işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için; işletme bünyesinde kurumsal yönetimin oluşturularak kalitesinin sağlanması ve işletmenin karşılaşılabileceği muhtemel risklerin yönetilmesine yardımcı olan iç kontrol yapısını sürekli kılacak bağımsız ve tarafsız güvence sağlayacak birçok alt iç denetim eylemini barındırmaktadır.

Kurumsal yönetimin uygulandığı işletmelerde şeffaflık ve hesap verilebilirliğin gereği olarak işletme iç denetim faaliyetlerinin yürütüldüğü birim ve bu birim faaliyetlerinin kapsamının ayrıntılı bir şekilde yazılı olarak açıklandığı bir “iç denetim yönetmeliği/yönergesi” nin varlığı zorunluluk arz etmektedir. Söz konusu bu yönetmeliğin/yönergenin sürekli olarak gözden geçirilerek güncellenmesi son derecede önemlidir.

2.3. İç Denetimin Gerekliliği ve Önemi

Küresel rekabetin sonucu olarak işletmeler, amaçlarına ulaşmak ve kurumsal yönetim kalitesini sağlamak amacıyla iç denetim faaliyetine ihtiyaç duymaktadırlar. Küçük ölçekli işletmelerde yöneticiler işletme faaliyetlerini ve çalışanlarını etkin bir şekilde yönetebilecek yeterliliktedir. İşletme ölçeğinin büyümesi, değişen koşullar, karmaşılaşan işlemler, değişen risk unsurları ve işletmeyi yakından ilgilendiren diğer birçok gelişme, işletmenin etkin yönetilmesi bakımından işletmede tüm faaliyetlerin kontrol edilmesi ihtiyacını ortaya çıkarır. Bu durumda işletme yönetimi için işletme bünyesinde iç kontrol yapısının kurulması ve işlerliğinin sağlanması önemli bir sorumluluk olmaktadır.

Bu ihtiyacı duyan işletme yönetimi, işletmenin ölçek ve faaliyetlerinin türü, sermaye yapısı ve kaynakları ile risk faktörlerini dikkate alarak iç denetim faaliyetinin nasıl uygulanacağına karar vermelidir.

İşletme bünyesinde iç denetim yapısının kurulma gerekliliği yönetim ve denetim komitelerinin ihtiyacından kaynaklanabileceği gibi, işlemlerin yoğunluğu, faaliyetlerin karmaşıklığı, işletmenin büyüklüğü, mali nitelikli faaliyetlerin yanı sıra nakit ve likit işlemlerinin sıklığı, yasa ve düzenleyici işlemlerin gerekliliği, ilgili otoritelerin talebi, işletme ile ilintili diğer kurumların yazılı belgelendirme gerekliliği, işletmenin diğer kişi ve kurumlar nazarında itibari güven hissini sağlama arzusu gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkmıştır.

İşletme nezdinde sürdürülen iç denetim faaliyetlerine duyulan gereksinim aşağıda belirtilen nedenlere bağlanmaktadır (Türedi, 2011: 36-39);

- İşletmedeki yönetici ve çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirmelerini teşvik eder,
- İşletme çalışanlarını işletmenin hedeflerinin başarılması konusunda işletmenin bir parçası olarak görür,
- Her düzeydeki çalışanın, işletmedeki çalışmalarının sonuçları hakkında hesap vermesini mümkün kılar,
- İşletme sahiplerinin, işletmedeki yöneticilere emanet ettikleri kaynakların bu kişiler tarafından etkin ve verimli olarak kullanımı hususunda yeterli ve tatmin edici değerlendirmeler yapmalarına yardımcı olur,
- Yöneticilere danışmanlık ve çalışanlara eğitim hizmeti işlevi görür,
- İşletme bünyesinde gerçekleşmesi muhtemel maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesini sağlar,
- İşletmenin yönetiminde aktif olarak yeterince rol alamayan pay sahiplerinin haklarının korunmasını sağlar,

- İşbirliği ve birlikte çalışmayı sağlar,
- Çalışanların kendi kendilerini değerlendirmelerini teşvik eder,
- Bağımsız denetimin maliyetlerini azaltır.

2.4. Kurumsal Yönetiminin Varlığının ve İşlerliğinin Tespiti Açısından İç Denetimin Önemi

Kurumsal yönetim ilkelerine ve bu ilkelerle ilgili açıklamalara bakıldığında kurumsal yönetimin özünde, mevcut durumun korunarak işletme faaliyetlerinin mümkün olduğu ölçüde olumlu yönde geliştirilmenin yer aldığı görülmektedir. Kurumsal yönetim ilkeleri incelendiğinde bu koruma ve geliştirme eğilimleri aşağıda açıklanmıştır:

- İşletmenin mal varlığı ve kaynakları her türlü riske karşı korunur,
- İşletmenin büyük küçük tüm hissedarlarının hakları hem birbirlerine karşı hem de yönetime karşı korunur,
- İşletme çalışanlarının hakları birbirlerine ve yönetime karşı korunur,
- İşletmenin kendisi dış çevreden kaynaklı risklere korunmaya çalışılır.

Kurumsal yönetim; hissedarlar, yatırımcılar, kredi verenler, üst yönetim, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, kamu idareleri ve diğerlerinden oluşan işletmenin paydaşlarının işletme üzerindeki hak ve sorumluluklarını birbirlerine karşı uyumlu hale getirilmeye çalışan bir işletme yönetimi biçimidir. İç denetim, söz konusu uyumun geçerli olup olmadığını ortaya koyar ve aslında bu uyumu güvence altına alır. Başka bir ifade ile iç denetim, kurumsal yönetimin sigortasıdır.

Kurumsal yönetim; şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmuştur. İşletme bünyesinde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri kurumsal yönetimin bu temel ilkelerinin işletme bünyesinde özümsemesine, kabul görmesine, uygulanmasına ve kurum kültürü haline gelmesine yardımcı olmaktadır.

İç denetim faaliyetinin merkezinde yer alan iç denetçiler, işletmede risk yönetimi, iç kontrol, yönetim ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerleyerek ve geliştirerek işletmenin amacına ulaşmasına yardımcı olur. Kurumsal yönetimin etkililiğini belirleyen en önemli unsurlardan birisi de sıkı, dikkatli ve sağlam bir risk yönetimi ve kontrol süreçleri ile desteklenmesidir. Böylece karar alma esnasında yönetime daha kapsamlı ve çok boyutlu bilgilendirme sağlanarak, faaliyetlerin ve stratejik hedeflerin elde edilmesi amacı ile uygunluk düzeyi sürekli değerlendirilebilmekte, yönetimin hareket kabiliyeti ve kararlarının isabeti artmaktadır (Abdioğlu, 2008: 193).

İç denetim ile ilgili olarak yapılan ve genel kabul gören iç denetim tanımlarından hareket edilmek suretiyle ortaya konan iç denetim unsurları aşağıdaki gibidir;

- İç denetim, işletme faaliyetlerine **değer katar** ve bu **faaliyetleri geliştirir**,
- İç denetim, işletmenin **amaçlarına ulaşmasına yardım eder**,
- İç denetim, **bağımsız ve tarafsız bir denetim faaliyetidir**,
- İç denetim, işletme ile ilgili taraflara **güvence ve danışmanlık hizmeti sunar**,
- İç denetim; işletmenin risk yönetimi, iç kontrol yapısı ve kurumsal yönetim süreçlerinin **etkinliğini değerlendirir ve bu süreçleri geliştirir**,
- İç denetim, **sistematiik ve disiplinli yaklaşım** içeren bir faaliyettir.

2.5. Kurumsal Yönetim Kapsamında Yapılan İç Denetimin Faaliyetleri

İşletme bünyesinde iç denetim biriminin bulunması ve bu birimin iç denetim standartlarına uygun bir şekilde iç denetim faaliyetlerini yürütmesi, işletme yönetimini kurumsallaşmaya veya kurumsal işletmelerin kurumsal yönetim kalitesini artırmaya yol açmaktadır. İşletmenin kurumsal yönetim kimliğinin ön plana çıkması ve bu kimliğin gereğinin yerine getirilmesi, beraberinde iç denetimden beklenen faydaları ve rolleri artırmaktadır. Kısaca kurumsal yönetim iç denetimi, iç denetim de kurumsal yönetimi gerekli kılmaktadır. Karşılıklı bu geliştirici nitelikteki ilişki, kurumsal yönetim ilkelerinin her biri açısından açıklanabilir.

İç denetim faaliyetleri bir bütün olarak ve tüm detayları ile incelendiğinde bu konuda yapılan raporlamalarda;

- İşletme üst yönetiminin politikaları ve talimatları doğrultusunda gerçekleşen ekonomik faaliyetlerin etrafı bir şekilde değerlendirildiği görülmektedir. Bu değerlendirmeler yönetim kurulunun hesap verebilmesini kolaylaştırır.
- İşletme pay sahipleri, işletme çalışanları ve diğer paydaşların hakları ve sorumlulukları işletmenin faaliyetleri kapsamında değerlendirildiğinden muhtemel çıkar çatışmaları ve haksızlıklar görülebilmektedir. Bu değerlendirmelerden hareket edilerek zedelenen eşitlik ve adalet ilkeleri onarılmaya çalışılır.
- İşletmenin karşı karşıya kaldığı riskler ve bu risklerin yol açtığı olumsuz sonuçlar etrafıca değerlendirilmektedir. Bu değerlendirmeler rehber alınarak sorumlu olanlar hakkında işlem yapılabilir.
- İşletmenin mali ve mali olmayan tüm faaliyetleri, taraflarca anlaşılabilir şekilde, zamanında, tam ve doğru olarak aktarıldığından işletme faaliyetlerinde şeffaflık ve saydamlık sağlanmış olur.

2.6. İç Denetimin Kurumsal Yönetime Olan Etkisi

İşletmenin ulaşmayı istediği hedefleri gerçekleştirmek için faaliyetlerini kişilerin varlığına bağlı olmadan sürdürebilmesini sağlayan bir yönetim ve örgüt

yapısı oluşturmaları olarak tanımlanan kurumsallaşmanın en önemli göstergesi iç denetim faaliyetlerinin işletme bünyesinde yapılmasıdır. Eğer bir işletme iç denetim bölümünü organize etmiş ve çağdaş normlarıyla işletme bünyesinde faaliyette bulunmasını sağlamış ise, bu durum kurumsallaşmanın ve kurumsal yönetimin önemli bir göstergesidir (Eliuz, 2007: 75).

Hem bağımsız denetimde hem de iç denetimde denetim konusu, kurumsal yönetim anlayışı içerisindeki en önemli konulardan birisidir. Kurumsal yönetim ilkelerinin işletme bünyesinde uygulanmasında ve ilgililerin gözünde kurumsal itibar ve güvenin sağlanmasında denetim faaliyetlerinin rolü büyüktür. Gerek iç denetim gerekse bağımsız denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak gerçekleşmesi ile birlikte işletme içerisinde oluşabilecek hata, hile ve yolsuzluklar engellenebilecek ve bu yolla işletmede kurumsal yönetimin hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkeleri güçlendirilecektir.

İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, işletmenin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol yapısı süreçlerini değerlendirmekte ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmaktadır. İç denetim, kurumsal yönetim süreci değerlendirmesinde aşağıda belirtilen amaçlar dikkate alınmaktadır (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 2012).

- İç denetim faaliyetleri, işletme içinde gerekli olan etik ve diğer kurumsal değerlerin oluşturulması ve geliştirilmesini sağlar,
- İç denetim faaliyetleri, işletme içinde etkili bir kurumsal performans yönetimini sağlar,
- İç denetim faaliyetleri, özellikle işletme yönetiminin hesap verebilirliğini sağlar ve kolaylaştırır,
- İç denetim faaliyetleri, işletmenin karşı karşıya olduğu muhtemel risklerin örgüt içindeki ilgili kişi ve bölümlere zamanında aktarılmasını sağlar,
- İç denetim faaliyetleri, işletme yönetim kurulu ile işletme iç ve bağımsız denetçileri arasında eşgüdümü sağlar,
- İç denetim faaliyetleri, işletme yönetim kurulu, işletme üst yönetimi ve işletme iç ve bağımsız denetçileri arasında gerekli bilgilerin aktarılmasını sağlar.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan kurumsal yönetim ilkeleri gereğince işletme yönetim kurullarının belirlenmiş sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla, nihai sorumluluk işletme yönetim kurulunda kalmak üzere, bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilerek oluşturulacak komitelere yer verilmektedir (SPK, 2003: 51-53). Bu komitelerin en önemlileri arasında denetim komitesi yer alır. Denetim komitesi, iç denetimin güvence ve danışmanlık fonksiyonlarını bağımsız ve tarafsız olarak yerine getirmesi için oluşturulmuş

kurumsal bir komitedir. Kurumsal yönetim içerisinde etkin olarak işleyen bir denetim komitesinin bulunması iç denetim faaliyetlerinin kalitesini ve etkinliğini artıracak gibi aynı zamanda paydaşlarının haklarının korunması için oluşturulan kurumsal yönetimin önemli bir parçasını oluşturacaktır.

İç denetim, işletme yönetimine ve kurumsal yönetimden sorumlu olanlara iki tip değer katabilir: güvence ve danışmanlık. Güvence hizmeti olarak, iç denetim faaliyeti; iyi bir kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol yapısı sağlamak amacıyla yönelik süreçlerin etkinliği ve amaca uygunluğu konusunda objektif bir güvence sağlamaktadır. Yaptığı çalışmanın bir parçası olarak iç denetim, faaliyet alanlarındaki gelişmeler konusunda önerilerde bulunur, bu gelişmelere olanak sağlar ve danışmanlık hizmetleri verir (Cengiz, 2013: 426).

İç denetim faaliyetinden beklenen faydalar ile kurumsal yönetimin amaçları örtüşmektedir. Kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve hesap verilebilirlik kavramlarının, işletme bünyesinde hayat bulması için olmazsa olmaz süreçlerden biri etkin bir iç kontrol yapısıdır. Oluşturulması, geliştirilmesi ve doğru yapılandırılması yönetimin sorumluluğunda olan iç kontrol yapısının etkinliği ve verimliliğini değerlendirme görevi ise iç denetim fonksiyonuna aittir. Bu nedendir ki kurumsal yönetim ilkelerinin kabul görmesi ve gelişmesi paralelinde iç denetime olan ihtiyaç her geçen gün daha da belirginleşmektedir.

Üst yönetimin desteğini almış iç denetimin yönetime üç yararı bulunmaktadır (Ünlen, 1998: 65):

- İşletme yönetimi için “koruyucu hizmet” sağlar,
- İşletme yönetimine “karar almada yardımcı” olur,
- İşletme için “sistem, yöntem ve prosedür geliştirir”.

Özetlemek gerekirse; iç denetim, tarafsız ve bağımsız iç denetim faaliyetleri ile bir taraftan işletme yönetiminde kurumsal yönetimin uygulanmasını sağlarken diğer taraftan da ilgililere mevcut kurumsal yönetim hakkında değerlendirmelerde bulunarak kurumsal yönetimin kalitesinin ve dolayısıyla etkinliğinin artırılmasına katkıda bulunur.

SONUÇ

Ekonomik, sosyal, çevresel ve benzeri ihtiyaçların karşılanması amacıyla kurulmakta olan işletmelerin kurucu ve hissedarlarından bağımsız bir kişilikleri bulunmaktadır. İşletme tüzel kişiliğinin varlığını devam ettirmesi ve belirlenmiş kuruluş amaçlarına ulaşması için işletme faaliyetlerine devam edilebilmesi adına herhangi bir kişi ya da kişilere mutlak surette bağlılık duyulmaması büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle günümüzde işletmeler, kurucu gerçek kişilerin, çoğunlukla

aile şirketlerindeki aile bireylerinin, sınırlandırıcı ve tehdit edici etkilerinden kurtularak kurumsallaşmaya yönelmektedirler.

Kurumsallaşma sürecini tamamlamış olan işletmelere olan ilgi, bu işletmelere ilgi duyan tarafların sayısı ve bu işletmelerden ekonomik, sosyal ve çevresel beklentiler genel eğilim olarak artış gösterir. Başka bir ifade ile iç ve dış çevresi ile birlikte işletme her anlamda büyüme kaydeder. Bu durum, beraberinde işletme yönetim anlayışının geleneksel sınırlarını aşarak değişmesine ve gelişmesine yol açmaktadır. “Kurumsal yönetim” dünya genelinde kabul gören bir işletme yönetimi anlayışı olarak; küreselleşme, teknolojik yenilikler, artan rekabet gibi etkenlerle birlikte dünyanın farklı coğrafyalarında, özellikle hileli mali raporlamalar aracılığıyla ekonomik, sosyal ve çevresel sorunlara yol açmıştır.

Kurumsal yönetimi benimsemiş işletme yönetiminin sorunlara yol açması yerine her ilgili işletme tarafına iyi bir yönetim anlayışı sunabilmesi için yönetim anlayışında dört ana ilkeyi barındırması gerekmektedir. Bu ilkeler; adalet (adillik ya da eşitlik), sorumluluk, şeffaflık, hesap verebilirlik olarak genel kabul görmüştür. İşletme yönetiminin bu ilkeleri benimsemesi, bu yönde işletme kültürü oluşturması ve bu ilkelerin sürekli olarak uygulanmasını sağlayıcı yönetsel ve kontrol faaliyetleri gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu amaca en etkin şekilde hizmet eden faaliyetlerin başında iç denetim faaliyeti ön sıralarda gelmektedir.

İç denetimin en temel iki fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlar, işletme yönetimine değer katmak ve işletme ile ilgili olan taraflara danışmanlık hizmeti vermek olarak özetlenmektedir. İç denetim faaliyetleri, işletmenin mali ve mali olmayan her türlü faaliyeti ile ilgili bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında işletme yönetimine ve diğer ilgili taraflara makul güvence sağlar. İç denetim, işletme risklerinin yönetilmesi ve risklerden kaynaklı olumsuz sonuçların en az seviyeye indirilmesi, iç ve dış düzenlemelere uyumun sağlanması, işletmeye özgü yeterli çalışma ve faaliyet standartlarının belirlenmesi ve bunlara uyumun sağlanması konularında işletme yönetimine yardımcı olur. İşletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasının sağlanması ve işletmenin örgütsel amaçlarının başarılması diğer iç denetim faaliyetlerinin sağladığı yararlar arasında yer almaktadır. Dikkat edileceği üzere iç denetim faaliyetleri neticesinde gerçekleşmesi beklenen olumlu sonuçların, aynı zamanda kurumsal yönetimin işletmede başarmayı hedefler ile örtüşmekte olduğunu görüyoruz.

Kurumsal yönetimin hâkim olduğu işletmelerin tamamında kurumsal risk yönetimi, iç kontrol yapısı süreçleri görülmektedir. İç denetim, kurumun risk yönetim, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Başka bir ifade ile iç denetim; kurumsal yönetim, iç kontrol yapısı ve kurumsal risk yönetimi süreçlerinin devamlılığını, kalitesini ve

kontrolünü sağlayan bir sigortalama (güvence) faaliyetidir. İç denetim, kurumsal yönetim, kurumsal risk yönetimi ve işletme iç kontrol yapısı hem birbirlerini gerekli ve zorunlu hale getirirler hem de bu zorunluluk sonucunda birbirlerinin kalitesini yükseltirler.

Küresel ölçekte işletmenin iç ve dış çevresindeki değişim ve gelişmeler, işletmelerin kurumsal yönetim anlayışlarındaki değişim, iç denetimin kapsamını sürekli olarak genişletmektedir. İşletmeyi bir bütün olarak ve detaylı bir şekilde çalışma alanı olarak gören iç denetime yönelik olarak beklentilerin artması son derecede isabetlidir. Çünkü iç denetim, işletmeyi ve işletmeyi ilgilendiren tüm gelişmeleri en yakından takip etmektedir.

Kısaca iç denetim, işletme ile ilgili her şeyi ve herkesi ilgilendiren işletme kurumsal yönetiminin vazgeçilmez kontrol aracı, işletmenin değerini artıran önemli bir yönetim faaliyetidir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, Hasan, (2008), İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, MODAV, s. 193.
- Alayoğlu, Nihat (2003), Aile Şirketlerinde Kurumsal Yönetim ve Kurumsallaşma, MÜSİAD Yayınları 42, Kasım, İstanbul, s. 62.
- Bekçioğlu, Selim ve Güngör Ak, Bihder (2005), İyi Yönetişim, IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, Ankara 13-14 Mayıs 2005, s. 285.
- Borsa İstanbul, <http://www.borsaistanbul.com/sirketler/sirketlerin-yukumlulukleri/gelisen-isletmeler-piyasasi/kurumsal-yonetim>, (Erişim tarihi: 15.12.2015).
- Clark, Woodrow W., Demirağ, İstemi (2002), "Enron The Failure of Corporate Governance", JCC 8 Greenleaf Publishing, s. 112.
- Deloitte ve Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (2006), Nedir Bu Kurumsal Yönetim?, s. 12, [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey\(tr\)_cgs_nedirbuky_261206.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey(tr)_cgs_nedirbuky_261206.pdf), (Erişim tarihi: 12.06.2012).
- Demirbaş, Mahmut ve Uyar, Süleyman (2006), Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi, Güncel Yayıncılık: 262. Güncel Akademi: 4, Nisan.
- Ege, İlhan ve Yılmaz, Aylin (2005), Finansal Krizler ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları İlişkisi: Türkiye ve Dünya Uygulamaları Analizi, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, 13-14 Mayıs 2005 Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, Kurumsal Yönetim Bildiri Kitabı, Ankara: TŞOF(Türkiye Şoförler Odası Federasyonu), Plaka Matbaacılık A.Ş., s. 84.
- Koçel, Tamer (2003), İşletme Yöneticiliği, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Pamukçu, Fatma (2011), "Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, s. 133-148.
- Puffer, S. M. ve Mc Carthy, D. J. (2003), "The Emergence of Corporate Governance in Russia", Journal of World Business, 38 (4), s. 284.
- Pulaşlı, Hasan (2003), Corporate Governance (Kurumsal Yönetim İlkeleri) Anonim Şirket Yönetiminde Yeni Model, Ankara: Sözkese Matbaacılık.
- Radu, Maria (2012), "Corporate Governance, Internal Audit and Environmental Audit - The Performance Tools in Romanian Companies", Accounting and Management Information Systems, 11 (1), s. 112-130.
- Sakarya, Şakir, Kutukız, Doğan ve Ülker, Yakup (2012), Küresel Finansal Krizler Sonrasında Kurumsal Yönetim Alanındaki Gelişmeler: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi (İMKB XKURY) Bazında Bir İnceleme, s. 237, <http://web.inonu.edu.tr/~ozal.congress/pdf/13.pdf>, (Erişim tarihi: 12.06.2012).

- Sawyer, Lawrence B. (1988), Sawyer's Internal Auditing, The Practise and Modern Internal Auditing, Revised and Enlarged, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, s.20.
- Türedi, Hasan ve Karakaya, Gencay (2015), "Coso İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı", Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi, 52 (602).
- Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (2012), IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, (Erişim tarihi:23.07.2015).

AB MALİ BİLDİRİM İSTATİSTİKLERİ VE IMF GENEL YÖNETİM MALİ İSTATİSTİKLERİ KAPSAMINDA DEVLET BORÇLARI

Eylem VAYVADA DERYA*

ÖZET

AB Mali Bildirim İstatistikleri ve IMF Genel Yönetim Mali İstatistiklerinin varlığı devletlerin uyguladıkları mali politikaların takibi, kontrolü ve analiz edilebilirliği açısından çok önemlidir. Söz konusu verilerin aynı standartlar çerçevesinde oluşturulması, ülkeler arası karşılaştırılabilirliğe imkân sağlayarak politika yapıcılara, karar alıcılara, araştırmacılara ve diğer tüm kullanıcılara çok önemli bilgiler sunmaktadır. Bahse konu istatistikler üye ülkelerce Mali Bildirim Tabloları (MBT) ve Genel Yönetim Mali İstatistikleri Tabloları (IMF-GYMI) aracılığıyla derlenerek Eurostat ve IMF veri tabanlarında toplanmakta ve yayımlanmaktadır. Söz konusu istatistiklerin oluşturulmasında genel olarak, devletlerin muhasebe kayıtlarından faydalanılmaktadır. Bu çalışmada, ülkemizde devlet borçlarının muhasebe yönetmeliğine göre muhasebe kayıtlarının nasıl yapıldığı ve sonrasında bahse konu tablolara nasıl kaydedileceği her bir borç çeşidi için örneklendirilerek gösterilmiştir. Bu şekilde söz konusu istatistiklerin farklılıkları ele alınmış ve ayrıca istatistiklerin doğrudan muhasebe kayıtlarından üretilip üretilmeyeceği irdelenmiştir. Buna ilaveten, bahse konu istatistiklerin belirli standartlar çerçevesinde üretilmesi için uluslararası kuruluşların hazırlamış olduğu kılavuzlarda, yeterli ayrıntıda işlenmemiş muğlak durumlar da halen bulunmaktadır. Bu durumda çalışmada yer verilen örnekler ile kılavuzlarda net olarak örneklenmeyen kısımlar da dâhil edilerek kılavuzların veri derleyiciler tarafından farklı yorumlanmasının önüne geçilmeye çalışılmış ve devlet borçlarının, MBT ve IMF-GYMI tabloları için en doğru şekilde üretilmesine olanak sağlayacak, var olan kılavuzları destekleyici bir doküman hazırlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: AB Mali Bildirim Tabloları, IMF Genel Yönetim Mali İstatistikleri Tabloları (IMF-GYMI), Yazılı değer ile stok, Piyasa fiyatı ile stok, Prim/iskonto .

GOVERNMENT DEBT IN THE CONTEXT OF EU-EXCESSIVE DEFICIT PROCEDURE STATISTICS AND IMF-GOVERNMENT FINANCE STATISTICS

ABSTRACT

The presence of EU Excessive Deficit Procedure (EDP) and IMF-Government Finance Statistics (GFS) are very important for the follow-up, control and analysis of the financial policies implemented by states. Forming the said data within the framework of the same standards enables making comparisons between countries and provides very important information for policy makers, decision makers, researchers and all other users. These statistics are compiled by the member states through EDP Tables and IMF-GFS Tables, and

* Uzman, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü, eylem.vayvada@hazine.gov.tr.

then they are collected and published in the databases of IMF and Eurostat. The statistics are generally compiled from the data derived from national accounts of member countries. This study shows how government debt is accounted for in our country according to the accounting legislation and then how they are recorded in the said tables by giving specific examples for different types of debt instruments. As such, the study addresses the differences of the said statistics and also analyses whether the statistics can directly be generated from accounting records. In addition, there are still ambiguous situations that are not adequately detailed in the manuals prepared by international institutions for generating the said statistics within the framework of certain standards. This study provides specific examples in order to try to prevent the different interpretation of manuals by data compilers by including the parts that are not clearly sampled in the manuals, and it presents a document that supports the existing manuals enabling the production of government debt for EDP Tables and IMF-GFS Tables in the most accurate manner.

Keywords: EDP Tables, IMF-GFS Tables, Debt in face value, Debt in market price, Premium/discount.

GİRİŞ

Avrupa Birliğinde (AB) Avro'ya geçişin mali denetimi Maastricht Antlaşmasına (Antlaşma) ekli Aşırı Açık Prosedürü'ne (Excessive Deficit Procedure) dayanır. Prosedür gereği hazırlanan Mali Bildirim Tabloları (MBT) buna ilaveten, AB üye ülkelerinin İstikrar ve Büyüme Paketi (SGP) çerçevesinde uyguladıkları mali politikaların takip ve kontrol edilmesi işleminde de kullanılır. Antlaşma, üye ülkeleri iki temel ön şart ile bütçe disiplinine riayet etmeye zorlar. Bu şartlar; GSYİH'nin yüzde 3'ü olan referans değerini aşmayan bir bütçe açığı ve yine GSYİH'nin yüzde 60'ı olan referans değerini aşmayan bir borç stokudur. Eurostat'ın üye ülkelerden derlediği ve kontrol ettiği MBT'den sağladığı bilgiler doğrultusunda gerçekleştirilen teknik analizler ışığında Avrupa Komisyonu fikirlerini açıklayan bir rapor hazırlar. Bu raporu takiben Komisyon, Komite ve EFC (Economic and Financial Committee), üye ülke için aşırı açık prosedürlerinin uygulanıp uygulanmamasına karar verir. MBT'de yer alan borç stoğu ayrıca, Makroekonomik Dengesizlik Prosedürü (Macroeconomic Imbalance Procedure) mekanizması çerçevesinde makroekonomik dengesizliklerin tespitinde kullanılan göstergeden de bir tanesidir.

MBT'de tüm değerler ve referans değerler AB-Genel Yönetim Mali İstatistikleri (AB-GYMI) (Government Finance Statistics, GFS) kavramlarını temel alır. Bu çerçevede MBT, AB-GYMI verileri ile tam olarak uyumlu olmalıdır. MBT'de özetle açık; genel yönetim sektörünün net borçlanması ve borç stoğu; genel yönetim sektörünün kredi, borçlanma senedi ve para ve mevduat kalemlerinden oluşan, konsolide edilmiş nominal yükümlülüklerinin toplamı şeklinde tanımlanmaktadır. MBT devletlerin ulusal bütçe denge kalemi ile net borç verme/net borçlanma ve borç stokundaki değişimleri birbirine bağlayacak şekilde kurgulanmıştır. MBT verileri

genel yönetim sektörünün tümü için özel tanımlanmış borç stoku dışında tamamıyla “Ulusal Hesaplar” verileri ile uyumlu olmalıdır.

Borç ve açık verilerinin hesabına yönelik metodolojiyi belirleyen en temel doküman ESA95’dir (Government Finance Statistics, GFS) (European System of Accounts, 1995). ESA95 2013 yılında revize edilerek ESA2010 adı ile yeniden yayımlanmıştır. Ancak pek çok konuda ESA2010, halen veri derleyiciler için yeteri kadar açık değildir veya yeterli detayı içermemektedir. Bu nedenle MBT’yi derlemek için ek bir açıklayıcı kılavuza ihtiyaç duyulmuştur. Bu çerçevede Eurostat “Manual on Government Deficit and Debt (MGDD) ” kılavuzunu hazırlamıştır. Söz konusu kılavuzun son versiyonu 2014 yılında yayımlanmıştır. Bu iki temel kitabın yanı sıra Eurostat dönem dönem MBT muhasebe ve kayıt kurallarını açıklamaya yönelik notlar (Guidance Notes) yayımlamaktadır. Buna ilaveten, ESA2010 revizyonu ile ilk defa ESA içerisinde “GYMİ sunumu” olarak tanımlanan alternatif bir sunum yer almıştır. AB-GYMİ tabloları olarak adlandırılabilir bu sunum; mecburi bir şekilde ESA2010 sınıflamalarının, IMF tarafından belirlenen sınıflama düzenine yeniden dönüştürülmesini kapsar. Bu durum IMF veri tabanında yer alan genel yönetim sektörü mali istatistikleri ile (IMF-GYMİ tabloları) tutarlılığın yakalanmasını ve AB üye verilerinin AB dışı ülke istatistikleri ile daha kolay harmonize edilebilmesini sağlamıştır. Bu çerçevede IMF de, IMF-GYMİ tablolarına ilişkin 2001 yılında yayımlanmış olduğu kılavuzu da güncelleyerek GFSM14 (Government Finance Statistics Manual, 2014) adı ile yeniden yayımlanmış ve ESA2010 ile uyumlu hale getirmiştir.

