



ISSN: 1300-1981

SAYIŞTAY DERGİSİ

HAKEMLİ DERGİ

Sayı: 100 / Ocak - Mart 2016

- **Türkiye Kamu Hastane Birlikleri Hastanelerinin Finansal Performanslarının Değerlendirilmesi: Finansal Tablo Analizleri**
The Evaluation of the Financial Performance of Turkish Public Hospital Unions Hospitals: Analysis of Financial Statements
- **Sayıştayın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi**
The Analysis of Findings of the Turkish Court of Accounts' Municipal Performance Audit Reports
- **Türk İdari Yapılanma Geleneğinde Sıra Dışı Bir Kamu Personel Rejimi: Kalkınma Ajansları Örneği**
A Sui Generis Public Personnel Regime in Turkish Administrative Tradition: Example of Regional Development Agencies
- **Yerel Demokrasinin Kökeni**
Origins of Local Democracy
- **Follow-Up Mechanism: A Missing-Link in Audit Cycle**
İzleme Mekanizması: Denetim Döngüsündeki Eksik Halka
- **Sayıştay Kararları**
- **Sayıştay Dergisi Yayın İlkeleri ve Yazım Kuralları**





SAYIŞTAY DERGİSİ

ULUŞAL HAKEMLİ DERGİ

ISSN: 1300-1981

Sayı:100 / Ocak - Mart 2016

Sahibi

T.C. Sayıştay Başkanlığı adına
Fikret ÇÖKER
Başkan Yardımcısı

Genel Yayın Yönetmeni

Necip TOSUN
Uzman Denetçi

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Melek ŞANAL DEMİRKAN
Başdenetçi

Yayın Kurulu

Necip TOSUN *Uzman Denetçi*, Dr. Ahmet TANER *Uzman Denetçi*,
Melek ŞANAL DEMİRKAN *Başdenetçi*, Berna ERKAN *Başdenetçi*, Mehmet BALIOĞLU *Başdenetçi*

Grafik Tasarım

Nadir ARSLANTÜRK
Grafiker

Baskı

Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü

Baskı Tarihi

Ekim 2016

Yayın Türü

Yaygın Süreli Yayın

Yönetim ve Yazışma Adresi

Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü 06520 Balgat/ANKARA

Telefon

+90 (312) 295 30 00

Fax

+90 (312) 295 48 00

e-posta

dergi@sayistay.gov.tr

İnternet Adresi

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

SAYIŞTAY DERGİSİ / ULUSAL HAKEMLİ DERGİ

- Sayıştay Dergisi, Sayıştay Başkanlığınca Mart, Haziran, Eylül ve Aralık aylarında olmak üzere yılda dört kez yayımlanan hakemli bir dergidir.
- Derginin yayın konusu, başta denetim, yönetim ve yargı olmak üzere, sosyal bilimler alanı ile sınırlıdır.
- Sayıştay Dergisi, EBSCOhost, TÜBİTAK ULAKBİM Sosyal ve Beşeri Bilimler Veri Tabanı ve ASOS indeksinde taranmaktadır.
- Derginin yazım dili Türkçe'dir. Yayın Kurulunun uygun gördüğü durumlarda İngilizce yazılar da yayımlanır
- Dergiye gönderilecek yazılar daha önce hiçbir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- Yayımlanmak üzere gönderilen yazılar Yayın Kurulunun ön incelemesi ve en az iki hakemin değerlendirmesi sonucunda yayımlanmaya uygun bulunması koşuluyla yayımlanır.
- Telif hakları 23 Ocak 2007 tarih ve 26412 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca 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 kaynakgösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.



SAYIŞTAY DERGİSİ DANIŞMA KURULU

Prof. Dr. Figen ALTUĞ	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Mustafa AYDIN	Kadir Has Üniversitesi
Prof. Dr. Enver AYDOĞAN	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Burhan AYKAÇ	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. 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. Süleyman ÖZDEMİR	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. M. Vedat PAZARLIOĞLU	Dokuz Eylül Üniversitesi

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

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

Türkiye Kamu Hastane Birlikleri Hastanelerinin Finansal Performanslarının Değerlendirilmesi: Finansal Tablo Analizleri

*The Evaluation of the Financial Performance of Turkish Public Hospital Unions
Hospitals: Analysis of Financial Statements*

Cuma SONĞUR, Ahmet KAR,

Mehmet TOP, Ali GAZİ, Ahmet BABACAN 1-26

Sayıştayın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi

*The Analysis of Findings of the Turkish Court of Accounts' Municipal Performance
Audit Reports*

Tolga DEMİRBAŞ, Rıdvan ENGİN 27-60

Türk İdari Yapılanma Geleneğinde Sıra Dışı Bir Kamu Personel Rejimi: Kalkınma Ajansları Örneği

*A Sui Generis Public Personnel Regime in Turkish Administrative Tradition:
Example of Regional Development Agencies*

Ahmet EFE 61-88

Yerel Demokrasinin Kökeni

Origins of Local Democracy

Yusuf PUSTU 89-108

Follow-Up Mechanism: A Missing-Link in Audit Cycle

İzleme Mekanizması: Denetim Döngüsündeki Eksik Halka

Murat İNCE 109-123

Sayıştay Kararları

Temyiz Kurulu Kararları 127-140

Sayıştay Dergisi Yayın İlkeleri ve Yazım Kuralları

Sayıştay Dergisi Yayın İlkeleri 143-144

Sayıştay Dergisi Yazım Kuralları 145-146

TÜRKİYE KAMU HASTANE BİRLİKLERİ HASTANELERİNİN FİNANSAL PERFORMANSLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: FİNANSAL TABLO ANALİZLERİ

THE EVALUATION OF THE FINANCIAL PERFORMANCE OF TURKISH PUBLIC HOSPITAL UNIONS HOSPITALS: ANALYSIS OF FINANCIAL STATEMENTS

Cuma SONĞUR*, Ahmet KAR**,
Mehmet TOP***, Ali GAZİ****, Ahmet BABACAN*****

Öz

Bu çalışmanın amacı, Sağlık Bakanlığı hastanelerinin 2008-2015 dönemi finansal tablolar analizleri yöntemiyle genel finansal performanslarını ortaya koymak ve bunlar üzerinde değerlendirmeler yapmaktır. Yapılan analizlerle kamu hastanelerinin kamu hastane birliklerine bağlanmadan önceki ve bağlandıktan sonraki finansal durumları yıllar itibarıyla ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Çalışmanın evrenini Türkiye'deki 89 kamu hastane birliğine bağlı toplamda 829 hastane oluşturmaktadır ve örneklem seçilmemiş olup analizler evreni oluşturan hastanelerin konsolide bilanço ve gelir tabloları aracılığıyla Microsoft Excel 2016 ofis programı kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda oran analizi, dikey analiz ve trend analizi yöntemleri uygulanmıştır. Yapılan mali tablolar analizine göre çalışma kapsamında incelenen hastanelerin 2008-2015 yılları arası özellikle öz kaynakları ve dönen varlıklarında bir düşüş, kısa vadeli yabancı kaynaklarında ise bir artış söz konusudur. 2012 yılında kamu hastaneler birliğine geçişle birlikte artan satış hacmine karşın hastanelerin dönem net zararlarında önemli ölçüde bir azalış olduğu tespit edilmiştir. Bu araştırma sonuçları sağlık hizmetleri finansman yöneticilerine, hastane yöneticilerine, hastane yönetim kurullarına, sağlık politikacılarına kamu hastanelerinin finansal performansı hakkında yararlı bilgiler sunabilir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Performans, Finansal Analiz, Oran Analizi, Hastane Finansal Yönetimi.

ABSTRACT

The aim of this study is to evaluate the financial performance of Turkish Ministry of Health with financial table analysis methods between 2008 and 2015. This study investigates financial situations of Ministry of Health hospitals before public hospital associations and after public hospital. This study covers 829 Ministry of Health public

* Hacettepe Üniversitesi, IIBF, Sağlık İdaresi Bölümü, cuma.songur@hacettepe.edu.tr

** Hacettepe Üniversitesi, IIBF, Sağlık İdaresi Bölümü, ahmetkar@hacettepe.edu.tr

*** Hacettepe Üniversitesi, IIBF, Sağlık İdaresi Bölümü, mtop@hacettepe.edu.tr

**** Daire Başkanı, Bütçe Birimi, Türkiye Kamu Hastaneler Kurumu, aligazi@saglik.gov.tr

***** Bütçe Uzmanı, Bütçe Birimi, Türkiye Kamu Hastaneler Kurumu, ahmet.babacan@saglik.gov.tr

hospitals owned by 89 public hospital associations. Sampling method was not used. Data analysis was performed with consolidated financial tables (balance sheets and statement of income) using Microsoft Excel. Ratio analysis, vertical analysis, horizontal analysis and trend analysis were used for purpose of this study. According to financial table analyzing, it was found that public hospitals covered by this study had a decreasing trend in equity capitals and current assets. On the other hand, short-term liabilities in public hospitals have an increasing trend 2008-2015 periods. This study revealed that sales income/volume had an increasing tendency with public hospital associations after 2012. Moreover, loss levels had significantly decreasing trend. The results of this study can be beneficial to healthcare financial managers, hospital boards, policy groups, and other relevant entities because it affords them a clear understanding of financial performance of public hospitals.

Keywords: Financial Performance, Financial Anaysis, Ratio Analysis, Hospital Financial Management.

GİRİŞ

Kamu yönetiminde kamu kurum ve kuruluşlarının finansal analizleri, maliyet analizleri ve finansal performanslarının ölçülmesi kaynakların verimli ve etkili kullanımında oldukça önem arz etmektedir. Türkiye’de Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Sayıştay Kanunu gibi ilgili kamu yönetimi mevzuatı gereği kamu kurum ve kuruluşları ilgili finansal tablolarını oluşturmak, finansal performans ile stratejileri arasındaki uyumu sağlamak, yapılan kamu harcamalarının yerindelik, uygunluk ve kamu öncelikleri açısından değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır (Göçer, 2015: 139). Türkiye’de Sağlık Bakanlığı hastaneleri kamu sağlık yönetiminin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Sağlık Bakanlığı hastanelerinin son yıllardaki finansal tablo analizlerinin yapılması kamu hastane sektörünün genel olarak finansal performansının ortaya konulması için gereklidir.

Kamu hastane birliklerinde birlik ve hastane yöneticilerinin sözleşme yenilemelerinde finansal performans göstergeleri önemli yer tutmaktadır. Kişisel yönetici performans karnelerinde kamu hastane birlikleri ile birliğe bağlı hastanelerin gelirlerini yükseltmek ve giderlerini azaltmak önemli birer finansal performans kriteri olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısı ile birlik ve hastane üst yöneticilerinin kamu hastane birlikleri ve birliklere bağlı hastanelerin oran analizleri başta olmak üzere finansal tablo analizlerini düzenli olarak yapmaları, bireysel ve kurumsal finansal performans ölçümü açısından önem arz etmektedir. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu bünyesinde finansal tablo analizleri için bir daire başkanlığının oluşturulması konuya verilen önemi göstermektedir.

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE: FİNANSAL ANALİZ

Finansal analiz, sağlık işletmeleri dahil kurum ve işletmelerin mali yapılarının incelenmesi, denetlenmesi ve finansal performansın ana göstergelerinden birisi olarak son yıllarda yoğun olarak kullanılmaktadır (Zeller vd., 1996: 161). Günümüzde kamu ve özel hastanelerin muhasebe kayıtları, temel ve ek finansal tablolar ile muhasebe ve finansal tablolardan hareketle yapılabilecek finansal tablo analizleri tekdüzen muhasebe sistemi yazılımlarından rahatlıkla elde edilebilmektedir. Bu anlamda Sağlık Bakanlığı web uygulamaları için yer alan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Modülünden (TDMS) hastanelerin mizan, bilanço ve gelir tablosu gibi temel finansal tabloları ve ilgili muhasebe kayıtlarına elektronik ortamda ulaşılabilir.

Finansal tablolar, işletme veya kurumların muhasebe kayıtları başta olmak üzere ilgili mali, idari ve bilgi sistemleri kayıtlarından yararlanılarak oluşturulmaktadır. Temel ve ek finansal tablolar muhasebe kayıtlarında olduğu gibi standardize edilerek sektörlere özgü muhasebe ve finansal tabloları oluşturulmaktadır. Bu anlamda Türkiye’de 1994 yılından itibaren Tekdüzen Muhasebe Sistemine geçilmiş ve böylece muhasebe kayıtlarında ve finansal tabloların oluşturulmasında standardizasyon sağlanmaya çalışılmıştır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Muhasebe Standartlarına göre ilgili işlemler muhasebe defterlerine kaydedildikten sonra, belirli dönemlerde işletme içi ve dışındaki ilgililere (yöneticiler, Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bakanlıkların Döner Sermaye üst birimleri vb.) sunulmak üzere finansal tablolara dönüştürülmektedir (Arat, 2005: 10). Bu nedenle finansal tablolar; “Muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır” şeklinde yaygın olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 4).

Türkiye’de Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde düzenlenmesi gereken finansal tablolar (Akgüç, 2011: 2): Bilanço, Gelir Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu, Öz Kaynaklar Değişim Tablosu ve Net Çalışma Sermayesi Tablosu’dur. Türkiye’de finansal tablo analizlerinde yukarıda belirtilen finansal tablolardan yararlanılmaktadır. Kamu hastanelerinde ise bilanço ve gelir tablosu ve satışların maliyeti tablosunun oluşturulması zorunludur.

Türkiye’de kamu hastanelerinde oran analizi başta olmak üzere finansal tablo analizlerini temel alan finansal analizler yapılmıştır. Ancak Türkiye Kamu

Hastanesi Kurumu öncesi ve sonrası Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerin sektörel bazda finansal analizi çalışmasına rastlanılmamıştır.

Finansal oranlar hastane sektöründe ilk olarak Birleşik Devletler’de kullanılmaya başlanmıştır. Cleverly ve Rohleder 1985 yılında Birleşik Devletler’de Sağlık Finansman Yönetimi Derneği’nden 1978-1980 dönemini kapsayan hastaneler verisini elde ederek 29 finansal oranı 1985 yılında yaptıkları çalışmada incelemiştir. Cleverly ve Rohleder bu oranları uzun ve kısa vadeli performansa göre on boyutta sınıflandırmıştır (Curtis ve Roapas, 2009: 204). Counte ve diğerleri (1988) üç yıl sonra faktör analizi ile 25 finansal oranı beş boyut altında gruplandırmıştır. Bu boyutlar likidite, borç yapısı, karlılık, nakit akış yönetimi ve varlık kullanımı şeklinde isimlendirilmiştir. Likidite, borç yapısı ve nakit akış yönetimi riski belirlemektedir. Varlık kullanımı ise karlılığı belirlemektedir. Karlılık ve risk ise işletmenin piyasa değerini belirleyen önemli faktörler olabilmektedir (Curtis ve Roapas, 2009: 204). Oran analizlerinde hesaplanan değerler, işletmelerin kısa vadeli borçlarını ödeyebilmesi için likidite durumunun yeterliliğini (Finkler ve Ward, 2006: 110-111), işletme faaliyetlerinin finansmanında hangi kaynaklardan ne ölçüde yararlandığını ve yönetim politikalarının/kararlarının sonucunda işletmenin toplam finansal performansının kar ya da zarar olarak nasıl şekillendiği analizini (Gapenski, 2005: 532) kapsamaktadır.

Sağlık işletmeleri de dahil işletmelerde finansal tabloların analizinde kullanılan analiz teknikleri 4 ana gruba ayrılmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010).

1. Yatay Analiz (Karşılaştırmalı tablolar analizi)
2. Dikey Analiz (Yüzde yöntemine göre analiz)
3. Trend Analiz (Eğilim yüzdeleri yöntemine göre analiz)
4. Oran Analizi

1.1. Yatay Analiz: İki veya daha fazla döneme ilişkin finansal tablolarının birbirini izleyen dönemler bakımından karşılaştırmalı olarak düzenlemesi ve bu tablolarda yer alan kalemlerin zaman içinde göstermiş olduğu değişikliklerin dinamik olarak incelenerek gerekli yorumların yapılmasını içermektedir.

1.2. Yüzde Yöntemi ile Analiz: Finansal tablolarda yer alan her hesap kalem ya da kalem aynı tabloda yer alan belirli bir hesap kalemine ya da kaleme veya toplam kısmına oranlanmakta ve bulunan yüzdelere göre değerlendirmeler yapılmaktadır. Örneğin bilançoların yüzde yöntemi ile analizinde, bilanço toplamı

100 kabul edilerek her bir kalemin toplama oranı hesaplanmaktadır. Ayrıca istenirse, her kalemin kendi grupları içindeki oranı da hesaplanabilir. Diğer taraftan gelir tablosunun yüzde yöntemi ile analizinde net satışlar 100 kabul edilmekte ve gelir tablosu verilerinin net satışlara oranı hesaplanmaktadır. Dolayısı ile yüzde yöntemi ile analizde dikey olarak statik biçimde ana hesap, alt hesap grupları vb. açıdan hesap kalemi veya kalemlerin yüzde dağılımları hesaplanmaktadır. Dikey analiz için tek döneme ait finansal tablolar yeterli olabilmektedir.

1.3. Eğilim Yüzdeleri Analizi (Trend Analizi): Finansal tablolarda bir yıl, baz yıl olarak kabul edilmekte ve o yıla ait tutarlar 100 kabul edilerek bunu izleyen dönemlere ilişkin aynı tür değerlerin baz yılına göre yüzde olarak değişimi / endeksi hesaplanmaktadır. Trend analizi veya endeks yöntemi ismi ile de anılan bu yöntem, işletmede dinamik analiz yapılmasına olanak vermektedir. Eğilim yüzdeleri analizinde, işletmelerin finansal tablolarında yer alan kalemlerin dönemler arasında göstermiş olduğu artış veya azalışlar saptanmakta ve bu değişikliklerin temel/baz yıla göre oransal önemleri ortaya konularak işletmenin gelişme yönü incelenmektedir. Bu analiz tekniğinde baz yılının seçimi oldukça önemlidir. Olağan dışı dönemlerin baz yılı seçilmemesine dikkat edilmelidir.