Yine de tüm bu yayınlara rağmen, ülke uygulamalarındaki muhasebe farklılıkları, farklı bütçe uygulamaları, borçlanma araçlarındaki çeşitlilik gibi nedenlerden dolayı yayımlanan kaynaklar yetersiz kalabilmektedir. Buna istinaden Eurostat, ülke talebi doğrultusunda uzmanlarını ihtiyaç duyan ülkelere göndermekte ve ayrıca veri derleyiciler için kısa süreli kurslar düzenlemektedir. Ancak bu çözümler halen ihtiyaçları karşılamaya tam olarak yetmemektedir. Zira hem MBT için hem GYMİ tabloları için her bir gelir veya gider çeşidini örneklendirecek, her bir borç enstrümanının kaydını detaylıca verecek bir doküman bulunmamaktadır. Bu nedenle de var olan kılavuzlar halen veri derleyiciler açısından farklı yorumlanabilmektedir.

Ülkelerin borç ve açık büyüklüklerini ortaya koyan bu iki tablolar bütünü ülkemizde Hazine Müsteşarlığı, Türkiye İstatistik Kurumu ve Maliye Bakanlığının ortaklaşa çalışmaları sonucunda oluşturularak MBT; Eurostat’a ve GYMİ ise IMF’ye iletilmektedir.

Türkiye örneğinde, genel yönetim borç stokunun çok büyük bir yüzdesini Merkezi Yönetim (MY) sektörü yükümlülükleri oluşturmaktadır. Bu çalışmanın amacı, merkezi yönetim sektörü yükümlülükleri içerisinde yer alan borçlanma araçlarının stok ve akım kayıtlarının MBT ve IMF-GYMİ tablolarında nasıl yapılması gerektiğine, her bir farklı araç ve durum için örneklerle yer vermektir. Bunun yanı sıra, ülkemizde

devlet borçlarının muhasebe kayıtlarının nasıl yapıldığını ve bu kayıtlar çerçevesinde MBT ve IMF-GYMi verilerinin doğrudan derlenip derlenemeyeceğini tespit etmek de çalışmanın diğer bir amacıdır. Ayrıca bu çalışma ile Türkiye İstatistik Kurumu, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığının (Hazine) ilgili birimlerinde çalışan veri derleyiciler için kılavuzların farklı yorumlanmasını ortadan kaldırmak üzere detaylı örnekler içeren bir kaynak ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Bunun yanı sıra, son kullanıcılar için de borç senetleri kapsamında GYMi ve MBT arasındaki bağlantıyı ortaya koyarak istatistiklerin bilgi içeriğini değerlendirmek hedeflenmiştir.

1. IMF-GENEL YÖNETİM MALİ İSTATİSTİKLERİ TABLOLARI VE MALİ BİLDİRİM TABLOLARI

IMF-GYMi tabloları ve MBT'nin anlaşılabilmesi için öncelikle AB Ulusal Hesaplar sisteminin anlaşılması gerekmektedir. Zira her iki veri seti de AB Ulusal Hesaplar ile doğrudan ilişkilidir.

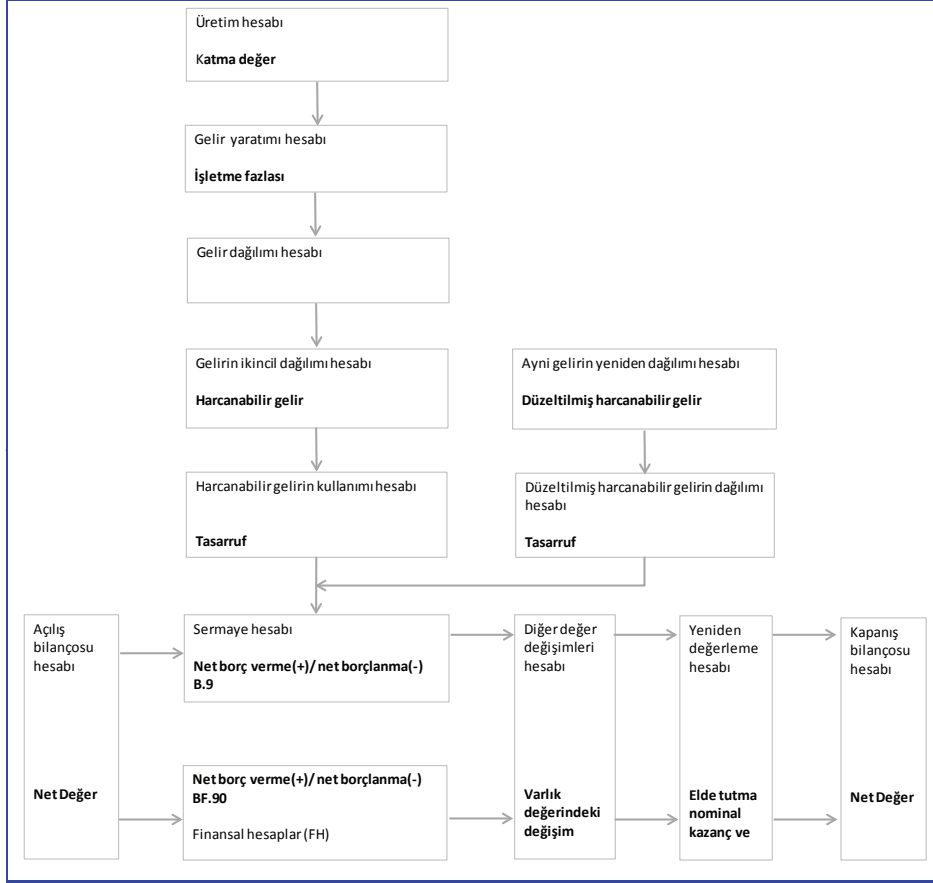
1.1. AB Ulusal Hesaplar

Ulusal Hesaplar, ekonominin tüm sektörlerini içeren, belirlenmiş standartlar çerçevesinde verileri derlenen, birbirleri ile bağlantılı tablolar bütünüdür. Her üye ülke ulusal hesaplarını Veri Gönderim Programı'nda (Transmission Programme) belirlenen düzende ve tarihte Eurostat'a göndermekle yükümlüdür. Ulusal Hesaplar; cari hesaplar, birikim hesapları ve bilançolar olmak üzere üç temel başlıkta sınıflanır.

"Cari hesaplar" ile üretim, gelir yaratımı, gelir dağılımı, gelirin yeniden dağılımı ve bu gelirin nihai tüketim olarak kullanımı sonucunda ekonomide yaratılan tasarruf tutarı elde edilerek birikim hesaplarına geçiş sağlanır. "Birikim hesapları" ekonomideki sektörlerin varlık-yükümlülük ve net değer değişimlerini incelememizi sağlayan tablolar grubudur. "Bilançolar" ise yine ekonomideki tüm sektörlerin varlık, yükümlülük ve net değerini belirli tarihler itibarıyla stok durumunu yansıtan tablolar bütünüdür.

Birikim hesapları; sermaye hesabı, finansal hesaplar ve diğer değişimler hesaplarının tutulduğu tablolar toplamıdır. Cari hesaplar sonrasında sağlanan tasarruflar, sektör dışı veya sektörler arası sermaye transferi aracılığıyla sermaye oluşumunu yaratmak üzere sermaye hesaplarına yansır. Reel varlıkların kazanımı sırasında yapılan fazla harcamalar, Sermaye Hesabı dengesinde açığa ve yetersiz harcamalar ise dengede fazlaya neden olur. Sermaye Hesabının dengesi Finansal Hesaplar ile aradaki köprüyü oluşturmaktadır zira söz konusu açık; "net borçlanma" yapılarak karşılanacak, fazla ise "net borç verme" işlemi ile değerlendirilecektir. Bu finansal işlemler, finansal varlık ve yükümlülüklerde artış veya azalışa neden olacaktır.

Şekil 1. AB Ulusal Hesaplar Diyagramı



Kaynak: ESA2010

Sonuç olarak, ekonomideki tüm sektörlerin finansal işlemlerinin kaydedildiği finansal hesapların başlangıç hesabı olan “net borç verme/net borçlanma kaydı” sermaye hesabının denge kalemine eşit olmalıdır (Aytekin Balıbek, Önal ve Azal, 2012: 480; Eurostat, 2013: 18-20). Tüm finansal işlemler sonrasında elde edilen net borç verme/net borçlanma değeri¹ Sermaye Hesabının dengesine² eşit değil ise aradaki fark, reel varlık edinimine ilişkin kayıtlar ile bunların finansal işlemlerinin muhasebe kayıtları arasında ortaya çıkan istatistiksel hata düzeyi olarak ele alınır.

Yılbaşı ve/veya yılsonu bilanço hesaplarında ise, reel veya finansal tüm varlık ve yükümlülüklerin toplam düzeyi tespit edilir. İlgili mali yıl açılış bilançolarına,

¹ FH’de kaydedilen tüm finansal işlemler sonrasında ulaşılan net borç verme/net borçlanma değeri ESA’da BF.90 kodu ile ifade edilmektedir.

² SH’nin dengesi ESA’da B.9 kodu ile ifade edilmektedir.

Sermaye Hesabında söz konusu mali dönemde net reel varlık kazanımı için yapılan tüm harcamalar ve Finansal Hesaplarda da, Sermaye Hesabının açık pozisyonunun finanse edilmesinde yapılan işlemler eklendiğinde kapanış bilançoları elde edilmekte ve toplam ekonominin stok pozisyonu görülebilmektedir. Başka bir ifadeyle, iki dönemin stok pozisyonu arasındaki fark net borç verme/net borçlanma tutarına eşittir. Yukarıda anlatılan AB Ulusal Hesaplar'ın genel hatlarını ve temel prensiplerini özetleyen bir şema Şekil 1'de yer almaktadır.

1.2. AB GYMİ Tabloları

Ulusal Hesaplardan AB-GYMİ tablolarına geçilecek olursa, AB-GYMİ tabloları genel yönetim sektörünün tüm ekonomik aktivitelerinin, kamu finansmanı analistleri ve politika yapımcıların kullanımı açısından daha uygun olan bir düzende gösteriminin sağlandığı tablolar bütünüdür. AB-GYMİ tabloları aslında Ulusal Hesapların bir alt kümesidir. Başka bir ifade ile, cari, birikim ve bilanço hesaplarının genel yönetim sektörü için farklı bir düzende gösterimidir. Bu sunum şekli özetle aşağıdaki eşitliği sağlamaktadır;

$$\text{Gelirler} - \text{Harcamalar} = \text{Net borç verme/net borçlanma} = \text{Net finansal işlemler}$$

Genel yönetim sektörünün gelir ve giderleri arasındaki fark açık/fazla tutarına yani net borç verme/net borçlanma tutarına denktir. Açık/fazla'nın finansmanı ise finansal varlık kazanımı ve finansal yükümlülük oluşumunun kaydedildiği finansal hesaplarda gösterilir. Çift kayıt prensibine göre her bir gelir ve harcama kaydının finansal hesaplarda bir karşılığı bulunmaktadır. Ayrıca finansal işlemler de finansal hesaplarda çift kayda yol açabilir. Bu nedenledir ki net borç verme/net borçlanma tutarı, finansal varlık ve yükümlülük işlemlerinden elde edilebilir.

AB-GYMİ sisteminde ESA hesaplar bütünü ile tutarlı olan diğer hesap grupları da diğer ekonomik akımlar ve bilançolardır. Bu hesaplar bilanço değişimleri ile ilgili dönemde gerçekleştirilen akımlar arasındaki mutabakatı sağlar. Bu çerçevede genel yönetim sektörünün her bir varlık ve yükümlülüğü için aşağıdaki eşitlik sağlanmaktadır;

$$\text{Açılış bilançosu} + \text{İşlemler} + \text{Yeniden değerlemeler} + \text{Diğer değer değişimleri} = \text{Kapanış bilançosu}$$

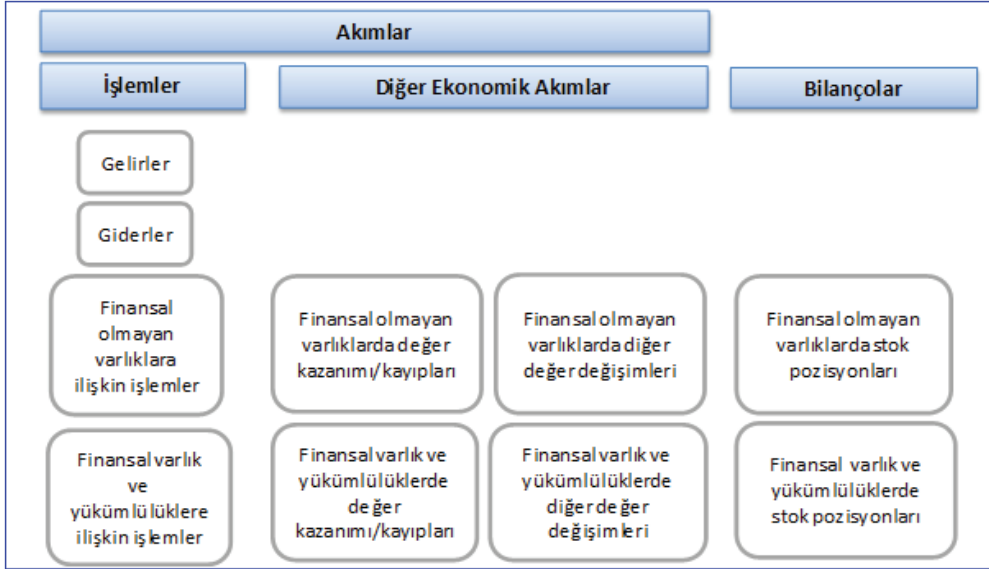
Bilançolar genel yönetim sektörünün toplam finansal ve finansal olmayan varlık ve yükümlülük düzeylerini, net değerini (varlıklar-yükümlülükler) ve net finansal değerini (finansal varlıklar-f finansal yükümlülükler) ortaya koymaktadır (Eurostat, 2013: 427).

Sonuç olarak, genel yönetim mali istatistikleri genel yönetim ve alt sektörlerinin finansal performansını ortaya koymaktadır. Özet gösterge ve değerlerin dışında GYMİ sisteminde yer alan detaylı veriler ile devletin bazı özel alanlarını inceleme imkânı doğmaktadır. Bazı hususi vergilendirme şekilleri, herhangi bir sosyal hizmet için yapılan harcama tutarı, devletin ulusal bankacılık sisteminden veya yurt dışından borçlanma seviyesi veya sosyal güvenlik işlemleri ve bunun gibi alanlar bu imkânlarla örnek olarak verilebilir.

1.3. IMF GYMİ Tabloları

IMF-GYMİ tabloları, metodolojik olarak AB-GYMİ verileriyle ve dolayısıyla AB Ulusal Hesaplar ile tam uyumlu ancak gösterimsel açıdan teknik analizlere çok daha elverişli bir veri setidir. IMF-GYMİ veri seti tüm kamu sektörünü içerirken, AB-GYMİ veri seti sadece genel yönetim sektörünü kapsamaktadır. Avrupa istatistik sistemi metodolojisi aslında, uluslararası metodolojinin AB ihtiyaçları çerçevesinde düzenlenmesi ile ortaya çıkarılmıştır. Dolayısıyla Avrupa sistemi ile uluslararası sistem arasında aslında bir çelişki bulunmamaktadır. Farklılık temelde, farklı ihtiyaçlar nedeni ile verilerin gösterim şeklinde oluşmaktadır. Dolayısıyla IMF başta olmak üzere uluslararası organizasyonlar Avrupa istatistik sistemi içerisinde üretilen istatistikler kadar, sistem metodolojisinin geliştirilmesi konusuna da özel ilgi göstermektedirler.

Şekil 2: IMF-GYMİ Tabloları Diyagramı



Kaynak: GFSM 2014

Bu çerçevede IMF ile Eurostat arasında, GYMİ verileri konusunda ortak bir anlaşma ve çalışma mevcuttur. AB Ulusal Hesaplar, AB-GYMİ ve MBT için hazırlanan ESA2010 ve MGDD kılavuzları, IMF'nin GYMİ için hazırlamış olduğu kılavuz ile metodolojik açıdan uyumlu olduğundan, iki kuruluş arasında veri paylaşımı konusunda da büyük bir işbirliği mevcuttur. Zira bu veri değişimi bir taraftan AB üye ülkelerin zorunlu raporlama yüklerini azaltırken, diğer yandan IMF'nin de veri setini AB üye ülkeleri ile genişletmesine ve tutarlı, karşılaştırılabilir ve geniş kapsamlı bir veri setine sahip olmasına imkân vermektedir. IMF-GYMİ Tablolarının en özet hali Şekil 2'de yer almaktadır³.

1.4. Mali Bildirim Tabloları

MBT ise daha önce de bahsedildiği üzere, üye ülkelerin ESA2010 metodolojisi ile derlenen AB-GYMİ ve IMF-GYMİ verileri ile tamamen uyumlu olacak şekilde üretilerek, yılda iki defa Eurostat'a göndermekle yükümlü olduğu veri setidir. MBT, öncelikle üye ülkelerin genel yönetim sektörü ulusal bütçe fazla/açıklarını, ESA2010'da tanımlanan şekilde "net borç verme/net borçlanma (B.9)" değerine dönüştürmeyi ve sonrasında da bu değeri iki mali yılsonu arasındaki stok farkı değeri ile ilişkilendirecek şekilde kurgulanmıştır. Bahse konu stok değerleri ESA2010'dan bağımsız olarak 2009 yılı 479 sayılı Konsey düzenlemesi ile tanımlanmış olup IMF-GYMİ bilançosunda bulunan üç spesifik borçlanma enstrümanını kapsar ve değerlendirme yöntemi de yine ESA2010'da belirtilen yöntemden farklıdır⁴. Sonuç olarak MBT, AB-GYMİ ve IMF-GYMİ tabloları aynı metodolojik altyapıya sahip olup sunum farklılıkları içermektedir. Buna ilaveten bu üç tablodaki ortak nokta, genel yönetim sektörüne ait B.9 Net Borç verme/net borçlanma kalemi ile sektörün tüm finansal işlemleridir.

Bir sonraki bölümde MBT ve IMF-GYMİ tablolarında farklı borç enstrümanları detayında akım ve stok verileri hesabı ve bunların tablolara kayıt şekilleri, sanal örneklerle anlatılmakta ve iki tablo arasındaki bağ gösterilmektedir. Örnekler için kullanılan satış fiyatları, faiz oranları, işlem tarihleri, endeksler gibi bazı temel bilgiler Hazine Müsteşarlığınca yapılan borçlanmalarda oluşan gerçek bilgilere uygun olsa da tablo iktisadı açısından vade bilgileri kısaltılmış ve rakamların daha kolay anlaşılabilmesi için, toplam ihraç tutarları basite indirgenerek farazi tutarlar üzerinden çalışılmıştır.

³ IMF-GYMİ tablolarının orijinal haline IMF internet sitesinden ulaşılabilir. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/quest.pdf>.

⁴ MBT'nin orijinal hali 2014 basım MGDD kılavuzunun "Ek 2" bölümünde yer almaktadır.

2. ÖRNEKLERLE DEVLET BORÇLARINA İLİŞKİN MBT ve IMF-GYMİ TABLOLARINDA BORÇ İSTATİSTİKLERİ HESABI

IMF-GYMİ tabloları; iki özet tablo, dokuz ana tablo ve iki ek tablodan oluşmaktadır. Özet tablolarda devlet faaliyetleri ile nakit kullanım ve kaynaklarına ilişkin bildirim yapılmaktadır. Ana tablolardan ilk ikisi gelir ve harcamaları detaylandırırken, Tablo 3-5’de sırasıyla varlık ve yükümlülüklerle ilişkin işlemler, kazanç ve kayıplar ile diğer değişimler ele alınır. Tablo 6’da genel yönetim sektörünün ilgili yıl bilançosu çıkarılmıştır. Diğer tablolarda devlet faaliyetlerine göre giderler, sektörel bazda finansal varlık ve yükümlülüklerle ilişkin işlemler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin toplam diğer ekonomik akımlar ortaya konmaktadır. Bunların yanı sıra Ek 1’de verilerin konsolidasyonu gösterilmekte ve Ek 2’de de varlık ve yükümlülük akım ve stokların bütünsel bildirimi yapılmaktadır (Aytekin Balıbek, 2010: 364). IMF-GYMİ tablolarına borç akım ve stok verilerinin doğru bir şekilde girilebilmesi için öncelikle, iki mali dönem sonu bilançosu arasındaki farkın nedenlerinin doğru bir şekilde tespit edilmesi gerekir. Bu çerçevede, yukarıda AB-GYMİ tabloları için verilen ve IMF-GYMİ tabloları için de geçerli olan denklem, IMF-GYMİ tablo sunumu ile uyumlu olacak şekilde aşağıdaki gibi de ifade edilebilir;

$$\text{Kapanış bilançosu} - \text{Açılış bilançosu} = \text{İşlemler} + \text{Yeniden değerlemeler} + \text{Diğer değer değişimleri}$$

Tablo 6	Tablo 6	Tablo 3	Tablo 4	Tablo 5
---------	---------	---------	---------	---------

Yukarıdaki denklemde, borca ilişkin yer alan kayıtların hangi tablolara kaydedileceği de belirtilmiştir. Söz konusu denklem biraz daha detaylandırılacak olursa, Tablo 3’ün yükümlülükler kısmına kaydedilmesi gereken işlemler, ilgili mali yıl içerisinde borç enstrümanlarına ilişkin gerçekleştirilen tüm finansal işlemleri içerir. Bu işlemler dönem içinde gerçekleştirilen borçlanma ve ödeme işlemleri (net borçlanma - NB), açılış ve kapanış bilançoları üzerindeki birikmiş faizlerin farkı (net birikmiş faiz - NBF), ilgili mali dönemde tahakkuk eden prim/iskonto tutarları (prim/iskonto – P/i) ile endeksli senetlerden dolayı oluşan net yükümlülük artışlarıdır (net anapara enflasyon değerlendirme – NAED). Tablo 4’e ise varlık veya yükümlülüklerin miktar veya kalitesinde bir değişim olmamasına karşın, fiyatlar seviyesindeki değişimden kaynaklanan artış veya azalışlar kaydedilir. Genel yönetim borç stoku için piyasa fiyatındaki değişimler (piyasa etkisi – PE) veya kurdaki değişimler (kur farkı – KF) nedeni ile oluşan stok artış veya azalışlarını ifade eder (Eurostat, 2013: 163; IMF, 2014: 44-45). Ancak enflasyona endeksli senetlerde, enflasyon nedeni ile artan yükümlülük tutarı bu kısımda değil, Tablo 3’de faiz gideri olarak değerlendirilmelidir (Eurostat, 2013: 443; IMF, 2014: 130). Zira anapara yükümlülüğünde enflasyon nedeniyle oluşan artış fiyat veya kurdan kaynaklanan bir artış değil, miktar artışı olarak değerlendirilir. Tablo 5’de yer alacak diğer değer değişimleri kalemi ise stok pozisyonlarının değişmesine yol açacak tüm işlemler ve kur/piyasa fiyatı değişimi gibi nedenler haricinde kalan,

yeni bir varlık/yükümlülük keşfedilmesi, bir varlığın/yükümlülüğün doğal afetler gibi nedenlerden yok olması veya bir varlık/yükümlülüğün sınıfının değişmesi gibi nedenlerden kaynaklanan değer farklarının kaydedildiği bir kalemdir (Eurostat, 2013: 159; GFSM, 2014: 69). Merkezi yönetim kredileri ve Devlet Borçlanma Senetleri (DBS) için bahse konu denklem aşağıdaki şekilde yeniden yazılabilir. Bu eşitlikte kredi ve DBS’ler için “diğer değer değişimleri” (Tablo 5) kalemine kaydedilecek bir değer bulunmadığından söz konusu işlem denkleme dâhil edilmemiştir;

$$\text{Stok Farkı (SF)} = \text{NB} + \text{NBF} + \text{NP/İ} + \text{NAED} + \text{KF} + \text{PE}$$

finansal işlemler
yeniden değerlemeler

Sonuç olarak IMF-GYMi tablolarında, DBS ve kredi yükümlülükleri için Tablo 3, 4 ve 6 arasındaki ilişki yukarıdaki eşitlik ile tespit edilmektedir.

MBT ise 4 ana tablodan oluşmaktadır. Tablo 1’de genel yönetim sektörü fazla/ açık, borç, faiz harcama ve GSYİH düzeyleri, Tablo2A-D’de her bir genel yönetim alt sektörü ulusal dengesi ile EDP açık/fazlası arasındaki geçiş, Tablo3A-E’de yine her bir alt sektör için fazla/açık ve diğer ilgili faktörlerin borç düzeyindeki değişimlere olan katkısı ile sektör içi borç konsolidasyonu ve Tablo 4’de ise diğer veriler sunulmaktadır.

MBT ile IMF-GYMi tablolarında ortak nokta yıl içerisinde gerçekleştirilen işlem kayıtlarıdır. Bu kayıtlar her iki tabloda da aynı olmalıdır. Başka bir ifade ile mali dönem içerisinde gerçekleştirilen borçlanma, ödeme ve faiz tahakkukları aynı mantık çerçevesinde kayda alınır. Farklılık sadece stok değerlemesinden kaynaklanmaktadır.

Makaleye konu borç enstrümanları için söz konusu iki tablo arasındaki diğer bir ortak nokta da şudur; MBT-Tablo2A-D’de yer alan “Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı” kalemi, IMF-GYMi Tablo 3’e kaydedilecek olan NBF, NP/İ ve NAED kalemleri toplamının *ters işaretlisine eşit* olmalıdır. Buna ilaveten her iki tablo gurubunda da tahakkuk etmiş faiz (D.41) kalemi aynıdır.

Bu aşamadan sonra düzenlenecek örneklerle muhasebe hesaplarına, MBT ve IMF-GYMi tablolarına DBS ve kredi yükümlülüklerin nasıl kaydedileceği ve borç istatistiklerinin nasıl üretileceği konusu işlenecektir.

2.1 Kuponsuz devlet iç borçlanma senetleri (DİBS) kayıtları

Hazine Müsteşarlığı, 01.06.2012 tarihinde, 2 yıl vadeli, yüzde 25 dönem faizli, TL cinsinden, 80 TL satış fiyatı ile 100 TL değerinde bir DİBS ihraç etmiş olsun. İhalede gerçekleşen satış tutarı ise 1000 TL olsun. Bu durumda Hazine’nin kasasına ihraç sırasında 800 TL girecek ve bu tutar 404-Tahviller hesabına alacak, 102-Banka hesabına borç kaydı yapılacaktır. İtfada ise kasadan 1000 TL çıkacak ve 304-Tahviller

hesabına 800 TL borç (senet 2013 yılsonunda 304-cari yılda ödenecek tahviller hesabına aktarılır), 102-Banka hesabına 800 TL alacak kaydı yapılacaktır. Aradaki 200 TL tutarındaki fark ise itfa tarihinde, faiz ödemesi olarak 830'lu hesaplarda bütçe gideri kaydı ile muhasebeleştirilecektir. Buna ilaveten, 2012 yılsonunda 481-Gelecek yıllara ait gider tahakkukları hesabına 53,82 TL ve 2013 yılsonunda 381-Gelecek aylara ait gider tahakkukları hesabına 154,60 TL alacak kaydı yapılacaktır.