1.4. Oran Analizi: Hesap veya hesap grupları arasında matematiksel ilişkiler kurulmak suretiyle, işletmenin; ekonomik ve mali yapısı ile kârlılık, çalışma durumu hakkında bir yargıya ulaşılmaya çalışılmaktadır. Mali analiz tekniğinde, oran sözcüğü, finansal tablolar analiziyle ilgili çalışmalar bakımından, her biri aynı anlam taşıyan homojen değerler arasındaki oransal bağıntıları yansıtmaktadır. Dolayısı ile anlamlı ve yorumlanabilir oranların hesaplanması gerekmektedir.

Oranlar, işletme faaliyet sonuçları ile mali durumunu değerlendirmedeki kullanım amaçları dikkate alınarak sınıflandırılır. Bu sınıflandırmaya göre oranlar;

- 1- Likidite oranları
- 2- Finansal yapı ile ilgili oranlar
- 3- Faaliyet oranları
- 4- Kârlılık oranları

5- Piyasa performansını değerlendirmede kullanılan oranlar olarak beş ana başlıkta toplanabilir.

2. GEREÇ VE YÖNTEM

Çalışmanın bu bölümünde araştırma metodolojisi alt başlıkları ile birlikte açıklanacaktır.

2.1. Amaç

Bu çalışmanın amacı, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na bağlı kamu hastane birlikleri kapsamındaki Sağlık Bakanlığı hastanelerinin birlik kapsamına geçiş öncesi (2008-2012 dönemleri) ve sonrası (2013-2015 dönemleri) finansal tablolar analizleri yöntemiyle genel finansal performanslarını ortaya koymak ve bunlar üzerinde değerlendirmeler yapmaktır.

2.2. Evren ve Örneklem

Çalışmanın evrenini Türkiye'deki 89 il kamu hastane birliğine bağlı tüm hastaneler (829 Sağlık Bakanlığı hastanesi) oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında eğitim ve araştırma hastaneleri, özel dal hastaneleri, genel hastaneler vardır.

2.3. Verilerin Toplanması ve Analizi

02 Kasım 2011 tarihli ve 663 sayılı "Sağlık Bakanlığı Ve Bağlı Kuruluşlarının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu ve bu kuruma bağlı il kamu hastane birliği genel sekreterlikleri oluşturulmuştur. Kurumun kuruluş ve il kamu hastane birlik genel sekreterliklerinin geçiş süreci 2012 yılında gerçekleştirilmiş, 2013 yılında Sağlık Bakanlığına bağlı bütün hastaneler birlik hastanesi konumuna gelmiştir (www.tkhk.saglik.gov.tr). Araştırma verisi 2008-2015 yılları arası yılsonu kesin bilanço ve gelir tablolarından elde edilmiştir. Türkiye Kamu Hastaneler Kurumu'ndan ilgili finansal tablolar resmi yazıyla temin edilmiştir. Araştırma verisi Kurum yetkilileri tarafından Sağlık Bakanlığı web uygulamaları arasında bulunan Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) Modülü üzerinden çekilmiş ve kullanılmasına izin verilmiştir.

829 hastanenin 2008-2015 yılları yılsonu kesin bilanço ve gelir tablosu, kümülatif (yığınsal) olarak bir bilanço ve gelir tablosu üzerinde toplanmıştır. Matematiksel formüllerden yararlanarak Microsoft Excel üzerinde oran, dikey ve trend analizler yapılmış, bulgular tablo ve grafikler eşliğinde açıklanmıştır.

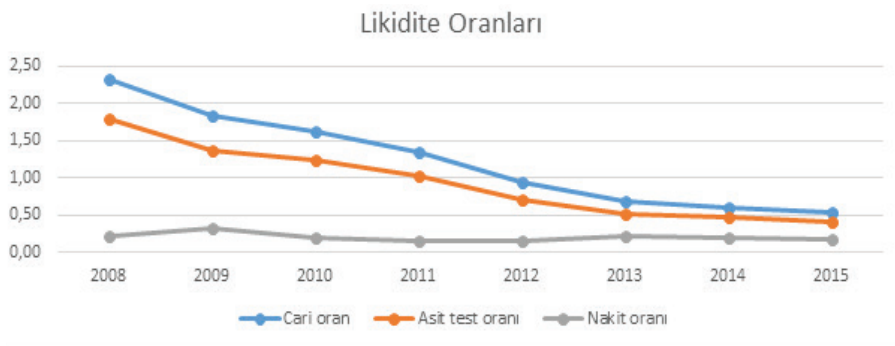
3. BULGULAR

3.1. Oran Analizi

Oran analizi kapsamında, 2008-2015 yılları bilanço ve gelir tablolarına ilişkin kalemler üzerinde likidite, faaliyet, finansal yapı ve karlılık oranları hesaplanmıştır.

3.1.1. Likidite Oranları

Likidite oranları olarak cari oran, asit test oranı ve nakit oran değerleri hesaplanmıştır. İşletmenin kısa vadeli borçlarını ödeme gücünü gösteren cari oran değerleri incelendiğinde, 2008 yılından 2015 yılına kadar sürekli bir azalış eğilimi görülmektedir. 2008 yılında 2,33 olan cari oran değerinin genel kabul gören 2 değerinin üzerinde olduğu, ancak 2015 yılına gelindiğinde bu oranın 0,54 gibi çok düşük bir değere indiği görülmektedir. Aynı şekilde stoklar olmaksızın işletmelerin ödeme gücünü ortaya koyan asit test oranında da ilgili yıllar arasında genel bir düşüş eğiliminin olduğu görülmektedir. 2008 yılında 1,78 olan asit test oranının 2015 yılında 0,40'a gerilediği tespit edilmiştir. Bir diğer likidite oranı olan nakit (hazır değerler) oranı, diğer likidite oranlarından farklı olarak 2008-2015 yılları arasında fazla değişkenlik göstermemiştir. Nakit oranı 0,20 değerinden 0,17 değerine düşmüştür. Daha öncede ifade edildiği üzere Sağlık Bakanlığı hastaneleri 2013 yılında kamu hastane birliklerine bağlanmıştır. Grafik 1 incelendiğinde, cari oran ve asit test oranının 2013 yılına kadar yüksek düzeyde düşme eğilimi göstermesine karşın, 2013 yılından sonra oranların biraz daha dengelendiği görülmektedir. Diğer taraftan nakit oranında önemli düşüş eğilimine rastlanılmamıştır.



Grafik 1. Likidite Oran Analizi Sonuçları

Cari oran kısa vadeli borçların yakın gelecekte paraya çevrilmesi beklenen varlıklar ile ne ölçüde karşılanabileceğini veya ödenebileceğini göstermektedir (Gider, 2011: 90; Avcı ve Songül, 2015: 16). Cari oran, borçlarımızı bir yıldan daha kısa sürede ödememize imkân verecek ne kadar miktarda bir varlığımız olduğunun bir ölçüsüdür (Gapenski, 2005: 534). Hastane endüstrisinde bu oranın 2 civarında olmasının beklenmektedir (Cleverly, 1995; Gapenski, 2005: 534). Ancak en azından cari oranın 1'in üzerinde olması durumunda borçların sorunsuzca karşılanabildiği bilgisine de literatürde yer verilmektedir (Kramer ve Johnson, 2009: 228). Bu bağlamda 2008 yılında 2,33 olan cari oran değerinin genel kabul gören 2 değerinin üzerinde olduğu ancak 2015 yılına gelindiğinde bu oranın 0,54 gibi çok düşük bir değere indiği bulunmuştur (bkz. Grafik 1). Cari oranın düşük olması hastanelerde dönen varlıkların yükseltilmesi gerektiğini göstermektedir. Kamu hastanelerinin dönen varlıkların düşük seviyelerde olması, Türkiye'de kamu hastanelerinin menkul kıymetlere yatırım yapma yetkisi bulunmaması, ilk madde ve malzeme stoklarının malzeme özelliklerinden dolayı belirli seviyelerde olması, Sağlık Bakanlığı hastaneleri arasındaki stokların elektronik olarak izlenerek hastanelerin birbiri ile stok alış veriş yapması, yarı mamül ve mamüller stok kalamelerinin olmaması gibi nedenlerden kaynaklanabilmektedir.

3.1.2. Finansal Yapı Oranları: İlgili sağlık kuruluşlarının finansal yapısına ilişkin durumu ortaya koyabilmek için finansal kaldıraç oranı, yabancı kaynakların öz kaynaklara oranı, duran varlıkların öz kaynaklara ve sürekli sermayeye oranı hesaplanmıştır. Bu oranların değerlendirilmesinde, 2008-2015 yılları kümülatif bilançolarda uzun vadeli yabancı kaynakların 2008 ve 2009 yıllarında toplam pasif (kaynaklar) içerisinde oran olarak sıfıra yakın bir büyüklükte olduğu, diğer yıllarda ise uzun vadeli yabancı kaynaklardan hiç yararlanmadığı dikkate alınmalıdır.

a) Finansal Kaldıraç (Toplam Yabancı Kaynaklar) Oranı:

Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamının pasif ya da aktif toplamına bölünmesi ile elde edilen bu orana ilişkin analiz sonuçları incelendiğinde, yıllar itibarıyla sürekli bir artış yaşandığı görülmektedir. 2008 ve 2011 yılları arasında finansal kaldıraç oranı literatürde normal değer olarak kabul edilen %50'nin altı ve civarındadır. Ancak 2012 yılında bu oranda keskin bir yükseliş yaşanmış ve 2015 yılına kadar da devam etmiştir. Bu orandaki yükseliş genel olarak kamu hastanelerinin borçlarının arttığını ve bu borçların geri ödenmesinde güçlüklerle karşılaşılabilceğini ifade etmektedir. 2013, 2014 ve 2015 yıllarında 1'in

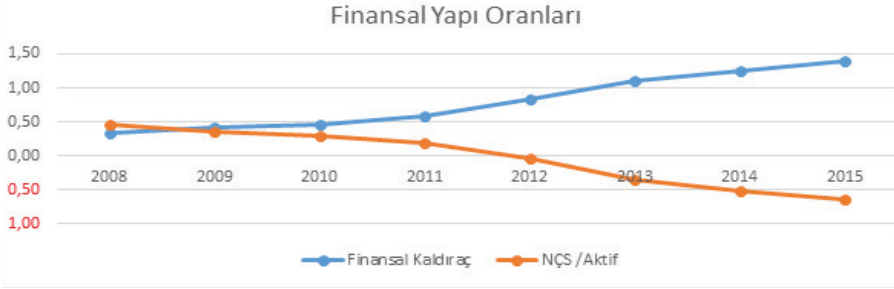
üzerinde çıkan bu oran, kamu hastane birliklerine geçişle birlikte bu hastanelere ilişkin toplam yabancı kaynak tutarının toplam varlık/kaynak tutarından daha yüksek olduğunu göstermektedir.

b) Toplam Yabancı Kaynakların Öz Kaynaklara Oranı:

Yabancı kaynaklar ile öz kaynak arasındaki ilişkiyi gösteren bu oran, işletmenin nasıl finanse edildiğini ortaya koymaktadır. Bu oranın sağlık sektörü için genellikle 1 olması istenir (Ağırbaş, 2013:179). Çünkü bu durum işletmenin tüm borçlarını sahip olduğu öz kaynaklarla ödeyebileceğini gösterir. Hesaplanmış olan oranlara bakıldığında, 2008 yılında kamu hastane birlikleri hastanelerinin genel olarak sahip oldukları öz kaynaklarla toplam borçlarını iki kere ödeyebildiği görülürken, 2015 yılına gelindiğinde bu oran öz kaynakların negatif değerlere düşmesi ile -3,5 olmuştur.

c) Net Çalışma Sermayesinin Toplam Aktife Oranı: Net çalışma sermayesi kısa vadeli borçlar ödendikten sonra dönen varlıkların geriye kalan kısmını ifade etmektedir. Toplam aktif içerisinde net çalışma sermayesi oranının yüksek olması işletmenin likidite gücünü göstermektedir. Bu oran arttıkça işletmenin günlük faaliyetlerini yerine getirebilmesi gücü de artacaktır. Kamu hastane birlikleri hastanelerinin konsolide bilançoları aracılığıyla hesaplanan net çalışma sermayesinin aktiflere oranına bakıldığında, 2008 yılından 2015 yılının sonuna kadar bir azalış yaşandığı görülmektedir. 2008 yılında 0,45 olan bu oran sürekli azalmakla birlikte, 2011 yılı sonuna kadar pozitif değerler almıştır. Ancak 2012 ve 2015 yılları arasında bu oran kısa vadeli borçların dönen varlıklardan daha yüksek olmasından dolayı negatif değerler almıştır. Bu durum yıllar itibarıyla kamu hastanelerinin likiditesinin düştüğünün, artık günlük faaliyetlerini yürütebilmesi için gerekli varlıkları sağlamada zorlandığının bir göstergesi olabilir.

d) Öz Sermaye Çarpanı: Toplam aktifin öz sermayeye bölünmesi ile elde edilen bu oran, işletmeye ilişkin yabancı kaynak ve öz kaynak dağılımının anlaşılması ve riskin ölçülmesini sağlamaktadır. Öz sermaye çarpanının yüksek olması yüksek kaldıraç kullanıldığını göstermektedir. Yapılan analiz bu oranın 2008 yılında 1,51'den 2012 yılında önceki yıllara göre artış eğilimi ile birlikte 6,15'e yükseldiğini göstermiştir. 2013-2015 yılları arasında ise öz sermayenin negatif değerlerde olması nedeniyle oranın da negatif değerli sonuçlar verdiği görülmektedir. Kamu hastane birlikleri hastaneleri genel olarak 2008 yılında toplam varlıklarının 2/3'ünü öz kaynakları ile finanse ederken, bu oran 2012 yılında 1/6'ya gerilemiştir. (Bkz. Grafik 2).



Grafik 2. Finansal Yapı Oranları Analizi Sonuçları

3.1.3. Faaliyet Oranları

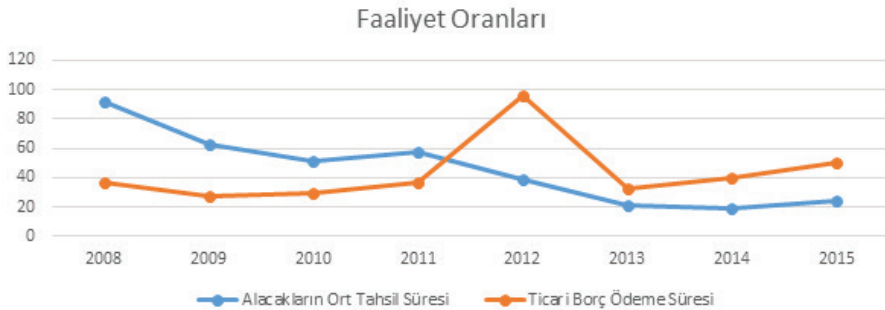
İşletmelerin faaliyet yapısına ilişkin bilgiler sunan analizleri 8 başlık altında incelemek mümkündür.

a) Ticari Alacak Devir Hızı ve Alacakların Ortalama Tahsil

Süresi: Alacakların yılda kaç kere nakde dönüştürülebildiğini gösteren alacak devir hızı, kredili satışların ortalama ticari alacaklara bölünmesi ile bulunmaktadır. Ancak kredili satışların belirlenemediği durumlarda net satışlarla da bu oran hesaplanabilmektedir. Bu nedenle yapılan hesaplamalarda net satışlar temel alınmıştır. 2008 ve 2015 yılları arasında hesaplanan ticari alacak devir hızları incelendiğinde, alacak devir hızında sürekli bir artış olduğu görülmektedir. 2008 yılında 3,9 olan bu oran, 2015 yılında 14,9'a yükselmiştir. Ticari alacak devir hızında yaşanan en yüksek artış ise kamu hastane birliklerinin tamamen oluşturulduğu 2013 yılında yaklaşık %100'lük bir oranda olmuştur. Ticari alacakların devir hızı işletmenin alacaklarını ortalama kaç günde tahsil edebildiğini de hesaplamak için kullanılmaktadır. Yapılan analiz neticesinde incelenen yıllar boyunca alacak devir hızının artmasına paralel olarak alacakların ortalama tahsil süresi 91 günden 24 güne gerilemiştir. Bu durum alacakların likiditesinin arttığının bir göstergesidir. Sağlık Bakanlığı hastanelerinin alacak devir hızının artmasında ve ortalama tahsil süresinin düşmesinde Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ile Sağlık Bakanlığı arasındaki küresel (global) bütçe uygulaması da önemli bir etken olmuş olabilir. Bu anlamda SGK ile Sağlık Bakanlığı arasında götürü bedel üzerinden sağlık hizmetleri alım sözleşmesi ve usul esasları her yıl yayımlanmaktadır.

b) Ticari Borçların Devir Hızı ve Ödenme Süresi: Bir dönemde borçların kaç defa ödendiğini gösteren borç devir hızı işletmenin kredili olarak yaptığı alışların borçlarına oranı ile bulunmaktadır. Genel olarak bu oranın

düşük olması işletmenin borçlarını uzun vadeye yaydığının ve likidite problemi yaşamayacağını bir göstergesi olabilir. Yapılan analiz neticesinde ticari borç devir hızının 2008 ve 2015 yılları arasında dalgalı bir seyir izlediği görülmektedir. En düşük oran 3,74 ile 2012 yılında görülürken, en yüksek oran 12,97 ile 2009 yılında görülmüştür. Ticari borçların ödeme süresi $360 / \text{ticari borç devir hızı}$ formülü ile hesaplanmıştır. Borç devir hızı düştükçe borçların ödeme süresi uzamaktadır. Analizi yapılan yıllar boyunca en yüksek borç ödeme süresi 96 gün, en düşük borç ödeme süresi ise 27 gün olarak gerçekleşmiştir (Grafik 3). Kamu hastane birlikleri hastanelerinin alacaklarını tahsil etme ve borçlarını ödeme süreleri birlikte değerlendirildiğinde 2012 yılına kadar hastanelerin alacaklarını tahsil sürelerinin borçlarını ödeme sürelerinden daha yüksek olduğu, 2012 ve sonrasında ise durumun tam tersine döndüğü görülmektedir. Bu duruma kamu hastaneleri birliklerine dönüşüm süreci etken olabilir. Kamu Hastaneleri Birlikleri Verimlilik Karne Değerlendirmesi Hakkında Yönerge incelendiğinde, hastane ortalama tahsil ve borç ödeme süresini azaltmak verimlilik karnesi göstergelerindendir (Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu, 2014).



Grafik 3. Faaliyet Oranları Analizi Sonuçları

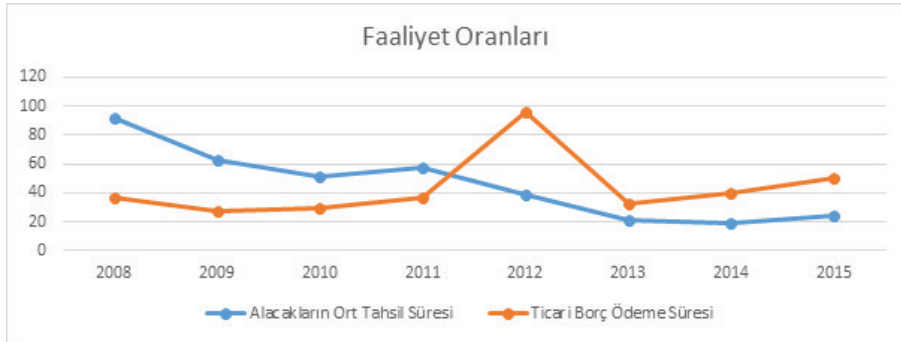
c) Hazır Değerlerin Devir Hızı: Net satışların hazır değerler toplamına bölünmesiyle elde edilen bu oran aynı zamanda nakit devir hızı olarak da adlandırılmaktadır ve bir hesap döneminde hazır değerlerin kaç katı net satış yapıldığını göstermektedir. Yapılan analiz neticesinde hesaplanan oranlar incelendiğinde hazır değerlerin devir hızında yıllar itibariyle dalgalı bir seyir görülmektedir. En düşük devir hızı 2009 yılında, en yüksek devir hızı ise 2012 yılında görülmüştür. Bu oran net satışlar arttıkça veya hazır değerler de azalma meydana geldikçe yükseliş göstermektedir. 2011 ve 2012 yıllarında hazır değerler toplamının diğer yıllara göre daha düşük olması ve net satışlardaki görece artış bu oranın diğer yıllara göre daha yüksek olmasına neden olmuştur.

d) Net Çalışma Sermayesi Devir Hızı: Net satışların ortalama net işletme sermayesine bölünmesi ile bulunan bu oran net çalışma sermayesi ile ne kadar satış yapıldığını göstermektedir. 2008'den 2011'e kadar pozitif olan bu oran 2012 ve sonrasında negatif değerler almıştır. Oran yükseldikçe net işletme sermayesinin daha etkin kullanıldığı söylenebilir. Bu durumda 2012 ve 2015 yılları arasında kamu hastane birlikleri hastanelerinin net işletme sermayelerini etkili bir şekilde kullanamadığı söylenebilir.

e) Dönen Varlıkların Devir Hızı: Net satışların dönen varlıklara bölünmesi ile bulunan bu oranın yükselmesi dönen varlıkların etkin kullanıldığına işaret ederken, bu oranın düşük olması ise dönen varlıkların etkin kullanılmadığını ifade etmektedir. Yapılan analiz neticesinde, dönen varlıkların 2014 yılında görece olarak daha verimli kullanıldığı, en düşük devir hızının ise 2008 yılında gerçekleştiği görülmektedir.

f) Duran Varlıkların Devir Hızı: Net satışların maddi duran varlıklara bölünmesi ile elde edilen bu oran duran varlıkların etkin kullanılıp kullanılmadığını göstermektedir. Duran varlıklar bir işletmenin kapasitesini, üretim gücünü ifade etmektedir. Bu nedenle duran varlık devir hızının yüksek olması kapasitenin de yüksek oranlarda kullanıldığını, düşük olması ise atıl kapasite ile hizmet verildiğini, duran varlıklardan yeterince gelir sağlanamadığını ortaya koyabilir. Yapılan hesaplamalar neticesinde duran varlık devir hızının 2008 yılından 2014 yılına kadar yükseliş içerisinde olduğu, 2015 yılında ise göreceli olarak küçük bir azalış yaşadığı görülmektedir. Bu oran 24,31 değeri ile en yüksek 2014 yılında gerçekleşmiştir. Bu durumda yıllar itibarıyla kamu hastane birliklerinin duran varlıklarını etkili kullanıldığını, 2015 yılında ise bu duruma göre azalış yaşandığını belirtmek mümkündür.

g) Aktif Devir Hızı: Net satışların aktif toplamına bölünmesi ile elde edilen bu oran aktiflerin etkin kullanılıp kullanılmadığının bir göstergesidir. İşletmenin sahip olduğu büyüklük ile ne kadarlık satış tutarına eriştiğini ifade eder. Aktif devir hızının yükseliş göstermesi diğer koşullar sabit düşünülüğünde karlılığın da yükseldiği anlamına gelir. Yapılan analize göre kamu hastane birliği hastanelerinin 2008 ve 2014 yılları arasında aktif devir hızının arttığı, 2015 yılında ise bu oranda görece olarak küçük bir düşüş yaşandığı görülmektedir. Bu oran karlılık oranları ile birlikte değerlendirildiğinde aktif devir hızı arttıkça kamu hastane birlikleri hastanelerin net zararında bir azalış olduğu görülmektedir (Grafik 4).



Grafik 4. Aktiflerin Devir Hızları

h) Öz Kaynak Devir Hızı: Net satışların öz kaynak toplamına bölünmesi ile elde edilen bu oran öz kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığının bir göstergesidir ve bu oranın yüksek olması işletmenin faaliyetlerini daha çok borçlanarak finanse ettiğini, düşük olması da daha çok öz sermaye ile finanse ettiğini göstermektedir. Yıllar itibariyle öz kaynak devir hızı incelendiğinde, 2008 yılında diğer yıllara göre daha güçlü bir öz kaynak finansmanı varken bu oranın diğer yıllarda azaldığı görülmüştür. 2013 yılı ve sonrasında öz sermayenin negatif değerler alması ile öz kaynak devir hızı da negatif sonuç vermiştir.

3.1.4. Karlılık Oranları

a) Brüt Satış Karlılığı: Net satışlardan satılan malın maliyeti düşürüldüğünde brüt satış karı elde edilir ve bu değer net satışlara oranlanması ile de brüt satış karlılığı hesaplanır. Sunulan mal ve hizmetlerin fiyatlandırılmasında karar vericilere yol gösteren bu oran, dolayısıyla hem satışların hem de satılan mal maliyetinin bir fonksiyondur. Yapılan analizler neticesinde 2008 ve 2011 yılları arasında brüt satış zararı ile karşılaşılırken 2012 yılında %48 gibi yüksek bir oranda brüt satış karlılığı elde edilmiştir. Bu oran sonraki yıllarda %15-16 seviyelerine gerilemiştir. 2012 yılının yüksek brüt satış karlılığı incelendiğinde gelir tablosunda satışların maliyetinin bir önceki yıla göre yaklaşık olarak yarı yarıya azaldığı ve bu durumun karlılığa yansıdığı söylenebilir.

b) Net Satış Karlılığı: Dönem net karının net satışlara bölünmesi ile elde edilen bu oran işletmenin nihai başarı göstergelerinden birisidir. Faaliyet giderleri, olağan ve olağan dışı giderlerin de düşülmesi sonucu elde edilen oranlar incelendiğinde analiz edilen yıllar itibariyle kamu hastane birlikleri hastanelerinin 2008 ve 2015 yılları arasında dönem net karı elde edemediği, dönemi net zararlar kapadığı görülmektedir. Ancak 2012 yılına kadar yaklaşık %100

oranlarında yaşanan zararlar 2013 ve sonrasında %10'un altında seyretmiştir. Yüksek oranlarda net zararın olduğu yıllar incelendiğinde bu durumun faaliyet giderlerinin yüksek oluşundan kaynaklandığı görülmektedir.

c) Öz Kaynak Karlılığı: Dönem net karının öz kaynaklara bölünmesi ile elde edilen bu oran öz kaynak performansının bir göstergesidir. Oranın yüksek olması işletmenin öz kaynaklarını karlı yatırımlara dönüştürebildiğini ifade etmektedir. Yapılan analiz sonuçları incelendiğinde 2008 ve 2015 yılları arasında tüm oranların negatif olduğu, bu durumun dönem net zararından ve 2013-2015 yılları arasında negatif değerler alan öz kaynaklardan ileri geldiği söylenebilir.

3.2. Eğilim Yüzdesi Analizi

Eğilim yüzdesi yönteminde, birbirini izleyen yıllara ait mali tablo (bilanço ve gelir tablosu) kalemleri, 2008 yılı temel yıl alınarak mali tablo kalemlerinin gösterdiği artış veya azalışlar ortaya konulmuştur.

Tablo 1. Kamu Hastaneler Birliği Bilanço Eğilim Yüzdesi Analizi (2008-2015 yılları Arası)

Bilanço Kalemleri	Yıllar							
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1 Dönen Varlıklar	100	81,84	74,57	81,43	78,76	57,62	62,89	82,25
10 Hazır Değerler	100	169,45	87,36	57,79	57,96	120,23	156,91	236,86
11 Menkul Kıymetler	100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
12 Ticari Alacaklar	100	69,13	71,67	79,48	69,93	37,30	41,92	53,39
13 Diğer Alacaklar	100	172,35	270,85	566,24	924,69	867,23	1080,90	905,92
15 Stoklar	100	88,51	73,77	81,38	81,92	65,23	59,39	85,95
18 Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları	100	158,35	286,21	476,83	1028,42	1267,83	1244,58	1398,35
19 Diğer Dönen Varlıklar	100	92,72	33,99	18,92	21,30	4,17	0,55	0,79
2 Duran Varlıklar	100	94,55	93,84	93,60	79,89	70,94	85,51	103,36
22 Ticari Alacaklar	100	137,82	194,39	271,85	532,58	254,12	331,92	254,38
220 Alıcılar Hesabı	100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
23 Diğer Alacaklar	100	102,11	100,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
25 Maddi Duran Varlıklar	100	93,53	92,92	91,83	75,95	66,85	86,22	104,68
26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	100	105,04	111,33	124,67	144,45	153,68	11,16	16,65
28 Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları	100	122,92	472,24	0,00	652,86	0,00	0,00	0,61
29 Diğer Duran Varlıklar	100	647,76	108,34	673,14	1051,91	1086,51	1777,17	1690,91
Aktif Varlıklar Toplamı	100	84,46	78,55	83,94	79,00	60,37	67,56	86,60
3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	100	104,32	107,50	142,27	194,67	195,49	247,85	355,39
30 Mali Borçlar	100	146,26	0,00	0,00	598,38	1242,26	1828,77	2292,74
32 Ticari Borçlar	100	92,49	102,72	147,25	206,97	130,50	180,25	239,72
320 Satıcılar Hesabı	100	91,86	101,77	146,50	206,93	128,11	178,37	238,10
33 Diğer Borçlar	100	111,66	107,82	116,35	262,40	222,27	396,41	941,82
34 Alınan Avanslar	100	281,43	116,47	136,79	1427,40	5452,65	6329,21	13262,78
36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler	100	120,15	125,29	147,02	131,60	151,70	169,65	88,27
4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	100	340,73	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
40 Mali Borçlar	100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
42 Ticari Borçlar	100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
43 Diğer Borçlar	100	12,30	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5 Öz Kaynaklar	100	74,24	63,64	53,91	19,43	-9,20	-25,27	-51,81
59 Dönem Net Karı/Zararı	100	1004,13	512,23	540,20	1254,28	879,01	488,58	811,58
Pasif Kaynaklar Toplamı	100	84,46	78,55	83,94	78,99	60,37	67,56	86,59

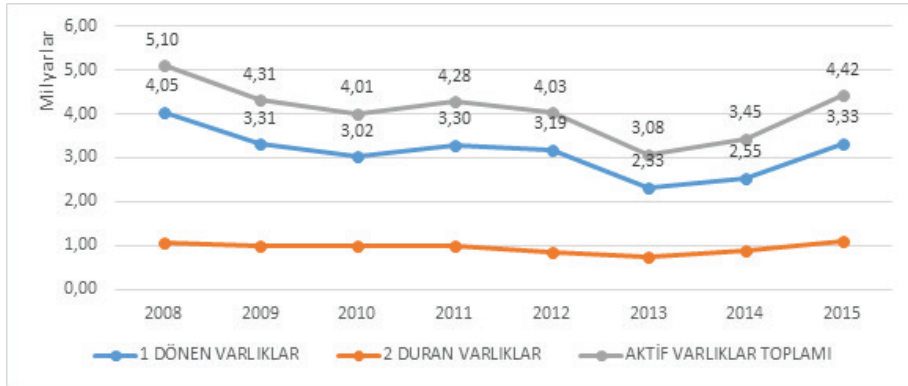
Tablo 1’de KHB’ye ait gelir tablosu sunulmuştur. 2008 yılından 2015 yılına kadar tüm yıllarda net satışlarda bir artışın olduğu görülmektedir. Buna göre 2008 yılında 10776005224,65 TL olan net satış tutarı 2009 yılında %14,79, 2011 yılında %47,76 ve 2015 yılında %112,16’lık bir artış göstermiştir. Diğer taraftan 2008 yılından 2011 yılına kadar dönem net zararında bir artışın olduğu, 2011 yılından 2015 yılına kadar ise dönem net zararlarında ciddi bir azalmanın olduğu görülmüştür. 2008 yılına göre 2011 yılında zararlarında %55,69 bir artış, 2015 yılında ise %90,81’lik bir azalma görülmüştür.

Tablo 2. Kamu Hastaneler Birliği Gelir Tablosu Eğilim Yüzdesi (2008-2015 yılları Arası)

Gelir Tablosu Kalemleri	Yıllar							
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Brüt Satışlar	100	114,33	125,56	146,25	161,60	180,48	201,55	210,77
Satış İndirimleri (-)	100	84,14	52,32	48,49	61,50	60,52	106,05	120,86
Net Satışlar	100	114,79	126,69	147,76	163,14	182,33	203,03	212,16
Satışların Maliyeti (-)	100	120,82	126,79	144,67	79,93	142,61	159,41	169,35
Brüt Satış Karı veya Zararı	100	207,90	128,29	100,03	-1122,40	-431,34	-470,83	-449,22
Faaliyet Giderleri (-)	100	112,90	137,34	161,55	96,68	38,00	41,48	42,25
Faaliyet Karı veya Zararı	100	120,67	136,60	156,52	-3,01	-0,38	-0,41	2,06
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar	100	60,85	95,68	218,32	428,53	611,44	817,95	1053,83
Diğer Faaliyetlerden Olan Gider Ve Zararlar (-)	100	187,16	135,75	180,66	209,64	178,34	87,78	84,60
Olağan Kar veya Zarar	100	126,88	136,61	158,60	15,58	14,73	5,97	7,45
Olağan Dışı Gelir ve Karlar	100	129,76	211,50	487,14	233,35	500,33	227,51	150,67
Olağan Dışı Gider ve Zararlar (-)	100	147,86	124,09	239,72	75,34	88,99	138,74	217,64
Dönem Net Karı/Zararı	100	127,21	135,41	155,69	13,75	9,64	5,36	9,19
Dönem Karı veya Zararı	100	127,21	135,41	155,69	13,75	9,64	5,36	9,19
Dön. Karı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş. (-)	100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dönem Net Karı veya Zararı	100	127,21	135,41	155,69	13,75	9,64	5,36	9,19

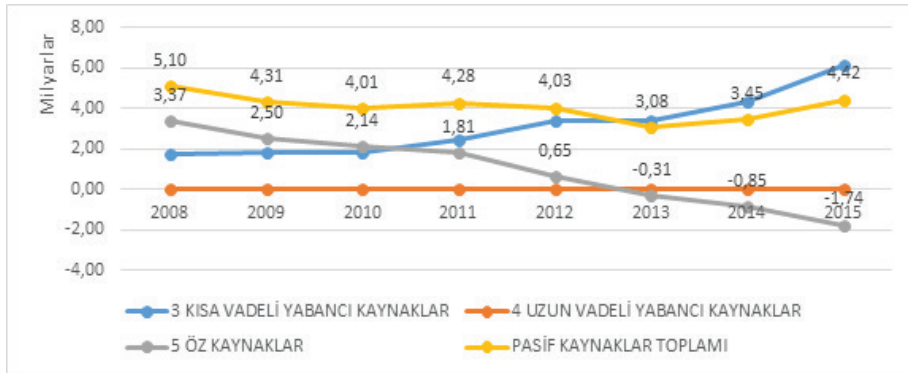
Tablo 2’de 2008-2015 yılları arası kamu hastaneler birliği eğilim yüzdelere yer verilmiştir. Aşağıda, bilanço ve gelir tabloları üzerinde yapılan trend analizinin temel bulgularına yer verilmiştir.

a) Aktiflerin Eğilimi: Bilanço kalemlerinden varlık kalemleri ele alındığında, 2008 yılına göre dönem varlıklarda genel bir azalmanın olduğu görülmektedir. Bu düşüşte açıkça “12 Ticari Alacaklar” kaleminin düşmesinin önemli bir etkisi vardır. Kamu hastaneler birliği hastanelerinin en büyük ticari alacaklarını Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yapılan ödemeler oluşturmaktadır. 2008 yılından 2015 yılına kadar alacakların ortalama tahsil süresinin açıkça genel bir düşüş göstermesi ve bunun da dönen varlık kalemlerinin önemli bir kısmını oluşturması, dönen varlıklardaki düşüşün en önemli nedenidir. Bir diğer temel bilanço kalemlerinden duran varlık kalemleri ele alındığında ise, 2008 yılından 2014 yılına kadar duran varlıklar kalemlerinde genel bir düşüş, 2015 yılında ise 2008 yılına göre %3,36’lık bir artış olduğu tespit edilmiştir (Grafik 5).