Tablo 1: Kuponsuz DİBS ihracı örneği; özet bilgiler

Mali Dönem	İşlem Tarihi	Vade & kalan süre	Nominal Stok ¹	Kümülatif iskonto (BF)	Döneme düşen iskonto (BF)	MBT Stok (yazılı değer ile)	IMF-GYMI Stok (piyasa fiyatı ile)	Adil Değer ²	Piyasa Fiyatı ³
2012	01.06.2012	730	800,00	0,00					
	31.12.2012	517	853,82	53,82	53,82	1000	887,50	85,38	88,75
2013	31.12.2013	152	954,60	154,60	100,78	1000	961,00	95,46	96,10
2014	01.06.2014	0	1.000,00	200,00	45,40				
1) Adil değer üzerinden hesaplanan stok değeridir.									
2) Adil değer, senedin ihraç fiyatına ilgili tarih itibarıyla birikmiş faiz ve prim/iskonto tutarının eklenmesi ile hesaplanır; borçlunun kreditora ödemekle yükümlü olduğu fiyatı ifade eder.									
3) TCMB internet sayfasında yayımlanan DİBS'lerin gösterge niteliğindeki değerleri									

Hazine Müsteşarlığı Merkezi Yönetim (MY) sektörü içinde yer alan bir kurum olduğundan, Mali Bildirim Tablolarının ve IMF-GYMI tablolarının “merkezi yönetim” sektörü için düzenlenmiş olan kısımlarına veri girişi yapılmalıdır. Bu çerçevede, Tablo 1’de yer alan kuponsuz DİBS ihracına ilişkin özet verilerin MBT ve IMF-GYMI kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

Tablo 2: Kuponsuz DİBS ihracı örneği, MBT -Tablo2A kayıtları

	2012	2013	2014
Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi	0	0	-200
Bütçe dengesine dahil edilen finansal işlemler	0	0	200
Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı	-53,82+0	-100,78+0	-45,40+0
MY net borç verme(+)/net borçlanma(-) tutarı B.9	-53,82	-100,78	-45,40

Birinci bölümde de ifade edildiği üzere MBT-Tablo2A, ulusal MY bütçe dengesini AB tanımlı net borçlanma/net borç verme (B.9) değerine dönüştürmek üzere tasarlanmıştır. B.9 değeri Avrupa muhasebe standartları çerçevesinde tahakkuk bazlı bir değer olmalıdır. Ulusal denge değeri ise ülkelerin yerel muhasebe standartları çerçevesinde farklılaşmakla birlikte, çoğunlukla nakit bazlıdır. Örnekten de anlaşılacağı üzere, bahse konu DİBS için itfa sırasında ödenen 200 TL faiz, 2006

yılında Resmi Gazete’de yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ne (MYMY) göre nakit çıkışı sırasında bütçeleştirilmektedir. Bu tablodaki amaç söz konusu kaydı tahakkuk bazlı bir yapıya dönüştürmektir. Bu nedenle üçüncü yılda bütçeye gider kaydedilen tutar, ters işaret ile “bütçe dengesine dâhil edilen finansal işlemler” kalemine kaydedilerek “nakit” işlem etkisi sıfırlanır. İskonto tutarlarının bu kalemde takip edilmesi, Türkiye gibi kuponsuz DİBS ihraç eden ülkeler için faydalıdır. Zira bu tutarların tamamı stoku artırıcı rol oynamakta ve aslında ülkeler arası stok değerlerinin karşılaştırılabilirliğini zedelemektedir. Sonrasında, “Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı” düzeltme kalemi yardımı ile bahse konu tutar ihraç tarihinden itfaya kadar tahakkuk ettirilerek zamana yayılır. Borçlanma senetlerinde ihraç fiyatı ile itfa fiyatı arasında oluşan tutar “iskonto tutarı” olarak kabul edilmektedir ve iskonto tutarları için de faiz için uygulanan kurallar geçerlidir. Başka bir ifade ile iskonto tutarları da faiz gibi tahakkuk ettirilmeli ve finansal işlemler kalemine kaydedilmelidir. Bu çerçevede kuponsuz ve iskontolu olarak ihraç edilen senetlerde (deep discount, zero coupon bonds) oluşan iskonto tutarı bahse konu düzeltme kalemine kaydedilir (Eurostat, 2014: 79-80; Eurostat, 2013: 166, 442). Bu tip senetlerde iskonto değeri, yıl sonları itibarıyla senedin nominal tutarı hesaplanarak tahakkuk ettirilebilir. Farklı bir ifade ile tahakkuk etmiş iskonto değeri “gelecekteki nakit akımlarının bugünkü değeri” hesabı yöntemi⁵ ile hesaplanabilir (Vayvada Derya, 2014: 243). Bu işlem sonucunda elde edilecek kümülatif tutarlardan da sadece ilgili yıl içerisinde tahakkuk eden iskonto değerlerine ulaşılır. Örneğin ihraçtan birinci yılsonuna kadar tahakkuk eden iskonto tutarı 53,82 TL ve ikinci yılsonuna kadar tahakkuk eden iskonto tutarı ise 154,60 TL’dir. Bu durumda sadece ikinci yıl içerisinde tahakkuk eden iskonto tutarı (154,60-53,82) 100,78 TL ve üçüncü yılda ise 45,40 TL olacaktır. Sonuç olarak bu tabloda, yılsonunda nakit olarak ödenen 200 TL tutarındaki iskonto, senedin vadesine dağıtılmıştır (Tablo 2).

MBT-Tablo3B ise B.9 değerinin borç stokundaki değişime olan katkısını açıklamak üzere farklı kategorilerde oluşturulmuş düzeltme kalemlerini ortaya koyar. B9 değerinin ters işaret ile bu tabloya yansımalarının nedeni; bütçe açığının stoku artırıcı ve bütçe fazlasının da stoku azaltıcı etkisinin olmasıdır. Net finansal varlık edinimi kaleminin tabloda yer almasının nedeni ise devletin finansal varlıklarındaki net artışın, bütçe fazlası gibi başka faktörler ile telafi edilmediği müddetçe, borç stoğunu artırıcı yönde bir etkisinin olmasıdır. Diğer düzeltme kalemleri ise genel olarak stokun değerlendirme yönteminden kaynaklanan değişim nedenlerini ortaya koyar.

MBT borç stoku “yazılı değer” yöntemi ile hesap edilir (Eurostat, 2014: 383; Vayvada Derya, 2014: 241). Yazılı değer ile borç, iskonto edilmemiş anapara yükümlülüğü olduğundan (Aytekin Balıbek, 2010: 351) kuponsuz DİBS örneğimizde senedin ihraç edildiği yılsonu stok değeri, sıfırdan 1000’e ulaşacaktır. İkinci yıl

⁵ Birikmiş iskonto (faiz) = $[100/(1+dönem\ faizi)^{(vadeye\ kalan\ süre/vade)} - ihraç\ fiyatı] \times ihraç\ miktarı / 100$

sonunda stok aynı kalacağından stok değişimi sıfır olacak ve üçüncü yılda ise senet itfa edileceğinden stok değişimi -1000 olarak gerçekleşecektir (Tablo 3).

Tablo 3: Kuponsuz DİBS ihracı örneği, MBT -Tablo3B kayıtları

	2012	2013	2014
MY net borç verme (-)/net borçlanma(+) tutarı B.9	53,82	100,78	45,40
Net finansal varlık edinimi (+)	800	0	-1000
Nakit ve mevduatlar	800	0	-1000
Düzeltilme Kalemleri	146,18	-100,78	-45,40
Nominal değer üstünde(-)/altında(+) ihraçlar	200	0	0
Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı	-53,82+0	-100,78+0	-45,4+0
İstatistiksel Hata	0,00	0,00	0,00
<i>Stok Değişimi</i>	<i>1000</i>	<i>0</i>	<i>-1000</i>
MY Brüt Stok	1000	1000	0

Birinci yılda; B9 değerine kasaya giren tutar, ihraç sırasında yapılan iskonto gideri ve iskonto tutarının birinci yılda tahakkuk eden kısmı eklendiğinde stok değişimine (1000) ulaşılmaktadır. İkinci yılda ise kasaya herhangi bir giriş olmadığından ve nakit iskonto gideri yapılmadığından bu kalemlere kayıt yapılmayacaktır. Bu çerçevede B9 değeri ve ikinci yılda tahakkuk eden iskonto tutarı ters işaretlerle birbirini götürür ve stok farkı olan sıfır değerine ulaşılır. Son yılda ise kasadan iskonto edilmemiş anapara tutarı çıkmaktadır. B9 değerine kasadan çıkan tutar ve yine iskonto tutarının üçüncü yılda tahakkuk eden kısmı eklendiğinde stok değişimi (-1000) rakamına ulaşılacaktır (Tablo 3).

IMF-GYMI tablolarını doldurmak içinse öncelikle, piyasa fiyatı ile değerlendirilmiş iki dönem sonu stok tutarı arasındaki farkın kaynakları tespit edilmelidir. Herhangi bir DİBS'in piyasa fiyatı ile değeri, ilgili dönem sonu için TCMB tarafından ilan edilen piyasa fiyatı kullanılarak tahmin⁶ edilebilir. Burada birinci yılsonu için senedin piyasa fiyatı ile bilanço değeri 887,5 TL ve ikinci yılsonu için değeri 961 TL olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla senedin ihraç edildiği yıl için stok değişimi 887,5 TL olacaktır. Bu tutarın 800 TL'si net borçlanmadan ve 53,82 TL'lik kısmı da ihraç tarihinden ilk yılsonuna kadar tahakkuk eden iskontodan kaynaklanmaktadır. Geriye kalan 33,68 TL'lik kısım ise piyasa etkisini göstermektedir. Başka bir ifade ile 2012 yılsonunda piyasada faiz oranları düşmüş ve senet değer kazanmış ve piyasa alıcıları ilk ihraca göre senede ortalama 3,37 puan daha fazla fiyat ödemiştir. Dolayısıyla birinci yılsonunda oluşan stok farkını açıklayan kalemlerden biri de 853,82 TL tutarındaki senet için piyasada ekstradan ödenen 33,68 TL'dir (Tablo 4).

⁶Bir senedin piyasa fiyatı üzerinden yılsonu stok miktarı; senedin ihraç tutarı ile TCMB tarafından ilgili senet için ilan edilen yılsonu fiyatı ile çarpılarak elde edilmektedir.

Tablo 4: Kuponsuz DİBS ihracı örneği, IMF-GYMİ stok farkı kırılımları

	SF	=	NB	+	NBF	+	P/İ	+	NAED	+	KF	+	PE
2012	(887,5-0)	=	800	+	0	+	(53,82-0)	+	0	+	0	+	(33,68-0)
2013	(961,0-887,5)	=	0	+	0	+	(154,6-53,82)	+	0	+	0	+	(6,4-33,68)
2014	(0-961,0)	=	-1000	+	0	+	(200,0-154,6)	+	0	+	0	+	(0-6,40)

Benzer şekilde 2013 yılı boyunca bahse konu senet yeniden ihraç edilmemiş veya senede ilişkin erken itfa yapılmamıştır. Bu çerçevede kasa farkı sıfırdır. Dolayısıyla geriye stok farkını açıklayan iki unsur bulunmaktadır; 2013 yılı boyunca tahakkuk eden iskonto tutarı (100,78 TL) ve piyasa etkisidir (-27,28 TL). 2013 yılsonunda piyasada faiz oranları azalmış ve senedin fiyatı 2012 yılsonuna göre artmıştır. Ancak bu artış tutarı 2012 yıl sonu primini karşılamadığından stok değişimine etkisi de negatif yönlüdür (Tablo 4).

Üçüncü yılda ise senet itfa edildiğinden stoku sıfırlanacak ve iki yılsonu stok farkı -961,0 TL olarak gerçekleşecektir. Bu tutarın -1000 TL'lik kısmı anapara ödemesinden, 45,4 TL'lik kısmı son yılda tahakkuk eden iskontodan (faizden) ve -6,4 TL tutarındaki kısmı da piyasa etkisinden kaynaklanmaktadır. Bu noktadan sonra IMF-GYMİ tablolarına veri girişi yapılabilir; KF ve PE akım değerlerinin toplamı GYMİ-Tablo4'e, varlık ve yükümlülük yaratan diğer finansal işlemlerin (NB, NBF, P/İ ve NAED) toplamı GYMİ-Tablo3'e ve stok değerleri de GYMİ-Tablo6'ya kaydedilecektir. Örneğimiz enflasyona endekli olmadığından ve kupon içermediğinden IMF-GYMİ Tablo3'de bu kalemlere ilişkin değerler sıfırdır. Bu çerçevede GYMİ tablolarına kaydedilecek veriler yıllar itibarıyla aşağıdaki gibidir (Tablo 5).

Tablo 5: Kuponsuz DİBS ihracı örneği, IMF-GYMİ Tabloları verileri

	2012	2013	2014
Tablo 3- Fin. İşlemler/Net Yük. Oluşumu/Tahviller(3313) ¹	853,82	100,78	-954,60
Tablo 4- Yen. Değ./Net Yük. Oluşumu/Tahviller(4313) ²	33,68	-27,28	-6,40
Tablo 6- Açılış Bilançosu/Finansal Yük./Tahviller (6313)	0	887,5	961,00
Tablo 6- Kapanış Bilançosu/Finansal Yük./Tahviller(6313)	887,5	961	0
1) NB+NBF+Pİ+NAED			
2) KF+PE			

Bu örnekte dikkat edilmesi gereken husus; kuponsuz ve iskontolu ihraç edilen DİBS'ler için MBT ve GYMİ tablolarına konu olan finansal işlemlerin doğrudan muhasebe kayıtlarından elde edilemeyeceğidir. Öncelikle NB, ESA2010 kurallarına göre kasaya giren ve kasadan çıkan anapara olarak kaydedilmelidir (Eurostat, 2013: 127). Ancak 102-Banka hesabı kayıtlarından söz konusu senetlere ilişkin girişleri

ayıklamak mümkün olmamaktadır. 304/404-Tahvil hesaplarında da yine aynı durum geçerlidir. Ancak kuponsuz DİBS'ler bu hesaplardan takip edilebilse bile amaca hizmet etmeyecektir. Zira MYMY'ye göre sadece kasaya giren tutar kadar alacak ve borç kaydı yapılmaktadır. Benzer şekilde 381/481 hesap kayıtlarından da P/İ değeri elde edilemeyecektir. Öncelikli neden, yine kuponsuz senet kayıtlarının ayrıştırılamamasıdır. Buna ilaveten, ardışık iki mali yılsonuna ilişkin 381/481 kayıtlarının farkı, yıl içine düşen iskonto tutarını verse bile bu teknik, senedin itfa yılı için çalışmayacaktır. Örneğimizde, 2013 yılı iskonto tutarı için bu işlem sonucunda 100,78 TL hesaplanırken $(381_{2013} - 481_{2012} = 154,60 - 53,82)$, 2014 yılı için senet itfa edileceğinden -154,60 TL hesaplanacaktır $(381_{2014} - 381_{2013} = 0 - 154,60)$. Oysa ki 2014 yılı boyunca tahakkuk eden iskonto değeri 45,40 TL'dir. Bu tutarın 630-Giderler hesabından da yakalanamamasının nedeni, yine kuponsuz senet kayıtlarının ayrıştırılamamasıdır.

MBT ile GYMI tablolarındaki ortak nokta ise MBT-Tablo2A'da yer alan "Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı" kalem verilerinin, yıllar itibarıyla, IMF-GYMI bilanço farkı kırılımları tablosunda yer alan NBF, P/İ ve NAED kalemleri toplamının ters işaretlisine eşit olmasıdır;

	2012	2013	2014
MBT-Tablo2A/Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı	-53,82	-100,78	-45,4
NBF+P/İ+NAED	53,82	100,78	45,4

2.2. Kuponlu, değişken faizli, enflasyona endeksli ve iskontolu ihraç edilmiş DİBS kayıtları

Hazine Müsteşarlığı, TL cinsinden, değişken faizli, kupon döneminde yüzde 1,5 reel getirili, TÜFE'ye endeksli, 910 gün vadeli, 95,414 TL satış fiyatı ile 100 TL değerinde DİBS ihraç etmiş olsun. İhraç tarihi 07.03.2012 ve itfa tarihi 03.09.2014 olan söz konusu senedin ihaledeki toplam ihraç tutarı ise 1000 TL olarak gerçekleşmiş olsun. Bu durumda Hazine'nin kasasına ihraç sırasında 954,14 TL girecek ve MYMY'ye göre 404-Tahviller hesabına 1000 TL alacak, 102-Banka hesabına 954,14 TL borç kaydı yapılacaktır. İki kayıt arasındaki fark yani iskonto tutarı ise (45,86 TL) borçlanma tarihinde 630-Giderler hesabı ve 280-Gelecek yıllara ait giderler hesabına ayrıştırılarak borç kaydı ile muhasebeleştirilecektir. Buna ilaveten, bahse konu iskontonun tamamı 830-Bütçe gideri ve 835-Yansıtma hesaplarında bütçe ile ilişkilendirilerek gider kaydedilecektir. Ayrıca, 2012 yılsonunda 481-Gelecek yıllara ait gider tahakkukları hesabına tahakkuk etmiş faiz nedeniyle 10,20 TL ve 2013 yılsonunda ise 381-Gelecek aylara ait gider tahakkukları hesabına tahakkuk etmiş faiz nedeniyle 10,70 TL alacak kaydı yapılacaktır. Söz konusu borçlanmaya ilişkin, senedin vadesi boyunca oluşan stok ve akım bilgileri Tablo 6 ve Tablo 7'de yer almaktadır.

Tablo 6: Kuponlu, değişken faizli, enflasyona endeksli DİBS ihracı örneği; özet bilgiler

İşlem Tipi	İşlem tarihi	İşlem tutarı	Kupon Oranı ¹	Referans Endeks ²
Borçlanma	07.03.2012	1.000,00		201,07
Kupon 1	05.09.2012	15,30	1,53	204,70
Kupon 2	06.03.2013	15,90	1,59	213,80
Kupon 3	04.09.2013	16,50	1,65	221,82
Kupon 4	05.03.2014	17,10	1,71	229,59
Kupon 5 & itfa	03.09.2014	18,10	1,81	242,14
1 Kupon oranı = kupon referans endeks / borçlanma referans endeks * reel faiz				
2 Hazine Müsteşarlığı internet sayfasında, “Yatırımcı için Bilgiler” bölümünde yayımlanmaktadır				

Tablo 6’da daha ziyade senede ilişkin temel bilgiler yer alırken, Tablo 7’de ise MBT ve IMF-GYMİ tablolarını derlemek için hesaplanması gereken stok ve akım bilgileri yer almaktadır. Tablodan da görüleceği üzere tanımı gereği MBT’de borç stoku yazılı değer ile hesaplanıp senedin vadesi boyunca değişmezken, IMF-GYMİ stok değeri senedin piyasa fiyatı üzerinden hesaplanmakta ve bu nedenle de değişim göstermektedir. Buna ilaveten yıl sonları itibarıyla senet üzerinde biriken faiz yükümlülükleri, iskonto tutarı ve AED tutarı yine Tablo 7’de belirtilmiştir.

Tablo 7: Kuponlu, değişken faizli, enflasyona endeksli DİBS ihracı örneği; özet bilgiler (devam)

Mali Dönem	İşlem tarihi	Referans Endeks ¹	MBT Stok ²	IMF-GYMİ Stok ³	Piyasa Fiyatı	Kupona Kalan Gün	Birikmiş Faiz (BF) ⁴	Birikmiş İskonto	Döneme Düşen İskonto ⁵	Birikmiş AED	Döneme Düşen AED ⁶	Nominal Stok ⁷
2012	31.12.2012	211,49	1.000	1.235,98	123,60	65	10,20	15,07	15,07	51,82	51,82	1.031,23
2013	31.12.2013	227,81	1.000	1.153,83	115,38	64	10,70	33,46	18,39	133,00	81,17	1.131,30
2014	03.09.2014	242,14						45,86	12,40	204,28	71,29	

1) Hazine internet sayfasında yayımlanmaktadır

2) Yazılı değer üzerinden hesaplanmıştır.

3) Piyasa fiyatı ile hesaplanmıştır, DİBS’lerin gösterge niteliğindeki günlük değerleri TCMB’nin Veri Dağıtım Sistemi aracılığıyla yayımlanmaktadır.

4) Stok tarihine kadar biriken kupon tutarı

Anapara yükümlülüğü ile kasaya giren tutar arasındaki toplam farkın yıllara dağılımı (5)

Enflasyon nedeni ile senedin vadesi boyunca artan anapara tutarının yıllara dağılımı (6)

Adil değer üzerinden hesaplanmıştır; Anapara ve stok tarihine kadar biriken faiz, iskonto ve AED’yi içerir (7)

Senedin vadesi boyunca, borçlanma sırasında oluşan iskonto tutarı (45,86 TL) borçlanma tarihinde, kupon ödeme tutarları kupon ödeme tarihlerinde ve AED tutarı ise (204,28 TL) itfa tarihinde bütçeye faiz gideri olarak kaydedilmektedir. Bu çerçevede MBT-Tablo2A’nın ilk girdisi bütçeye kaydı yapılan bu tutarlar olacaktır. Söz konusu değerler bütçe dengesini bozucu yönde etki ettiğinden tutarlar negatif olarak tabloya kaydedilir (Tablo 8).

İhraç sırasında gider olarak bütçeleştirilen iskonto tutarının toplamı, ters işaretli “bütçe dengesine dâhil edilen finansal işlemler” kalemine kaydedilerek bütçe dengesi nakit girdi etkisinden arındırılmaktadır. “Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı” kaleminde ise kupon ödemeleri ve enflasyon anapara değerlendirme tutarına ilişkin kayıtlar mevcuttur. Amaç, ödenen faizleri pozitif işaretli kaydederek bütçedeki nakit kayıtları sıfırlamak ve yerine negatif kayıtlar ile tahakkuk etmiş faiz tutarlarını getirmektir (Tablo 8).

Tablo 8: Kuponlu, değişken faizli, enflasyona endeksli DİBS ihracı örneği; MBT-Tablo2A kayıtları

	2012	2013	2014
Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi	(-45,86-15,3)	(-15,9-16,5)	(-17,1-18,1-204,28)
Bütçe dengesine dahil edilen finansal işlemler	45,86	0	0
Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı	¹ -77,09	² -100,06	³ 131,29
<i>MY net borç verme(+)/net borçlanma(-) tutarı B.9</i>	-92,39	-132,46	-108,19
1) (15,3)-(15,3+10,2+15,07+51,82)			
2) (15,9+16,5)-((15,9-10,2)+16,5+10,7+18,39+81,17)			
3) (17,1+18,1+204,28)-((17,1-10,7)+18,1+12,4+71,29)			

Bazı kupon ödemelerinin hem nakit ödenen, hem tahakkuk eden kısımda yer almasının nedeni, kuponların yıl içinde tahakkuk etmesi ve aynı yıl içinde ödenmesidir; örneğin Eylül ayında ödenen kuponlar ilgili mali yıl içinde doğmuş, tahakkuk etmiş ve ödenmiştir (sırasıyla 15,30 TL, 16,50 TL ve 18,10 TL). Buna ilaveten söz konusu kalem için, yıl aşımından sonra ilk ödenen kuponların da ilgili mali yıl içerisinde tahakkuk eden kısmını hesaplamak gerekmektedir. Örneğin, 2013 yılında ödenen ilk kupon 15,90 TL olup bunun 10,20 TL tutarındaki kısmı 2012 yılında tahakkuk etmiştir. Bu çerçevede 2013 yılında tahakkuk eden kısmı ise 5,7 TL’dir (15,9-10,2) (Tablo 8).

“Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı” kaleminde ayrıca, AED’ye ilişkin tutarların da kaydı yer alacaktır. Kılavuza göre AED, faiz gibi değerlendirilmeli ve senedin vadesi boyunca tahakkuk ettirilmelidir (Eurostat, 2013: 443; Eurostat, 2014: 84). Bu çerçevede, AED’ye ilişkin ilgili yılda tahakkuk eden tutarlar ile (sırasıyla 51,82 TL, 81,17 TL ve 71,29 TL) itfada ödenen tutar 204,28 TL bahse konu düzeltme kalemine kaydedilmelidir. Artık bu kayıtlar sonrasında tahakkuk bazlı B9 değerleri rahatlıkla hesaplanabilir (Tablo 8).

MBT-Tablo3B ise yine pozitif işaretli B9 değerleri ile başlar (Tablo 9). Nakit ve mevduatlar kalemi kasa hareketlerini içerir. Borçlanma ile kasaya giren tutar ve kupon ödemeleri ile itfadaki anapara ve AED ödemeleri bu kalemdedir. Stoka ilişkin düzeltme kalemi olarak yine borçlanma tarihinde yapılan iskonto kaydı (stok arttırıcı bir değer olduğundan + işaretli) ve yine “Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı” kalemlerine kayıt yapılmalıdır. *Ancak, burada dikkat edilmesi gereken husus; Tablo2A’da yer alan söz konusu kalem ile Tablo3B’de yer alan aynı isimli kalemin verilerinin aslında aynı olmamasıdır.* Fark AED tutarından kaynaklanmaktadır. Tablo3B’nin ilgili kaleminde AED’ye ilişkin ödenmiş veya tahakkuk etmiş herhangi bir giriş yapılmamalıdır. Çünkü B9 değeri içerisinde ilgili yılda tahakkuk eden AED tutarları zaten mevcut olduğundan, “Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı” kalemine tekrardan kayıt yapılması mükerrerliğe neden olacaktır. Her iki tabloda aynı isimli kalemin yer alması ve hatta Tablo3B’ye ilişkin dipnotlarda, söz konusu kaleme AED’nin dâhil olduğunun açıklanması *MBT’nin tasarımı*nda bir yetersizlik olarak değerlendirilmektedir. Bahse konu kayıtlar aşağıda (Tablo 9) yer almakta olup, Tablo3B bu şekilde derlendiği takdirde herhangi bir istatistiksel hataya da yol açılmamış olacaktır.

Tablo 9: Kuponlu, değişken faizli, enflasyona endeksli DİBS ihracı örneği; MBT-Tablo3B kayıtları

	2012	2013	2014
MY net borç verme (-)/net borçlanma (+) tutarı B.9	92,39	132,46	108,19
Net finansal varlık edinimi (+)	938,84	-32,4	-1239,48
Nakit ve mevduatlar	¹ 938,84	² -32,4	³ -1239,48
Düzeltilme Kalemleri	20,59	-18,89	-1,70
Nominal değer üstünde (-)/altında (+) ihraçlar	45,86	0	0
Ödenen faiz (+) ve tahakkuk etmiş faiz (-) farkı	⁴ -25,27	⁵ -18,89	⁶ -1,7
İstatistiksel Hata	0,00	0,00	0,00
<i>Stok Değişimi</i>	<i>1051,82</i>	<i>81,18</i>	<i>-1133</i>
Brüt Stok	1000+51,82	1000+133	0
1) (954,14-15,3)	(15,3)-(15,3+10,2+15,07) (4)		
2) (-15,9-16,5)	(15,9+16,5)-((15,9-10,2)+16,5+10,7+18,39) (5)		
3) [-1000-(17,1+18,1)-204,28]	(17,1+18,1)-((17,1-10,7)+18,1+12,4) (6)		

IMF-GYMI tablolarına geçiş aşamasında kullanılacak değerler ise Tablo 10’da yer almaktadır. Bir önceki örnekte de açıklandığı üzere tabloda, piyasa fiyatı üzerinden yılsonlarına ilişkin stok değerleri hesaplanmış, sonrasında da stok farkları finansal işlemlere bölünmüştür. Yine ilgili yıllar için NB; kasaya giren ve kasadan

çıkan anapara tutarları, NBF; stok üzerindeki tahakkuk etmiş faiz farkları, P/İ; ilgili yılda tahakkuk eden iskonto ve NAED ise stok üzerinde yer alan AED farkları ile hesaplanmaktadır (Tablo 10). Bu değerler hesaplandıktan sonra aslında PE değeri bakiye olarak da hesaplanabilir.

Yukarıda yer alan değerler ışığında hesaplanacak IMF-GYMi tablolarının ilgili kalemleri de Tablo 11’de yer almaktadır. Sonuç olarak Hazine’nin bahse konu DİBS ihracından kaynaklanan yükümlülüğü; 2012 yılsonunda 1235,98 TL, 2013 yılsonunda 1153,83 TL ve 2014 yılsonuna gelindiğinde ise sıfır olacaktır.

Tablo 10: Kuponlu, değişken faizli, enflasyona endeksli DİBS ihracı örneği; IMF-GYMi bilanço farkı kırılımları

Yıl	SF	=	NB	+	NBF	+	P/İ	+	NAED	+	KF	+	PE
2012	(1235,98-0)	=	954,1	+	(10,2-0)	+	15,07	+	(51,82-0)	+	0	+	(204,75-0)
2013	(1153,83-1235,98)	=	0	+	(10,7-10,2)	+	18,39	+	(133-51,82)	+	0	+	(22,53-204,75)
2014	(0-1153,83)	=	-1000	+	(0-10,7)	+	12,40	+	(0-133)	+	0	+	(0-22,53)

Stok değişimine neden olan etmenler ise ilgili yıllarda gerçekleştirilen “finansal işlemler” ile (sırasıyla 1031,23 TL, 100,07 TL ve -1131,3 TL) “yeniden değerlemeler”dir (sırasıyla 204,75 TL, -182,22 TL ve -22,53 TL). Yeniden değerlemeler kaleminin 2012 yılındaki değeri, senet ihracından sonra piyasa alıcılarının sene sonunda 100TL’lık senet için 20,47 TL fazla ödeme yapmayı kabul ettiklerini ifade eder. PE değerinin 2013 yılında 2012’ye göre pozitiften negatife dönmesi ise, piyasa faiz oranlarının yükseldiğini ve dolayısıyla senedin fiyatlarının düştüğünü ifade etmektedir (Tablo 11).

Tablo 11: Kuponlu, değişken faizli, enflasyona endeksli DİBS ihracı örneği; IMF-GYMi Tabloları verileri

	2012	2013	2014
Tablo 3- Fin. İşlemler/Net Yük. Oluşumu/Tahviller(3313) ¹	1031,23	100,07	-1131,3
Tablo 4- Yen. Değ./Net Yük. Oluşumu/Tahviller(4313) ²	204,75	-182,22	-22,53
Tablo 6- Açılış Bilançosu/Finansal Yük./Tahviller (6313)	0	1235,98	1153,83
Tablo 6- Kapanış Bilançosu/Finansal Yük./Tahviller(6313)	1235,98	1153,83	0
1) NB+NBF+Pİ+NAED			
2) KF+PE			

Yine bu örnekte de MBT-Tablo2A’da yer alan “Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı” verileri, yıllar itibarıyla, IMF-GYMi bilanço farkı kırılımları tablosunda yer alan NBF, P/İ ve NAED kalemleri toplamının ters işaretlisine eşit olarak gerçekleşmiştir;

	2012	2013	2014
MBT-Tablo2A/Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz (-) farkı	-77,1	-100,1	131,3
NBF + P/İ + NAED	77,1	100,1	-131,3

Bir önceki örnekte ifade edildiği gibi kuponlu ve kuponsuz senetlerin ayrıştırılamaması muhasebe kayıtlarının kullanılmasını engellemektedir. Ancak, bu ayrımın yapılabilirdiği varsayılırsa, bu durumda NBF ve NAED toplamının 381/481 hesapların yıl sonu farkları alınarak, iskonto tutarlarının ise 630-Giderler hesabından takibi kuponlu senetler için mümkün görünmektedir. Ancak NB kalemi için 102-Banka hesabında veri derleyiciler için işlem ve enstrüman bazında yeterli kırılım bulunmamaktadır. Alternatif olarak 304/404-Tahvil hesaplarında da MYMY nedeniyle uygulanan kayıt yöntemi ile hatalı veriye ulaşılabilmektedir. Buna ilaveten piyasa ve nominal fiyat üzerinden bilanço kaydı da muhasebe hesaplarında bulunmamaktadır.

2.3 Yurt dışından sağlanan kredilere ilişkin kayıtlar

Hazine Müsteşarlığı, 30.7.2011 tarihinde Avrupa Yatırım Bankası ile 5000 Avro tutarında, sabit faizli, 6 ayda bir faiz ödemeli bir kredi anlaşması imzalamış olsun. 21.04.2012 tarihinde söz konusu kredinin 1000 Avro tutarındaki kısmı çekilmiş ve kullanımı yapılmış olsun. Anlaşmaya göre kredinin bahse konu ilk dilimi için geri ödemesiz dönem 6 ay ve yıllık getiri yüzde 4,7 olarak tespit edilmiş olsun. Yine anlaşmada belirtilen koşullara göre faiz hesabında bir yıl 360 ve bir ay da 30 gün olarak belirlenmiş olsun (30/360 kuralı – day count convention, 30/360 method). Yurt dışından sağlanan kredilerde anlaşmanın yapılması bir yükümlülük yaratmamakta, Hazine açısından yükümlülük kullanım tarihinde başlamaktadır. Bu çerçevede kullanım yapıldığında 410-Uzun vadeli dış mali borçlar hesabına; 1000 Avro'nun kullanım tarihindeki Avro satış kuru ile TL karşılığı kadar (2359,90 TL) alacak, 102-Banka (kasa) hesabına ise aynı tutarda borç kaydı yapılacaktır. Finansal işlemler için oluşan kur farkları Hazine lehine ise 600-Gelirler hesabına alacak kaydı ile gelir, aleyhte ise 630-Giderler hesabına borç kaydı ile gider kaydedilir. Örneğimizde anapara kur farkı için 2012 yılında 3,1 TL ve 2013 yılında 367,8 TL olacak şekilde 630-Giderler hesabına borç ve 2014 yılında 16,33 TL 600 hesaba alacak kaydı yapılır.