Grafik 5. Aktiflerin Eğilimi

b) Pasiflerin Eğilimi: 2008-2015 yılları arasında kaynak hesaplarından öz kaynaklarda genel bir azalma, buna karşın kısa vadeli yabancı kaynaklarda ise genel bir artış söz konusudur. Öz kaynaklardaki düşüşte, işletmenin net zararlarındaki artış etkili olmuştur.

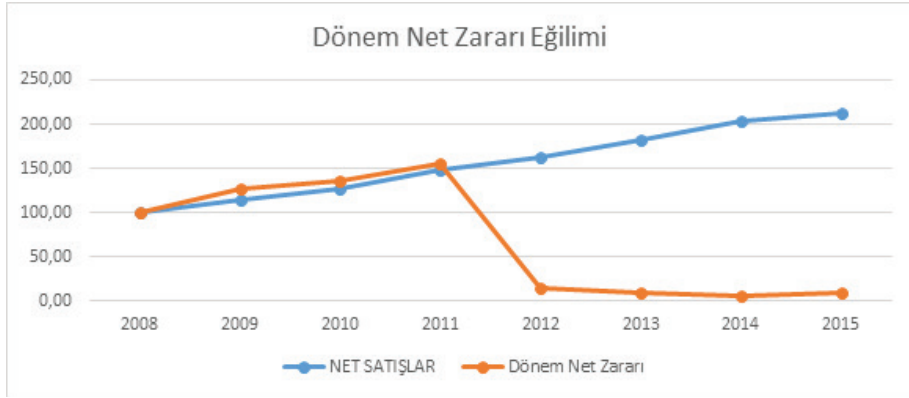


Grafik 6. Pasiflerin Eğilimi

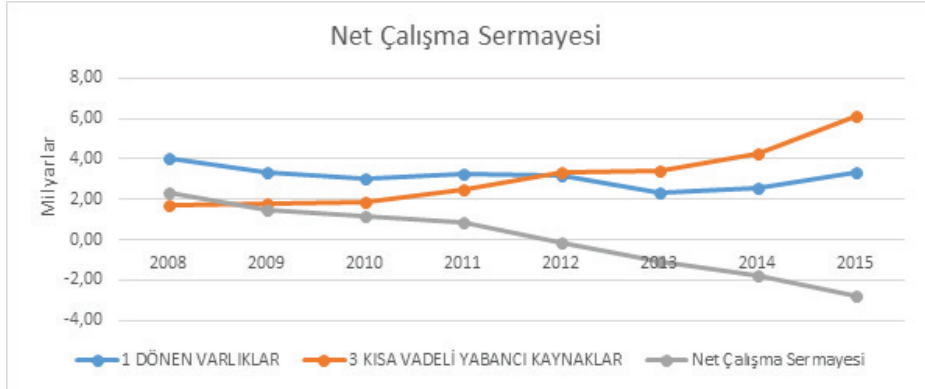
c) Dönem Net Zararı Eğilimi: Grafik 7’de görüleceği üzere 2008 yılından 2011 yılına kadar net satış ve dönem net zararı eğiliminde bir artış gözlenmiştir. Kamu hastaneler birliğine geçilen 2011 yılından sonra artan satış hacmine karşın, dönem net zararlarında 2008 yılına göre ciddi bir azalmanın olduğu görülmektedir. 2008 yılında -10058026181,08 TL olan dönem net zararı, %55,69’luk bir artış göstererek, 2011 yılında -15659221158,27 TL’ye ulaşmıştır. Kamu hastaneler birliğine geçildikten sonra ise net zararlar da ciddi bir azalma sağlanmıştır. 2008 yılına göre dönem net zararlarında, 2012 yılında %86,25’lik; 2013 yılında %90,36’lık; 2014 yılında %95,64’lük ve 2015 yılında 90,81’lik bir

azalma söz konusudur. 2008-2015 yılları arasında net satışlarda genel bir artış görülmüştür. 2008 yılında 10776005224,65 TL olan net satış hacmi 2011 yılında 15922525312,2 TL'ye ulaşarak %47,76'lık, 2015 yılında ise 22862706339,74 TL'ye ulaşarak %103,03'lük bir artış meydana gelmiştir (Grafik 8).

Dönem net zararı 2011 yılından 2012 yılına geçiş döneminde önemli ölçüde azalmıştır. Bu azalışta Kamu Hastane Birliklerine geçilme sürecinden önceki borçların karşılanabilmesi için SGK'nın hastanelere tahakkuk edilen tutarın %3'ü kadar ek fon göndermesi belirleyici olabilir.



Grafik 7. Dönem Net Zararı Eğilimi

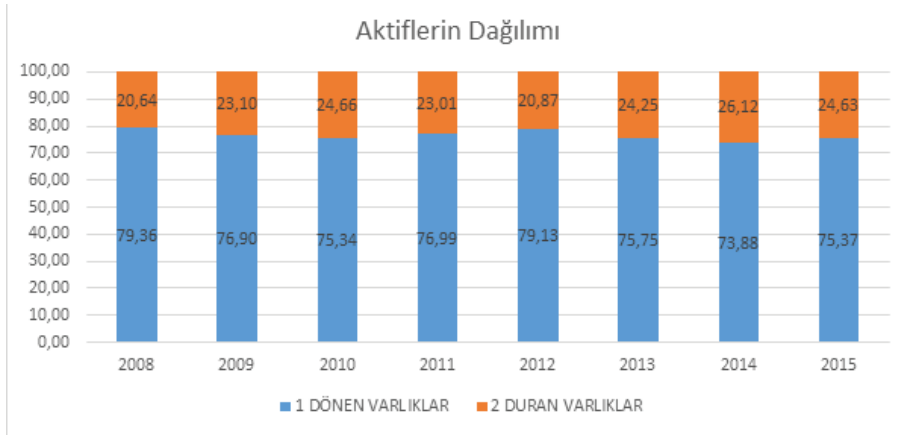


Grafik 8. Net Çalışma Sermayesi Eğilimi

3.3. Dikey Yüzde Analizi

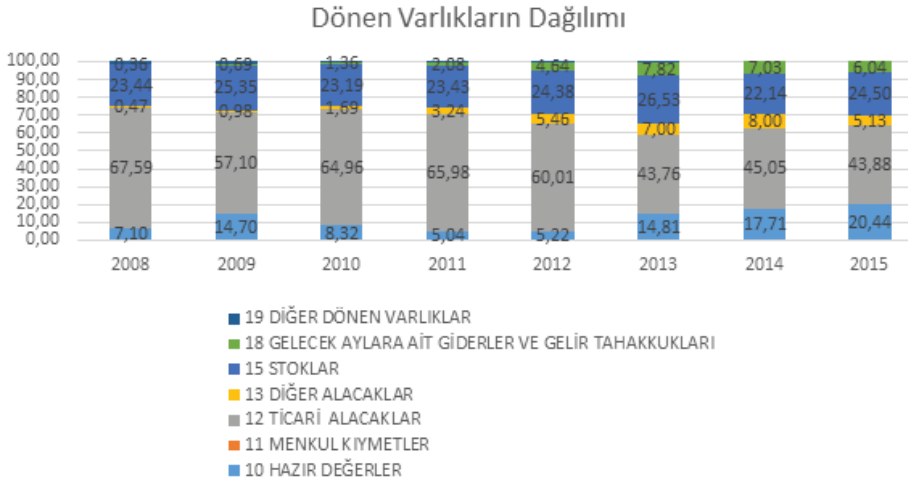
Dikey yüzde analizinde öncelikle aktiflerin içerisinde dönen ve duran varlıkların yıllar itibariyle göstermiş olduğu dağılımın seyrine ve daha sonra da pasiflerin içerisinde kısa vadeli yabancı kaynakların, uzun vadeli yabancı

kaynakların ve öz kaynakların yıllar itibariyle göstermiş olduğu dağılımın seyrine bakılmıştır. Bu bağlamda gelir tablosunun dikey yüzde analizinde net satışlara o yıl için 100 değeri verilerek gelir tablosunun diğer kalemlerinin net satışlara kıyasla hangi değerleri aldığı bulunmuştur. Bulunan bu değerlerin de yıllar itibariyle seyri izlenmiştir.



Grafik 9. Aktiflerin Dikey Analizi

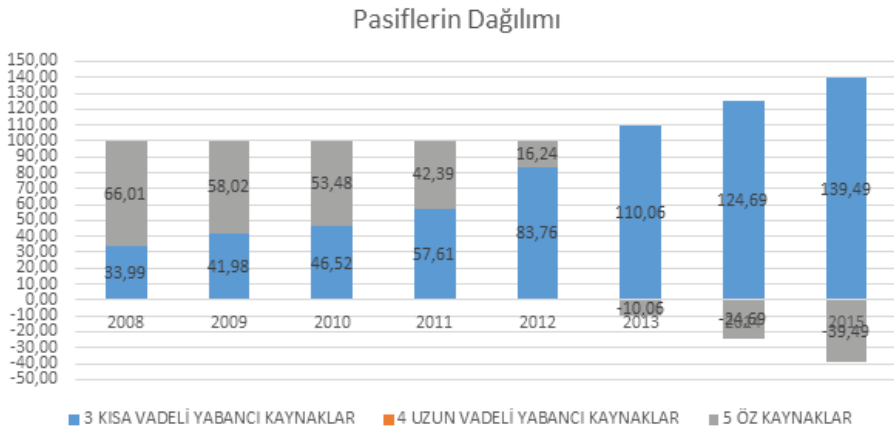
Dönen ve duran varlıkların aktif içerisinde hangi oranlarda dağıldığına bakıldığında, yıllar itibariyle oranların dağılımı bir birine yakın bir seyir izlese de dönen varlıkların aktif içerisinde sahip olduğu en yüksek oran % 79,3 ile 2008 yılında olmuştur ve bu oranı 2012 yılında gerçekleşen %79,1'lik oran izlemiştir (Grafik 9). Dönen varlıkların aktif içerisinde en düşük orana sahip olduğu yıl ise 73,8 ile 2014 yılı olmuştur. Yapılan analiz neticesinde görülmektedir ki; kamu hastane birlikleri hastanelerinin aktiflerinin yaklaşık olarak dörtte üçünü dönen varlıkları oluşturmaktadır. Üretim işletmelerinde genel olarak duran varlıkların oranının daha yüksek olması beklenirken ticaret işletmelerinde dönen varlıkların oranının daha yüksek olması beklenmektedir. Bu durumda sağlık hizmeti sunan kamu hastane birlikleri hastanelerinin aktif yapısının ticari işletmelerle benzerlik gösterdiği söylenebilir.



Grafik 10. Dönen Varlıkların Dikey Analizi

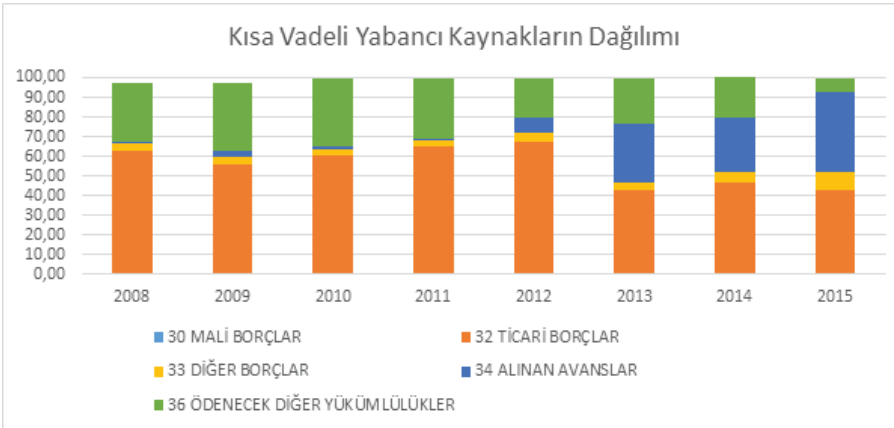
Dönen varlıkların kendi içerisindeki dağılımı incelenirken sahip olduğu büyüklük açısından 5 temel kalem ön plana çıkmaktadır. Analizi yapılan 2008-2015 yılları aralığında dönen varlıklar içerisinde en yüksek paya sırasıyla ticari alacaklar, stoklar, hazır değerler, diğer alacaklar ve gelecek aylara ait gider ve gelir tahakkukları sahip olmaktadır. Dönen varlıkların yarıdan fazlasının hazır değer ve ticari alacaklardan oluşması işletmenin likiditesi açısından önem arz etmektedir. Hesaplanan değerler incelendiğinde 2013 ve 2015 yıllarında ticari alacakların diğer yıllara göre yüzde olarak daha düşük olduğu ve bu durumun alacakların tahsili yoluyla hazır değerlerde yaşanan artışa yansıdığı söylenebilir. Stokların ise yıllar itibarıyla çok fazla değişkenlik göstermediği, yaklaşık olarak dönen varlıkların dörtte birlik kısmını oluşturduğu ifade edilebilir (Grafik 10).

Pasiflerin dikey yüzde yöntemi ile analizinde öncelikle kısa vadeli yabancı kaynakların, uzun vadeli yabancı kaynakların ve öz kaynakların toplam pasif içerisindeki dağılımına ve bu dağılımın incelenen yıllar boyunca seyrine bakılmıştır. Daha sonra ise kısa vadeli yabancı kaynaklar içerisinde bilanço kalemlerinin ara toplama göre nasıl dağıldığına bakılmıştır. Kamu hastane birlikleri hastanelerinde incelenen yıllarda uzun vadeli yabancı kaynakların bazı yıllarda hiç olmaması bazı yıllarda ise toplam pasif içerisinde çok düşük oranlarda yer almasından ötürü ara toplama göre kendi içerisinde nasıl bir dağılım gösterdiğine bakılmamıştır.



Grafik 11. Pasiflerin Dikey Analizi

Yıllar itibariyle pasiflerin kendi içerisinde dağılımı incelendiğinde kısa vadeli yabancı kaynakların ve öz kaynakların dağılımı farklılık göstermektedir. İncelenen yıllar boyunca kısa vadeli yabancı kaynakların pasif içerisindeki payı sürekli olarak artmış ve öz kaynaklar da ise sürekli bir azalış görülmüştür. Dönem net zararı yıllar boyunca oran olarak azalış göstermesine rağmen, tutar olarak artmasından ötürü 2013 yılından itibaren öz kaynaklar negatif değerler almıştır. Grafik 11’de görüleceği üzere kısa vadeli yabancı kaynaklar 2013 yılından itibaren toplam pasif büyüklüğünü aşmıştır.



Grafik 12. Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Dikey Analizi

Kısa vadeli yabancı kaynakların kendi içerisinde dağılımı incelendiğinde, genel olarak en yüksek paya ticari borçların sahip olduğu görülmektedir. 2008

yılından 2015 yılına kadar pasifler içerisinde ödenecek diğer yükümlülüklerin payı azalırken, alınan avansların payı artış göstermiştir (Grafik 12). Ticari borçların oranının azalıyor olması alacakların ortalama tahsil süresinin kısalması ile birlikte değerlendirildiğinde, kamu hastane birlikleri hastanelerinin genel olarak alacaklarını tahsil etmeye başladığını, ticari borçlarını ödediğini ancak bu süreçte mali borçların artış göstererek kısa vadeli yabancı kaynakların toplamda artmasına sebep olduğunu ifade etmek mümkündür.

4. TARTIŞMA

Bu kısımda araştırma konusu ile ilgili Türkiye’de yapılmış bazı çalışmaların temel sonuçları üzerinde durulacaktır. Türkiye’de sağlık sektöründe finansal tablolar analizini konu alan araştırmalarda genellikle bir veya birkaç hastaneyi kapsayan çalışmalar yapılmıştır. Bu nedenle bu çalışma Sağlık Bakanlığının kamu hastane birlikleri hastanelerini kapsamaktadır. Orak (2015) Ankara’da Sağlık Bakanlığına bağlı 20 hastanenin 2008-2013 dönemi 6 yıllık finansal tablo analizlerini yapmıştır. Orak (2015) tarafından yapılan çalışmada, hastanelerin likit varlıklarında azalış ve kısa vadeli yabancı kaynaklarında artış tespit edilmiştir. Bununla birlikte aynı çalışmada stoklara fazla yatırım yapıldığı ve hastanelerin zarar ettiğini ortaya konulmuştur (Orak, 20015: iv). Ayanoğlu ve diğerleri (2010: 40) hastanelerin giderleri ve gelirleri üzerine veri zarflama analizi yaparak ölçmeye çalışmıştır. Çalışma kapsamındaki 16 hastanenin toplam %13,43’ünün atıl harcama yaptığı ve yine hastanelerin kârlılık/zararlılık değerlerine bakıldığında gelir-gider dengesinde başabaş noktasına ulaşmak için %10,43 oranında giderlerini azaltmaları gerektiği bulunmuştur. Alparslan ve diğerleri (2015) Sağlık Bakanlığına bağlı 118 hastane üzerinde oran analizi ve net çalışma sermayesi analizi yapmıştır. Araştırmada hastanelerin genel finansal durumunu belirlemek için oran analizi yöntemi kullanılmıştır. İşletme sermayesi ve finansal performans arasındaki ilişkiyi tespit etmek için ki kare bağımsızlık testi yapılmıştır. Araştırmaları kapsamında yer alan hastanelerin %29,15’nin net işletme sermayesinin negatif, %70,85’inin net çalışma sermayesi pozitif olduğu bulunmuştur. Alparslan ve diğerleri (2015), cari oranın düşüş eğilimi göstererek 2012’de oranının 1,03 olması ve bu düşüş eğilimi, likidite sıkıntısı açısından bir uyarı olarak kabul edilmesine vurgu yapmıştır. Türkiye’de finansal performansa etki eden faktörleri inceleyen Özgülbaş ve diğerleri (2008), 1994-

2005 döneminde 797 özel hastanenin finansal analizini yapmıştır. Özgülbaş ve diğerleri (2008: 120-121) hastanelerin yaklaşık yarısının düşük finansal performans seviyelerine sahip oldukları, likidite sıkıntısı yaşamadıkları ve kısa süreli finansal yükümlülüklerini yerine getirebildikleri sonucuna ulaşmışlardır.