Tablo 12: Yurt dışından sağlanan kredi kullanımı örneği; özet bilgiler

İşlem tarihi	Anlaşma ve Kullanım (€)	Anlaşma ve Kullanım (TL)	Anapara Geri Ödeme (€)	Anapara Geri Ödeme (TL)	Faiz Ödeme (€)	Faiz Ödeme (TL)	Euro Satış ¹	MBT Stok (€) ²	MBT Stok (TL)	IMF-GYMi Stok (€) ³	Nominal Stok (TL)	Faiz Kalan Gün	Birikmiş Faiz (€) ⁴	Birikmiş Faiz (TL)
30.07.2011	5.000,00	11.997,50					2,3995							
21.04.2012	1.000,00	2.359,90					2,3599							
21.10.2012					23,50	55,14	2,3464							
31.12.2012							2,3630	1000,00	2363,00	1.008,94	2384,13	111	8,94	21,13
21.04.2013			250,00	588,53	23,50	55,32	2,3541							
21.10.2013			250,00	671,38	17,63	47,33	2,6855							
31.12.2013							2,9418	500,00	1470,90	504,47	1484,05	111	4,47	13,15
21.04.2014			250,00	736,60	11,75	34,62	2,9464							
21.10.2014			250,00	717,98	5,88	16,87	2,8719							

1) TCMB internet sayfasında ilan edilen gösterge niteliğindeki Avro satış değerleridir.

2) Yazılı değer üzerinden hesaplanmıştır.

3) Kredilerin ikinci piyasası olmadıgından GFS için nominal stok hesaplanır. Nominal stok anapara ve birikmiş faiz tutarını içerir.

4) Stok tarihine kadar biriken faiz tutarı; $(A+F)/(1+dönem\ faizi)^{(faiz\ kalan\ süre/faiz\ vadesi)}-A$

Faiz ödemelerinde 381/481-Gider tahakkukları hesabı nedeniyle ortaya çıkan kur farkları içinse 2013 yılında 600-Gelirler hesabına 0,08 TL alacak ve 2013 yılında 630-Giderler hesabına 0,021 TL borç kaydı yapılır. Anapara geri ödemesinde ise ödeme gününde geçerli olan satış kuru karşılığı TL kadar 102-Banka hesabına alacak (örneğimizdeki ilk anapara ödemesi için 588,53 TL) ve aynı tutarda 310-Kısa vadeli dış mali borçlar hesabına (ödenen tutar yılbaşında 410 hesaptan 310 hesaba aktarılmıştır) borç kaydedilir. Buna ilaveten 2012 yılsonunda 481 hesaba 21,13 TL ve 2013 yılsonunda 381 hesaba 13,15 TL alacak kaydı ile birikmiş faiz kaydedilir. Bu aşamada, yurt dışından kredi kullanımına ilişkin, MBT ve IMF-GYMi tablolarında kullanılacak bilgiler Tablo 12’de yer almaktadır.

Yukarıda verilen diğer örneklerde olduğu üzere, Tablo2A denge kalemi ile başlamaktadır. Buraya yıllar itibarıyla bütçeye gider olarak kaydedilen faiz ödemeleri toplamı kaydedilir. Sonrasında bütçe gideri kayıtları “Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı” düzeltme kalemi ile tahakkuk baza çekilir. ESA’ya göre tüm finansal işlemler işlem tarihindeki kur ile yerel döviz birimine çevrilerek kayıt altına alınmalıdır (Eurostat, 2013: 127). Bu kural çerçevesinde hesaplanan MBT-Tablo2A verileri aşağıdadır (Tablo 13).

Tablo 13: Yurt dışından sağlanan kredi kullanımı örneği; MBT –Tablo 2A kayıtları

	2012	2013	2014
Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi	-55,14	(-55,32-47,33)	(-34,62-16,87)
Bütçe dengesine dahil edilen finansal işlemler	-	-	-
Ödenen faiz (+) ve tahakkuk etmiş faiz (-) farkı	-21,13 ¹	7,89 ²	13,17 ³
MY net borç verme (+)/net borçlanma (-) tutarı B.9	-76,27	-94,76	-38,32
1) (55,4)-(55,4+21,13)			
2) (55,32+47,33)-((23,50-8,94)*2,3541+47,33+13,15)			
3) (34,62+16,87)-((11,75-4,47)*2,9464+16,87)			

Tablo3B yine Merkezi Yönetim B9 değeri ile açılır. Nakit ve Mevduatlar kalemi, diğer örneklerde de olduğu gibi tüm kasa giriş ve çıkışlarını içerir. Burada önceki örneklerden farklı olarak, söz konusu kalemin ara anapara geri ödemelerini de içermesidir. Nakit ve mevduatlar, kasa giriş-çıkış tarihlerindeki Avro satış kuru ile TL'ye çevrilerek kaydedilmiştir. "Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı" kalemi, yine sadece faiz ödemelerine ilişkin olup, bir önceki örnek ile aynı mantık çerçevesinde, TL değerler üzerinden hesaplanır. Tek fark bu örnekte P/İ bulunmamasıdır. Brüt stok, kredi anapara yükümlülüklerinin bilanço tarihindeki Avro satış kuru ile TL karşılığıdır. Kredinin vadesi boyunca ara dönemlerde anapara geri ödemesi yapıldığından, stok zaman içerisinde azalmaktadır. Söz konusu azalış, stok farkı kalemine yansımaktadır. MBT-Tablo3B'de diğerlerinden farklı olarak bir de "Döviz cinsi borçların değer artışı(+)/azalışı(-)" kalemi bulunmaktadır. Bu değer stokun yılsonları itibarıyla döviz kurunda gerçekleşen dalgalanmalardan dolayı oluşan değer artış/azalışını ortaya koyar. Stok kur farkı hesabına ilişkin detaylı açıklamalar Tablo 14 dipnotlarında yer almaktadır.

Tablo 14: Yurt dışından sağlanan kredi kullanımı örneği; MBT-Tablo3B kayıtları

	2012	2013	2014
MYnet borç verme(-)/net borçlanma(+) tutarı B.9	76,27	94,67	38,34
Net finansal varlık edinimi (+)			
Nakit ve mevduatlar	2304,76 ¹	-1362,56 ²	-1506,07 ³
Düzeltilme Kalemleri			
Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı	-21,13	7,89	13,17
Döviz cinsi borçların değer artışı (+)/azalışı(-)	3,1 ⁴	367,8 ⁵	-16,33 ⁶
İstatistiksel Hata	0	0	0
<i>Stok Değişimi</i>	<i>2.363,00</i>	<i>-892,10</i>	<i>-1.470,90</i>
Brüt Stok	2.363,00	1.470,90	0,00
1) (2359,9-55,14)		1000*(2,3630-2,3599) (4	
2) (-588,53-671,38-55,32-47,33)	500*(2,9418-2,3630)+250*(2,3541-2,3630)+250*(2,6855-2,3630) (5		
3) (-736,6-717,98-34,62-16,87)		250*(2,9464-2,9418)+250*(2,8719-2,9418) (6	

Örnek kredinin GYMİ kayıtları için de öncelikle nominal stok hesaplanması gerekmektedir. Borca ilişkin piyasa fiyatı bulunmadığında veya borcun ikincil piyasalarda işlem görmemesi durumunda kullanılacak yöntem nominal stok hesabıdır. Nominal stok, adil değer üzerinden hesaplanır, anapara yükümlülükleri ve üzerindeki birikmiş faizi içerir. Döviz cinsi borçlarda orijinal döviz üzerinden hesaplanır ve stok tarihindeki döviz satış kuru ile TL'ye çevrilerek bilançoya kaydedilir. Bu çerçevede yurt dışından sağlanan krediye ilişkin hesaplanan stok farkı ve farkın kırılımları aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Tablo 15).

Tablo 15: Yurt dışından sağlanan kredi kullanımı örneği; IMF-GYMi stok farkı kırılımları

	SF	=	NB	+	NBF	+	P/İ	+	NAED	+	KF	+	PE
2012	(2384,13-0)	=	2359,9	+	(21,13-0)	+	0	+	0	+	3,1 ¹	+	0
2013	(1484,05-2384,13)	=	(-588,53-671,38)	+	(13,15-21,13)-(-0,08)	+	0	+	0	+	367,72 ²	+	0
2014	(0-1484,05)	=	(-736,6-717,98)	+	(0-13,15)-(0,021)	+	0	+	0	+	-16,30 ³	+	0

1) $1000 \times (2,3630 - 2,3599)$ 2) $500 \times (2,9418 - 2,3630) + 250 \times (2,3541 - 2,3630) + 250 \times (2,6855 - 2,3630) + (8,94 \times (2,3541 - 2,3630))$ 3) $250 \times (2,9464 - 2,9418) + 250 \times (2,8719 - 2,9418) + (4,47 \times (2,9464 - 2,9418))$

ESA2010 sayfa 167 paragraf 6.64'de kur farkı kaydının nasıl yapılacağı belirlenmiştir. Buna göre bir varlık ve/veya yükümlülüğün ilgili mali yıl boyunca kurdaki hareketler nedeniyle değerindeki artış veya azalış; varlık ve/veya yükümlülüğün açılış ve kapanış bilanço değerleri arasındaki farktan, varlık/yükümlülüğe ait işlemlerin ve diğer değer değişimlerinin çıkarılması ile bulunabilir (artık değer hesabı). Başka bir ifade ile kredi örneğimizde kur farkı hesabı; $KF = SF - NB - NBF$ şeklinde olacaktır. Bu yöntem benimsenebileceği gibi, Tablo 15 dipnotlarında verilen kur farkına ilişkin detaylı hesaplama yöntemi de kullanılabilir. Yukarıda hesaplanan veriler doğrultusunda IMF-GYMi tablo verileri aşağıdaki şekilde elde edilmektedir.

Tablo 16: Yurt dışından sağlanan kredi kullanımı örneği; IMF-GYMi Tabloları verileri

	2012	2013	2014
Tablo 3- Fin. İşlemler/Net Yük. Oluşumu/Tahviller(3313) ¹	2381,03	-1267,81	-1467,75
Tablo 4- Yen. Değ./Net Yük. Oluşumu/Tahviller(4313) ²	3,10	367,72	-16,30
Tablo 6- Açılış Bilançosu/Finansal Yük./Tahviller (6313)	0,00	2384,13	1484,05
Tablo 6- Kapanış Bilançosu/Finansal Yük./Tahviller(6313)	2384,13	1484,05	0,00
1) $NB + NBF + P/İ + NAED$			
2) $KF + PE$			

Yukarıda yapılan hesaplamalar sonrasında, MBT ve GYMi tabloları herhangi bir istatistiksel hataya yol açmadan ve tablolar birbirleri ile tutarlı olacak şekilde doldurulmuş olacaktır. Diğer örneklerde de olduğu üzere MBT'de yer alan ödenen ve tahakkuk eden faiz farkı, GYMi verilerinden derlenebilmektedir;

	2012	2013	2014
MBT-Tablo2A /Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı	-21,13	7,89	13,17
IMF-GFS/ $NBF + P/İ + NAED$	21,13	-7,89	-13,17

Buna ilaveten, kredilere ilişkin muhasebe kayıtları tabloların derlenmesi için kullanılabilirse bile, bu durumda gerçekleşen finansal işlemleri toplamında dönem aralarında kayma oluşacaktır. Zira yukarıdaki örneğe yansıtılmamış olsa bile, dış borçlarda ödeme emirleri Merkez Bankasına yurt dışı ödeme işlemlerindeki süreçten dolayı günler öncesinden verilmekte bu nedenle ödemenin gerçekleştiği tarih ile muhasebeye yansıdığı tarih oldukça farklılaşmaktadır. Bu uygulama, bahse konu tarihler arasında oluşabilecek kur farklarının da hesaba katılmasını gerektirmekte ve ayrıca finansal işlemler toplamının dönemler arasında kaymasına neden olmaktadır.

2.4. Kuponlu, sabit faizli, yeniden ihraç edilmiş ve primli satılmış DİBS kayıtları

Hazine Müsteşarlığı, 26.09.2012 tarihinde, TL cinsinden, yüzde 4,25 sabit dönem faizli, 6 ayda bir kupon ödemeli, 728 gün vadeli ve yazılı değeri üzerinden 1000 TL tutarında DİBS ihraç etmiş olsun. 42 gün sonra 07.11.2012 tarihinde, aynı senedi 107,15 birim fiyatı ile 500 TL tutarında yeniden ihraç (reopen) etmiş olsun. Bu durumda Hazine'nin kasasına ilk ihraç sırasında 1000 TL ve ikinci ihraç sırasında 535,75 TL girecek ve MMY'ye göre 404 tahviller hesabına toplamda 1500 TL alacak, 102 banka hesabına 1535,75 TL borç kaydı yapılacaktır. İki kayıt arasındaki fark yani ikinci ihraçtaki prim tutarı ise (35,75 TL) 600 gelirler hesabı ve 480 gelecek yıllara ait gelirler hesabına ayrıştırılarak alacak kaydı ile muhasebeleştirilecektir. Buna ilaveten bahse konu primin tamamı 800 ve 805 nolu hesaplarda sırasıyla alacak ve borç kaydı ile, bütçeyle ilişkilendirilerek gelir kaydedilecektir. 2012 yılsonunda ise 481 hesaba 33,29 (28,47+4,83) TL ve 2013 yılsonunda 381 hesaba 33,65 TL alacak kaydı ile tahakkuk etmiş faiz kaydı gerçekleştirilecektir. Söz konusu borçlanmaya ilişkin, senedin vadesi boyunca oluşan stok ve akım bilgileri Tablo 17'de yer almaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, ikinci ihraçta oluşan prim geliridir. Prim geliri dikkatle ele alındıktan sonra aslında, MBT ve IMF-GYMİ tabloları mantığı, daha önce verilen kuponlu senet örneğinde verilen mantık ile aynıdır. İkinci ihraçta kasaya giren tutar ile borçlanılan tutar arasında kalan 35,75 TL'nin tamamı aslında prim *değildir*. İç borç ihraçlarında, başka pek çok ülkede de uygulaması olduğu üzere “kirli fiyat” yöntemi kullanılmaktadır. Başka bir ifade ile senedin ilk ihracından sonra, yeniden ihraç tarihine kadar geçen sürede tahakkuk edecek faiz tutarı senedin fiyatına eklenir. Aslında yazılı değer ile ihraç fiyatı arasındaki pozitif fark ne prim ne de bütçe geliridir. Yeniden ihraç tarihine kadar tahakkuk eden faiz tutarı “finansal avans” olarak değerlendirilmeli ve diğer borçlar (other accounts receivable/payable) kalemine kaydedilmelidir (Eurostat, 2014: 81; IMF, 2014: 53,81,85; Eurostat, 2013: 442). Zira söz konusu tutar borçlu (Hazine) tarafından borçlanma sırasında avans olarak alınmakta ve ilk kupon ödemesinde kreditöre tamamı geri ödenmektedir. Finansal avans çıkarıldıktan sonra senedin ihraç fiyatı ile yazılı değeri arasında kalan fark ise gerçek prim⁷ tutarını vermektedir.

⁷ Avans çıkarıldıktan sonra kalan senedin ihraç fiyatı ile yazılı değeri arasında kalan fark her zaman prim olmak zorunda değildir, “iskonto” olarak da gerçekleştirilebilir.

Oysa ülkemizde 35,75 TL'nin tamamı bütçeye prim geliri olarak kaydedilmektedir. Bugüne kadar derlenmiş MBT ve IMF-GYMI tablolarında yer alan borç istatistiklerinde söz konusu ayıklama işlemi yapılmamıştır.

Tablo 17: Primli olarak yeniden ihraç edilmiş DİBS ihracı örneği; özet bilgiler

İşlem Tipi	İşlem tarihi	İşlem tutarı	İhraç Fiyatı	Kupona Kalan Gün	Piyasa Fiyatı ¹	BF ²	Birikimli Prim	Döneme Düşen Prim	MBT stok	GYMI stok	Nominal Stok ³
Borçlanma (ilk ihraç)	26.09.2012	1.000,00	100,00	182							
Borçlanma (yeniden ihraç)	07.11.2012	500,00	107,15	140							
Bilanço	31.12.2012			86	116,018	28,47	2,43	2,43	1500	1740,3	1557,0
Kupon 1	27.03.2013	63,75									
Kupon 2	25.09.2013	63,75									
Bilanço	31.12.2013			85	92,985	33,65	18,89	16,46	1500	1394,8	1545,7
Kupon 3	26.03.2014	63,75									
Kupon 4 & itfa	24.09.2014	63,75					30,92	12,03			

1) DİBS'lerin gösterge niteliğindeki günlük değerleri TCMB'nin Veri Dağıtım Sistemi aracılığıyla yayımlanmaktadır.

2) Stok tarihine kadar biriken faiz tutarı (BF); $(A+F)/(1+dönem\ faizi)^A$ (faize kalan süre/faiz vadesi)-A

3) Adil değer üzerinden hesaplanmıştır, birikmiş faiz ve prim tutarlarını içerir.

Bu çerçevede örneğimizde, ilk ihraçtan 42 gün sonra yeniden ihraç yapılmıştır ve bu sürede biriken faiz tutarı (4,83⁸ TL) senedin satış fiyatına yansımıştır. Dolayısıyla yazılı değer ile satış fiyatı arasındaki 35,75 TL tutarındaki farkın aslında 4,83 TL'si satış sırasında alınan finansal avans, geriye kalan kısmı ise (30,92 TL) gerçek prim tutarı olmalıdır. Finansal avans, ilk kupon ödemesinde kreditora geri ödenecektir, dolayısıyla ilk kuponda 1500 TL stok üzerinden hesaplanan toplam kupon tutarının (63,75 TL) 4,83 TL'si avans (diğer borçlar) geri ödemesi ve kalan 58,92 TL tutarındaki kısmı da kupon ödemesi olmalıdır. Oysa ülkemizde 63,75 TL'nin tamamı faiz gideri olarak bütçeye yansıtılır.

Benzer şekilde 31.12.2012 tarih itibarıyla toplam yükümlülük üzerinden hesaplanacak birikmiş faiz tutarı 33,30⁹ TL'dir. Bu tutarın 4,83 TL'si avans ve 28,47 TL'si tahakkuk etmiş faiz tutarıdır. Oysa ülkemizde 33,30 TL'nin tamamı birikmiş faiz olarak 381/481 hesaba kaydedilmektedir.

Primli senetlerde finansal işleme ilişkin her türlü yaklaşım, iskontolu senetlerde kullanılan yaklaşım ile aynı olacaktır; prim tutarı da faiz gibi senedin vadesi boyunca tahakkuk ettirilmeli ancak iskontonun aksine, tahakkuk eden faiz ve yükümlülük tutarı dönem geçtikçe azaltılmalıdır (IMF, 2014: 237). Ayrıca bütçe kayıtlarında da prim geliri, borçlanma tarihinde faiz harcamalarını azaltıcı yönde kayda alınmalıdır. Bu bilgiler ışığında örneğimize ilişkin MBT-Tablo2A aşağıda yer almaktadır (Tablo 18).

⁸ $4,83 = [521,25 / (1,0425)^{(140/182)}] - 500$

⁹ $33,30 = \{ [521,25 / (1,0425)^{(86/182)}] - 500 \} + \{ [1042,5 / (1,0425)^{(86/182)}] - 1000 \}$

Tablo 18: Kuponlu, sabit faizli, primli DİBS ihracı örneği; MBT-Tablo2A kayıtları

	2012	2013	2014
Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi	35,75	⁴ -127,5	⁵ -127,5
Bütçe dengesine dahil edilen finansal işlemler	-30,92	0	0
Diğer borçlar (-)	-4,83	4,83	0
Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı	¹ -26,04	² 11,28	³ 45,68
<i>MY net borç verme (+)/net borçlanma(-) tutarı B.9</i>	-26,04	-111,39	-81,82
1) (0-28,47+2,43)		(-58,92-4,83-63,75)	(4)
2) (58,92+63,75)-((58,92-28,47)+63,75+(33,65-16,46))		(-63,75-63,75)	(5)
3) (63,75+63,75)-((63,75-33,65)+63,75-12,03))			

Tablodan da görüldüğü üzere, bütçe dengesine yıl içinde yapılan ödemeler negatif ve prim geliri ile avans toplamı pozitif olacak şekilde kaydedilmiştir. Avans ve prim tutarı ters işaretle denge kaleminden çıkarılarak, yerine yıl içine tahakkuk eden tutarlar bulunmak üzere ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz farkı(-) kalemi hesaplanır. Bu aşamada B.9 değeri hesaplanabilir. Tablo 19'da ise söz konu tahakkuk bazlı denge kalemi stok farkı ile ilişkilendirilmektedir.

Tablo 19: Kuponlu, sabit faizli, primli DİBS ihracı örneği; MBT-Tablo3B kayıtları

	2012	2013	2014
MY net borç verme (-)/net borçlanma (+) tutarı B.9	26,04	111,39	81,82
Net finansal varlık edinimi (+)	1535,75	-127,5	-1627,5
Nakit ve mevduatlar	¹ 1535,75	² -127,5	³ -1627,5
Düzeltilme Kalemleri	-61,79	16,11	45,68
Diğer borçlar net kazanımı (-)	-4,83	4,83	0,00
Nominal değer üstünde (-)/altında (+) ihraçlar	-30,92	0	0
Ödenen faiz (+) ve tahakkuk etmiş faiz (-) farkı	-26,04	11,28	45,68
İstatistiksel Hata	0,00	0,00	0,00
<i>Stok Değişimi</i>	1500	0	-1500
Brüt Stok	1500	1500	0
1) (1000+500+35,75)			
2) (-58,92-4,83-63,75)			
3) (-1500-63,75-63,75)			

Tablo 19’den de görüleceği üzere, stok senedin vadesi boyunca değişmeyecektir. Tabloda, avans tutarı ayrılacak şekilde ve prim tutarları iskontonun ters işaretlisi olacak şekilde kaydedildiğine tablo sıfır istatistiksel hata ile derlenmiş olacaktır. Son olarak da IMF-GYMİ tablolarının oluşturulabilmesi için piyasa fiyatı üzerinden kaydedilen bilanço farklarının kırılımları tespit edilmelidir. Söz konusu değerlere Tablo 20’de yer verilmiştir.

Tablo 20: Kuponlu, sabit faizli, primli DİBS ihracı örneği; IMF-GYMİ stok farkı kırılımları

a) Tahviller hesabı

	SF	=	NB	+	NBF	+	P/İ	+	NAED	+	PE
2012	1740,27	=	1530,92	+	28,47	+	-2,43	+	0	+	183,31
2013	-345,49	=	0	+	5,18	+	-16,46	+	0	+	-334,21
2014	-1394,78	=	-1500	+	-33,65	+	-12,03	+	0	+	150,90

b) Diğer borçlar hesabı

	SF	=	NB	+	NBF	+	P/İ	+	NAED	+	PE
2012	4,83	=	4,83	+	0	+	0	+	0	+	0,00
2013	-4,83	=	-4,83	+	0	+	0	+	0	+	0,00
2014	0,00	=	0	+	0	+	0	+	0	+	0,00

Yukarıda da değinildiği üzere, tablo iki enstrümana ayrıştırılmalıdır. Yeniden ihraç sırasında alınan avans tutarı haricinde kalan kısım GYMİ tablolarında tahvillere ilişkin hesaplarda, avans kısmı ise diğer borçlar hesaplarında kullanılacaktır. Tahviller hesabına konu olan tutarlar için, yine önceki kuponlu senetlere ilişkin verilen örneklerde açıklanan mantık geçerlidir; piyasa fiyatı ile hesaplanan stok farkları avans hariç net borçlanma, avans hariç net birikmiş faiz ve yükümlülükleri azaltıcı şekilde negatif değer ile dönem içerisinde tahakkuk eden prim tutarları ile açıklanır. Bu kırılımlar sonrasında elde edilebilecek GYMİ tabloları verileri aşağıdaki gibidir (Tablo 21).

Tablo 21: Kuponlu, sabit faizli, primli DİBS ihracı örneği; IMF-GYMİ Tabloları verileri

	2012	2013	2014
Tablo 3- Fin. İşlemler/Net Yük. Oluşumu/Krediler(3313) ¹	1556,96	-11,28	-1545,68
Tablo 3- Fin. İşlemler/Net Yük. Ol./Diğer borçlar(3313) ¹	4,83	-4,83	0
Tablo 4- Yen. Değ./Net Yük. Oluşumu/Tahviller(4313) ²	183,31	-334,21	150,90
Tablo 4- Yen. Değ./Net Yük. Ol./Diğer borçlar(4318) ²	0,00	0,00	0,00
Tablo 6- Açılış Bilançosu/Fin. Yük./Tahviller (6313)	0	1740,27	1394,78
Tablo 6- Kapanış Bilançosu/Fin. Yük./Tahviller (6313)	1740,27	1394,78	0
Tablo 6- Açılış Bilançosu/Fin. Yük./Diğer borçlar (6318)	0	4,83	0
Tablo 6- Kapanış Bilançosu/Fin. Yük./Diğer borçlar (6318)	4,83	0	0

1) NB+NBF+Pİ+NAED

2) KF+PE

Yukarıda yapılan hesaplamalar sonrasında, MBT ve GYMİ tabloları herhangi bir istatistiksel hataya yol açmadan ve tablolar birbirleri ile tutarlı olacak şekilde doldurulmuş olacaktır. Ayrıca, MBT’de yer alan ödenen ve tahakkuk eden faiz farkı, GYMİ verilerinden de derlenebilmektedir; NBF ve P/İ toplamının ters işaretlisine eşittir;

	2012	2013	2014
MBT-Tablo2A/Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı	-26,04	11,28	45,68
NBF+P/İ+NAED	26,04	-11,28	-45,68

Bu örnekte olduğu üzere, kirli fiyat uygulaması nedeniyle gerçek prim ve gerçek iskonto değerlerinin muhasebe hesaplarından ayıklanamaması, avans tutarının 381/481 ve faiz gideri kalemlerinin içine yansımaları, muhasebe kayıtlarının MBT ve GYMİ tablolarının derlenmesi aşamasında sağlıklı bir veri kaynağı olamayacağının diğer bir göstergesidir.

2.5. Diğer hususlar

DBS’ler ve yurt dışından sağlanan kredilere ilişkin finansal işlemlerin ESA kuralları çerçevesinde nasıl hesaplanacağı ve MBT ve IMF-GYMİ tablolarına yerleştirileceğine ilişkin temel kurallar yukarıda verilen örneklerde anlatılmıştır. Bunlara ilaveten aşağıdaki hususlar da dikkate alınmalıdır.

Kira sertifikaları da yukarıda örneği verilen kuponlu tahviller gibi kayıt edilmelidir. Döviz cinsinden ihraç edilen kira sertifikalarında ek olarak kur farkı da hesaplanmalıdır.

Bazen borçlanma senetleri erken itfa edilebilir veya geri alınabilir. Senetlerin erken itfası veya geri alımı sırasında yazılı değerinin aşağısında veya yukarısında ödeme yapılabilir. Söz konusu durum GYMİ tablolarında net borçlanma, NBF ve prim/iskonto tutarlarına yansiyacaktır. MBT tablolarında ise yine nakit ve mevduatlar, tahakkuk etmiş faiz kalemi ve bu işlem için özel olarak tablolara eklenmiş düzeltme kalemine (redemptions/repurchase of debt above(+)/below(-) nominal value) yansıtılmalıdır.

Diğer bir husus ise MBT ve IMF-GYMİ tablolarında konsolidasyon konusudur. Konsolidasyon sektör içi veya sektörler arası borç alacak ilişkisinin elenmesidir. IMF-GYMİ tablolarında MY sektör içi konsolidasyon için bir sütun ve GY sektör içi konsolidasyon için bir sütun olmak üzere her tabloda 2 adet konsolidasyon sütunu bulunmaktadır. MBT’de ise sektör içi konsolidasyon tablolarda ayrıca gösterilmez, veriler tablolara konsolide edilmiş bir şekilde yansıtılır. Sektörler arası konsolidasyon ise sadece Tablo3A’da yapılmaktadır. Tablo3A aslında genel yönetim sektörüne ait olup, Tablo3B-D’nin toplamıdır. Ancak bir GY alt sektörünün borcunu diğer bir alt sektör elinde tutuyorsa, bu finansal varlık Tablo3A’da “finansal varlık kazanımı” (net acquisition of financial assets) kaleminden düşülerek konsolide edilmelidir. Ancak burada da son kullanıcının konsolide edilen değeri doğrudan tablodan görebileceği bir düzen oluşturulmamıştır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Bu çalışmada, MBT ve IMF-GYMİ tabloları içerikleri ve sunum mantıkları özetlenmiş ve birbirleri ile olan bağlantısı ortaya konmuştur. Farklı türden devlet borçlarının söz konusu tablolara nasıl işlenmesi gerektiği her bir borç çeşidini kapsayacak şekilde örneklendirilerek sunulmuştur. Bu şekilde, tabloların kurgusundaki bazı yetersizlikler tespit edilmiş, hâlihazırda var olan kılavuzların yeterli detayda kapsamadığı konular içerilmiş, veri derleyiciler tarafından yanlış yorumlanması önlenmeye ve son kullanıcıların da tablo dinamiklerini daha iyi anlayabilmelerine imkân sağlanması amaçlanmıştır. Buna ilaveten, aslında Avrupa muhasebe sistemine (ESA) dayanan bahse konu tablo girdilerinin, ülkemiz muhasebe kayıtlarından neden doğrudan derlenemeyeceği de örnekler ile tespit edilmiştir. Bu çerçevede çıkarılan sonuçlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

- MBT Avrupa ulusal hesaplar sisteminin bir parçasıdır; GY sektörü için finansal olmayan hesaplar dengesi ile finansal işlemler ve Maastricht borç stoku değişimi arasındaki bağı kurmaya çalışır. IMF-GYMİ tabloları da Avrupa ulusal hesaplar sistemi ile uyumludur ve GY sektörünün tüm ekonomik aktivitelerinin, daha kolay analiz edilebilir bir düzende gösterimini sağlar. Her iki tabloda yer alan bilanço değerleri farklı kurallara göre değerlendirilse de, tüm finansal işlemler ile denge kalemi (B.9) eşit olmak durumundadır.

- MBT’de 2 ve 3 nolu tablolarda yer alan “Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı” kalemleri aynı adla anılsa bile içerikleri farklıdır. Buna ilaveten söz konusu kalemin Tablo3’de yer alan dipnotları veri derleyicileri yanlış yönlendirecek şekilde kurgulanmıştır. Bu durum MBT’nin tasarımında bir yetersizlik olarak değerlendirilmektedir.

- MBT’de Tablo2’de yer alan “Ödenen faiz(+) ve tahakkuk etmiş faiz(-) farkı” kalemi, IMF-GYMI için gerekli olan veri gurubundan NBF, P/i ve NAED işlemleri toplamının ters işaretlisine eşit olmalıdır. Bu eşitliğin ile veri derleyiciler, hesapladıkları verilerin iç tutarlılığının kontrolünü sağlayabilirler.

- MBT ve IMF-GYMI tablo verileri aslında, muhasebe kayıtlarına dayanır. Ancak ülkemizde söz konusu tabloları tamamen muhasebe kayıtlarından derlemek mümkün değildir. Bunun en temel nedeni MYMY’ye göre yapılan muhasebe kayıtlarında kuponlu ve kuponsuz senetlere ilişkin bilgilerin ayrımının yapılamamasıdır. Aslında hesaplarda bu ayrımın yapılmasına da gerek yoktur. Zira bu durum, yönetmelikte yapılacak bir değişiklikle kuponsuz senetlerin faiz değerlerinin “faiz giderleri” hesapları yerine itfa tarihinde “iskonto giderleri” hesaplarında izlenmesi ile aşılabılır. Buna ilaveten, borçların piyasa fiyatı veya nominal değeri üzerinden bilanço kaydı muhasebe sistemimizde yer almamaktadır. Bu hususların MYMY revizyonu sırasında gündeme alınması, muhasebe kayıtlarının bahse konu tablolar için doğrudan veri kaynağı olabilmesi açısından bir çözüm olarak görünmektedir.

- Dış devlet borçlarında finansal işlemlerin yapılması için gerekli olan hazırlık süresinin uzunluğu, muhasebe kayıtları ile gerçekleşen işlem tarihi arasında farklılaşmaya yol açmaktadır. Bu durumda da MBT ve GYMI tabloları için muhasebe kayıtlarının veri olarak kullanılması, bilgilerin dönemler arasında kaymasına neden olacaktır.

- İç borçlanmalarda, kuponlu bir senedin yeniden ihracı sırasında uygulanan kirli fiyat yöntemi nedeniyle fiyata eklenen birikmiş faiz tutarı ülkemizde prim geliri olarak muhasebeleştirilirken, ESA kurallarına göre “finansal avans” kabul edilmeli ve diğer borçlar hesaplarında takip edilmelidir. Bu çerçevede tabloların derlenmesi sırasında bütçeleştirilen prim gelirlerinden bu tutarların hesaplanarak ayıklanması gerekmektedir. Bugüne kadar derlenmiş MBT ve IMF-GYMI tablolarında yer alan borç istatistiklerinde söz konusu ayıklama işlemi yapılmamıştır. Kuponlu DİBS ihraçlarında uygulanan kirli fiyat yöntemi çerçevesinde bütçeye yapılan prim geliri/iskonto gideri, faiz gideri ve birikmiş faiz muhasebe kaydı, MBF ve GYMI verilerinin doğrudan elde edilememesinin diğer bir nedenidir. Yeniden ihraç edilen DİBS’lere ilişkin finansal işlemlerin muhasebe kayıtlarının temiz fiyat üzerinden yapılabilmesine yönelik MYMY revizyonu bir çözüm önerisi olarak göz önünde bulundurulabilir.

- ESA’ya göre faiz kupon dönemi boyunca ve iskonto/prim ise senedin vadesi boyunca tahakkuk ettirilerek bilanço tarihinde yükümlülük arttıracak/azaltacak

şekilde kayıt edilir. Oysaki ülkemizde kuponsuz senetler satış fiyatı üzerinden, kuponlu senetler ise yazılı değer üzerinden hesaplanan yükümlülük tutarları ile bilanço hesaplarına kaydedilmekte ve birikmiş iskonto/prim ve faizin yükümlülük artıracak şekilde bilanço kayıtlarına bir etkisi bulunmamaktadır.

- IMF-GYMİ tablolarında MY içi ve GY sektörler arası konsolidasyon verileri tablolarda açıkça görünebilirken, MBT’de açık olarak sunulmamaktadır.

KAYNAKÇA

- Aytekin Balıbek, Arzu (2010), Muhasebe Yönetmelikleri ve Uluslararası İstatistik Sistemleri Kapsamında Devlet Borcuna İlişkin Kavramlar, Maliye Dergisi, Sayı 159, Temmuz-Aralık 2010 (346-364).
- Aytekin Balıbek, Arzu, Önal Zeliha ve Azal, Halil (2012), AB Hesaplar Sistemi Kapsamında Devlet Borçlanma Senetleri: Piyasa Değeri ile Merkezi Yönetim DBS Yükümlülüğü, Maliye Dergisi, Sayı 162, Ocak-Haziran 2012, (478-496).
- IMF (2014), Government Finance Statistics Manual 2014 (GFSM14), Washington DC, IMF.
- Eurostat (2013), European System of Accounts ESA 2010 (ESA2010), Luxembourg, Office for Official Publications of the European Union.
- Eurostat (2014), Manual on Government Deficit and Debt, Implementation of ESA2010 (MGDD), Luxembourg, Office for Official Publications of the European Union.
- Maliye Bakanlığı (MB) (2006), Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Resmi Gazete, Sayı: 26392, 30 Aralık, Türkiye.
- Vayvada Derya, Eylem (2014), Türkiye'nin Genel Yönetim Borç Stoku, AB Aşırı Açık Prosedürü ve Yeni Avrupa Hesaplar Sistemi, Maliye Dergisi, Sayı 167, Temmuz-Aralık 2014 (227-247).

THE IMPACT OF AVERAGE DURATION OF EXPERIENCE, DURATION OF ON-SITE AUDIT AND TEAM WORK ON MAGNITUDE OF ERRORS DETECTED IN FINANCIAL STATEMENTS: AN APPLICATION ON FINANCIAL AUDIT OF PUBLIC ADMINISTRATIONS BY THE TCA

Abdullah ALTINTAŞ*

Adnan Ali Ertuğrul YURT**

ABSTRACT

The purpose of this study is to evaluate the weight of the variables that affect the ratio of the financial statement errors detected during financial audit of public institutions to the budget size. As is known, there are several factors that have significant impact on implementation of audit tasks and forming audit opinions. The most important ones are *“the number of auditors in the audit team”*, *“the duration of on-site audit”* and *“average years of experience of the auditors in the audit team”*. These factors are closely associated with the expected audit results; in other words with the performance of the audit work. In this study, we drew on the results of the audits that were carried out by the Turkish Court of Accounts (TCA) in the years 2011 and 2012. The first result of the study indicates that there is no relationship between the number of auditors in the audit team and the ratio of the detected financial statement errors to the budget size. Secondly, it is found that there is a meaningful relationship between the duration of on-site audits and the ratio of financial statement errors to the budget size. Finally, the third and last finding indicates that there is a meaningful relationship between the average years of experience of the auditors and the ratio of the financial statement errors to the budget size.

Keywords: Financial statement error, the budget size of the audited institution, the number of auditors in the audit team, Duration of on-site audit, Average years of experience.

ORTALAMA DENEYİM SÜRESİ, YERİNDE DENETİM SÜRESİ VE EKİP ÇALIŞMASININ MALİ TABLOLARDA TESPİT EDİLEN HATALARIN BÜYÜKLÜĞÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: SAYIŞTAY TARAFINDAN KAMU İDARELERİNİN MALİ DENETİMİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, kamu kurumlarının mali denetimi sırasında tespit edilen mali tablo hatalarının bütçe büyüklüğüne oranını etkileyen değişkenlerin ağırlıklarını değerlendirmektir. Bilindiği üzere, denetim görevlerinin yerine getirilmesi ve denetim

* Sayıştay Başdenetçisi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Öğrencisi, abdullahaltintas@sayistay.gov.tr

** Sayıştay Başdenetçisi, aaeyurt@sayistay.gov.tr

görüşünün oluşturulmasında önemli etkiye sahip birçok faktör vardır. Bunlardan en önemlileri “denetim ekibindeki denetçi sayısı”, “yerinde denetim süresi” ve “ekipteki denetçilerin ortalama deneyim süresi” olarak sıralanabilir. Bu faktörler, denetimden beklenen sonuçlarla, bir başka ifadeyle denetim çalışmasının performansı ile yakından ilişkilidir. Bu çalışmada Türk Sayıştayının 2011 ve 2012 yıllarında yaptığı denetimlerin sonuçlarından yararlanılmıştır. Çalışmadan çıkan sonuçlara göre ilk olarak; denetim ekibindeki denetçi sayısı ve tespit edilen mali tablo hatalarının bütçe büyüklüğüne oranı arasında anlamlı bir ilişki olmadığı görülmüştür. İkinci olarak; yerinde denetim süresi ve tespit edilen mali tablo hatalarının bütçe büyüklüğüne oranı arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür. Üçüncü ve son olarak; ekipteki denetçilerin ortalama deneyim süresi ve tespit edilen mali tablo hatalarının bütçe büyüklüğüne oranı arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

Anahtar Kelimeler: Mali tablo hatası, Denetlenen kurumun bütçe büyüklüğü, Denetim ekibindeki denetçi sayısı, Yerinde denetim süresi, Ortalama deneyim süresi.

INTRODUCTION

It is only natural and absolute for the parliaments in democratic regimes to assure its people that public revenues, expenditures and goods are well administrated and public expenses which are mostly incurred upon taxes paid by the citizens are well placed (Altıntaş and Türkyener, 2012: 48-49). Such kind of assurance can only be provided by independent supreme audit institutions. These institutions ensure the effectiveness of public financial management through external audit of financial transactions of public institutions. Besides, it is certain that an effective external audit would bring about a more transparent and accountable public financial management. In the sense of implementations in Turkey, TCA is the only supreme audit institution to fulfill the aim of maintaining financial transparency and accountability in terms of use of public resources. This mission requires modern audit methods to be employed and is conducted in accordance with the internationally accepted audit standards.

TCA uses a significant amount of human resources in constituting opinions regarding the financial statements of audited institutions. The quality and quantity of human resources employed in the external audit activities are crucial to reach effective audit results. In this respect, sufficiency of the human resources allocated to the audit tasks in terms of quantity and experience and the way the audits are conducted (by audit teams, within the premises of the auditee) are important factors with regard to the effectiveness of the audit. Moreover, the most important indicator for effectiveness is to reach a mild level of difference between the expected and the actual results of the audit.

The purpose of this work which measures the variables affecting the performance of the audits carried out by the TCA is to find out the impact of the “number of auditors in the team”, “duration of on-site audit ” and “average years

of experience” which are among the factors that reduce the difference between the expected and actual outcome of the audit. This has been realized by examining the results of 30 different audits by the TCA conducted in 2011 and 2012.

1. LITERATURE REVIEW

Audit findings are based on results of audit activities that identify issues that management needs to address. In this regard, it is crucial to have audit findings which are well supported, clear, brief and factual in order to yield the expected impression. Audit findings should also be justified on criteria such as laws, regulations or agreements, present a cause and effect relationship and indicate the effect of the errors which are detected during audit activities. Furthermore, they should include guiding advice for the audited organizations so as to ensure quality (Lemaira and Oregan, 2012: 19). In order to reach audit findings that are clear, well supported, understandable and factual, the audit team and the auditors should have sufficient experience. In addition, the physical proximity to the audited institution (on-site audit) is of great importance for the reliability of the audit evidences. The appropriate in-team distribution of human resources is also an absolute must for an effective and efficient audit.

“Experience” is very important for the auditor for making accurate and reliable audit decisions. Shelton (1999), in his research based on the thesis which asserts that “while making audit decisions, experience which reduces the diluting effect of the irrelevant information that causes uncertainty regarding the audit decision has been ignored in researches so far”, explored whether the effect of irrelevant information which causes uncertainty on the decision has different impacts on decision making processes of experienced and less experienced auditors, team leader and members of the audit team. According to the results, audit team senior (leader) or more experienced team members can make more accurate audit decisions when encountered irrelevant situations or situations those lead to uncertainty.

Abdolmohammadi and Wright (1987) presented evidences on importance of experience in making accurate audit decisions taking into account the fact that an audit task includes complex relationships. In their study, they separated the subject into two groups as experienced and less experienced auditors by considering the structured, semi-structured and unstructured assignments. Unstructured assignments are defined as unidentified ones without any manual which therefore entirely require judgment and foresight. Structured assignments are defined as the ones having definite beginning and ending with a certain procedure but which do not require much judgment. Semi-structured assignments are defined as partially identified ones with a manual. As another result of their study, they concluded that the less experienced auditors have more difficulty in making appropriate

audit decisions in cases of assignment uncertainty (meaning unstructured or semi-structured assignments). The same results do not apply to more experienced auditors and the audit team leader. In conclusion, auditors have more difficulty in assignments without manuals or certain audit procedures, compared to auditors with more experience.

DeZoort and Salterio (2001) in their research based on the thesis that “the interest in the audit committees which are parts of the whole management have increased lately, with an emphasis on the level of independency, experience and knowledge of the members”, tried to determine whether the managerial experience and knowledge level on audit and financial reporting of the audit committee members have an effect on their decision making process in cases of disagreement or uncertainty. As a result, they have figured out that the vast knowledge of the independent team leader that has been built up on past experience is connected with the support given to the auditors who care for the core of the assignment when the members of the high audit committee disagree with the client company. In other words, even if there is an experienced auditor in the audit team, his/her decisions would be meaningful only if the audit committee regards them noteworthy. However, they also pointed out that if both are simultaneously experienced, the audit committee manager and a senior executive of the organization together constitute a strong source of support in terms of facilitating management. As a result, with these findings, they proved that the audit committees consist of completely independent directors and in case of disagreements between the manager and the auditor, the interest of the auditors that vary in terms of their knowledge levels cause systematic differences on the judgment of the audit committee members.

Libby and Frederick (1990) searched whether experience related differences have an effect on the effectiveness and efficiency of the audit decisions of the auditor about the financial statement errors. Three different results were found. Firstly, useful information gained through past experience increases the number of reasonable and accessible mistakes in the memory as this would make it easier for the auditor to sense the mistake earlier. Secondly, experiential knowledge would enable better understanding of the possible explanations regarding the information on occurrence frequency. A third outcome of the research is that the useful knowledge accumulated through past experience increases the knowledge accumulation regarding transaction processes. All of these results underline the necessity for more experienced auditors in the audit teams in order to make more accurate audit decisions.

Bonner and Walker (1994) have explored the effect of audit structure and experience on acquisition of audit knowledge. In their study, they focused on the necessity of knowledge gained through past experience for analyzing the audit plan that shows the path and method to be implemented during the audit. They concluded that a case, in which a deficiency in the audit structure together with inexperience in auditing occurs or there is absence of a feedback mechanism in the implementation of the plan, would not provide effective audit information in an audit practice. It was also presented in the research that activities with an explanatory feedback and a correctly crafted audit structure would be helpful in acquiring effective audit evidences. Apart from this, it is pointed out that even though explanatory feedback process makes positive contributions to the audit information, it requires long time spans and increases the need for qualified staff.

Bonner (1990) explored the effect of experience on audit decisions. In the research, Bonner stated that the knowledge originating from previously completed assignments help experienced auditors in making their audit decisions. As a result of the research, it was found out that the help in question is realized both in collection of evidences that form the basis for the audit findings and analytical risk evaluation based on informatics or evidence. To put it more explicitly, experienced auditors can make more accurate audit decisions while both collecting evidence and making analytical risk evaluations.

Wright and Wright (1997) have explored the possible effect of experience gained in the industry on the development of the hypotheses that specify the research subject and the audit plan that lays out the audit method. As a result, they found that the industry experience increases the auditor capacity significantly in developing hypotheses that specify the research subject and in determining audit findings. They also found that the industry experience does not have a direct effect on evaluating the risks that lead to possible errors or revising the audit plan during the audit.

It has been emphasized in the researches that experience plays an important role in reaching effective and correct audit judgment and due to experience, auditors are more successful in the audit of related sector or line of business. That is, the professional experience of the auditors or the average experience level of the audit team would make it easier to make difficult decisions for the audit and provide more effective audit results that would be reached through audit findings.

Another important factor in determining the effectiveness of the audit results is team work. Factors such as the complexity of the structures and processes of the audited institutions or companies, technical requirements and the necessity for different viewpoints regarding decisions have brought about the need for team work. According to the Standard 99 published by the American Institute of CPAs (AICPA),

audits are conducted in every field and brain storming is a necessity in effective auditing. Accordingly, team members should possess the collective researcher quality in determining whether the financial statements include errors due to corruption and other irregularities, if they do, in what ways those are observed and the approach by the management to corruption allegations. The Standard 315 of the International Federation of Accountants (IFAC) includes similar regulations. Besides, there are different types within the standards about team work practice. These can be stated as interaction groups (both via informatics and face to face), different brain storming groups (round table, open, etc.) and other techniques (Mental simulation) (Trotman et al., 2009: 1116).

Solomon (1982) explored the evaluation of possibilities that can lead to errors in financial statements that are encountered during audits both individually and as a team. In the research, the relationship between subjective priority possibility distributions and financial statement audit results is evaluated with regard to their conduct by individual auditor or audit team. Some of the resulting evidence suggested that the best audit team performance is in direct proportion to the individual auditor performance. However, it was concluded that it is impossible to determine which one yields better performance in terms of evaluation of subjective priority possibility distributions and reaching financial statement errors. As a result, the research had a number of productive extensions. Nevertheless, the current study and the former studies presented the fact that team work is more important in subjective priority possibility distributions evaluation and reaching financial statement errors. The cost of this evaluation made by the team is probably higher than the individual one. Within this framework, it is another factor suggested in the study to lay out the cost-benefit analysis.

Bamber (1983), in his research on expertise in the audit team, took into account the source reliability approach in auditing. According to this approach, the reliability of the messenger is important for the acceptance of the message. In other words, the more the tendency of a source towards more expertise and less prejudice the more it is reliable. In this regard, the reliability of the audit decisions would be increased if the members of the team are perceived as more expert and objective. In this study, the susceptibility of the audit team manager to the audit judgments of the inexperienced auditors and the audit team leader's reliance to audit decisions is questioned. The model shows that small variations in source reliability could have an effect on the deductive value of information. The study results indicated that the judgment of the audit team manager is more susceptible to source reliability manipulation and that most of the managers reduce excessive information acquisition in order to reduce the reliability of the source.

Wangcharoendate and Ussahawanitchakit (2009) studied the relationship between the effectiveness of the activities of the internal audit team and the

measurement of the audit results. In the study, the effect of the business circle in which the audit activities are carried out on the internal audit function and internal audit team outputs were examined. The most striking result of the study is that sharing information, participation in the project and interaction between people has a positive effect on the economy of the resource management. This also creates a mild effect on the business circle. However, there is no observed effect of shared information, participation in project or interaction between people on holistic planning or in-team agreements. As a result, it was emphasized that rather than a negative approach, corporate trust and perceived corporate support is an important function for the auditors to perceive the internal audit as adequate and positive.

In terms of effectiveness of the audit, the physical proximity to the audited subject or process (audit on site) is important. On one hand there is an audit based solely on document without seeing what is being audited while on the other an audit based on observing the processes or business at first hand on site. It is without doubt that audit on site would affect the effectiveness of the audit.

According to Adams (1999), audit on site is at the core of the effective quality assurance of the audit carried out by the auditors on the venue of data collection. However, if the resources are scarce for the auditors then the situation would be uncertain in terms of quality assurance. In such a situation it is suggested that only one auditor is sent to the proposed site. In addition to this, the reason why the audit has to be carried out by more than one auditor is based on certain points.

These are;

- One auditor would be insufficient if the transactions include complex processes. In such a case different auditors with different skills would be advantageous.

- Some activities would have to take place in different physical areas and therefore would require a division of labor amongst the auditors.

- Despite positive perception of assigning only one auditor for an audit task, multiple auditors assigned to an audit on site would be more cost-efficient in the long run.

- Assigning more auditors increases the reliability of the audit and could serve as a safety mechanism against offers of misuse.

Cahill (2007b) stated that every audit includes three elements. These are pre-audit checks, on-site auditing activities, post-auditing reporting and following processes. In the beginning of the audit and prior to the on-site audits, the leader of the audit team attaches more importance to the planning phase of the audit. In the course of on-site audits, it is expected of the trained and experienced auditors to

evaluate the audit site effectively. In most cases this expectation is met. Independent observations on most audits have shown us that on-site auditing is the strong side of the audit activities.

Delis and Staikouras (2011) explored the effectiveness of audit in terms of auditing on site and sanctions and how this effectiveness affects the bank risk level that are determined in terms of bank portfolios. The study showed that there is a relationship between on-site auditing and the identified bank risks in the shape of a reverse “U”. In other words, the effect of on-site audit applications on various bank risk checks is not linear. In this case, it can be said that the reverse “U” model is valid; meaning that on-site auditing at certain rates contributes positively to reaching bank risks. Also, if audit firms design better planning for on-site audits, they would increase their current performance rapidly.

2. GENERAL FRAMEWORK

TCA has an important role in maintaining the efficiency of public financial management and meeting the requirements of responsibilities for transparency and accountability. The ability of the TCA to make reliable and timely evaluations and inform the public and the parliament accurately is closely related to the healthy operation of the financial system and accurate recording and presentation of the information yielded by the evaluations. In this regard, according to the related laws, external audit is made up in two basic frameworks as regularity audit which covers financial audit, compliance audit and audit of financial management and control and performance audit that involves measurement of activity results concerning pre-determined goals and indicators.

Financial statement errors, namely audit findings which are at the numerator of the dependent variable of our study are important part of the regularity audit. In regard to the regulation concerning the audit by the TCA, the regularity audit is;

- Determining whether the revenues, expenditures and assets of public administrations and accounts and transactions pertaining to those are in compliance with laws and other legal arrangements,
- Evaluating financial reports and statements of public administrations all kind of supporting and required documents and giving opinion on their reliability and accuracy
- Assessing financial management and internal control systems.

Naturally, the regularity audit reports which would be compiled by the TCA would include evaluations on these points. In other words, inadequacies in financial statements, accounting system, internal control system and legality would take an

important part in the audit reports. Within this framework, the dependent variable of our research is the ratio of financial statement and accounting errors that are found during the audits by the TCA throughout the year to the budget size.

Dependent Variable (Financial Statement Error/Budget Size)

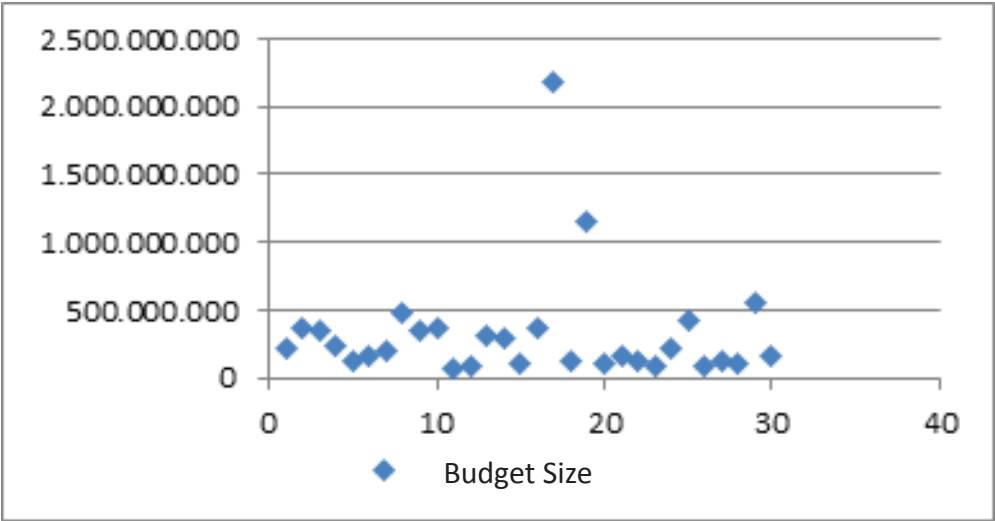
The reason why budget size is the denominator of the dependent variable is because the randomly chosen auditees in the research are mostly expending institutions. In addition to this, budget size is important in presenting an opinion about the financial statements of the audited institutions. In other words, it is used in determining the level of materiality.

Materiality can be defined as the potential effect level of the financial statement errors and inadequacies on the users' decisive action. If the inaccurate declarations in the financial statements are so important as to cause misrepresentation then it is accepted that the statements are misleading. Likewise, an auditor must identify the mistakes that would affect the logical decision of the financial statement users in monetary terms. This is known as materiality level (Erdoğan, 2006: 50). Materiality, at the same time, is the findings of the auditor about the tolerance level of the people interested in financial statements about the financial statement errors. In other words, it gives us the extent to which financial statement errors are deemed insignificant by financial statement users such as the parliament, citizens and other relevant people. The auditor's goal is to present an audit opinion at a moderate assurance level of %95 which states that the audited institution's financial statements do not include errors that are above materiality level.

3. METHODOLOGY

The research is made up of audits conducted by the TCA in the years 2011 and 2012, interviews and polls with the auditors. The institutions and budget sizes were chosen completely randomly. On the other hand, the analysis process is carried out in accordance with the statements of the audit team leaders. In the research, the variables that affect the ratio of financial statement errors that are identified in the audits in 2011 and 2012 to the budget size were examined and the effect in question was analyzed using regression analysis. 30 of the audits carried out in local and private budget administrations in 2011 and 2012 were chosen as samples. Due to structural problems in the financial statements of the administrations within general budget, these institutions were not included in the research. The budget sizes of the institutions that are sampled are as follows:

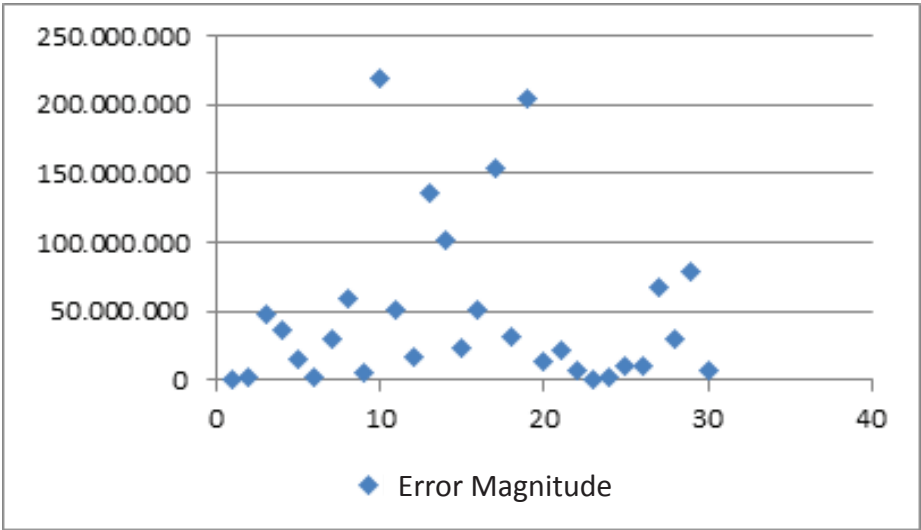
Figure 1. The Figure of Distribution of the Sample Budget Sizes



According to the table, there is one institution with a budget size of 2.000.000.000-TL. Likewise, one institution has a budget size between 1.000.000.000-TL and 2.000.000.000-TL. Budget sizes of all other institutions are below 500.000.000-TL. The percentage of distribution here shows that the budget sizes of the sample institutions are homogeneous.

Financial statement errors identified in 2011 and 2012 are distributed as such; (Errors regarding public loss are ignored since they become subject of trial in the following years, even though these findings are related to financial statements).

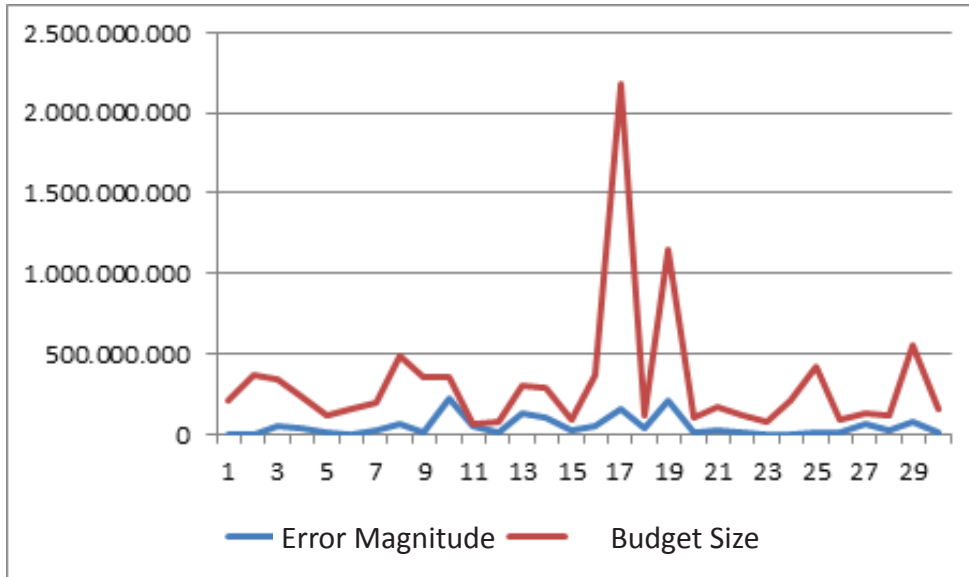
Figure 2. The Figure of Distribution of the Sample Error Magnitude



According to Figure 2, the identified financial statement and accounting errors in 2 institutions are above 200.000.000-TL. The number of institutions with financial statement errors between 200.000.000-TL and 100.000.000-TL is 3. The sum of identified error magnitude in the other 25 institutions is below 100.000.000-TL, with the highest amount below 50.000.000-TL.

Within this aspect, the figure of budget sizes and financial statement errors of the related institutions audited in 2011 and 2012 is as follows.

Figure 3. 2011 and 2012 Audits Error Magnitude and Budget Sizes



As can be seen in Figure 3, there is a connection between the identified financial statement errors and the budget sizes of the audited institutions. However, while this connection is lost in some institutions it has remained at low levels in the others. The connection between budget size and the identified errors is lost in the institutions 17 and 19 (local administrations). This shows that the said institutions have budget sizes much bigger than the others. This can be interpreted either as institutions with much bigger budgets are prone to less financial statement errors or as time and human resource inadequacy in the audit. As for institutions 25 and 26, while budget sizes are high, the identified errors are almost the same.