2014 sağlık istatistikleri yıllık verilerine göre 2008 yılında 52.320 milyon TL olan cari sağlık harcaması 2013 yılına kadar sürekli bir artış göstererek 79.702 milyon TL'ye ulaşmıştır. Türkiye'deki cari sağlık harcamaları ile kamu hastane birliklerinin konsolide net satışları karşılaştırmalı incelendiğinde, yıllar itibari ile benzer bir eğilim gösterdiği görülmektedir. Cari sağlık harcamalarındaki 2008-2013 yılları arası değişim % 52 artış şeklindeyken, net satışlar aynı yönlü %82'lik bir artış göstermiştir. Diğer taraftan 2014 yılı sağlık istatistiklerinde yer alan yatırım harcamaları ile kamu hastane birlikleri konsolide bilançolarındaki duran varlıkların eğilimi karşılaştırmalı olarak incelendiğinde her iki göstergenin de yıllar içerisinde benzer eğilim gösterdiği tespit edilmiştir. Hem yatırım harcamaları hem de duran varlıklar 2008-2010 yılları arasında azalış, 2011-2013 yılları arasında da artış göstermiştir (Sağlık Bakanlığı, 2015).

SONUÇ

Bu çalışma Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu öncesi ve sonrası 2008-2015 dönemleri Sağlık Bakanlığı hastanelerinin konsolide bilanço ve gelir tablosu temel alınarak yapılmış ilk araştırmalardan birisidir. Çalışma, Sağlık Bakanlığı hastanelerinin finansal tablo analizlerini bütüncül açıdan incelendiğinden önem arz edebilir. Gelecekte Sağlık Bakanlığı, üniversite ve özel hastanelerin bütüncül olarak finansal tablo analizleri yapılabilir. Elde edilen sonuçlara göre hastaneler mülkiyet, hastane tipleri, bölgesel bazda analiz edilerek hastanelerin finansal yönetimi ve performans ölçümü noktasında önemli bilgiler elde edilebilir.

Bu çalışmada sadece Kamu Hastane Birliklerine bağlı hastanelere ilişkin finansal analizler yapılmış ve bu sayede kamu hastane sektörü için referans kabul edilebilecek değerler ortaya koyulmuştur. Türkiye'de ayrıca üniversiteler ve özel sektöre bağlı hastanelerin başta oran analizi olmak üzere finansal tablo analizleri ve finansal performans ölçümlerinin düzenli olarak yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda yapılacak çalışmalar ile Türkiye hastane sektörü için finansal tablo analizlerinde kullanılabilecek referans değerlerin elde edilmesi sağlanabilecektir. Ayrıca sağlık sektörü geneli için yapılacak kapsamlı araştırmalar ile Türkiye'de kalkınma planlarının oluşturulmasında önemli bilgiler elde edilebilecektir.

Türkiye’de araştırma sonuçlarımızı destekleyen birçok çalışma il bazında ve hastane bazında yapılmış olmasına rağmen, son yıllarda Türkiye’nin tüm hastane sektörünü veya Sağlık Bakanlığı hastanelerinin tamamını temsil eden finansal tablo analizleri çalışmasına rastlanılmamıştır.

İncelenen dönem itibariyle kamu hastane birliklerine bağlı hastanelerin aktif büyüklüğünün yıllar itibariyle dalgalı bir seyir izlemesine rağmen 2008 yılından 2015 yılına gelindiğinde yaklaşık %20 küçüldüğü görülmektedir. Aktif kalemlerinin kendi içerisindeki dağılımı incelendiğinde ise yıllar itibariyle çok önemli değişikliklerin yaşanmadığı ancak sekiz yıllık sürenin sonunda dönen varlıkların aktif içerisindeki oranının yaklaşık % 20’lik bir artış sergilediği görülmüştür. Bilançoların pasif tarafı incelendiğinde ise araştırma kapsamındaki hastanelerin uzun vadeli yabancı kaynaklara sahip olmadığı ve kısa vadeli yabancı kaynaklarda yaşanan hızlı düşüş ile birlikte negatif değerlere düşen öz kaynak oranı dikkat çekmektedir. Kısa vadeli borçların içerisinde ise tüm yıllarda en yüksek paya ticari borçlar sahip olmasına rağmen 2015 yılına gelindiğinde, ticari borçların oranının azalış gösterdiği de dikkat çekmektedir.

Bu çalışmada yapılan analizler neticesinde tüm likidite oranlarının 2008 yılında referans kabul edilen değerlerin üzerinde olduğu, ancak yıllar itibariyle sürekli bir azalış göstererek 2015 yılı sonunda 2008 yılı değerlerinin yaklaşık dörtte birine kadar gerilediği görülmektedir. İncelenen hastanelerin faaliyet oranları analiz edildiğinde alacakların devir hızının bu süreçte yaklaşık üç kat artmasının alacakların tahsil süresini üç kat düşürdüğü görülmektedir. Ticari borçların devir hızı ve ödenme süreleri ise yıllar itibariyle dalgalı bir seyir izlemektedir.

Faaliyet giderlerinin yüksek oluşu nedeni ile incelenen yıllar itibariyle kamu hastane birlikleri hastanelerinin genel olarak tüm dönemleri zararla kapattığı ancak yapısal değişiklikler neticesinde dönem net zararında önemli iyileşmelerin yaşandığı görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Ağırbaş İ. (2013), Sağlık Kurumlarında Finansal Analiz ve Denetim, İsmail Ağırbaş (Ed.) Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim İçinde (s.168-195), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Akdoğan N. ve Tenker N. (2010), Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgüç Ö. (2011), Mali Tablolar Analizi, 14. Baskı, İstanbul: Arayış Basım ve Yayıncılık.
- Akgüç, Ö. (1998), Finansal Yönetim, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Alparslan, D., Gençtürk, M., Özgülbaş, N. (2015), Sağlık Bakanlığı Hastanelerinde İşletme Sermayesi ile Finansal Performans Göstergeleri Arasındaki İlişkinin Analizi, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 20(1): 317-338.
- Arat, M.E. (2005), Finansal Analiz Aracı Olarak Oranlar: İlkeler & Yorumlar, İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı.
- Avcı K., Çınaroğlu S. (2015), Sağlık Bakanlığı Hastaneleri'nin Örgütsel Ve Finansal Performans Göstergeleri Bakımından Kümelenmesi, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 33 (2), 1-23.
- Ayanoğlu Y., Atan M., Beylik U. (2010), Hastanelerde Veri Zarflama Analizi (VZA) Yöntemiyle Finansal Performans Ölçümü ve Değerlendirilmesi, Sağlıkta Performans ve Kalite Dergisi, 2: 40-62.
- Counte M., Glandon G., Hollowman K. and Kowalezyk J. (1988), "Using Ratios to Measure Hospital Financial Performance: Can the Process Be Simplified?" Health Services Management Research, 1(3), 172-180.
- Curtis P; Roapas TA. (2009), Health Care Finance, the Performance of Public Hospitals and Financial Statement Analysis, European Research Studies, Volume XII, Issue (4), 199-212.
- Finkler, S. A. ve Ward, D. M. (2006), Accounting Fundamentals for Health Care Management, Jones and Bartlett Publishers, USA.
- Gapenski, L.C. (2005), Healthcare Finance: An Introduction to Accounting and Financial Management, (3rd ed.), AUPHA.

- Gider, Ö. (2011), Ekonomik Kriz Dönemlerinin Özel Hastanelere Etkileri: Bir Özel Hastanenin Oran Analizleri Yöntemiyle Finansal Performansına Bakış, *Öneri*, 9(36), 87-103.
- Göçer, K. (2015), Mali Tablolar Analizi: Pendik Belediyesi Örneği, *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, 10(1): 139-161.
- Kramer B.K. ve Johnson C.W. (2009), *Financial Statements Demystified*, USA. McGraw Hill Companies, Inc.
- Orak, S. (2015), Ankara İli Sağlık Bakanlığı Hastanelerinin 2008-2013 Dönemi Finansal Performansının Oran Analizi ile İncelenmesi (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sağlık Kurumları Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara.
- Özgülbaş, N.; Koyuncugil, A.S., Duman, R. ve Hatiboğlu B. (2008), Özel Hastane Sektörünün Finansal Değerlendirmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 40, 120-131.
- Resmi Gazete (2011), Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 02 Kasım 2011 tarih ve 28103 mükerrer sayılı Resmi Gazete.
- Sağlık Bakanlığı (2015), Sağlık İstatistik Yıllığı 2014, Ankara: Sağlık Bakanlığı Sağlık Araştırmaları Genel Müdürlüğü Yayını.
- Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu (2014), Kamu Hastaneleri Birlikleri Verimlilik Karne Değerlendirmesi Hakkında Yönerge, 26.12.2014 tarihli ve 375 sayılı Makam Oluru ile yayımlanmıştır.
- www.tkhk.saglik.gov.tr. Erişim tarihi: 01.02.2016
- Zeller T., Stanko B., and Cleverley W. (1996), "A Revised Classification Pattern of Hospital Financial Ratios," Vol. 15, 161-182.

SAYIŞTAYIN BELEDİYELER ÜZERİNDEKİ PERFORMANS DENETİMLERİNDE ULAŞTIĞI BULGULARIN ANALİZİ*

THE ANALYSIS OF FINDINGS OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS' MUNICIPAL PERFORMANCE AUDIT REPORTS

Tolga DEMİRBAŞ**

Rıdvan ENGİN***

Öz

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamuda stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme (PEB) sisteminin uygulanmasını öngörmüş böylece kamuda kaynakların etkin kullanılmasını, mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesini amaçlamıştır. PEB sisteminin genel olarak stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu olmak üzere üç unsuru olduğu bilinmekle birlikte en az bu unsurlar kadar önemli olan bir diğer ögesi performans denetimidir. Kamu kaynaklarının etkin kullanılmasına hizmet eden performans denetimi alanında Sayıştayın önemli bir bilgi birikimi bulunmaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile verilen yetkiye istinaden kurumsal düzeyde performans denetimlerine yakın zamanda başlayan Sayıştayın bu tür denetimlerde hangi bulgulara ulaştığı, hangi sorunları raporladığı, PEB sistemi açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle çalışmanın amacı, belediyeler üzerinde yapılan Sayıştay performans denetimlerinde ulaşılan sorunların ortaya konmasıdır. Bu amaca ulaşmak için 2015 yılında yayınlanan 40 denetim raporunda yer alan 289 bulgu içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve sorunlar gruplandırılmıştır. Böylece PEB sisteminde yaşanan sorunlar, Sayıştayın kurumsal performans denetimi açısından ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sayıştay, Performans Denetimi, Belediyeler, Performans Esaslı Bütçeleme.

ABSTRACT

The Public Financial Management and Control Law brought strategic planning and performance-based budgeting (PBB) system into public sector and thereby aims use of public resources effectively and enhancement of fiscal transparency and public accountability. Strategic planning, performance program and annual report are generally

* Bu çalışmanın teorik kısmında Doç. Dr. Tolga DEMİRBAŞ danışmanlığında Araş. Gör. Rıdvan ENGİN tarafından yazılan "Belediyelerde Performans Denetimi ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi" adlı yüksek lisans tezinden yararlanılmıştır. "Belediyelerde Performans Denetimi ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi" adlı yüksek lisans tezinden yararlanılmıştır.

** Doç. Dr., Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, tolga@uludag.edu.tr (Sorumlu Yazar).

*** Araş. Gör., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, ridvanengin@comu.edu.tr

known as three main elements of PBB system in Turkey. Besides, the system has another element called performance auditing which is as important as others. The Turkish Court of Accounts (TCA) has significant knowledge about this type of audit that serve effective use of public resources. The TCA has started performing agency-based performance audits in recent years based on the Law No. 6085. It's important to know which issues are reported in performance audits by the TCA about PEB system. The aim of this article is to reveal the problems on municipal performance management reported by the TCA's performance audits. To reach this aim, 289 findings with context analysis in 40 performance audit reports on municipalities are examined and issues are categorized by audit criteria. In this way, the problems of Turkish PEB system are discussed through the perspective of the TCA's agency-based performance audits.

Keywords: The Turkish Court of Accounts, Performance Audit, Municipalities, Performance Based Budgeting.

GİRİŞ

Kamu mali sisteminin anayasası olarak nitelendirilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun getirdiği en önemli yeniliklerden biri, stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme (PEB) sistemidir. Sistemin özü, kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaç ve hedeflerini stratejik planları aracılığıyla belirlemesi; stratejik plandaki amaç ve hedeflere hizmet eden yıllık hedefleri, faaliyetleri ve performans göstergelerini içeren performans programlarını hazırlamaları ve son olarak bütçe uygulaması sonrasında yıllık idare faaliyet raporu ile hedeflere ulaşılma durumunun açıklanmasıdır. Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu belgeleri ile sembolleşen PEB sisteminde, aslında üzerinde yeterince durulmayan '*performans denetimi*' adlı önemli bir öge daha bulunmaktadır. Performans denetimi, PEB sisteminin güvenilir ve sağlıklı bir şekilde işlemesi, kamu idarelerinin kaynaklarını israf etmeden kullanmaları ve kamuoyu ile doğru bilgileri paylaşmaları açısından oldukça önemlidir.

Türkiye'de TBMM adına denetim yapan Sayıştayın performans denetimi alanında yaklaşık 20 yıllık bir bilgi birikimi ve deneyimi bulunmaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre esas olarak '*kurumsal performans denetimi*' görevini üstlenen Sayıştay, son yıllarda bu tür denetimlere başlamıştır. Günümüzdeki yapıda Sayıştayın performans denetimi, üç temel belgenin (stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu) ve idarenin performans ölçüm sisteminin incelenmesine dayanmaktadır. Bu çerçevede çalışmanın amacı, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen kurumsal performans denetimleri sonucunda ne gibi bulgulara ulaşıldığını incelemek böylelikle PEB sisteminde yaşanan eksiklikleri,

Sayıştay denetçilerinin gözüyle ortaya koymaktır. Sayıştay deneticilerinin TBMM adına denetim yapmaları ve denetimler sırasında bilgiye ulaşma açısından önemli haklarla donatılmış olmaları, denetimlerde tespit edilen sorunları daha önemli hale getirmektedir.

Sözü edilen amaca ulaşmak için Sayıştayın belediyeler üzerinde gerçekleştirdiği ve 2015 yılında yayınladığı 40 denetim raporunda tespit edilen 289 bulgunun incelenmesi tercih edilmiştir. PEB sistemi dâhilinde performans ölçümünün diğer idarelere göre nispeten kolay olması, halkın kararlara katılım imkânları, aynı görev ve yetkilere sahip olmaları, kamu idaresi olarak belediyelerin seçilmesinde etkili olmuştur.

Çalışmada, öncelikle performans denetimi konusu teorik açıdan ele alınmakta ve Sayıştay tarafından yapılan performans denetimlerinin gelişimi ve temel esasları hakkında bilgiler verilmektedir. Sonrasında Sayıştay performans denetiminin sürecine ve denetim kriterlerine değinilmektedir. Denetim raporlarındaki bulguların içerik analizi yöntemiyle analizine dördüncü başlıkta yer verilmekte ve sonrasında elde edilen tespitler tartışılmaktadır.

1. PERFORMANS DENETİMİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Performans denetiminin, denetim tarihindeki yerinin oldukça yeni olduğu söylenebilir. Devlet faaliyetlerinin zamanla büyümesi ve karmaşıklaşması kamu kesiminde denetimin kabuk değiştirmesine ve gelişmesine sebep olmuş böylece denetimin alanı uzun yıllar hüküm süren ve geleneksel denetim olarak da adlandırılan finansal denetim ya da uygunluk denetiminden politika yapıcılara destek olan performans denetimine doğru evrilmiş ve genişlemiştir. Esasında performans denetimi, siyaset biliminde ve kamu yönetiminde girdilere diğer bir deyişle kaynaklara odaklı hesap verme bakış açısının çıktı ve sonuçlara yönelik hesap verme yükümlülüğüne doğru değişmesiyle birlikte gelişmiştir (Waring & Morgan, 2007: 323).

“Etkenlik denetimi”, “işlemsel denetim”, “program denetimi”, “paranın karşılığı denetimi”, “yönetim denetimi” ve “verimlilik etkenlik ve tutumluluk denetimi (VET)” gibi adlarla anılan performans denetiminin (Özer, 1997: 64) standart bir tanımı ise yoktur.

Avustralya Ulusal Denetim Ofisi ANAO (2008: 3)’ya göre performans denetimi, “kamu sektörü kapsamındaki birimlerin; programlarının, kaynaklarının,

bilgi sistemlerinin, performans ölçülerinin, izleme sistemlerinin, hukuka ve politikalara riayetin bağımsız, tarafsız ve sistematik bir değerlendirmesi” olarak tanımlanmaktadır. Buna göre performans denetimi yürürlükte olan bazı devlet programlarının, politikalarının, projelerinin ve faaliyetlerinin değerlendirmesini içermektedir. Performans denetiminde ayrıca idari destek sistemlerinin tutumluluk, verimlilik, etkinlik ve mevzuat ile politikalara uyumu dikkate alınarak nasıl işlediği de incelenebilmektedir.

Kubalı (1998: 30)’ya göre performans denetimi, kaynakların en ekonomik koşullarda elde edilip edilmediğinin, kaynaklardan en verimli şekilde yararlanılıp yararlanılmadığının ve plânlanan amaçların etkin olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesidir.

Atakan ve diğerleri (1997: 4)’ne göre performans denetimi, kaynakların verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun faaliyetlerinin değerlendirilmesidir.