3.1. Explanatory Variables

In the research, the factors that were thought to be most explanatory in terms of explaining the error magnitude and taken into account most seriously in the literature were chosen as explanatory variables. These are; Number of Auditors (NA), Duration of Audit On-site (DA) and Professional Experience (PE).

The explanatory statistics that were compiled from the results of the audit of 30 institutions (samples) are given below:

Figure 4. Explanatory Statistics

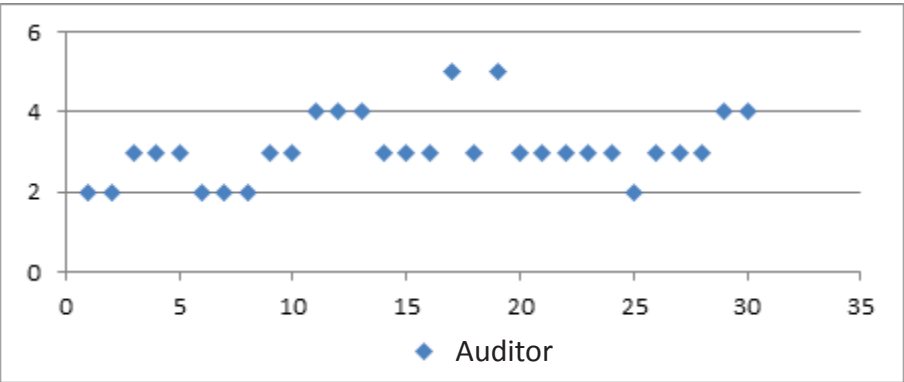
	Error Magnitude	Budget Size	Error Magnitude/ Budget Size Ratio	Number of Auditors	Audit on Site Time	Average Professional Experience
Average	48.030.754	321.102.416	0,19	3,10	48,60	8,29
Standard Error	10.819.128	74.980.974	0,04	0,15	4,90	0,45
Median	26.907.223	202.944.363	0,14	3,00	41,00	7,58
Standard Deviation	59.258.804	410.687.709	0,20	0,80	26,85	2,49
Kurtosis	2,54	15,07	3,86	0,55	6,35	1,00
Skewness	1,78	3,65	1,88	0,67	2,10	1,26
Interval	219.525.766	2.116.003.995	0,85	3,00	135,00	10,00
Maximum	257.635	59.751.017	0,00	2,00	15,00	15,00
Minimum	219.783.401	2.175.755.012	0,86	5,00	150,00	5,00

Explanations regarding the chosen variables are given below.

-Number of Auditors (NA)

The audits under responsibility of the TCA are carried out by audit teams. The audit teams are organized with regard to the size of the institution to be audited and they can conduct audit activities in multiple public institutions concurrently. The distribution of team members assigned to the audit activities in 30 selected institutions is as follows:

Figure 5. Number of Auditors Distribution Figure



According to Figure 5, the number of auditors assigned to the audit of selected 30 institutions are minimum 2 and maximum 5. As can be seen in the figure most teams are made up of 3 people. This also enables us to make deductions about the budget sizes of the audited institutions. According to this, out of 30 institutions, most possess similar budget sizes.

-Duration of Audit On-Site (DA)

Duration of audit on-site is a concept directly related to execution of audit activities within the own facilities of the audited institution. This contributes to the audit results significantly since it eases access to the institutional information and the materials being audited. The auditor can observe the operations affecting financial statements momentarily and reach audit findings in a shorter time. This takes longer time in the audits carried out at the headquarters and stands out as the most important obstacle in reaching audit materials. The distribution of on-site audit duration in 30 institutions is as follows.

Figure 6. Distribution of Duration of Audit On-Site

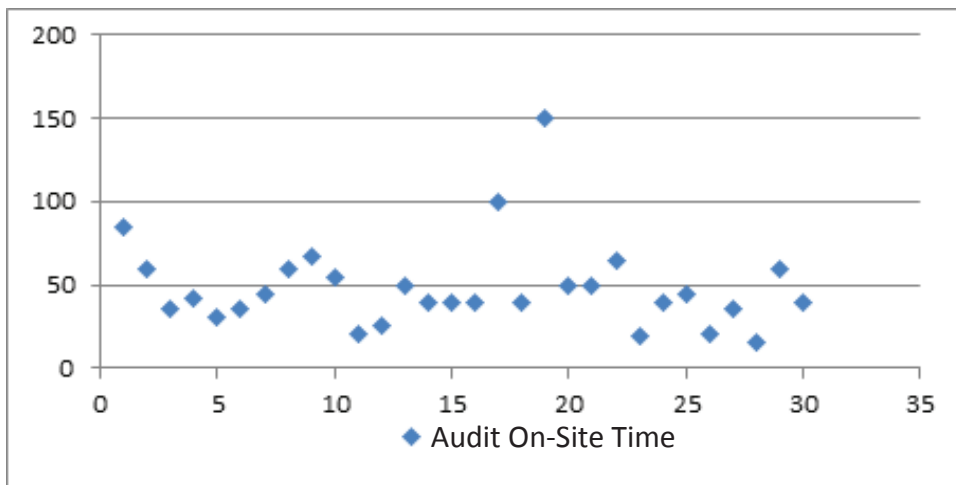
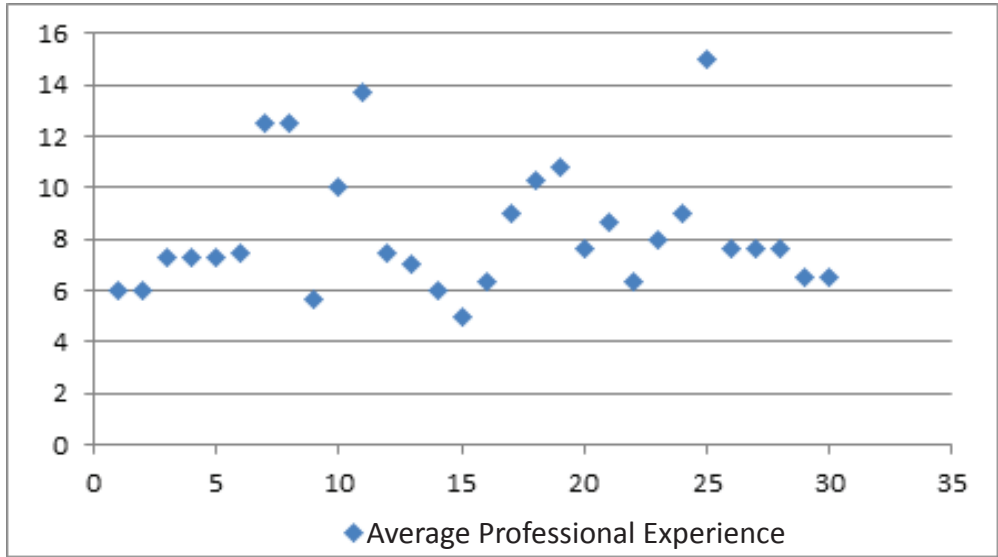


Figure 6 shows that there is only one institution with an on-site audit duration less than 20 days. Likewise, there are institutions each with on-site audit durations more than 140 days and 100 days. In the other 27 institutions audits took place within periods varying from 20 to 80 days. The terms that are intense in terms of audit on-site duration are between 25 and 45 days. Therefore, while the duration of audit on site is related to budget size there is no linear relationship.

-Average Professional Experience (APE)

Professional experience is, by the simplest definition, the acquired knowledge, experience and cultivation gained along the time spent in the profession. According to the relevant literature, it is normally expected from an auditor with professional experience to make more moderate and accurate decisions compared with an auditor with less professional experience. The distribution of the sum of average years of professional experience of the audit teams that involved in the audit activities subject to our research is given below.

Figure 7. Average Professional Experience Distribution



According to Figure 7, there is an audit team with average professional experience of more than 14 years. The lowest average professional experience time is higher than 4 years. While there are 3 audit teams with years of experience between 12 and 14 years, the average professional experience of the teams vary between 6 and 8 years mostly. This means that, the average professional experience of the teams are low. In other words, most of the teams have a medium level of average professional experience.

3.2. Hypotheses

-The Effect of Number of People in the Audit Team on Detecting Errors in Financial Audit

Generally audits are carried out by teams that have expertise in different fields. In this regard each team must have knowledge about audit areas, goals and

processes. Besides, each member of the audit team determining own audit area well and having knowledge about previous audits, audit procedures and reports is important for a successful audit. Also, having knowledge about the general or specific regulations binding the audited institution, plans, programs and manuals are helpful in reaching correct audit judgment (Cahill, 2007a, 29). The audit team is made up of more than one couple of eyes that look at the same problem. It is therefore important in providing more than one viewpoint about the problems encountered. The members of the team are individuals with different education and professional backgrounds that would make the difference in approaching the problem (Adams, 1999: 198). In this regard, auditing with more than one person would make the audit decisions more effective. In another regard, the self-development of the auditors and the avoidance of making repeated mistakes is a product of team work.

H1: As the number of people in the audit team increases the amount of errors found in financial statements increases.

-The Effect of Duration of Audit on-Site on Errors in Financial Audit.

On-site audit activities provide the auditor with the opportunity of reflecting the identified risks more directly and reaching data, related people and budget processes faster compared to routine audit work. Moreover, it provides the auditors with the opportunity of examining the administration's gaps in short time and validating the quality of the internal control system and the accuracy of the information produced by the institution independently. Also, since the faults in the system can be eliminated more easily with the audit on site approach, the system's stability would be ensured (Delis and Staikouras, 2011, 511). The observations regarding independent audit have shown us the typical strong sides of audit on-site. Yet, it is another known fact that the audits on-site take shorter time than they are supposed to. The most important problems in the literature regarding audit on-site are listed as bad time management, irrationalities in interviewing, observation and audits, keeping records improperly and communication deficiencies (Cahill, 2007a: 4). In on-site audits, the audit team leader allocates responsibilities to every team member including assistant auditors, based on audit priorities. In order for the audit to yield more effective results, it is important to make this kind of planning at the beginning of the on-site audit. Thus, besides the advantage of the audit on-site, audit areas that are divided under certain topics would be audited by the auditors that are experts in their own fields (Cahill, 2007a: 28). Such an on-site audit would yield positive results in terms of reaching effective and successful judgments and identifying internal control inadequacies.

H2: As the duration of audit on-site increases, the rate of errors found in financial statements increases.

- The Effect of Professional Experience on Errors Found in Financial Audit

There are two audit levels regarding the decision on the differences about professional experience's effect on performance. If there are two works which are similar in character but require different analytical procedures and control risk evaluation knowledge, these are used to control the effects of the difference of subject as an extra feature rather than information. Thus, this is again related to experience, skill of judgment and subjectivity (Bonner, 1990:76).

Experience being important, it is also responsible for hiding the deficiencies resulting from knowledge and eliminating confusion in case of information chaos. In a research on this subject, two tasks, small and big, are carried out by experienced and inexperienced auditors. While a similarity that is similar to other differences regarding experience was expected a difference in interpretation emerges. In other words, perhaps general skills and personal differences have the real effect on works requiring experience. As a result, it was concluded that the performance in works connected with experience is based on the knowledge difference resulting from experience (Bonner, 1990: 76). Besides this, bearing in mind the mission of audit results and facts being corrective in the auditee, it can be said that experience is important in constituting the audit findings.

H3: As the total average professional experience of the audit team increases, the errors found in financial statements increase.

3.3. Analysis and Results

As a result of the regression analysis made by using the variables explained above, the model below is found.

$$HO = 0,1489 - 0,0595 * DS - 0,0025 * YDS + 0,0139 * MT + 0,1654$$

(0,3064) (0,2879) (0,0217) (0,0040)

In order to conduct an independent research and lay out the facts, interviews with the team leaders and team members who carried out audits in the 30 institutions selected as samples were employed. For each hypothesis, the research was carried on bearing in mind the approach of each team and the results they reached through real data. The values under the coefficient guesses show p probability value. According to this, on-site audit duration (DA) and professional experience (PE) variables lay out a meaningful effect in explaining the error rate (HO). R square which is the explanatory power of the model and adjusted R square are calculated as 37% and 30% respectively. The model's explanatory power is considered sufficient when the factors chosen as explanatory variables and the fact that there are many factors that affect the ratio of the size of financial statement errors found in the audit to the budget size of the auditee are taken into consideration.

The Effect of Number of People in the Audit Team (H1)

As it could be remembered, (H1) posits that the number of people in the audit team would affect the number of audit findings positively by providing different viewpoints on different problems that could be faced during audit. However, since ($p>0.05$), we did not result in a meaningful conclusion regarding the connection between the number of people in the audit team and the financial statement errors at a trust rate of 95%. The result can be interpreted as follows. As known, financial statement errors are errors that would possibly be unearthed during legality, internal control, financial statement and accounting auditing encompassed by regularity audits. Besides, those findings can also be reached at the beginning of the audit, along the audit year and even after the financial statements are made up, via auditing programs and financial analysis. Moreover, these identifications can be made by an auditor who is more expertized on accounting regardless of the number of people in the audit team. Therefore, an assertion which claims that irrelation between the financial statement and accounting errors and the number of auditors results in meaningless conclusions would be inappropriate. Likewise, prior research, by a majority, includes hypothesis which posit that the number of auditors provides various viewpoints regarding the execution of the audit and making decision.

The Effect of Duration of Audit on Site (H2)

In the second hypothesis, it was claimed that auditing on site increased the amount of identified financial statement errors. Since ($p<0.05$) regarding this hypothesis, there is a meaningful connection between duration of on-site audit and financial statement errors found as a result of the audit. While the goals regarding financial statement audit are accomplished, not only analysis by computer programs are made but also investigation on whether financial data are precisely reflected on financial statements during on-site audits is conducted. In other words, it is possible to pick out the differences between the factual situation and the situation on records. Therefore, the increase in time spent on audit on-site can increase the number of errors found by decreasing the time pressure of the auditor's decision making process and providing easier reach of audit resources.

The Effect of Average Professional Experience (H3)

The third hypothesis was that the audit on site increased the total value of financial statement errors found as a result of the financial audit. Since ($p<0.05$) regarding this hypothesis, there is a meaningful connection between the average professional experience and the financial statement errors that are found. In the audits carried out with the purpose of reassuring financial statements, the professional knowledge, experience and cultivation based on professing is important in making decisions about execution of the audit and possessing judgment that would be effective in constituting an audit judgment. In activities such as knowing

the past and present and financial and accounting system of the audited institution, the experience acquired so far would contribute to the audit team in terms of effective conduct of the audit and making correct audit judgment. Therefore, in respect of this result, the research shows similarities to the results of the previous literature research.

GENERAL EVALUATION

The aim of this study in which the variables that have significant impact on the effectiveness of the financial audit of public institutions is to lay out an empirical study regarding audit results and audit performance. Among the variables that affect the audit results; “duration of audit on-site”, “average years of professional experience” and “number of people in the audit team” which are thought to be the most meaningful were selected and data regarding 30 audit activities carried out by the TCA were collected from the auditors via questionnaires and quantified results were reached. The audits that were used to collect data were identified by using random methods among the activities of the TCA in 2011 and 2012.

The audit findings, which are the dependent variables of our study, are the financial statement errors, which can be validated in a short time following the audit end. In other words, the financial statement errors that are the dividend of the dependent variable do not include the transactions that are against the law or public benefit. The reason for this is the difficulties in making the value determination of the errors that cause illegality or public loss in short term. Also, another reason is that final judgment regarding transactions that cause public loss are subject to legal procedures that encompass a few terms. The budget size in the denominator of the dependent variable is the size of the budget expenditures within the financial year subject to audit. The reason why this is chosen as a variable is closely related to the opinion that would be presented about the public institutions’ financial statements at the end of the audit.

Various findings were discovered as a result of this study. The first one of these findings is that there is no connection between the number of auditors in the audit team and the ratio of the detected financial statement errors to budget size. In other words, there is no connection between the dependent variable and the independent variable. Another finding is that there is a meaningful relation between the average years of experience of the members of the audit team and the ratio of the amount of financial statement errors discovered to budget size. Lastly, it is found out that there is a meaningful connection between the duration of audit on-site and the ratio of financial statement errors to budget size. According to this, there is a meaningful connection between duration of audit on-site and the experience of the audit team and the output of the audits.

To conclude, researchers can reach more comprehensive results by analyzing other factors that affect audit performance in further studies. The results of this study present sufficient evidence for the set independent variables in explaining the dependent variable and the auditor's risk perception, knowledge level and ability to do effective planning are also factors with high potential of effecting the audit performance.

REFERENCES

- Abdolmohammadi, Mohammad and Wright, Arnold (1987), "An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments", *The Accounting Review*, Vol. LXII, No. 1, January.
- Adams, Nancy H. (1999), "Never Audit Alone", *The Case For Audit Teams*, *Quality Assurance*, 7, pp. 195-200.
- Altıntaş, Abdullah ve Türkyener, C. Mustafa (2012), "Kamu Yönetiminde Dönüşüm ve Sayıştay Mali Denetimi", Ankara Yayınevi, Mart.
- Bamber, E. Michael (1983), "Expert Judgment in the Audit Team: A Source Reliability Approach", *Journal of Accounting Research* Vol. 21 No. 2, Autumn.
- Bonner, Sarah E., and Walker, Paul L. (1994), "The Effects of Instruction and Experience on the Acquisition of Auditing Knowledge", *The Accounting Review*, Vol:69, No:1, January.
- Bonner, Sarah E. (1990), "Experience Effects in Auditing: The Role of Task-Specific Knowledge", *The Accounting Review*, Vol. 65. No. 1, January, pp. 72-92.
- Cahill, Lawrence B. (2007a), "EHS Audit Guidance: Audit Preparation", *Environmental Quality Management / DOI 10.1002/Tqem / Autumn*.
- Cahill, Lawrence B. (2007b), "EHS Audit Guidance: On-Site Activities", *Environmental Quality Management / DOI 10.1002/tqem / Winter*.
- Delis, Manthos D. (2011), "Supervisory Effectiveness and Bank Risk", *Review of Finance*, 15: 511–543.
- Dezoort, F. Todd and Salterio, Steven E. (2001), "The Effects of Corporate Governance Experience and Financial-Reporting and Audit Knowledge on Audit Committee Members' Judgments", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 20, No. 2, September.
- Erdoğan, Melih (2006), "Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı", *Maliye ve Hukuk Yayınları*, Ankara, Mart.
- Lemaire, Bernice M. (2012), "Audit Finding Fundamentals", *Back to Basics*, Edited By David O'regan, October.
- Libby, Robert and Frederick, David M. (1990), "Experience and the Ability to Explain Audit Findings", *Journal of Accounting Research*, Vol. 28 No. 2 Autumn.
- Shelton, Sandra, Waller (1999), "The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment", *The Accounting Review*, Vol:74, No:2, April.
- Solomon, Ira (1982), "Probability Assessment by Individual Auditors and Audit Teams: An Empirical Investigation", *Journal of Accounting Research*, Vol. 20 No. 2 Pt. II Autumn.

- Trotman, Kent T., Sinnett, Roger and Khalifa, Amna (2009), "Impact of the Type of Audit Team Discussions on Auditors' Generation of Material Frauds", Contemporary Accounting Research, Vol. 26 No. 4, Winter, pp. 1115-42.
- Wangcharoendate, Suwan and Ussahawanitchakit, Phapruke (2009), "Effects of Internal Audit Team on Operational Effectiveness of Thai Listed Companies", Journal of Academy of Business and Economics, Volume 9, Number 4.
- Wright, Sally and Wright, Arnold M. (1997), "The Effect of Industry Experience on Hypothesis Generation and Audit Planning Decision", Behavioral Research in Accounting, Volume 9.

**YÜKSEK DENETİM
DÜNYASINDAN
HABERLER**

EUROSAI PROFESYONEL STANDARTLAR HEDEF TAKIMI

(GOAL TEAM 2) 5. YILLIK TOPLANTISI¹

Semih ZENCİRKIRAN*

ARKA PLAN

Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI), ulusal Sayıştayların dünya genelindeki en geniş örgütlenmesidir. Ayrıca, dünyanın çeşitli bölgelerindeki Sayıştaylar bir araya gelerek, bölgesel işbirliği ve tecrübe paylaşımını temel alan ve INTOSAI çatısı altında bulunan bölgesel oluşumlar oluşturmuşlardır.

En önemli bölgesel Sayıştay birliklerinden biri olan EUROSAI, 1990 yılında 29 Avrupa Devleti Sayıştay ve Avrupa Denetçiler Mahkemesinin katılımıyla kurulmuştur. Günümüzdeki üye sayısı elli ulusal Sayıştaya ulaşmıştır.

EUROSAI, 2011 yılında hazırladığı yedi yıllık stratejik plan çerçevesinde dört stratejik hedef seçmiş ve her bir hedefin gerçekleşmesi için de bir “Hedef Takım” (Goal Team) oluşturulmasını planlamıştır. EUROSAI Genel Kurulu’nun 2011-2017 stratejik planını kabul etmesiyle bu takımlar kurulmuştur.

2011-2017 Stratejik Planındaki Stratejik Hedefler ve Hedef Takımlar;

a) Stratejik Hedef 1: Kapasite Geliştirme (Capacity Building)

EUROSAI üyelerinin kurumsal kapasitelerinin güçlendirilmesi ve gelişimlerinin sağlanması en temel amaçlardan birisidir. Bu hedefin gerçekleşmesi için Hedef Takım 1 (Goal Team 1) oluşturulmuştur.

b) Stratejik Hedef 2: Profesyonel Standartlar (Professional Standards)

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının (ISSAI) uygulanmasının teşvik edilmesi ve kolaylaştırılması ile gelecek dönemlerde gelişimlerinin sağlanması ikincil stratejik hedeftir. Bu hedefi sağlamak ve izlemekle Hedef Takım 2 (Goal Team 2) sorumludur.

c) Stratejik Hedef 3: Bilgi Paylaşımı (Knowledge Sharing)

EUROSAI üyelerinin kendi aralarında, INTOSAI ile ve dış partnerler ile işbirliği yapması ve bilgi alışverişinde bulunmaları teşvik edilmektedir. Bu stratejik amacın yerine getirilmesi ve izlenmesi Hedef Takım 3’ün (Goal Team 3) sorumluluğundadır.

¹ <http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/strategic-plan/goal-team-2/2015-11-09-GT2-5th-meeting-minutes-.pdf>

* Sayıştay Başdenetçisi, semihzencirkiran@sayistay.gov.tr

d) Stratejik Hedef 4: Yönetişim ve İletişim (Governance and Communication)

EUROSAI'nın iyi yönetim ve etkili iletişim prensiplerine uygun yönetilmesini sağlamak da dördüncü hedef olarak belirlenmiştir. Bu amaç için de Hedef Takım 4 (Goal Team 4) görevlendirilmiştir.

Profesyonel Standartlarla ilgili Hedef Takım 2 (bundan sonra "Takım" olarak bahsedilecektir), yukarıda özetlendiği gibi 2011 yılından itibaren Almanya Sayıştay Başkanlığında yıllık olarak toplanmaya başlamıştır. Takımın başkanını EUROSAI yönetim kurulu belirlemektedir. Toplantılara ve ekibe katılım gönüllülük esasına dayanmaktadır ve EUROSAI üyesi tüm Sayıştaylara açıktır.

Takımın beşinci yıllık toplantısı 07-08 Ekim 2015 tarihleri arasında Almanya'nın Berlin şehrinde bulunan Potsdam kasabasında yapılmıştır. Ev sahipliğini Almanya Sayıştayının yaptığı toplantıya, Türk Sayıştayının da aralarında bulunduğu 16 ülke ve 2 uluslararası kuruluştan toplam 26 temsilci katılmıştır.

TOPLANTI GÜNDEMİ

Toplantı, ev sahibi Almanya Sayıştay Başkanının konuşmasıyla başlamıştır. Profesyonel Standartların önemi ve standartların sağladığı faydalar ile uygulamada yaşanan sıkıntılara vurgu yapan bu konuşmayı, Hedef Takımın başkanı olan Alman Sayıştay temsilcisinin toplantı gündemine ilişkin sunumu izlemiştir. Profesyonel Standartlarla ilgili daha önce kabul edilmiş hedefleri gerçekleştirmenin yanında konuyla ilgili bölge ve dünya genelindeki gelişmeleri de izlemeyi öngören gündem toplantıya katılan üyelerce kabul edilmiştir. Daha sonra gündeme uygun biçimde üye ülkelerin sunumlarına geçilmiştir.

Birinci oturumda;

2014 -2017 tarihleri arası üç yıllık dönem için daha önceden belirlenmiş faaliyetlerin yer aldığı eylem planı gözden geçirilmiştir. Katılımcılar bu konuda düşüncelerini dile getirmişlerdir. Bu eylem planı, EUROSAI stratejik planındaki profesyonel standartlar hedefinin gerçekleşmesi için, Takımın yapacağı işleri ve ayrıca konuyla ilgili diğer partnerlerin faaliyetlerini içermektedir.

Bu oturumda ayrıca, Türk Sayıştay üyeleri tarafından 2017 yılında EUROSAI Kongresi için Türk Sayıştayınca yapılan hazırlıklar ile ilgili bilgi verilmiş, hazırlık çalışmalarına Takımın destek vermesi ve işbirliği talebi iletilmiştir. 2017 yılında yapılacak olan EUROSAI Kongresinin Türk Sayıştayının ev sahipliğinde yapılacak olması sebebiyle bu bilgilendirme yapılmıştır.

Kongrenin teması, Türk Sayıştay tarafından daha önceden "Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Standartlarının (ISSAI) Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Arayışları" olarak belirlenmiştir. Bu tema, profesyonel standartlarla

ilgili olması ve Takımın hedef ve amaçlarıyla birebir örtüşmesi nedeniyle, üyelerin dikkatini çekmiş ve kongreye destek verilmesi hususunun eylem planına aktarılması kararı alınmıştır.

İkinci oturumda;

Oturuma davet edilen EUROSAI Hedef Takım 2'nin uluslararası partnerleri; INTOSAI Profesyonel Standartlar Komitesinin her alt komitesinden bir temsilci ile INTOSAI Geliştirme Girişimi (IDI) ve Avrupa İç Denetim Enstitüsünden (ECIA) birer temsilci çeşitli sunumlar yapmışlardır.

INTOSAI temsilcilerinin yaptığı sunumlarda en dikkat çekici detay, ISSAI'lerle ilgili yorumlama yetkisine de sahip ve birçok konuda görüş bildirecek, 16 üyeden oluşan "Ortak Forum"un kurulması olmuştur. 2016 yılındaki INTOSAI Yönetim Kurulu toplantısına kadar geçici olarak hizmet verecek olan bu yapının devam edip etmeyeceğine bu toplantıda karar verileceği ifade edilmiştir.

IDI temsilcisi, ISSAI'lerin uygulanması ile ilgili olarak kendilerinin geliştirdiği ve uyguladığı "3i" adlı programdan bahsetmiştir. Bu program çerçevesinde, bazı Avrupa ülkeleri ile gerçekleştirilen faaliyet çıktıları sunulmuştur.

Avrupa İç Denetim Enstitüsü (ECIA) temsilcisi yaptığı sunumda, Takım ile yapılan işbirliği çerçevesindeki faaliyetleri anlatmıştır. Bu çerçevede ECIA ve EUROSAI Hedef Takım 2 ortak alt komitesinin oluşturulduğu, bu alt komitenin 2015 Mayıs ayında Madrid'de ilk defa toplandığı, iki kurumun üye ülkelerdeki temsilcilerinin iletişime geçmesinin sağlandığı ve 2017 yılında EUROSAI-ECIA ortak bir konferans düzenlenmesi kararı alındığı ifade edilmiştir.

Üçüncü oturumda;

EUROSAI 2017-2023 stratejik planına yapılabilecek katkılar konusunda Takım üyeleri arasında bir beyin fırtınası yapılmıştır. Bunun sonucunda ortaya çıkan öneri, fikir ve düşünceler bir metinde toplanmış olup, stratejik planı hazırlayacak ilgili birime gönderilmesi kararı alınmıştır. Ayrıca, EUROSAI Hedef Takım 3'ten toplantıya katılan temsilciler, ISSAI'lerin uygulanması konusundaki eğitimler hakkında bilgi sunmuşlardır.

Dördüncü Oturumda,

Hedef Takım 2'nin eylem planı gözden geçirilmiş, burada ISSAI'lerin Rusçaya çevrilmesi konusundaki gelişmeler değerlendirilmiş, 2017 yılında Türkiye'de yapılacak EUROSAI Kongresine ve 2017 yılında Avrupa İç Denetim Enstitüsü ile yapılacak ortak konferansa destek verilmesine karar verilmiş olup bu kararlar eylem planına alınmıştır.

SONUÇ

EUROSAI stratejik hedeflerinden profesyonel standartların gerçekleştirilmesi ve takibi için oluşturulan Hedef Takım 2 (Goal Team 2) 08-09 Ekim’de Berlin/Almanya’da yıllık olarak gerçekleştirdiği toplantılardan 5.’sini yapmıştır. Toplantıya, EUROSAI üye ülke temsilcilerinin yanında INTOSAI, IDI ve ECIIA gibi birçok uluslararası kuruluş temsilcisi de katılmıştır. Toplantı süresince, profesyonel standartlar konusunda ortaya çıkan birçok gelişme konusunda bilgilendirme yapılmış, ortak işbirliği konuları görüşülmüş ve bazı çalışmaları destekleme kararı alınmıştır.

Toplantıda alınan kararlardan en önemlileri şu şekilde özetlenebilir:

- 1. 2017 EUROSAI Kongresi hazırlıkları konusunda Türk Sayıştayına destek verilmesi,**
- 2. EUROSAI 2017-2023 stratejik planına Takım adına yapılacak katkıların ilgili birime sunulması,**
- 3. ISSAI’lerin Rusçaya çevrilmesi projesinin takip edilmesi,**
- 4. 2017 EUROSAI- Avrupa İç Denetim Enstitüsü (ECIIA) Ortak Konferansı hazırlıklarına destek verilmesi.**

**YÜKSEK DENETİM
DÜNYASINDAN
MİSAFİR YAZARLAR**

ANAYASA’NIN MALÎ VE EKONOMİK HÜKÜMLERİ

M. Kamil MUTLUER*

“Yerli yerinde harcama yapmak vergi almaktan daha önemlidir.”

FRANSIZ SÖZÜ

GİRİŞ

Bilindiği üzere son günlerde 1982 Anayasası’nın değiştirilmesi çalışmalarına hız verilmiştir. Bu değiştirme çalışmalarında Anayasa’nın birçok hükmünün değiştirilmesi düşünülmektedir. Ancak şu anda, Anayasa’nın malî ve ekonomik hükümlerinin değiştirilmesiyle ilgili herhangi bir söz edilmemektedir.

Ülkemizde anayasalarda 1924, 1961 ve 1982 tarihlerinde olmak üzere esas olarak üç değişiklik gerçekleştirilmiştir. Kapsamlı bir şekilde gerçekleştirilmiş olan bu üç değişiklikte ve arada yapılan diğer bazı değişikliklerde, anayasanın malî ve ekonomik hükümlerinde esaslı değişiklikler yapılması yoluna gidilmemiştir. Denilebilir ki, yüz yıla yakın bir süre içinde bu önemli konu ilk şeklini muhafaza etmektedir.

Oysa dünya ülkelerinin ve bu arada Türkiye’nin bütçe ve bütçe ile ilgili birçok mevzuatında önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Özellikle dünya ülkelerinin bazılarında kamu harcamalarının verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi üzerinde önemle durulmuş ve bu düşünce bizim malî mevzuatımıza da yansıtılmıştır. Ancak bu çok önemli konu, anayasal olarak düzenlenmemiştir.

Diğer taraftan Anayasa’nın ekonomik hükümlerinin bugünün ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak olduğunu söylemek, sanırız pek yanlış olmayacaktır.

Günümüzde en liberal şekilde yapılandırılmış ülkelerde dahi, kamu harcamalarının toplam harcamalar içindeki payının yüzde ellileri aştığını söylemek mümkündür. Hatta bazı ülkelerde bu oran yüzde yetmişler dolayına çıkmaktadır. Doğal olarak bu büyüklükteki kaynağın hukuki bir şekilde ve özellikle performansa dönük olarak harcanması, ülkelerin o günü ve geleceği için çok önemlidir.

Sadece malî düzenlemelerin ve uygulamaların gereken şekilde olması da yeterli değildir. Bunun ekonomi politikalarıyla desteklenmesi gerekir. Diğer bir ifadeyle, malî ve ekonomik politikaların koordineli bir şekilde ve çağa uygun bir yönde düzenlenmesi çok önemlidir. Çünkü malî ve ekonomik politikalar bir bütündür.

* Prof. Dr., Sayıştay Emekli Başkanı, Bilkent Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi.

Bir ülkede bu iki alandan verim alınamadığı sürece anayasaların diğer düzenlemelerinden de arzulanan sonuçların elde edilemeyeceği kesin olarak söylenebilir. Bu bakımdan yeni anayasa çalışmalarında, mâli ve ekonomik hükümler konusunun üzerinde durmak gerekmektedir.

1. 1982 ANAYASASI'NIN MALÎ HÜKÜMLERİ

1982 Anayasası'nda malî hükümler dört madde içinde düzenlenmiştir.

- Anayasa'nın 161. maddesinde bütçe ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Bu düzenlemede, devletin ve kamu tüzel kişilerinin harcamalarının yıllık bütçelerle yapılacağı belirtilmiştir. Ancak, kamu iktisadi teşebbüsleri bu hüküm kapsamına alınmamıştır.

Malî yılın başlangıcı ile genel ve özel bütçelerin hazırlanma şekilleri ve nasıl uygulanması gerektiğinin kanunla belirleneceği ikinci fıkra da belirtilmiştir.

Bunu izleyen üçüncü fıkra da ise, kalkınma planları ile ilgili yatırımlar veya bir iki yıldan fazla sürecek iş veya hizmetler için kanuna özel süre ve hükümler konulabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Dördüncü ve son fıkraya da önemli bir hüküm konulmuştur. Bu hükümde, bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hüküm konulamayacağı bir anayasa hükmü olarak yer almıştır.

- Anayasa'nın 162. maddesinde bütçenin görüşülmesi düzenlenmiştir. Bu maddeyle bütçenin görüşülmesiyle ilgili olarak getirilmiş olan hüküm genel olarak şu şekilde açıklanabilir:

Genel ve özel bütçeler, mali yıl başlamadan yetmiş beş gün önce Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

Bütçe tasarıları kırk üyeden kurulu Plan Bütçe Komisyonu'nda incelenir. Komisyon'un kuruluşunda iktidar grubuna veya gruplarına en az yirmi beş üye verilmek şartıyla siyasi parti gruplarının ve bağımsızların oranlarına göre temsili göz önünde tutulur.

Komisyonunda bütçe kanun tasarısı elli beş gün içinde görüşülerek kabul edilir.

Bu metin daha sonra, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda görüşülür ve malî yılbaşına kadar karara bağlanır.

Bütçe kanun tasarılarının Genel Kurul'da görüşülmesi sırasında milletvekilleri görüşlerini açıklarlar. Ancak bu sırada gider artırıcı ve gelir azaltıcı önerilerde bulunamazlar. Bu hükme göre esas olarak bütçe yapma hakkı Plan ve Bütçe Komisyonu'na verilmiş olmaktadır.

- Anayasa'nın bir sonraki 163. maddesinde de bütçelerde değişiklik yapılabilme esasları düzenlenmiştir.

Bu hükümde özet olarak;

Verilen ödeneklerin harcanabilecek miktarı gösterdiği,

Bakanlar Kurulu Kararıyla ödeneklerin aşılmasına ilişkin bütçe kanunlarına hüküm konulamayacağı, yani Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararnamelerle değişiklik yapma yetisi verilemeyeceği,

Cari yıl bütçesindeki ödenek artışını ön gören değişiklik tasarılarında ve cari yıl ve ileriki yıl bütçelerine malî yük getirecek nitelikteki kanun tasarı ve tekliflerinde, belirtilen giderleri karşılayabilecek malî kaynak gösterilmesinin zorunlu olduğu,

hükümüne yer verilmiştir.

- 164. maddede de kesin hesap ile ilgili hüküm yer almıştır.

Bu maddede özetle;

Kesin hesap kanunu tasarılarının, ilgili kanunlarda daha kısa bir süre kabul edilmemişse, ilgili bulundukları malî yılın bitiminden itibaren en geç yedi ay sonra Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacağı,

Sayıştayın genel uygunluk bildirimini kanun tasarısının verilmesinden itibaren yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunacağı,

Kesin hesap kanun tasarısının, yeni yıl bütçe kanun tasarısıyla birlikte görüşülerek karara bağlanacağı,

Komisyonunda görüşülerek karara bağlanmış olan kesin hesap kanun tasarısının, ilgili bütçe kanun tasarısı ile birlikte Meclis Genel Kuruluna sunulacağı, Genel Kurulun Bütçe Kanun tasarısıyla birlikte kesin hesap kanun tasarısını görüşerek karara bağlayacağı,

hüküm altına alınmıştır.

- Malî hükümlerle ilgili son madde Anayasa'nın 165. maddesidir. Bu maddede kapsamlı bir düzenleme getirilmemekte, sadece kamu iktisadi teşebbüslerinin denetiminin kanunla düzenlenebileceğine göndermede bulunmaktadır.

2. ANAYASA'NIN EKONOMİK HÜKÜMLERİ

Anayasa'nın 166 ile 173. maddeleri arasında ekonomik hükümlere yer verilmiştir. Bu düzenlemelerden 166. maddede "Planlama" ve 167. maddede de "Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaret Düzenlemesi" hükümlerine yer verilmiştir. Daha sonraki 168. madde ile 173. maddeler arasında, sırasıyla; "Tabi Servetlerin

ve Kaynakların Aranması", "Ormanların Korunması ve Geliştirilmesi", "Orman Köylüsünün Korunması", "Kooperatifçiliğin Geliştirilmesi", "Tüketicilerin Korunması ve Esnaf ve Sanatkârların Korunması" hükümleri yer almıştır.

Böyle bir makalede üzerinde durulabilecek konuların Anayasa'nın 166 ile 167. maddeleri ile sınırlı olduğu ve bu bakımdan burada sadece bu iki madde ile ilgili açıklama yapılmasının yeterli olacağı söylenebilir.

Yukarıda değinildiği üzere 166. madde "Planlama" başlığı taşımaktadır. Bu maddede esas olarak şu hükme yer verilmiştir:

- Ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı, özellikle sanayinin ve tarımın yurt düzeyinde dengeli ve uyumlu bir biçimde hızla geliştirilmesini, ülke kaynaklarının döküm ve değerlendirilmesini yaparak verimli şekilde kullanılmasını planlamak, bu amaçla gerekli teşkilatı kurmak Devletin görevidir.

- Planda tasarruf ve üretimi artırıcı, fiyatlarda istikrar ve dış ödemelerde dengeyi sağlayıcı, yatırım ve istihdamı geliştirici tedbirler öngörülür; yatırımlarda toplum yararları ve gerekleri gözetilir; kaynakların verimli şekilde kullanılması hedef alınır. Kalkınma girişimleri bu plana göre gerçekleştirilir.

Anayasa'nın 167. maddesi ise, "Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaretin Düzenlemesi" başlığını taşımaktadır. Bu maddede de şu hükme yer verilmiştir:

- Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirler alır; piyasalarda fiilî veya anlaşma sonucu doğacak tekelleşmeyi ve kartelleşmeyi önler.

- Dış ticaretin ülke yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir.

3. DEĞERLENDİRME

Bütçelerin anayasa bakımından değerlendirilmesi çok kapsamlı bir konudur. Bu kapsamlı konuyu sınırlandırmak bakımından, burada önce malî hükümler açısından bir değerlendirme ve daha sonra da ekonomik hükümler bakımından değerlendirme olmak üzere konuyu iki başlık altında ele almak mümkündür.

3.1. Anayasa'nın Malî Hükümlerinin Değerlendirilmesi

Anayasa'nın malî hükümlerinin değerlendirilmesinde bütçelerin yerine getirmesi gereken görevleri, yani fonksiyonları üzerinde durmak gerekir. Bu açıdan konuya bakıldığında; bütçelerin siyasi, hukuki, ekonomik ve denetim fonksiyonlarının

mevcut olduğu söylenebilir. Ancak bu alandaki tüm fonksiyonları burada ele almak makalenin sınırlarını gereğinden fazla genişletir. Bu bakımdan anlatımda sadece, konuyla ilgili olarak diğerlerine oranla daha önemli olan iki konu üzerinde durmak gerekir. Bu konulardan biri **bütçenin siyasi fonksiyonu** ve diğeri de **bütçelerin kesin hesap denetimidir**.

3.1.1. Bütçelerin Siyasi Fonksiyonu

Bütçenin siyasi fonksiyonu belirtilirken, parlamentonun kendisini seçenlere hesap verme sorumluluğundan söz etmek gerekir. Hesap verme sorumluluğunu ise şöyle bir ayrıma tabi tutabiliriz:

- Bir ülkede bütçe hakkı denilen hakka o ülkenin halkı sahiptir. Doğal olarak halk, sahip olduğu bütçe hakkını kendisi kullanamaz. Bu hakkı, seçimlerde kendisinin görüşlerine en uygun önerilerde bulunan partiye oyunu vererek ve onu iktidara getirerek kullanır. Böylece yönetime gelen siyasi organ, almış olduğu yetkiye dayanarak bütçe yapar. Bütçelerle gelirlerin toplanması ile harcamaların yapılması yetkisini yürütme organına devreder.

Hükümet, kamu gelirlerinin toplanması ve kamu harcamalarının yapılması işlemlerini bir bütçe yılı içinde gerçekleştirir. Bu işlemler sonunda, kendisini yetkilendirmiş ve ödenek tahsis etmiş olan parlamentoya hesap verir. Bu ilk siyasi hesap verme şeklidir.

- Parlamento da seçim devresi sonunda kendisini seçenlere, yaptıklarına ilişkin olarak hesap verir. Bu da ikinci hesap vermedir. Esas hesap verme şekli de budur.

Halk bir sonraki seçimlerde, önceki seçim dönemi içinde kamu parasının kendi arzuları doğrultusunda harcanıp harcanmadığını değerlendirir ve ona göre de bir dahaki seçimlerde oyunu kullanır.

Teorik olarak, sözü edilen bütçe hakkının temelinde bu hesap verme sorumluluğu yatar. Doğal olarak bu mekanizmanın belirtildiği şekilde işlemesi çeşitli nedenlerle pek mümkün bulunmamaktadır. Zor olmasına rağmen anayasa değişikliğinde buna bir derece çare bulmak zorunludur.

3.1.2. Kesin Hesabın Denetimi

Bir ülkede bütçenin başarısı, doğal olarak bütçe uygulaması sonunda hazırlanarak parlamentoya tasdik edilmek üzere sunulan kesin hesabın olması gereken şekilde görüşülüp tasdik edilmesiyle mümkün olabilir.

Ancak ülkemizde kesin hesabın Türkiye Büyük Millet Meclisinde olması gereken şekilde görüşüldüğü söylenemez. Kesin hesabın TBMM'de etkili bir şekilde görüşülmemesinin nedenleri şu şekilde belirtilebilir:

- Etkili denetim için bütçe döneminin sona ermesi ile kesin hesabın parlamentolarda görüşülmesi süresinin yeterli olması gerekmektedir. Oysa bugün bu süre yedi ay gibi bir zaman ile sınırlandırılmıştır. Ancak daha önceleri olduğu gibi süreyi uzun tutmak da birçok sakıncayı beraberinde getirmektedir. Bu bakımdan bunun dikkate alınmasında yarar bulunmaktadır.

- Etkili denetim yapabilmenin ikinci yolu ise, böyle bir denetimin yapılmasının amaç edinilmiş olmasıdır. Böyle bir amacın gerçekleşmesi bazı nedenlere bağlıdır. Kesin hesap denetiminde etkili sonuç alınabilmesi, her şeyden önce biraz önce bahsedildiği gibi halkın bunu istemesi ve düşüncesini gelecek seçimlerde ortaya koyabilmesine bağlıdır. Aksi halde, etkili bir denetim ve hesap verme sorumluluğunu sadece mevzuat değişiklikleriyle sağlayabilmek mümkün bulunmamaktadır.

- TBMM içinde görev yapan birçok komisyon bulunmaktadır. Bu komisyonlar içinde en fonksiyonel ve iş yükü itibarıyla en fazla görev üstlenmiş olan komisyonun Plan ve Bütçe Komisyonu olduğu söylenebilir. Söz konusu Komisyon, görüşme takvimine göre aynı gün içinde harcıyıcı kuruluşların, hem yılı bütçesini hem de geçmiş yılın kesin hesabını görüşmektedir. Bütçenin daha önce görüşülmesi ve kesin hesabın görüşülmesinin daha sonraya kalması ise kesin hesabın hemen hemen hiç görüşülmeden kabul edilmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Çoğu zaman o günün ertesi sabahına doğru, kesin hesabın kabul edilmesi, “kabul edenler”, “kabul etmeyenler” ve “kabul edilmiştir” şekline dönüşmektedir.

Bu ve çoğaltılabilecek nedenlerle kesin hesap denetimini etkili kılabilmek için bazı önlemler alınması gerekmektedir.

3.1.3. Kesin Hesabın Ayrı Bir Model İçinde Görüşülmesi

Esasında model kavramı, çok iddialı ve yankıları önemli olacak bir kavramdır. Önerilen bu düşünce tarzının bu açıdan bir model olup olmadığı tartışılabilir. Ancak, düşünülen değişikliğin gerçekleşmesi ve titizlikle uygulanması halinde kamu maliyesine çok büyük katkıları da olacaktır. Bu bakımdan burada bu düşüncenin ifadesini, model olarak kabul etmekte herhangi bir sakınca görülmemektedir.

1900’lü yılların sonunda Fransız Parlamentosu, kamu harcamalarından olması gereken şekilde verim alınamamasını önlemek düşüncesiyle, oldukça geniş tabanlı, Fransız Millet Meclisi Çalışma Grubu adı altında bir grup oluşturmuştur. Bu çalışma grubuna bazı yabancı uzmanlar da davet edilmiştir. Adı geçen çalışma grubu, yapmış olduğu çalışmalar sonunda “Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Parlamenter Denetim” adlı kanımızca çok önemli bir rapor hazırlamıştır.

Söz konusu raporda, Fransa ve daha birçok Batı ülkesinde kamu harcamalarından olması gereken verimin alınmadığı ve bunun nedenleri ortaya konulmuştur. Bunun sonucunda da bazı öneriler getirilmiştir.

Getirilen önerilerden biri de kamu harcamalarının iktidar ağırlıklı çalışan Bütçe Komisyonu yerine, muhalefet ağırlığına sahip olan başka bir komisyonda görüşülmesinin daha yerinde olacağı şeklindeki öneri olmuştur. Yani tarafımızdan burada ortaya koymaya çalıştığımız düşünce, esasında bizim değil adı geçen komisyonun önerisidir.

Önerinin esası, ülkemizdeki duruma göre şu şekilde ifade edilebilir:

- Rapor incelenmesi ve inceleme sonuçlarının kamuoyuna aktarılması, her şeyden önce süreklilik ister. Oysa kesin hesabı yılın bütçesiyle görüşüp karara bağlayan Plan ve Bütçe Komisyonu, iş yükünün ağırlığı nedeniyle yıl boyunca sürekli olarak böyle bir çalışma yapabilme imkânına sahip değildir.

- Rapor denetimi, uzmanlık gerektiren bir faaliyettir. Komisyonun sürekli çalışmaları sırasında denetim, özellikle de rapor denetimi konusunda uzmanlaşmış kişileri de içinde bulundurması gerekir. Böyle bir yapı Plan ve Bütçe Komisyonunda bulunmamaktadır.

- Bu konuda üzerinde en fazla durulması gereken husus, bütçe yapma hakkının iktidara ve bütçenin denetiminin de muhalefete ait olması esasıdır. Çünkü iktidarın, kendi yapmış olduğu bütçeyi denetleyip sonuçlarını kamuoyuna mal etmesi, işin doğası ile bağdaşmaz.

Bu ve buna benzer nedenlerle kesin hesabın denetlenmesi için;

- Mevzuatta gerekli değişiklikler yapılarak Plan ve Bütçe Komisyonundan ayrı bir komisyon oluşturulması,

- Bu komisyonun denetimlerde uzman kullanması ve sürekli çalışması,

- Oluşturulan komisyonun muhalefet ağırlıklı bir şekilde yapılandırılması,

- Denetim sonuçlarının sürekli bir şekilde kamuoyuna mal edileceği yasal düzenlemelerin yapılması,

gerekir.¹

Sanırsanız bu kesin hesabın denetimiyle ilgili olarak bu tür bir yapılanma çok büyük yarar sağlayacaktır.

3.2. Anayasa'nın Ekonomik Hükümlerinin Değerlendirilmesi

Devletlerin ekonomik açıdan yapılandırılmalarına bakıldığında, geçmiş zamanlarda ortaya atılmış olan bazı görüşlerin, devlet ekonomilerinin yapılanma şekillerine çok büyük etkileri olduğu görülmektedir. Örneğin, merkantilist görüş, fizyokrat görüş, liberal görüş, müdahaleci görüş, sosyalist görüş ve anayasal iktisat görüşü², devletlerin yapılanmalarında kendine göre etkili olmuş ya da bu konuda tartışma ortamı hazırlamıştır.

¹ Bu konuda daha fazla bilgi için bakınız: Fransa Millet Meclisi Çalışma Grubu Raporu, çev. Ş. Alparslan Yasa, Özlem Okur Kasap, Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Parlamenter Denetim, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:13, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Kasım, 2000.

² Bu konuda daha fazla bilgi için bakınız: Mutluer, K; Öner, E. Kesik, A., Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, 3. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Aralık 2013, s.11-17.

Son zamanlarda ise dünya ülkelerinde kendini önemle hissettiren küreselleşme olayı ve dünyadaki bazı değişimler, devlet ekonomileri üzerinde olması gerekenden fazla etkili olmaktadır. Yani biraz önce değinilen görüşlerin yerini, küreselleşmenin getirmiş olduğu bazı organların ve olayların almış olduğunu ileri sürmek, sanırız pek yanlış olmayacaktır.

Hal böyle olduğunda yapılması düşünülen Anayasa'nın ekonomik hükümler kısmını ona göre hüküm altına almak gerekmektedir. 1982 Anayasası'nın biraz önce değinilen ekonomik hükümler kısmına bakıldığında, bu hükümlerin çok yetersiz olduğu ve dünyadaki küreselleşme ile ilgili olarak gereken yapıda olmadığını tartışmasız bir şekilde söylemek mümkündür.

Bu nedenle yeni anayasanın bu eksikliğin mutlak giderilmesi gerekir.

Anayasa'nın ekonomik hükümlerinin günün gelişimlerine göre ve esnek karar alma mekanizması doğrultusunda kullanılabilmesi için, karar alma ve uygulamanın mümkün olduğunca siyasi etkenlerden uzak tutulması konusu, sanırız tartışılabilir.

Eğer böyle bir yapılanma kabul edilirse, anayasayla ekonomik karar almayla ilgili kuruluşlar belirlenerek, belirlenen kuruluşlara yargı kuruluşlarında olduğu gibi bağımsız hareket etme imkânının verilmesi düşünülebilir. Bu bakımdan bu zor konuyu bu açıdan düşünmek, sanırız yararlı olabilecektir.

Değindiği üzere bir ülkede ekonomik yaşam bozulur ve yaşam standardı düşerse, Anayasa'nın olmazsa olmazı diğer müesseselerinin de ayakta kalması mümkün olmaz. Bu husus rahatlıkla ifade edilebilir. Çünkü toplum yaşamı ancak devletin ve fertlerin ekonomik yaşamıyla iç içedir.

Bu önemli konuya yapılacak anayasada yer verilirken konuyu enine boyuna ayrıntılı olarak incelemek gerekir. Hatta, Fransa'nın kamu harcamalarında yaptığı gibi uluslararası uzmanların da yer aldığı bilimsel bir çalışma grubu oluşturulması ve Anayasa'da yer alacak ekonomik görüşlerin düzenlenmesinde o görüşlerden de yararlanılması düşünülebilir.

SAYIŞTAY KARARLARI

- Temyiz Kurulu Kararları

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 20.01.2015

No : 39924

İşçinin işverenden izin almaksızın veya haklı bir sebebe dayanmaksızın ardı ardına iki işgünü işe gelmemesi üzerine iş hakkının feshedilmesi halinde işçiye kıdem tazminatı ödenmesinin mümkün olmadığı hk.

17 sayılı ilamın 4. maddesi ile Belediyenin kadrolu işçisi A'nın Belediye Yaş Sebze ve Meyve Hal'indeki kantar vardiya nöbetine izin almaksızın ardı ardına iki işgünü gelmediği gerekçesi ile iş akdi tek taraflı feshedilmesine karşılık söz konusu işçiye kıdem tazminatı ödenmesi nedeniyle TL'ye tazmin hükmü verilmiştir.

Dilekçi dilekçesinde özetle; işçinin, iki iş günü işe gelmemesi sebebiyle tek taraflı olarak işine son verildiğini, işçinin işine son verilmesi üzerine işçiye vermiş olduğu hizmet süresine karşılık kıdem tazminatı ödendiğini, ödenen tazminat vermiş olduğu hizmet karşılığı olarak ödendiğini, bu tazminatın ödenmemesi halinde İş Kanunu'nun 26. maddesinde yer alan "diğer taraftan tazminat hakkı saklıdır." hükmü gereği ek yargı giderlerine neden olunacağını belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmiştir.

Başsavcılık karşılamaında; "İlamın 4'üncü maddesi ile ilgili olarak, hatalı ödendiği gerekçesiyle tazmin çıkarılan kıdem tazminatının işçiye hizmeti karşılığı ödendiği, ödenmemesi halinde ek yargı giderlerine neden olunacağı belirtilmekte ise de 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14'üncü maddesinde söz konusu tazminatın hangi hallerde ödeneceği açık bir biçimde hükme bağlanmış olup, olayımızdaki işçinin görevinden ayrılış şekli bunlara girmemektedir. Bu madde ile ilgili yasal bir dayanağı bulunmayan temyiz talebinin reddedilerek Daire Kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir." şeklinde görüş bildirmiştir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 120. maddesine göre yürürlüğü devam eden 1475 sayılı İş Kanunu'nun "Kıdem Tazminatı" başlıklı 14. maddesinde;

"Bu Kanuna tabi işçilerin hizmet akitlerinin:

1. İşveren tarafından bu Kanun'un 17 nci maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında,

2. İşçi tarafından bu Kanun'un 16 ncı maddesi uyarınca,

3. Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,

4. Bağlı bulundukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla;

5. (Ek: 25/8/1999 - 4447/45 md.) 506 sayılı Kanun'un 60 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı Kanun'un Geçici 81 inci maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılımları nedeniyle,

Feshedilmesi veya kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi arzusu ile sona erdirmesi veya işçinin ölümü sebebiyle son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır.

(...)” denilmektedir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun geçici 1. maddesine göre, 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinin birinci fıkrasının 1. ve 2. bendinde 16 ve 17. maddelere yapılan atıflar, bu Kanun'un 24 ve 25. maddelerine yapılmış sayılacağından, hizmet sözleşmesinin, 4857 sayılı Kanun'un 24. maddesi gereğince işçi tarafından veya 25. maddesinin II numaralı bendinde sayılı nedenler dışında işveren tarafından feshedilmesi halinde kıdem tazminatı ödenebilecek, aksi takdirde kıdem tazminatı ödenemeyecektir. 25. maddenin II numaralı bendinin (g) fıkrasında ise, “İşçinin işverenden izin almaksızın veya haklı bir sebebe dayanmaksızın ardı ardına iki işgünü veya bir ay içinde iki defa herhangi bir tatil gününden sonraki iş günü, yahut bir ayda üç işgünü işine devam etmemesi” halinde işverenin haklı nedenle derhal fesih hakkı bulunduğu hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda belirtilen hükümlerde özetle, işçinin işverenden izinsiz veya haklı bir nedene dayanmaksızın ardı ardına iki işgünü işine devam etmemesi halinde işveren hizmet akdini feshedebileceği ve bu fesih durumunda kendisine kıdem tazminatı ödenmeyeceği belirtilmektedir. Ancak, yapılan incelemede Belediye Yaş Sebze ve Meyve Hal'inde görevli işçi A 'nın 20.05.2009 ve 21.05.2009 günlerinde Belediyenin yetkili personeline haber vermeksizin kantar vardiya nöbetine gelmediği aynı günlerde düzenlenen tutanakla kayıt altına alınarak iş akdi fesih bildirimi düzenlendiği; 4857 sayılı İş Kanunu'nun 25. maddesinin II numaralı bendine giren bu durum için 1475 sayılı Kanun'un 14. maddesine göre kıdem tazminatı ödenmemesi gerekirken söz konusu kişiye kıdem tazminatı ödendiği görülmüştür.

Bu itibarla, dilekçi iddialarının reddi ile 17 sayılı İlam'ın 4. maddesi ile TL'ye ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 20.01.2015

No : 39938

Sözleşme dokümanlarında, Kamu İhale Kanunu'na Göre İhalesi Yapılacak Olan Hizmet Alımlarına İlişkin Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak Esaslar'da düzenlenen hususlara aykırı olarak fiyat farkı hesabında kullanılacak temel aylık katsayısı belirlenemeyeceği hk.

399 sayılı İlam'ın 2. maddesi ile A.Ş. yüklenimindeki TL sözleşme bedelli “..... Sulaması Planlama Revizyonu ve Proje Yapımı İşi” ne ait hakediş ödemelerinde, fiyat farkının hesaplanması sırasında temel aylık katsayısının hatalı belirlenmesi nedeniyle ... TL'ye tazmin hükmü verilmiştir.

Dilekçi dilekçesinde özetle; 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre ihalesi yapılacak olan Hizmet Alımlarına İlişkin Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak Esasların 4. maddesinde; “İdarelerin 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu’ na göre ihale edecekleri hizmet alımlarında fiyat farkı hesaplayabilmeleri için, söz konusu ihalenin idari şartname ve sözleşmelerine bu esaslarda yer alan hükümleri koymaları zorunludur.” denilip bu hükmün tip idari şartname ve sözleşmelerde de tekrarlandığını,

Kararname eki esaslarda fiyat farkı verilebilmesinin temel koşulu olarak sayılması nedeniyle ihale dokümanında fiyat farkı verileceğine dair bir hükmün yer almadığı durumlarda kesinlikle fiyat farkı verilemeyeceğinden fiyat farkı verilebilmesi için anılan Esasların ilgili hükümlerinin şartname ve sözleşmeye eklendiğini ancak ayrıca idari şartname ve sözleşmede fiyat farkı hesabında kullanılacak Temel Aylık Katsayısının 0,04373 olarak belirlendiğini,

Her ne kadar Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak Esasların 6. maddesinin (g) bendinde; temel aylık katsayısı; 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 154. maddesine göre belirlenen ihale son teklif verme tarihinde geçerli olan memur katsayısı olarak tanımlanmış ve ihale tarihi olan 31.10.2006'da geçerli memur aylık katsayısı 0,044745 olsa da, kesinleşen ihale dokümanında bu katsayının 0,04373 olarak alınması kabul edilmiş olduğunu, bu konuda herhangi bir itirazda bulunulmadığını, bu koşula göre ihale yapılarak taraflarca sözleşme bağitlandığına ve 4735 sayılı Kanun'un 4. maddesi, 4735 sayılı Kanun'un 7 ve 8. maddesi, Esasların 4. maddesi ve ilgili sözleşmenin 15.3. maddesi gereği idari şartname ve sözleşmede yer alan katsayının değiştirilmesi olanağının bulunmadığını,

Bu tazmin hükmünün bir bakıma taraflarca mevzuata uygun olarak düzenlenmiş olan sözleşme hükümlerinin 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'na aykırı olarak sonradan değiştirilmesi anlamına geleceğini, böyle bir kararın da açıkça kanuna aykırı olacağını belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmiştir.

Başsavcılık karşılamaında; “İlgili dilekçesinde; sorumlu tutulduğu madde ile alakalı olarak belirttiği gerekçelerin mevzuata uygun olduğunu ileri sürerek yapılan ödemelerle ilgili tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmektedir.

Dilekçi tarafından ileri sürülen iddiaların Daire Kararında detaylı olarak açıklanan usule ve hukuka uygun olan gerekçeler karşısında yasal dayanağı bulunmadığından temyiz talebinin reddi ile Daire Kararının onanması uygun mütalaa olunmaktadır.” şeklinde görüş bildirmiştir.