Parlamento adına denetim yapan yüksek denetim kurumlarının bir araya gelerek oluşturdukları Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı’nın (INTOSAI) denetim standartlarında yer alan tanım da oldukça değerlidir. INTOSAI denetim standartlarının 40. paragrafına göre performans denetimi, “*tutumluluğun (ekonomikliğin), verimliliğin ve etkinliğin denetimiyle ilgilidir*” ve şunları kapsar (INTOSAI, 2016: 7):

(a) *Yönetsel faaliyetlerin, temel idari ilke ve uygulamalar ile yönetim politikaları açısından tutumluluğunun denetimi;*

(b) *Bilgi sistemlerinin, performans ölçülerinin ve izleme süreçlerinin incelenmesi ve denetlenen birimler tarafından belirlenen sorunları düzeltmek üzere takip edilen prosedürleri içerecek şekilde insan kaynağının, mali ve diğer kaynakların kullanımında verimliliğin denetimi ve*

(c) *denetlenen birimin hedeflerine ulaşması açısından performans etkinliğinin (effectiveness) denetimi ve mevcut faaliyetlerin etkisinin ulaşılmak istenen etki ile karşılaştırılarak denetimi.*

Genel olarak bakıldığında tanımlar, devlet birimlerinin sundukları hizmetlerin tutumluluk (gerekli olan kadar para harcanması), verimlilik (mevcut kaynaklardan en yüksek çıktının sağlanması) ve etkinlik (kurumsal amaçlara

ulaşılması) açısından değerlendirmesini içermektedir (Kubalı, 1998: 33; Yükçü ve Atağan, 2009: 1-3).

Esasen literatür incelendiğinde performans denetiminin basit bir kavram olmadığı, OECD ülkelerinde birbirinden farklı 7 tür performans denetiminin uygulandığı görülmektedir (OECD, 1996: 22-26). Örneğin *verimlilik denetimi*, girdilerden en uygun şekilde çıktılarının üretilip üretilmediğini değerlendirmek amacıyla örgütsel fonksiyonları, süreçleri ve faaliyetleri incelemektedir. *Program etkinliği denetimi*, program düzeyindeki çıktı ve sonuçlar arasındaki ilişkiyi inceleyerek ulaşılan sonuçları bazı standart ya da hedeflerle karşılaştırarak genel bir yargıya varan denetim türüdür. *Performans yönetim kapasitesinin denetimi*, denetlenen kurumun programlarını ve faaliyetlerini verimli ve etkin şekilde yönetme kapasitesine sahip olup olmadığını değerlendirmeyi gerektirmektedir. *Performans bilgilerinin denetimi*, denetlenen kurumun hükümete ya da meclise sunduğu performans bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini tasdik eden denetim türüdür. *En iyi uygulama incelemesi*, birçok kurumda var olan bir fonksiyonun (hastanelerde radyoloji gibi) en iyi şekilde hangi kurumda işlediğini ve bunun sebeplerini bulmak amacıyla yapılan incelemelerdir. *Risk değerlendirmesi*, mevcut bir programın gelecekte işlemez hale gelme ihtimali olan hassas yönlerini belirlemek ve böylece politikacılar ile yöneticileri uyarmak amacıyla yapılan değerlendirmedir. Son olarak *genel yönetim incelemesi* ise performans yönetim kapasitesinin denetimine benzemektedir ancak ondan daha geniş konularla ilgilenebilmektedir. Örneğin kurumun bazı faaliyetlerini sürekli şekilde etkin ve verimli yönetememesinin temel sebeplerinin neler olduğu bu incelemelerde ele alınabilmektedir. Söz konusu 7 farklı performans denetimi türü birbirlerinden farklı görünse de sonuçta doğrudan ya da dolaylı olarak kamuda faaliyetlerin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından geliştirilmesini hedef almakta ve bu yönde işlev görmektedir.

Performans denetiminin temel özellikleri şu şekilde belirtilebilir (Demirbaş, 2001: 64-66):

- Performans denetimi bir kurumu, programı, faaliyeti veya hizmeti kısmen veya tamamen konu alabilir.
- Geniş kapsamlı bir denetim türü olan performans denetimi hem merkezi idarede hem de yerel yönetimlerde uygulanabilir.
- Performans denetimlerinde siyasi amaçların uygunluğu sorgulanmaz. Daha çok bu amaçlar sonucu oluşturulan politika sonuçlarının değerlendirilmesi, uygulanması ve politik kararlara yol açan bilgilerin yeterliliğinin incelenmesi yapılır.

- Performans denetiminde mali ve mali olmayan veriler kullanılabilir.
- Performans denetimi iç ve dış denetçiler tarafından yapılabilir. Ayrıca performans denetiminde sabırlı, yaratıcı, analitik düşünen, ekip çalışmasına ve işbirliğine yatkın, performans denetim kültürüne sahip olan denetçilere ihtiyaç duyulmaktadır.
- Performans denetimi karmaşık, zaman alıcı ve yoğun çalışmayı gerektiren bir denetim türüdür.
- Performans denetimleri yargısal bir kararla sonuçlanmaz. Dünyada performans denetimini yargısal bir kararla sonuçlandıran denetim birimi bulunmamaktadır.

Performans denetimi, kamu kaynakları yönetiminin kalitesi hakkında vatandaşlara bilgi ve güvence sağlamanın yanı sıra iyi yönetim uygulamalarını saptayarak ve geliştirerek kamu yöneticilerine yardımcı olur. Bu yüzden, performans denetimi daha iyi hesap verme sorumluluğuna, kaynakların elde edilmesinde daha fazla tasarrufa ve verimliliğe, daha yüksek kalitede kamu hizmeti sunumuna ve daha gelişmiş yönetim planlamasına ve kontrolüne imkân vermektedir (Sayıştay, 2002a: 4-5). Performans denetimi denetlenen kamu idaresine olduğu kadar karar alma konumunda olanlara da tarafsız analizler yoluyla bilgi sağlamakta ve bu bilgilerin performansı artırmak üzere kullanılmasını teşvik etmektedir (GAO, 2011: 17).

Görüldüğü gibi performans denetimi geleneksel denetimden oldukça farklı olup kamu idaresinin mali kayıt ve tablolarından ziyade faaliyetlerine odaklanmaktadır. Bu şekilde idarenin kendini geliştirmesine ve vatandaşlara daha etkin hizmet sunmasına hizmet etmektedir. Performans denetiminin de maliyeti olmasına rağmen sağladığı faydalar bu maliyetin oldukça üzerindedir. Örneğin İngiltere Yüksek Denetim Kurumu NAO, 2015 yılında yaptığı denetimlerde harcadığı her 1 pounda karşılık 19 poundluk bir harcama tasarrufu sağlamıştır. Toplam 1,21 milyar poundluk tasarrufun sağlanmasında 2015 yılında tamamlanan 50 adet performans denetiminin katkısı ise oldukça önemlidir (NAO, 2016: 11, 30).

2. SAYIŞTAY PERFORMANS DENETİMİNİN GELİŞİMİ VE TEMEL ESASLARI

Türkiye’de Sayıştay 1990’lı yılların başlarından itibaren performans denetimi konusunda deneyime sahip olan Yüksek Denetim Kurumları ile işbirliğini artırmış ve bu denetim türünü uygulama anlamında hazırlıklara başlamıştır (Sayıştay, 2002b: 9-10). 1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu’na “Verimlilik ve Etkinlik Değerlendirmesi” başlıklı bir maddenin eklenmesi ile Sayıştaya, performans denetimi yapabilme yetkisi açıkça verilmiştir. Sözü edilen ek 10. maddede “Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarını ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir” ibaresine yer verilmiş ve performans denetiminin genel çerçevesi çizilmiştir. Aynı yılda İngiltere Ulusal Denetim Ofisi (NAO) ile başlatılan işbirliği projesi sayesinde Karayolları Genel Müdürlüğünde ve Kültür Bakanlığına bağlı müzelerde 2 adet pilot performans denetimi yapılmıştır (Sayıştay, 2002b: 10). Pilot denetimler dâhil olmak üzere 1996-2008 yılları arasında 15 adet performans denetimi yapılmış ve raporlar TBMM’ye sunulurken kamuoyu ile paylaşılmıştır¹.

Esasında Sayıştayda performans denetimi, kamu mali yönetiminde çağdaş bir bütçe ve muhasebe sistemine ve performans ölçümü uygulamalarına geçilmeden başlatılmıştır (Engin, 2015: 111). 2003 yılı Aralık ayında kabul edilen 5018 sayılı Kanun ile kamuda performans yönetimi anlayışına geçilmiş ve modern mali yönetim uygulamalarının benimsenmesi yolunda önemli adımlar atılmıştır. Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçe sistemi (m. 9), devlet muhasebesinde tahakkuk esası (m. 50), modern iç denetim (m. 63) ve iç kontrol (m. 55), mali saydamlık (m. 7) ve hesap verme sorumluluğu (m. 8), çok yıllık bütçeleme (m. 15-17) bu adımlara örnek gösterilebilir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ayrıca Sayıştay denetimini dış denetim olarak tanımlamış ve dış denetimin “kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi” suretiyle gerçekleştirileceğini (m. 68/b) belirterek performans denetiminin genel çerçevesini çizmiştir. Kanun’un 9. maddesinde de performans denetimlerinin performans göstergeleri çerçevesinde yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu şekliyle mali yönetimi düzenleyen genel yasa (832 sayılı Sayıştay Kanunu’ndan farklı olarak) Türkiye’de performans denetiminin, “performans bilgilerinin denetimi” ve/veya

¹ Sayıştay bünyesinde gerçekleştirilerek sonraki yıllara sarkan 6 performans denetim çalışmasının ise 2011 yılında TBMM’ye gönderilmesine gerek olmadığına karar verilmiştir (Sayıştay, 2012: 29).

“performans yönetim kapasitesinin denetimi” çerçevesinde ele alınacağına işaret etmiştir.

5018 sayılı Kanun’un “dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir” (m.68) hükmü uyarınca 19/12/2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu kabul edilmiştir. Sayıştay Kanunu’nda denetim, “kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi” şeklinde tanımlanmıştır (m. 35/a). Kanun’da performans denetimi için ise “hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi” (m.2/d) tanımı kullanılmıştır. Madde gerekçesine bakıldığında Sayıştay tarafından yapılacak performans denetiminde faaliyet sonuçlarının idare tarafından belirlenmiş göstergeler esas alınarak ölçüleceği ifade edilmiştir. Gerekçede bu şekliyle esasen kamu idaresinin kendisi tarafından da yapılan ölçme işleminin, bir dış denetim birimi olan Sayıştay tarafından faaliyetler sonuçlandıktan sonra TBMM’ye sunulacak değerlendirme raporlarında kullanılmak üzere yeniden yapılacağı belirtilmektedir.

Son düzenlemeler çerçevesinde Sayıştay performans denetiminin temel esasları şu şekilde belirtilebilir:

- *Performans denetiminde performans bilgilerinin denetimi esastır.* Hukuki düzenlemeler yukarıda belirttiği gibi Sayıştay performans denetiminin performans göstergeleri çerçevesinde yapılacağını belirtmektedir. Performans denetiminin idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi olarak tanımlanması da bunu güçlendirmektedir. Nitekim Sayıştay tarafından 2013 yılında “*Performans Bilgisi Denetimi Rehberi’nin*” yayınlanması bunu doğrulamaktadır. Denetim rehberinde, performans denetiminin temelini idarelerin ürettiği performans bilgilerinin oluşturacağı, bu nedenle 6085 sayılı Kanun’un 2. maddesinde tanımlanan performans denetimi için ‘*performans bilgisinin denetimi*’ ifadesinin tercih edildiği ifade edilmiştir (Sayıştay, 2013: 1-3). Aralık 2014’te 2. versiyonu yayınlanan rehberde performans bilgisi denetimi ifadesi yerine doğrudan “performans denetimi” terimi tercih edilmişse de temel yaklaşımda bir değişiklik olmamıştır. Nitekim denetim rehberinde Sayıştayın performans denetimi görevini kamu idarelerinin ilgili raporlarında yer alan performans bilgisinin kalitesini değerlendirerek yerine getirdiği belirtilmekte ve hedefleri şu şekilde sıralanmaktadır: Kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanmasını temin etmek üzere kamu idarelerinin, 5018 sayılı

Kanun'a uygun olarak performans bilgilerini faaliyet raporlarında göstermelerini sağlamak; raporlanan bilgilerin yararlılığına ve kalitesine katkıda bulunmak; kamu idarelerinin performans hedefleri ve göstergeleri açısından kaydettikleri ilerlemeyi izlemek ve raporlamak üzere hazırladıkları faaliyet raporlarında yer alan bilginin doğruluğu konusunda TBMM'ye ve kamuoyuna bilgi vermek (Sayıştay, 2014: 6).

• *Performans denetiminin kurum düzeyinde yapılması esastır:* Sayıştay Kanunu'nun tanımlar maddesinde performans "kamu idarelerince belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesi" (m.2/n) olarak tanımlanmıştır. Performans denetiminin tanımında da "idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler..." dendiği için performans denetiminin kurum düzeyinde yapılmasının esas olduğu anlaşılmaktadır². Nitekim Sayıştay'ın performans denetimi rehberinde de zaman zaman "kurumsal düzeyde performans denetimi" terimi kullanılmıştır. Rehberde performans denetiminin temelini idarelerin üreteceği performans bilgilerinin oluşturduğu, bu tür denetimlerde performans bilgisinin incelenmesi ile kurumsal performans hakkında ortaya çıkan bulguların raporlandığı da belirtilmektedir (Sayıştay, 2014: 1, 5).

• *Performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz:* 6085 sayılı Kanun'un sorumlular ve sorumluluk hallerine ilişkin hükümleri, Kanun'un üçüncü bölümünde (m. 7, 8 ve 9) yer almıştır. 1050 sayılı Kanun'un yürürlükten kaldırılması ve yerine 5018 sayılı Kanun'un uygulamaya girmesiyle sorumlular ve sorumluluk halleri yeni kanuna uygun olarak yeniden düzenlenmiştir. Getirilen yeni sorumluluk anlayışında, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu tutulmaktadır. Görüldüğü gibi yeni sorumluluk anlayışı kamu kaynağı kullananların VET ilkelerine uygun davranmaları gerektiğini ve bundan sorumlu olduklarını önemle vurgulamıştır. Buna karşın Sayıştay Kanunu'nun 7. maddesinde Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimlerinin mali ve hukuki sorumluluk doğurmayacağı belirtilmiştir. Kanunun gerekçesinde de aynı şekilde Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri sonucunda mali ve hukuki sorumluluk doğuracak bir karar verilemeyeceği açıkça ifade edilerek, hukuki ve mali sonuç doğuracak olan denetim türünün uygunluk denetimi olduğu

² Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin (2011) 20/a maddesinde performans denetimine ilişkin olarak "Denetim cari yıl esaslı ile kamu idaresi temelinde yürütülür. Ancak denetimlerin konu, sektör, faaliyet ve proje tabanlı olarak birden fazla yılı ve birden fazla kurumu kapsayacak şekilde yürütülmesi de mümkündür." hükmüne yer verilmiştir.

vurgulanmıştır (6085 sayılı Kanun Genel Gerekçe: 7. madde). Sonuç olarak söz konusu hükümler doğrultusunda performans denetimlerinin bağlayıcı olmadığı ve kamu idareleri için tavsiye niteliğinde olduğu görülmektedir.

• *Performans denetimleri düzenlilik denetimleri ile birlikte yürütülür:* Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanan Performans Denetim Rehberi'nde "kamu idaresi temelinde yapılmakta olan performans denetimi, esas olarak yıllık düzenlilik denetimi ile eş zamanlı olarak yürütülür" denilmektedir. Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin (2011) 14. ve 20. maddelerinde de benzer şekilde performans denetimi ve düzenlilik denetiminin birlikte planlanarak yürütülmesinin esas olduğu belirtilmektedir.

• *Performans denetimi bir yerindelik denetimi değildir:* Yerindelik denetimi, en basit ifadesiyle, üst birimin (hiyerarşik amirin), alt birimin eylem ve işlemlerinin kanuni idare ilkesi anlamında şekli hukuka uygunluğun ötesine geçerek eylem ve işlemin gerçekleştirilmesine yönelik kamu yararının ya da işlem ve eylemin yürütülen kamusal etkinliğin gereklerine uygun düşüp düşmediğinin değerlendirilmesidir. Bu değerlendirmede uygun olmadığına karar verilmesi halinde, işlem veya eylemin değiştirilmesi, durdurulması veya varlığına son verilmesi gündeme gelir (Atay, 2014: 15). Sayıştay denetiminin genel esaslarını belirleyen 6085 sayılı Kanun'un 35/a maddesinde Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamayacağı, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınamayacağı vurgulanmaktadır. Ayrıca Kanun'un gerekçesinde, Sayıştay tarafından yapılacak olan performans denetiminin, idarenin veya sorumluların yerine geçerek hedefler belirleyen, politikalar oluşturan, farklı politika seçenekleri arasında tercihte bulunan veya önceliklendirme yapan bir denetim türü olmadığı belirtilmiştir. Böylece önceden belirlenmiş hedeflerin ve bu hedeflere ulaşmak için kararlaştırılan araçların yerindeliğinin veya gerekliliğinin performans denetimine konu edilemeyeceği vurgulanmıştır (6085 sayılı Kanun Genel Gerekçe: 2. madde).

3. SAYIŞTAY PERFORMANS DENETİMİNİN SÜRECİ VE DENETİM KRİTERLERİ

Genel olarak performans denetiminde planlama, uygulama, raporlama ve izleme olmak üzere dört temel aşama bulunmaktadır (Özer, 1997: 107). Sayıştayın performans denetimi rehberinde de sürecin bu dört aşama üzerinde yapılandırıldığı görülmektedir (Bkz. Tablo 1).

Tablo 1. Sayıştay Performans Denetimi Süreci ve Kriterleri

Denetim Aşaması	Denetim Kapsamı	Denetim Kriterleri	Zaman Planı
Planlama	-	-	Haziran
Uygulama (Stratejik plan ve performans programı)	Stratejik plan ve performans programı	Mevcudiyet, Zamanlılık Sunum, İlgililik, Ölçülebilirlik, İyi tanımlanma	Temmuz-Eylül
Uygulama (Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi)	Seçilen veri kayıt sistemleri	Veri kayıt sisteminin mevcudiyeti, Güvenilirlik	Eylül-Şubat
Uygulama (Faaliyet raporu)	Faaliyet raporu	Mevcudiyet, Zamanlılık Sunum, Tutarlılık Doğrulanabilirlik, Geçerlilik / ikna edicilik	Nisan (belediyeler için)
Raporlama	-	-	Mayıs (belediyeler için)
İzleme	-	-	-

Kaynak: Sayıştay, 2014: 9.

3.1. Planlama Aşaması

Planlama aşamasında öncelikle denetimi yapacak ekibin oluşturulması söz konusudur. Sonrasında denetlenecek idare ile iletişim kurularak performans denetiminin amacı, metodolojisi, süreçleri, denetimin kapsamı ve süresi hakkında bilgi verilir. Planlama aşamasında denetim ekibi denetlenecek kamu idaresinin tanınması için idareye ilişkin mevzuat, örgüt yapısı, stratejik plan, faaliyet raporu, bütçe gibi bilgi ve belgeleri de inceler. Ayrıca idarenin genel performans yönetimi hakkında bilgi edinilerek, performans bilgisinin kullanımı ve kontrolüne ilişkin idarenin genel tutumu hakkında bilgi sahibi olunur. Planlama aşamasında son olarak denetimin ne zaman başlayacağı, ne zaman tamamlanacağı, ilgili denetçilerin sorumluluk alanları gibi konularda detaylı bilgi içeren bir denetim planı hazırlanmakta ve bu plan onay için Başkanlığa sunulmaktadır (Sayıştay, 2014: 11-15).

3.2. Uygulama Aşaması

Uygulama aşaması, denetim planının Başkanlık tarafından onaylanması ile başlamaktadır. Performans denetiminin uygulama aşaması; a) stratejik planın değerlendirilmesi, b) performans programının değerlendirilmesi, c) faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ve d) faaliyet raporlarının

değerlendirilmesi şeklinde olmak üzere dört temel süreçten oluşmaktadır (Sayıştay, 2014: 17-39):

- *Stratejik Planın Değerlendirilmesi*: Denetim ekibi tarafından idarenin stratejik planı, plan dönemi içinde sadece bir defa değerlendirilir. Plan döneminin sonunda ise genel bir değerlendirme yapılır. Sayıştayın stratejik planları değerlendirirken kullandığı kriterler “mevcudiyet, zamanlılık, sunum, ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma” olmak üzere altı tanedir. Bunlardan *mevcudiyet*, stratejik planın yayımlanmış olması; *zamanlılık*, stratejik planın yasal süreler içerisinde hazırlanması; *sunum*, stratejik planın şekil ve içeriğinin ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanması; *ilgililik*, amaçlar ve hedefler arasında mantıksal bağlantı olması; *ölçülebilirlik*, hedeflerin veya göstergelerin ölçülebilir olması; *iyi tanımlanma* ise hedeflerin açık ve net bir tanımının olması olarak tanımlanmıştır.

- *Performans Programının Değerlendirilmesi*: Performans programı stratejik planın uygulama aracı olup her yıl hazırlanmaktadır. Dolayısıyla performans denetiminin uygulama aşamasında idare performans programı da her yıl değerlendirilmektedir. Sayıştayın performans programını değerlendirirken kullandığı kriterler, stratejik planları değerlendirirken kullandığı kriterlerle aynıdır. Bunlardan *mevcudiyet*, performans programının yayımlanmış olması; *zamanlılık*, performans programının yasal süreler içerisinde hazırlanması; *sunum*, performans programının şekil ve içeriğinin ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanması; *ilgililik*, performans hedeflerinin stratejik plandaki hedeflerle, performans göstergelerinin de performans hedefleriyle ilgili olması; *ölçülebilirlik*, performans hedeflerinin veya göstergelerinin ölçülebilir olması; *iyi tanımlanma* ise performans hedeflerinin açık ve net bir tanımının olması olarak tanımlanmıştır.

- *Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi*: Uygulama aşamasının bir sonraki adımı, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesidir. Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi, kurumların performans bilgisini üreten veri kayıt sistemlerinin değerlendirilmesi yoluyla yapılmaktadır. Bu çerçevede öncelikle performans bilgilerinin sistemli şekilde kaydedildiği bir veri kayıt sisteminin olup olmadığına bakılır. Sonrasında bazı hedef ve göstergeler seçilerek bunlara ilişkin kayıtların güvenilir olup olmadığı incelenir.

- *Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesi*: Veri kayıt sisteminin değerlendirilmesinin ardından uygulama aşamasında son olarak faaliyet raporunun değerlendirilmesine geçilir. Sayıştay denetçilerinin faaliyet raporunu

değerlendirirken kullandıkları kriterler altı tanedir: Buna göre *mevcudiyet*, faaliyet raporunun yayınlanmış olması; *zamanlılık*, faaliyet raporunun yasal süreler içinde hazırlanmış olması; *sunum*, faaliyet raporunun mevzuattaki şekil ve içeriğe uygun olması; *tutarlılık*, performans hedef ve göstergelerinin planlama ve raporlama belgelerinde tutarlı şekilde yer alması; *doğrulanabilirlik*, faaliyet raporunda yer verilen performans bilgisinin kaynağına kadar izlenebilmesi ve son olarak *geçerlilik/ikna edicilik*, performans hedefinden sapmalara ve bu sapmaların nedenlerine ikna edici şekilde faaliyet raporunda yer verilmesidir.

3.3. Raporlama Aşaması

Uygulama aşamasından sonra denetim raporunun hazırlanmasına geçilir. Ancak öncelikle planlama ve uygulama aşamasında tespit edilen hususlar denetlenen idare ile paylaşılmakta ve denetim bulguları mutabakatı sağlanmaya çalışılmaktadır. Raporlama öncesi mutabakat sürecinden sonra taslak denetim raporu hazırlanmakta, gerekli süreçlerden sonra kamu idaresine gönderilmekte ve idarenin görüşleri yazılı olarak alınmaktadır. İdarenin görüşleri ışığında denetim raporu nihai şekle getirilip Mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulmaktadır. Düzenlilik denetimi ile performans denetim raporunu içeren *idare denetim raporu*, Sayıştay Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra bilgi ve gereği için belediye meclislerine gönderilmektedir³ (Sayıştay, 2014: 41-44; Sayıştay Denetim Yönetmeliği, 2011: 35. madde).

3.4. İzleme Aşaması

İzleme aşaması, hesap verebilirliğin ve performans yönetiminin iyileştirilmesine katabileceği değeri göstermesi bakımından gereklidir. İzleme, denetim raporlarında yer verilen önerilerin sonraki yıl denetimlerinde dikkate alınması ve idarenin bunlara ilişkin gerçekleştirdiği faaliyetlerin takip edilmesi anlamına gelmektedir. İzleme sonucunda tespit edilen ilerlemeler ya da ilerleme sağlanamayan, yetersiz kalınan alanlara denetim raporunun izleme bölümünde yer verilir (Sayıştay, 2014: 45).

³ Sayıştay Rapor Değerlendirme Kurulunca merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarına ilişkin görüş verilen denetim raporları ise Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmakta ve bilgi ve gereği için ilgili kamu idarelerine gönderilmektedir (Sayıştay Denetim Yönetmeliği, 2011: madde 35/VI).

4. SAYIŞTAYIN BELEDİYELER ÜZERİNDEKİ PERFORMANS DENETİMİ

Sayıştaya 6085 sayılı Kanun ile birlikte verilen performans denetim yetkisine istinaden kurumsal performans (bilgilerinin) denetimine ilk kez 2013 yılında 22 kamu idaresinde başlanmış ve denetim raporları 2014 yılında TBMM'ye ve ilgili idarelere sunulmuştur (Sayıştay, 2014: 78; Sayıştay, 2015: 25, 34). 2015 yılında ise 2014 yılı denetim programı kapsamında 140 kamu idaresi için düzenlenen performans denetimi raporu, düzenlilik denetimi raporları ile birlikte yayınlanmıştır (Sayıştay, 2016: 24). Sayıştay tarafından gerçekleştirilen kurumsal performans denetimlerinin yıldan yıla arttığı görülmektedir.

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırma Sayıştay'ın belediyeler üzerinde gerçekleştirdiği kurumsal performans denetimleri sonucu ortaya konan bulgulardan hareketle belediyelerin performans yönetim sistemlerinde var olan sorunları incelemeyi amaçlamaktadır. Performans denetimlerinde birçok bilgi ve belgeye erişme hakkı bulunan denetçilerin ulaştıkları sorunların ele alınması, belediyelerde performans yönetimi sorunlarına farklı bir açıdan bakmayı sağlayacaktır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Sayıştay 2015 yılında 17 büyükşehir belediyesi, 15 il belediyesi ve 8 büyükşehir ilçe belediyesi olmak üzere toplam 40 belediye idaresinin 2014 performans denetimi raporunu, düzenlilik denetim raporları ile birlikte (idare denetim raporu başlığı altında) yayınlamıştır⁴. Araştırmanın amacına uygun olarak söz konusu denetim raporları, performans denetim kriterleri açısından içerik analizine tabi tutulmuştur. İzlenen yöntem şu şekilde özetlenebilir:

Öncelikle tüm denetim raporlarındaki bulgular (toplam 289 bulgu) orijinal şekilleriyle stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu ve faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ana başlıklarında gruplandırılmıştır. Sonrasında bulgular her bir ana başlık altında ilgili olduğu denetim kriterine göre sınıflandırılmıştır. Örneğin stratejik plana ilişkin bulgulardan sunum kriterine ilişkin olanlar ayrı bir alt grup altına alınmıştır. Bu kümelenmeler sağlandıktan sonra yine her bir denetim kriteri ile ilgili olan bulgular incelenerek hitap ettiği soruna/sorunlara göre kendi içinde tekrar sınıflandırılmıştır. İncelemeler sonucunda az da olsa bazı

⁴ Sayıştay aynı yıl 6 belediye bağlı idaresinin de performans denetimini yapmıştır. Çalışmada homojenliğin bozulmaması için bu idareler değerlendirme dışında tutulmuştur.

denetim bulgularının aynı denetim kriterine ilişkin birden fazla sorunu içerdikleri görülmüştür. Örnek vermek gerekirse denetim kriterlerinin çoğu “beş yıllık tahmini maliyet tablosunun hazırlanmaması” gibi rahat gruplandırılacak spesifik bir soruna işaret ederken bazıları “stratejik planın sunum kriterine uygun olmaması” gibi denetim kriterine ilişkin birçok sorunu içeren şekilde genel olarak kaleme alınmıştır. Bu nedenle bu tür bir denetim bulgusunda yer alan sorunlar da dikkatle incelenmiş ve ait olduğu sorun gruplarına dâhil edilmiştir. Diğer bir deyişle bu tür bir bulgu birden fazla sorunun altına ayrı ayrı işlenmiştir.

4.3. Bulgular

4.3.1. Stratejik Planın Performans Denetimine İlişkin Bulgular

Sayıştayın performans denetiminin uygulama aşamasında ele alınan ilk belge stratejik plandır. Stratejik planlar beş yıllık dönemi kapsadığından plan dönemi içinde sadece bir kez denetlenmektedir. Stratejik planın denetlenmesinde ele alınan kriterler daha önce belirtildiği gibi mevcudiyet, zamanlılık, sunum, ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanmadır.

Sayıştay denetçileri, 2014 yılına ilişkin performans denetimlerinde büyük ölçüde (31 belediyede) 2010-2014 stratejik planlarını denetlemişlerdir. Bu nedenle stratejik planların çoğu beşinci yılında denetime alınmıştır.

40 belediyenin stratejik planının performans denetimi sonucunda herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmeyen belediye sayısı yalnızca 5’tir. Sayıştay denetçileri tarafından 35 belediyede stratejik plana ilişkin tespit edilen bulgu sayısı ise toplam 114’tür. Tablo 1, denetim raporlarında belirtilen sorunların denetim kriteri bazında sınıflandırılmasıyla elde edilmiş olup stratejik plana ilişkin sorun alanlarını belediye sayısı olarak göstermektedir⁵.

⁵ Tabloda bir denetim kriterine ilişkin belediye sayısı ile o kritere ilişkin alt sorunların görüldüğü toplam belediye sayısı birbirini tutmamaktadır. Bu doğal bir durum olup sebebi, sorunların bazılarının aynı belediyelerde yaşanmasıdır.

Tablo 2. Stratejik Planın Denetiminde Rapor Edilen Sorunlar (N=35)

Kriter	Belediye Sayısı (n)	Yüzde
1. SUNUM	29	82,9
Maliyetlendirme tablosuna yer verilmemesi	19	54,3
Performans göstergesine yer verilmemesi	12	34,3
Kaynak tablosuna yer verilmemesi	8	22,9
Stratejilere yer verilmemesi	7	20,0
Mevzuata göre yürütülen faaliyetler ile hizmetlere yer verilmemesi	4	11,4
GZFT Analizinde sorunlar olması	4	11,4
Eylem planı olmaması	4	11,4
Katılımcılık sorunları	4	11,4
Aşırı amaç-hedef belirlenmesi	3	8,6
Performans göstergesinin çıktı-sonuç odaklı olmaması	3	8,6
Aşırı performans göstergesi belirlenmesi	2	5,7
Amaç-hedef benzerliği	2	5,7
Performans göstergesinin mevcut düzeyine yer verilmemesi	1	2,9
Faaliyetlerin hedef olarak belirlenmesi	1	2,9
Amaçların misyona uygun olmaması	1	2,9
Misyonun mevzuata uygun olmaması	1	2,9
Hedeflere yer verilmemesi	1	2,9
Kısaltmaların açıklamasının yapılmaması	1	2,9
Belediyenin tarihi gelişimi yerine ilin gelişimine yer verilmesi	1	2,9
Temel değerlere yer verilmemesi	1	2,9
2. ÖLÇÜLEBİLİRLİK	21	60,0
3. İLGİLİLİK	12	34,3
Hedef amaçla ilgili değil	11	31,4
Gösterge hedefle ilgili değil	5	14,3
4. İYİ TANIMLANMA	10	28,6
5. ZAMANLILIK	3	8,6
6. MEVCUDİYET	1	2,9

Rapora konu edilen bulgular incelendiğinde en çok bulgunun (66 adet) *sunum kriterine* ilişkin olduğu tespit edilmiştir. Buna göre bulguların yarısından fazlası stratejik planın mevzuatta yer alan şekil ve içerik şartlarına uymadığına ilişkindir. Denetim bulgusu elde edilen belediyelerden 29'unun (%82,9) stratejik planında sunum kriterine uymayan yönlerin olduğu denetim raporlarına yansımıştır (Bkz. Tablo 2).

Sunum kriterine ilişkin bulgular incelendiğinde ise en fazla rapor edilen sorunun maliyetlendirme olduğu ortaya çıkmaktadır. Bilindiği gibi Kalkınma Bakanlığınca yayınlanan Stratejik Planlama Kılavuzuna göre kamu idarelerinin

stratejik planları ile bütçeleri arasındaki bağlantıyı güçlendirmek ve harcamaların önceliklendirilmesi sürecine yardımcı olmak için her bir amaç ve hedefe hizmet edecek faaliyet-projelerin beş yıllık maliyet tahmininin yapılması gereklidir. Ayrıca bu maliyetin hangi kaynaklardan karşılanacağını gösteren bir de kaynak tablosunun düzenlenmesi gerektiği ilgili Kılavuzda belirtilmektedir (DPT, 2006: 42-43). Buna karşın Sayıştay raporları incelendiğinde denetim bulgusu tespit edilen belediyelerin yarısından fazlasının (%54,3) maliyetlendirme görevini mevzuata uygun şekilde ve içerikte yerine getirmediği tespit edilmiştir. İçerik analizi sonucunda stratejik planda maliyet tablosuna 19, kaynak tablosuna ise 8 belediyenin yer vermediği görülmektedir.

Sunum kriterine ilişkin bulgular incelendiğinde en fazla rapor edilen ikinci sorunun performans göstergelerine ait olduğu görülmektedir. Bilindiği gibi performans göstergeleri, stratejik hedeflerin ölçülebilir olarak ifade edilmediği hallerde hedeflere ulaşma derecesini ölçmede kullanılacak araçlardır. Bu araçlar kamu hizmetinin üretiminde kullanılacak girdilere, kamu hizmeti üretim miktarına yani çıktılara, çıktıların hizmetten yararlananlara sağladığı sonuçlara odaklanabileceği gibi kalite ya da verimlilik odaklı olabilir. Bununla birlikte hedeflere ulaşma anlamında en önemli performans göstergeleri sonuç odaklı olanlardır (DPT, 2006: 36-38). Sayıştay performans denetimlerinde stratejik planlarında performans göstergelerine tamamen ya da kısmen yer vermedikleri için eleştirilen 12 belediye (%34,3) bulunmaktadır. Raporlarda ayrıca göstergelere yer veren ancak göstergeleri çıktı ya da sonuç odaklı olmadığı için eleştirilen 3 belediye bulunmaktadır. Ayrıca gereğinden fazla gösterge belirleyen 2 belediye (örneğin bir belediyede 535) ve göstergelerin mevcut seviyelerine yer vermeyen 1 belediyenin de olduğu raporlarda belirtilmektedir.

Performans denetimlerinde sunum kriteri açısından amaç ve hedeflerle ilgili de önemli sorunlar tespit edilmiştir. Buna göre 3 belediye aşırı sayıda amaç ya da hedef belirlediği için eleştirilmiştir. Bu belediyelerden birine bakacak olursak belediyenin 60 adet stratejik amaç belirlediği, her amacın altında da yer yer 40'a yakın hedef oluşturduğu tespit edilmiştir. Raporda bu kadar çok sayıda amaç ve hedefin performans programı hazırlıklarında güçlükler meydana getireceği ve gerçekçi olmayacağı vurgulanmıştır. Denetim raporlarına ayrıca 2 belediyede hedeflerin amaçların tekrarından ibaret olduğu; 1 belediyenin stratejik planında hedeflerin hiç yer almadığı; 1 belediyede bazı hedeflerin faaliyetlerden oluştuğu; 1 belediyede hedeflerin zaman çerçevesinin belli olmadığı; 1 belediyenin misyona uygun olmayan amaç ve hedefler belirlediği bulgusu da yansımıştır.