İdare ile yüklenici arasında imzalanan sözleşmenin:

“Fiyat Farkı” başlıklı 15. maddesinde; yükleniciye 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa Göre İhalesi Yapılacak Olan Hizmet Alımlarına İlişkin Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak Esaslar ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa Göre İhalesi Yapılacak Olan Hizmet Alımlarına İlişkin Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak Esaslarda Değişiklik Yapılmasına Dair Esasların ilgili hükümlerine göre fiyat farkı ödeneceği belirtilmekte,

“Fiyat farkı hesabında kullanılacak katsayılar” başlıklı 15.2.7. maddesinde ise; Bu iş için ödenecek fiyat farkı hesaplarında; $a_1=0$, $a_2=0$, $b_1=0$, $b_2=0$, $c=1,00$ ve $d=0$ Temel Aylık Katsayısı $K_0:0,04373$ olarak alınacaktır.

(...)” denilmektedir.

Söz konusu Esasların “Tanımlar” başlıklı 6. maddesinde;

“Hizmet alımlarına ilişkin hükümlerin uygulanmasında;

(...)

p) Temel aylık katsayısı: 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 154 üncü maddesine göre belirlenen ve ihale (son teklif verme) tarihinde geçerli olan memur aylık katsayısını,

(...)

ifade eder.”,

29.09.2006 tarih ve 26304 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ‘Kamu Personelinin Maaşlarının Hesabına Esas Tutulan Katsayıların Yeniden Tespiti ile Muhtelif Statülerde İstihdam Edilen Sözleşmeli Personelin Ücretlerinin Artırılmasına İlişkin Karar’ın 1. maddesinin (a) bendinde;

“14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 154 üncü maddesi uyarınca, aylık gösterge tablosunda yer alan rakamlar ile ek gösterge rakamlarının aylık tutarlara çevrilmesine esas aylık katsayısı (0,044745), memuriyet taban aylığı göstergesine uygulanan taban aylık katsayısı (0,55983), iş güclüğü, iş riski, temininde güçlük ve mali sorumluluk zamlarının aylık tutarlara çevrilmesine esas yan ödeme katsayısı ise (0,014192) olarak yeniden belirlenmiştir.”

2. maddesinde ise;

“Bu Karar, 1/7/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.” hükümleri yer almaktadır.

Yukarıda anılan mevzuat hükümleri çerçevesinde işe ilişkin idari şartname ve sözleşmede, 4735 sayılı Kanun’un 8. maddesinde ve dayanağı bu madde olan Kamu İhale Kanununa Göre İhalesi Yapılacak Olan Hizmet Alımlarına İlişkin Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak Esaslar’da fiyat farkına ilişkin hesabın anılan esaslara göre belirleneceği düzenlendiğinden ve bu Esaslar’ın yukarıda belirtilen hükümleri gereği söz konusu iş ile ilgili olarak; fiyat farkı hesabında kullanılacak temel aylık katsayısı ihale tarihi olan 31.10.2006’da geçerli olan memur aylık katsayısını ifade etmektedir. Bu şartlar altında, ihale tarihinin 31.10.2006 olduğu nazara alındığında fiyat farkına esas temel aylık katsayısı olarak (0,044745) gösterge rakamının esas alınması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemede Temel Aylık Katsayısı olarak 01.07.2006 tarihine kadar geçerli olan (0,04373) gösterge rakamının esas alındığı görülmüştür.

Buna karşın; işe ait ihale dokümanları hazırlanırken ilan ve ihale tarihi dikkate alınarak gerek işin sözleşme tasarısı ve noter onaylı sözleşmesinde (madde: 15.2.7), gerekse idari şartnamesinde (madde:48-2) fiyat farkı ödenmesi ile ilgili bölümlerinde temel aylık katsayısının Ko=0,04373 olarak belirlenmiş olduğu, tüm isteklilerin tekliflerini bu duruma göre verdiği, ihale dokümanı ile sözleşmenin fiyat farkına ilişkin hükümlerinde sözleşme akdedildikten sonra bir değişiklik yapılmasının da mümkün olmadığı ifade edilmişse de;

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu’nun 8. maddesinde fiyat farkı verilebilmesine ilişkin esas ve usulleri belirleme yetkisinin Bakanlar Kuruluna ait olduğu belirtilmiştir. Bakanlar Kurulu da bu yetkiye istinaden “Hizmet Alımlarına İlişkin Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak Esasları” belirlemiş ve yukarıda da belirtildiği gibi temel aylık katsayısı tanımını ortaya koymuştur. 4734 ve 4735 sayılı Kanun hükümleri ile konuyla ilgili Bakanlar Kurulu Kararlarının ihale dokümanlarından daha öncelikli olduğu muhakkaktır. Diğer taraftan her ne kadar işe ait sözleşmede temel aylık katsayısı 0,04373 olarak belirlenmişse de yine aynı sözleşmenin fiyat farkını düzenleyen 15. maddesinde yükleniciye 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa Göre İhalesi Yapılacak Olan Hizmet Alımlarına İlişkin Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak

Esaslar ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa Göre İhalesi Yapılacak Olan Hizmet Alımlarına İlişkin Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak Esaslarda Değişiklik Yapılmasına Dair Esasların ilgili hükümlerine göre fiyat farkı ödeneceği açıkça ifade edilmiştir.

Bu itibarla, dilekçi talebinin reddi ile 399 sayılı ilamın 2. maddesi ile TL'ye ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 10.02.2015

No : 40007

Amatör spor kulüplerine gerekli desteği sağlamak, belediyelerin görev alanına girdiğinden, bu amaçla belediye bütçesine konulan ödenekten amatör spor kulübüne nakdi yardım yapılmasında mevzuata aykırılık bulunmadığı hk.

1443 sayılı ek ilam ile; Belediyesi ile Spor Kulübü arasında tarihinde imzalanan protokol çerçevesinde 2009 yılında Spor Kulübüne nakdi yardım yapılması nedeni ile TL'ye tazmin hükmü verilmiştir.

Dilekçi dilekçesinde özetle; 1982 Anayasa'sının "Sporun geliştirilmesi ve tahkim" başlıklı 59. maddesinde, Devletin her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alacağı, sporun kitlelere yayılmasını teşvik edeceği ve başarılı sporcuyu koruyacağını hükme bağlandığını,

Yasa koyucu tarafından getirilen sporun ve sporcun gelişimi, özel ve kamusal kuruluşların yükümlülükleri, bu amaçlarla kurulan dernek vd. teşekküllerin yapılanmaları ve bunlara yapılacak destekler hakkında getirilen düzenlemelerle merkezi idare yanında halka daha yakın olan mahalli idarelerin de çeşitli yükümlülükleri, yardım, teşvik ve vd. sorumlulukların yasal düzenleme altına alındığını,

Buna göre Belediyelerin kuruluş ve görevlerini düzenleyen 5393 sayılı yasa ile amatör spor kulüplerine amaca uygun, sınırlı olarak bir takım yardımların yapılabileceği hükmü getirildiğini, bununla Kanun koyucu, yapılacak yardımların mahalli müşterek tüm halkın faydalanacağı türden bir yardım disiplini yerine siyasi malzeme konusu edilerek elit birtakım spor faaliyetiyle yine elit sporcu yetiştirme alanlarında kullanılmasını önlemeyi amaçladığını,

1982 Anayasasının 59. madde hükmü ile spor ve spor tesisleri ile amatör nitelikteki spor faaliyetlerinin mahalli idareler ve diğer kamu kuruluşlarınca teşvikine önem verildiğini,

5393 sayılı Kanun'un 14. maddesinde belirtildiği üzere belediyelerin, mahalli müşterek nitelikte olmak şartıyla gençlik ve spor hizmetlerini yapmak veya yaptırmakla, amatör spor kulüplerine malzeme vermek ve gerekli desteği sağlamakla görevli ve yetkili kılındığını, gerekli desteğin, aynı zamanda nakdi yardımları da kapsayan bir ifade olduğunu,

Belediyelere bu kanun ile, amatör spor kulüplerine yardım yapma konusunda görev ve yetki verildiğinden ilçelerinde de çocukların zihinsel ve bedensel gelişmelerine katkıda bulunmak, kötü alışkanlıklardan kurtarıp sağlıklı bir birey olmalarına yardımcı olmak üzere sınırları içerisinde faaliyet gösteren, amatör spor kulübü olan Spor Kulübünün “Sosyal Sorumluluk Projesi” kapsamında 06-13 yaş arası çocuklara yönelik “Yaz Spor Okulu” eğitim programının uygulamaya konulduğunu, Belediyeden yardım talebi üzerine öngörülen program kapsamında söz konusu projeye yönelik Belediye Kanunu’nun 14. maddesi çerçevesinde Belediye Meclisinin 05.06.2009 tarih 2009/19 sayılı kararı ile Yaz spor okulu projesine yardım yapılması yönünde karar alındığını,

5393 sayılı Kanun’un, “Belediyenin Görev Ve Sorumlulukları” başlıklı 14.b maddesinde;

“Belediye, mahalli müşterek nitelikte olmak şartıyla ...Gerektiğinde, öğrencilere, amatör spor kulüplerine malzeme verir ve gerekli desteği sağlar, ...” ibaresi bulunduğunu,

Maddede bahsi geçen “malzeme verir ve gerekli desteği sağlar,” ifadesinin lafzi yorumunun spor kulüplerinin ihtiyaç duyduğu malzeme yanında gerekli desteğinde sağlanabileceği anlamını taşıdığını,

Söz konusu gerekli destek tanımının ise spor kulüpleri özelinde, fiziki, maddi tüm imkân ve koşullar ile idari anlamda yerel işlem ve eylemleri kapsadığını,

Buna göre spor kulüplerinin destek/ihtiyaç duyacağı şeylerin, üye öğrencilerinin fiziksel gelişimine yönelik antrenman ve müsabaka ortamlarının sağlanması, taşıma hizmetleri, kulüp yöneticilerinin giderlerinin karşılanması, eğitim ve kurs program giderleri ve daha birçok nitelikte olabileceğini,

Kanun koyucunun bir ayırım gözetmeden açık ve önleyici bir ibare yerine “gerekli” terimi ile genel kapsayıcı bir ifade kullandığını malzeme yardımının dışındaki yardımları da kapsama dahil ettiğini,

Bu anlamda gerekli desteğin, aynı zamanda nakdi yardımları da kapsayan bir ifade olduğunu,

Belediyelerin gençlik ve spor hizmetlerini yapma veya yaptırma görev ve sorumluluğu bulunduğunu,

Vazedilen kanunun ve aynı maddesinin a bendinde;

“Belediye, mahalli müşterek nitelikte olmak şartıyla...gençlik ve spor... hizmetlerini yapar veya yaptırır.” hükmüne yer verildiğini,

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 29. maddesinde; “Gerçek ve Tüzel Kişilere kanuni dayanağı olmadan kamu kaynağı kullanılamaz,

yardımda bulunulamaz veya menfaat sağlanamaz. Ancak genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülmüş olmak kaydıyla, kamu yararı gözetilerek dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllere yardım yapılabilir.

Bu yardımların yapılması, kullanılması, izlenmesi, denetlenmesi ve kamuoyuna açıklanmasına ilişkin esas ve usuller Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir. “ denildiğini,

Bu hükme dayanılarak çıkarılan 2006/10656 sayılı “Dernek, Vakıf, Birlik, Kurum, Kuruluş, Sandık ve Benzeri Teşekküllere Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Yardım Yapılması Hakkında Yönetmeliğin” 4.maddesinin (c) bendinde de ;

YARDIM: İdare bütçelerinden teşekküllere yapılacak nakdi yardımı ifade eder” denilmek suretiyle yardım tabirinin nakdi yardımı da kapsadığının açıkça düzenlendiğini,

Belediye idarelerinin mahalli müşterek nitelikte olmak kaydıyla -özel nitelikli bir gaye taşımaksızın- spora yönelik faaliyetlerde bulunma yükümlülüğü gereği gerekli yardımları yapabileceği, bu yardımların nakdi yardımı da ifade edeceği anılan mevzuat gereği olduğu,

15.12.2009 tarih 31013 tutanak sayılı Sayıştay Temyiz Kurulu Kararında ; ...5393 sayılı Belediye Kanunu ile belediyeler mahalli ve müşterek nitelikte olmak şartıyla gençlik ve spor hizmetlerini yapmak veya yaptırmakla, amatör spor kulüplerine malzeme vermek ve gerekli desteği sağlamakla görevli ve sorumlu kılınmıştır. Gerekli desteği sağlamak tabiri aynı zamanda nakdi yardımı da kapsamaktadır....tazmin hükmünün kaldırılmasına ...(... Belediyesi hakkında ilam)”,

05.07.2011 tarih ve 33485 tutanak nolu kararında,”...5393 sayılı Kanun’un 14. maddesinin b fıkrasında “gerektiğinde öğrencilere amatör spor kulüplerine malzeme vermek, gerekli desteği sağlamak,.. “ denilmek suretiyle belediyelere amatör spor kulüplerine malzeme vermek ve gerekli desteği sağlamak görev ve sorumluluk olarak tevdi edilmiş bulunmaktadır. Gerekli desteği sağlamak tabiri aynı zamanda nakdi yardımı da kapsamaktadır....tazmin hükmünün kaldırılmasına (.... Belediyesi hk.)” karar verdiğini,

Yine 18.01.2011 tarih 32792 tutanak sayılı kararında; gerekli desteği sağlamak tabiri aynı zamanda nakdi yardımı da kapsadığından ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 29. maddesi ve bu maddeye dayanılarak çıkartılan “Dernek, Vakıf, Birlik, Kurum, Kuruluş, Sandık ve Benzeri Teşekküllere Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Yardım Yapılması Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre idare bütçelerinden teşekküllere nakdi yardım yapılabilmesi gerekçesiyle, dairece verilen tazmin hükmünü kaldırdığını,

İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğünün 30.11.2005 tarih ve B050mah0650002/ 12851-82884 sayılı yazısında;

“5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 14/b maddesinde yer alan hükme göre belediyelerin gerektiğinde öğrencilere ve amatör spor kulüplerine malzeme verme ve gerekli desteği sağlama, her türlü amatör spor karşılaşmaları düzenleme, yurt içi ve yurt dışı müsabakalarda üstün başarı gösteren veya derece alan sporculara belediye meclisi kararıyla ödül verme yetkisi ve görevi vardır. Bu hüküm çerçevesinde, amatör spor kulübüne aynı yardım yapılabileceği, ancak nakdi yardım yapılamayacağı değerlendirilmektedir.” denildiğini,

Bu görüşe karşılık, İçişleri Bakanlığı Hukuk Müşavirliğinin, mahalli idarelerin spor kulüpleri ile ilişkilerine yön vermek üzere iki önemli görüş yayımladığını,

06.03.2007 tarihli ve 2772 sayılı görüşte;

•5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu’nun “İl Özel İdaresinin Görev ve Sorumlulukları” başlıklı 6. maddesine göre sporla ilgili görev ve yetkileri kullanmada öncelik belirleme önem taşıdığından, bununla ilgili ölçütler ilgili maddenin 6. fıkrasında; “Hizmetlerin yerine getirilmesinde öncelik sırası, il özel idaresinin mali durumu, hizmetin ivediliği ve verildiği yerin gelişmişlik düzeyi dikkate alınarak belirlenir.” şeklinde düzenlendiğinden il özel idareleri tarafından amatör spor kulüplerine nakdî yardım yapılabileceğini belirttiğini,

İçişleri Bakanlığı Hukuk Müşavirliğinin 09.06.2010 tarihli ve 8762 sayılı görüşünde ise;

• 5018 sayılı Kanun’un 29. maddesi ve bu maddeye göre çıkarılan Yönetmelik hükümlerine uygun olarak, 5072 sayılı Kanun kapsamında olmayan derneklere kamu yararı gözetilerek ve bütçelerine gerekli ödeneği koymaları şartıyla nakdî yardım yapabilecekleri değerlendirmesinin yapıldığını,

Aslında, 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu ve 5393 sayılı Belediye Kanunu’nda yer alan ifadelerden; kanun koyucunun amatör spor kulüplerine nakdi yardım yapılmasını öngördüğü, ancak bu hususun belediyeler tarafından kötüye kullanılıp, suiistimal edileceği endişesi taşıdığından anlaşıldığını,

Belediye Kanunu’nun 14. maddesinin ilk şeklinde Belediyelerle belediye amatör spor kulüpleri arasındaki ilişkiye çözüm getirmediği için İçişleri Bakanlığınca görüş geliştirildiğini, daha sonra Kanun değişikliğine gidilerek konunun yasal bir dayanağa kavuşturulduğunu,

Bu bağlamda 06.12.2012 tarih ve 28489 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 17. maddesi ile 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 14.maddesinin değiştirildiğini ve;

“Gerektiğinde, sporu teşvik etmek amacıyla gençlere spor malzemesi verir, amatör spor kulüplerine ayni ve nakdî yardım yapar ve gerekli desteği sağlar, her türlü amatör spor karşılaşmaları düzenler, yurt içi ve yurt dışı müsabakalarda üstün başarı gösteren veya derece alan öğrencilere, sporculara, teknik yöneticilere ve antrenörlere belediye meclisi kararıyla ödül verebilir.” denildiğini,

Sonuç itibarıyla yukarıda yer alan mevzuat hükümleri diğer düzenlemeler ve yargı kararlarının değerlendirilmesinden, belediyelerin 5393 sayılı Kanun’un yukarıda belirtilen maddeleri çerçevesinde gençlik ve spor faaliyetlerinde bulunma yükümlüğü, amatör spor kulüplerine malzeme ve her türlü ayni yardımda bulunabilecekleri, yine bu kanunların belirtilen hükümlerine ek olarak 5018 sayılı Kanun’un 29. maddesi ile buna dayalı çıkarılan “Dernek, Vakıf, Birlik, Kurum, Kuruluş, Sandık ve Benzeri Teşekküllere Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Yardım Yapılması Hakkında Yönetmelik” hükümlerine uygun olarak “AMACA (mahalli müşterek nitelikte) UYGUN OLMAK KAYDIYLA” amatör spor kulüplerine nakdi yardımda bulunabileceklerinin anlaşıldığını,

Tüm bu açıklamalar ışığında Dairece tazmin hükmü verilen olaya gelince;

a- Harcama yönü ve şekli yasal prosedüre uygun yapıldığını,

İlçede amatör spor kulübü olarak faaliyet gösteren ... Spor Kulübü Derneği’nin 2009 yılı Yaz spor eğitim programının uygulanması maksadıyla program ve detayları ile birlikte 26.05.2009 tarihinde destek talebinde bulunduğunu, İdare tarafından ise 05.06.2009 tarih 2009/19 sayılı meclis kararı ile “ilçemiz sınırlarında faaliyet gösteren spor kulüplerine, yaz spor okulu programına katılacak 3.000 öğrenciye yardım yapılması hususunda” denilerek bu talebin uygun görüldüğünü,

b-Söz konusu harcamanın gayesinin kamusal nitelik taşıyıp yasal yükümlülüklerle uygun olduğunu,

Meclis kararı akabinde idare gözetiminde ilgili amatör spor kulübü tarafından gerçekleştirilen ve ilçe 06-13 yaş arası eğitim çağındaki çocukların ve özellikle demografik yapısıyla Doğu-Güneydoğu Anadolu bölgelerinden göç alan yerleşim bölgesi olan bir kısım mahalle çocuklarının sportif gelişimi, topluma yararlı birey olmaları, birliktelik kültürü ile başarıyı, ortak bir amacı gerçekleştirme bilincine, zihinsel ve bedensel gelişmelerine katkıda bulunmak, kötü alışkanlıklardan kurtarıp sağlıklı bir birey olmalarına yardımcı olmak gayesiyle sportif faaliyetlerin yapıldığını,

c-Bu faaliyetlerin idarenin gözetim ve denetiminde yaptırıldığı gibi harcama kalemlerinin de ağırlıklı olarak malzeme ve teçhizat sağlamak suretiyle bir kısmının ise personel/antrenör giderleri olarak gerçekleştirildiğini, Nitekim sorgu sürecinde sunulan belgelerden, 6-13 yaş grubu 3.000 öğrencinin kimlik, kayıt bilgilerini, ayakkabı, beden no, spor branşlarını gösterir isim listesi, bu öğrencilere verilen ayakkabı, eşofman, top vs., spor malzemeleri, temin edilen spor

alanlarının ulaşım vb., giderleri, kulüp tarafından düzenlenen aktivite ve çalışmaların resmi ve yerel yazılı, web basın yayın alanlarındaki görsel haberleri, gezi, aktivite, spor eğitimleri program listeleri, el ilanları, afiş ve tanıtımları olduğunun görüleceğini,

d-Kaynağını anayasadan alan yasal yükümlülüğün yerine getirildiğini,

e- Belediyelerin Sportif faaliyetlere destek verebileceği belirtmiş olmasına karşın bunun sadece malzeme ve yer teminiyle kısıtlı olduğunu ileri sürmenin doğru olmayacağını belirterek yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ve emsal kararlar doğrultusunda verilen tazmin hükmünün kaldırılmasını istemiştir.

Savcılık, Daire kararının tasdiki yönünde görüş bildirmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 14. maddesinin (b) bendinde, belediyenin mahalli müşterek olmak şartıyla gerektiğinde, öğrencilere, amatör spor kulüplerine malzeme verebileceği ve gerekli desteği sağlayacağı, her türlü amatör spor karşılaşmaları düzenleyebileceği, yurt içi ve yurt dışı müsabakalarda üstün başarı gösteren veya derece alan sporculara belediye meclisi kararıyla ödül verebileceği hüküm altına alınmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 29. maddesinde;

“Gerçek veya tüzel kişilere kanuni dayanağı olmadan kamu kaynağı kullanılamaz, yardımda bulunulamaz veya menfaat sağlanamaz. Ancak, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülmüş olmak kaydıyla; kamu yararı gözetilerek dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllere yardım yapılabilir.

Bu yardımların yapılması, kullanılması, izlenmesi, denetlenmesi ve kamuoyuna açıklanmasına ilişkin esas ve usuller Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.” denilmiştir.

Dernek, Vakıf, Birlik, Kurum, Kuruluş, Sandık ve Benzeri Teşekküllere Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Yardım Yapılması Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde, bu Yönetmelikte geçen yardım kavramının, idare bütçelerinden teşekküllere yapılacak nakdi yardımı ifade ettiği belirtildikten sonra 5. maddesinde yardım yapılabilme şartları açıklanmış ve Yönetmeliğin bu maddesinde, idare bütçesine bu amaçla ödenek tefrik edilmiş olması ve teşekkülün, yardım yapacak idarenin görev alanına giren konularda faaliyet göstermesi şartıyla yardım yapılabilmesi hükmüne bağlanmıştır.

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünce 08/07/2005 tarih ve 25869 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği'nin “Tanımlar” başlıklı 4. maddesinde;

“Bu Yönetmelikte geçen;

...

Spor kulübü: Spor faaliyetlerinde bulunmak amacıyla kurularak Genel Müdürlüğe kayıt ve tescilini yaptıran dernekleri,

...”

“Gençlik faaliyeti türü ve spor dalı seçimi” başlıklı 25. maddesinde;

“Kulüpler diledikleri gençlik faaliyeti türü veya spor dalında faaliyet gösterebilirler. Dernek ve kulüpler faaliyet gösterecekleri gençlik faaliyeti türünü veya spor dalını tescil esnasında taahhüt etmek zorundadırlar.

...”

Buna göre, belediyelerinin görevleri arasında gerektiğinde amatör spor kulüplerine malzeme vermek ve gerekli desteği sağlamak da sayılmış olup söz konusu “gerekli destek” ibaresinin kapsamına nakdi yardımların da dahil olduğu, Kanun koyucunun bununla ilgili kısıtlayıcı bir iradesinin bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Rapor dosyası ve eki belgeler incelendiğinde;

... Belediye Meclisinin 05.06.2009 tarih ve 2009/19 sayılı kararı ile 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 14/b ve 38/g maddelerine dayanılarak hazırlanan Belediyesi ile ... Spor Kulübü 2009 yılı yaz spor okulları işbirliği protokolünün 1. maddesinde yer alan; “Bu protokolün amacı ... Belediye Başkanlığı ve ... Spor Kulübü iş birliği ile ... ilçesindeki yaş kategorisinin gözetilmediği özürülere yönelik sporlar ve 6-13 yaş grubu çocuklar için ve yaz spor okulu organizasyonu düzenleyerek fiziksel aktivitelerin yaygınlaştırılması ve alışkanlık kazandırılmasına katkı sağlanması amaçlanmaktadır.” şeklindeki amaç doğrultusunda ... sınırları içerisinde faaliyet gösteren, amatör spor kulübü olan ... Spor Kulübünün “Sosyal Sorumluluk Projesi” kapsamında 06-13 yaş arası çocuklara yönelik “Yaz Spor Okulu” eğitim programının uygulamaya konulduğu, Belediyeden yardım talebi üzerine öngörülen program kapsamında söz konusu projeye yönelik Belediye Kanunu’nun 14. maddesi çerçevesinde ... Belediye Meclisinin 05.06.2009 tarih 2009/19 sayılı Yaz spor okulu projesine yardım yapılması yönünde alınmış karar kapsamında nakdi yardımların yapıldığı görülmüştür.

Amatör spor kulüplerine gerekli desteği sağlamak belediyenin görev alanına girdiğinden ve bu amaçla belediye bütçesine ödenek konulduğundan, bu ödenekten Spor Kulübüne nakdi yardım yapılmasında mevzuata aykırılık bulunmamaktadır.

Bu nedenle, 1443 sayılı ek ilam ile ... TL.ye ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün KALDIRILMASINA

Karar verildi.

SAYIŞTAY DERGİSİ YAYIN İLKELERİ VE YAZIM KURALLARI

- Sayıştay Dergisi Yayın İlkeleri
- Sayıştay Dergisi Yazım Kuralları

SAYIŞTAY DERGİSİ YAYIN İLKELERİ

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

Sayıştay Dergisi

Sayıştay Başkanlığı

06520 Balgat/ANKARA

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

- Dergide yayımlanan yazılardan ancak kaynak gösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.
- Yazıları yayımlanan yazarlara 23 Ocak 2007 tarih ve 26412 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Ödenecek Telif ve İşlenme Ücretleri Hakkında Yönetmelik esaslarına göre telif ücreti ödenir ve beşer adet dergi ücretsiz olarak gönderilir.

SAYIŞTAY DERGİSİ YAZIM KURALLARI

- Dergiye gönderilecek yazılar MS Word formatında, A4 boyutunda, üst, alt ve her iki kenardan 2,5 cm boşluk bırakılacak ve her iki yana yaslı olacak şekilde tek satır aralığıyla, Times New Roman yazı karakteri ile 12 punto olarak yazılmalı ve 8000 kelimeyi geçmemelidir.
- Yazı için hazırlanacak kapak sayfasında yazının başlığı, yazar veya yazarların adı, soyadı, ünvanı, bağlı olduğu kurumun adı, kısa bir özgeçmişi ve iletişim bilgileri yer almalıdır.
- Gönderilen yazıların (çeviriler hariç) ilk sayfasına Türkçe ve İngilizce dillerinde yazılmış başlık, özet (abstract) ve anahtar kelimeler (key words) eklenmelidir.
- Özet, yazının amaç ve kapsamını en iyi şekilde ifade edecek ve 200 kelimeyi geçmeyecek şekilde 10 punto ile yazılmalıdır. Anahtar kelimeler, en çok beş adet olmalı ve 10 punto ile yazılmalıdır.
- Yazının başlığı büyük harflerle 15 punto ve koyu olarak yazılmalıdır. Yazının giriş ve sonuç bölümleri dahil tüm ana başlıkları büyük harflerle koyu ve 12 punto ile; alt başlıklar ise küçük harflerle koyu ve 12 punto olarak yazılmalıdır.
- Metin içinde kullanılacak tablo ve şekillere sıra numarası ve başlık verilmelidir.
- Atıflar metinde ve parantez içine alınarak, (yazarın soyadı, yayın tarihi: sayfa numarası) şeklinde yapılmalıdır. Atıflar için dipnot kullanılmayacaktır. Dipnotlar sadece açıklama yapmak için kullanılacak ve 10 punto ile yazılacaktır.
- Metin içi atıflar şu şekilde yapılmalıdır:
- *Tek yazarlı eserler:* (Akgündüz, 1997: 45) veya yazarın ismi metinde geçmiş ise; Akgündüz (1997: 45).....
- *İki yazarlı eserler:* (Akdoğan ve Tekner, 2007: 175-182) veya yazarın ismi metinde geçmiş ise; Akdoğan ve Tekner (2007: 175-182)
- *Üç ve daha çok yazar:* (Tortop vd, 1999: 22) veya yazarın ismi metinde geçmiş ise; Tortop ve diğerleri (1999).....
- *Aynı yıl içinde birden çok eseri olan yazar:* (İnan, 2007a: 42) ve (İnan, 2007b: 56)
- *Bir kuruma ait eser:* (TÜİK, 2006)
- *İnternette yapılan alıntılarda:* (Sayıştay Başkanlığı, 2009)
- Kaynakçada, sadece metin içinde atfı yapılan eserlere yer verilmelidir.
- Kaynaklar yazarların soyadına göre alfabetik olarak sıralanmalı ve aşağıdaki şekilde yazılmalıdır:

- *Kitap*: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), eserin adı, çeviren varsa (çev. ad soyad), yayınlayan, yayın yeri.
- Akgündüz, Ahmet (1997), Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Luecke, Richard (2008), Kriz Yönetimi, (çev. Önder Sarıkaya), İş Bankası Yayınları, İstanbul.
- Tortop, Nuri, Eyüp G. İsbir, Burhan Aykaç (1999), Yönetim Bilimi, Yargı Yayınları, Ankara.
- *Kitaptaki Makale*: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), “makalenin adı” eserin adı, derleyenin adı soyadı (der.), yayınlayan, yayın yeri.
- Dimitrow, Valeriy (2007), “Çevre Denetiminde Bulgaristan Sayıştayının Tecrübesi”, Çevre Denetimi ve Sayıştaylar, Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay 145. Yıl Yayınları, Ankara.
- *Dergi Makaleleri*: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), “makalenin adı”, derginin adı, cilt numarası, sayısı.
- Feyzioğlu, Bedii (1997), “Sayıştay ve Saydamlık”, Sayıştay Dergisi, Sayı 25 (Nisan-Haziran).
- *Kurum Yayınları*: Kurum adı (yılı), eserin adı, yayınlayan, yayın yeri.
- IFAC (2009), Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, International Federation of Accountants, New York.
- *İnternet*: Yazarın soyadı, adı, yazar yok ise internet sitenin ait olduğu kurum (yılı), “eserin adı”, <internet adresi>, (erişim tarihi).
- Sayıştay Başkanlığı (2009), “2008 Yılı Hazine İşlemleri Raporu”, <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/rapor4.asp?id=82> (Erişim Tarihi: 18.11.2009).



T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI
Yayın İşleri Müdürlüğü
06100 Balgat / ANKARA

dergi@sayistay.gov.tr

ISSN : 1300 - 1981