Sunum kriteri açısından stratejik planlarda tespit edilen sorunlardan bir diğeri stratejik planlarda idarenin amaç ve hedeflerine nasıl ulaşacağını gösteren kararları ifade eden ve bu yönü ile yapılacak faaliyet ve projelerin belirleyicisi olan stratejilerin (DPT, 2006: 39) bir kısım belediye tarafından ihmal edildiğidir. Sayıştay tarafından stratejik planda stratejilere yer vermedikleri için eleştirilen belediye sayısı 7’dir (%20).

Sunum açısından raporlara konu olan bulgular incelendiğinde bir kısım belediyede durum analizlerinin de sağlıklı yapılmadığı anlaşılmaktadır. Bilindiği gibi durum analizi, kuruluşun “neredeyiz?” sorusuna cevap aradığı aşamadır. Bu aşamada kuruluşun makro ölçekli planlara ve mevzuata göre görev ve yükümlülükleri, faaliyet alanları ile sunduğu hizmetleri, güçlü ve zayıf yönleri, paydaşlarıyla ilişkileri ele alınmakta böylece misyon, vizyon, amaç ve hedeflerin belirlenebilmesi için bir çerçeve oluşturulmaktadır (DPT, 2006: 15). Performans denetimleri sonucunda 4 belediyenin yasal yükümlülükleri çerçevesinde yürüttüğü faaliyetleri ve sunduğu hizmetleri hiç ya da yeterince açıklamadığı; (diğer) 4 belediyenin güçlü yönler, zayıf yönler, fırsatlar ve tehditler (GZFT) analizlerini sağlıklı yapmadıkları tespit edilmiştir.

Sunum kriteri açısından birden fazla belediye performans denetim raporunda ortaya konan bir diğer sorun da stratejik planın izleme ve değerlendirme sürecine ilişkindir. Stratejik Planlama Kılavuzuna göre kamu idarelerinin amaç ve hedeflerini gerçekleştirmeye dönük proje ve faaliyetlerin uygulanabilmesi için amaç, hedef ve faaliyetler bazında sorumluların kimler / hangi birimler olduğu, bunların ne zaman gerçekleştirileceği, hangi kaynakların kullanılacağı gibi hususların yer aldığı bir eylem planı hazırlamaları gereklidir (DPT, 2006: 45). Stratejik planın izlenmesi ve değerlendirilmesini de kolaylaştıracak bu eylem planının 4 belediyede yer almadığı tespit edilmiştir.

Sunum kriteri açısından vurgulanabilecek son bulgu ise katılımcılıktır. Bilindiği gibi 5018 sayılı Kanun’un 9. maddesi, stratejik planların katılımcı yöntemlerle hazırlanması gerektiğini belirtmektedir. Stratejik Planlama Kılavuzunda da “katılımcılığın nasıl sağlandığına ilişkin açıklama”ya planda yer verileceği ifade edilmektedir (DPT, 2006: 9). Performans denetimlerinde ise 4 belediyenin katılımcılık konusuna yeterince eğilmedikleri, özellikle iç ve dış paydaşların görüşlerini almadan plan hazırladıkları tespit edilmiştir.

Stratejik planların denetiminde sunum kriteri dışında en fazla sorunun tespit edildiği denetim kriteri ölçülebilirliktir. Bilindiği gibi stratejik planlarda hedeflerin taşınması gereken önemli özelliklerden birisi de ölçülebilir olmalarıdır. Eğer hedefler ölçülebilir olarak ifade edilememişse hedefe nasıl ulaşılabileceğini gösteren ölçülebilir performans göstergelerinin belirlenmesi gereklidir. Göstergelerin ölçülebilir olması için de miktar, zaman, kalite ya da maliyet cinsinden ifade edilmesi şarttır (DPT, 2006: 35-36). Performans denetimlerinde 21 belediyede (%60) hedef ve göstergelerde ölçülebilirlik sorunu olduğu belirtilmektedir. Birkaç örnek vermek gerekirse bir belediye “ruhsatsız kazı yapılma sayısının en aza indirilmesi” şeklinde bir gösterge belirlemiş bununla birlikte “en aza” ilişkin bir ölçü belirlemediği için gösterge ölçülebilir bulunmamıştır. Yine bir başka belediye “kaliteli yakıt tüketilmesini sağlamak” hedefini “zabıta denetimlerini sıklaştırmak” olarak belirlediği gösterge ile ölçmeyi planlamıştır. Görüldüğü gibi bu gösterge de miktar, zaman, kalite ya da maliyet cinsinden ifade edilememiş olup ölçülebilir olmaktan uzaktır. Esasen sunum kriterinde de birçok belediyenin performans göstergelerine kısmen ya da tamamen yer vermedikleri tespit edilmiştir. Her iki kriter birlikte değerlendirildiğinde performans göstergelerinde soruna rastlanan belediye sayısının 26 (%76,6) olduğu göze çarpmaktadır.

Stratejik planların denetiminde *ilgililik kriteri* açısından da önemli sorunların varlığı ortaya konmuştur. İlgililik, stratejik hedeflerin öngörülen amaca yönelmesi, ona hizmet etmesidir. Hedeflerin ölçülebilir olmadığı durumlarda performans göstergeleri belirlendiğine göre bu göstergelerin de hedefle ilgili olup olmaması bu kapsamda yer almaktadır (Sayıştay, 2014: 21, 51; DPT, 2006: 36). Öncelikle stratejik planlarda hedeflerin amaçlarla ilgili olmaması nedeniyle eleştirilen belediyelere bakıldığında sayının 11 (%31,4) olduğu görülmektedir. Örneğin bir belediye, vatandaşları bedensel, ruhsal ve sosyal yönden desteklemeyi belirten bir amaç belirlemiş, buna ilişkin olarak ise personelin sağlık sorunlarını azaltmayı bir hedef olarak belirtmiştir. Doğal olarak denetimde de söz konusu amacın kapsayıcı ve vatandaş odaklı olduğu, hedefin ise kuruma dönük olduğu vurgulanarak ilgililik kriterine uyulmadığı ifade edilmiştir. Performans denetimlerinde performans göstergelerinin hedeflerle ilgili olmadığı gerekçesiyle eleştirilen belediye sayısı ise 5’tir. Örneğin bir belediyede performans göstergelerinin yaklaşık yarısının hedeflerle ilgili olmadığı tespit edilmiştir.

İyi tanımlanma, Sayıştay denetçilerinin stratejik plan denetiminde ele alabildikleri bir diğer denetim kriteri olup stratejik hedefler ile performans

göstergelerinin net ve anlaşılır olması ile ilgilidir. Denetim raporları incelendiğinde toplam 10 belediyenin (%28,6) hedeflerinin ve/veya performans göstergelerinin iyi tanımlanmadığı görülmektedir. Örnek vermek gerekirse bir belediyenin performans göstergesi olarak gençler arasında düzenlenen yarışma sayısını gösterge olarak belirlediği belirlenmiş ancak hangi faaliyetlerin yarışma kapsamında değerlendirileceği anlaşılır bulunmadığı için göstergenin iyi tanımlanmadığı bulgusu rapora konu edilmiştir.

Mevcudiyet kriteri açısından bakıldığında performans denetimlerinde 40 belediyeden stratejik plana sahip olmayan belediyeye rastlanmadığı görülmektedir. Bununla birlikte 1 belediyenin plan hazırlamasına rağmen planı, basılı olarak ya da web sayfası yoluyla yayımlamadığı saptanmıştır.

Zamanlılık kriteri açısından bulgular incelendiğinde 3 belediyenin bu kriteri uymadığı belirlenmiştir. Buna göre 2009 Mart seçimlerinden sonra 6 ay içinde belediye meclisinde görüşülüp kabul edilmesi gereken stratejik planın bir belediyede 2 ay gecikmeli şekilde Aralık 2009'da; diğer bir belediyede ise 4 ay gecikmeli olarak Şubat 2010'da kabul edildiği saptanmıştır. Bir belediyede ise aynı planın (kabul tarihi belirtilmemiştir) Kasım 2009'da (1 ay gecikmeyle) tamamlanmış olduğu belirtilmektedir.

4.3.2. Performans Programının Performans Denetimine İlişkin Bulgular

Sayıştayın performans denetiminin uygulama aşamasında denetçilerin ele aldıkları ikinci belge performans programıdır. Stratejik planların yıllık uygulama dilimleri olan programlar; kamu idaresinin stratejik planı doğrultusunda bir yılda ulaşmayı planladığı performans hedeflerini, performans göstergelerini, yapacağı faaliyetler ile bunların maliyetlerini gösteren bir belgedir (Maliye Bakanlığı, 2005: 8). Performans programının denetiminde esas alınan kriterler daha önce belirtildiği gibi mevcudiyet, zamanlılık, sunum, ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanmadır.

Sayıştay denetçileri, belediyelerin 2014 yılı performans programlarını incelemişlerdir. 40 belediyenin performans programının denetimi sonucunda herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmeyen belediye sayısı 9'dur. Sayıştay denetçileri tarafından 31 belediyede performans programına ilişkin tespit edilen bulgu sayısı ise toplam 87'dir (Bkz. Tablo 3).

Tablo 3. Performans Programının Denetiminde Rapor Edilen Sorunlar (N=31)

Kriter	Belediye Sayısı (n)	Yüzde
1. SUNUM	24	77,4
Temel tablolara (T1-T5) kısmen / tamamen yer verilmemesi	12	38,7
Performans hedeflerinin çıktı / sonuç odaklı olmaması	9	29,0
Çok sayıda performans hedefi / gösterge belirlenmesi	4	12,9
Stratejik plandaki bazı amaç / hedeflere yer verilmemesi	4	12,9
Performans göstergelerinin rakamlarına yer vermeme	3	9,7
Stratejik plandaki göstergelere yer vermeme / değiştirme	3	9,7
Stratejik plandaki hedeflerle performans hedeflerin aynı olması	2	6,5
Stratejik planda olmayan amaçlara yer verilmesi	2	6,5
Hedef bazında maliyetlendirme yerine birim esaslı maliyetlendirme	2	6,5
Bazı stratejik hedefler için performans hedefi belirlenmemesi	1	3,2
Stratejik amaçların performans göstergesi olarak tanımlanması	1	3,2
Stratejik plandaki hedeflerden bazılarını değiştirme	1	3,2
Performans programını önceki stratejik plana göre hazırlama	1	3,2
2. İLGİLİLİK	14	45,2
Gösterge performans hedefi ile ilgili değil	12	38,7
Performans hedefi stratejik hedef ilgili değil	7	22,6
3. ÖLÇÜLEBİLİRLİK	11	35,5
4. İYİ TANIMLANMA	9	29,0
5. MEVCUDİYET	4	12,9
6. ZAMANLILIK	1	3,2

Mevcudiyet kriteri açısından bakıldığında performans denetimlerinde 40 belediyeden performans programını hazırlamayan 4 belediye olduğu görülmüştür. Yukarıda belirtildiği gibi 9 belediyede de denetim bulgusu tespit edilmediğine göre 27 belediyenin diğer kriterlere göre değerlendirildiği anlaşılmaktadır.

Denetim bulguları incelenip denetim kriterlerine göre gruplandırıldığında en fazla tespit edilen bulgunun stratejik planda olduğu gibi *sunum kriterine* ilişkin olduğu görülmektedir. Buna göre 24 farklı belediyeye ait 49 bulgu, belediyelerin hazırladıkları performans programlarının mevzuata uygun olmayan kısımlarını açıklamaktadır.

Sunum kriterine ilişkin bulgular “performans hedef ve göstergelerinin mevzuatta belirlenen kriterlere uygun olmaması sorununun” en fazla rapor edilen bulgu olduğunu göstermektedir (14 belediye 22 bulgu). Bilindiği gibi performans

hedefleri, stratejik planda yer alan hedeflerle ilgili olan yıllık hedeflerdir. Bu hedeflerin çıktı-sonuç odaklı, ulaşılabilir, gerçekçi, az sayıda ve performans göstergeleri ile desteklenebilir olması gerekmektedir (Maliye Bakanlığı, 2009: 14). Denetim raporlarında 9 belediye, performans hedeflerinin (tamamen / kısmen) çıktı ya da sonuç odaklı olmadığı için eleştirilmektedir. Genellikle yapılan hata performans hedefinin bir girdi olarak belirlenmesi hatta belediyenin rutin yapması gereken faaliyetlerin performans hedefi haline getirilmesidir. “Cadde ve sokakların yıkanması”, “müdahale araç ve ekipmanlarını iyileştirmek”, “dava ve icra takiplerini yapmak”, “kırtasiye malzemesi alımı” belediyelerin faaliyet / girdi olarak belirledikleri performans hedeflerine verilebilecek örneklerden bazılarıdır. Denetim raporlarında 4 belediye, çok sayıda performans hedefi ve göstergesi belirledikleri için eleştirilmiştir. Örneğin bir belediyenin programında 719 performans göstergesi olduğu tespit edilmiştir. Raporlarda ayrıca 3 belediyenin kullandığı performans göstergelerine ait 2012 yılı gerçekleşme, 2013 yılı tahmin ve 2014 yılı hedef rakamlarına kısmen yer vermedikleri; 2 belediyenin, stratejik plandaki bütün stratejik hedefleri aynı zamanda performans hedefi olarak aldığı; 1 belediyenin bazı stratejik amaçlar için performans hedefi belirlemediği; 1 belediyenin ise stratejik amaçları gösterge olarak tanımladığı belirlenmiştir.

Sunum kriterine göre belediyelerin eleştirildikleri önemli bir konunun da Performans Programı Hazırlama Rehberine göre idarelerin hazırlamaları gereken 5 adet tabloya ait olduğu görülmektedir. Bu tablolar “performans hedefi tablosu”, “faaliyet maliyetleri tablosu”, “idare performans tablosu”, “toplam kaynak ihtiyacı tablosu” ve “faaliyetlerden sorumlu harcama birimlerine ilişkin tablo”dur (Maliye Bakanlığı, 2009: 24-33). Buna göre performans programının ana çatısını oluşturan bu tablolar nedeniyle eleştirilen belediye sayısı 12’dir. Bu belediyelerden 7’si, sözü edilen tablolara (hepsine ya da bazılarına) hiç yer vermedikleri için, 4’ü ise tablolardaki “açıklamalar” kısmına yer vermedikleri için eleştirilmektedir. 1 belediye ise ilgili tablolarda faaliyetlere yer vermediği için eleştiri almıştır.

Sunum kriterine ilişkin bulguların önemli bir kısmı (11 bulgu – 8 belediye) performans programının stratejik plan ile olan ilişkisinin kurulamaması üzerinedir. Buna göre 4 belediye stratejik plandaki bazı amaçlara ya da hedeflere, performans programında hiç yer vermemiş; 2 belediye stratejik planda olmayan amaçlara performans programında yer vermiş; 1 belediye ise stratejik planındaki hedefleri performans programında değiştirmiştir. Benzer şekilde stratejik planda yer alan performans göstergelerine performans programında yer vermeyen ya da değiştiren 3 belediye olduğu da göze çarpmaktadır. İlginç bir şekilde 1 belediye

ise performans programını önceki dönem stratejik planına göre hazırladığı için eleştirilmiştir.

Sunum kriterine ilişkin sorunlardan bir diğeri de faaliyetlerin ve bunların maliyetlerinin performans hedeflerine dağıtılmasında yaşanan sorunlardır. Bilindiği gibi program hazırlıklarında performans hedeflerinin idare düzeyinde belirlenmesi, bu hedeflere yönelen farklı harcama birimleri faaliyetlerinin hedeflerle ilişkisinin kurulması ve sonra maliyetlendirmenin yapılması gereklidir (Maliye Bakanlığı, 2009: 11-12). Denetim raporlarında 2 belediyenin hedef esaslı maliyetlendirme yerine harcama birimi esaslı maliyetlendirme yaptıkları tespit edilmiştir. Dolayısıyla bu tür bir yaklaşımın harcama birimlerinin ortak hedeflere yönelik faaliyet göstermesini engelleyici olduğu açıktır. Raporlarda bir belediyenin de bütçesinin üçte birini performans hedefleriyle ilişkilendirmediği belirtilmektedir.

Performans programının denetiminde ele alınan önemli kriterlerden bir diğeri ölçülebilirliktir. Performans hedeflerinin ve göstergelerinin ölçülebilirliğini ele alan kriter açısından 11 belediyede birtakım sorunlar bulunduğu denetim raporlarına yansımıştır. Denetim raporlarındaki bir örneğe göre bir belediye “mevcut yeşil alanların çeşitlendirilmesi” stratejik hedefi için “... Bilim Kültür ve Sanat Parkı Projesini” performans hedefi olarak belirlemiş bu hedefin de “inşaat işlerinin tamamlanması” adlı gösterge ile ölçüleceğini ifade etmiştir. Dolayısıyla bu tür göstergeler “ölçüm biriminin net olarak ifade edilmemesi”, “ölçümün neye göre ve nasıl yapılacağının açık olmaması”, “net bir ölçüm kriterinin olmaması” gibi sebeplerle eleştirilmiştir.

Performans denetim rehberine göre çıktı ve sonuç odaklı olduğu belirlenen performans hedeflerinin ve performans göstergelerinin *ilgililik kriterine* göre değerlendirilmesi gereklidir. Bu değerlendirme de performans hedefinin stratejik hedef ile ilgililiği ve performans göstergesinin performans hedefi ile ilgililiği olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır (Sayıştay, 2014: 24-25). Belediyelerin performans denetimlerinde ilgililik kriterine uygun performans programı hazırlamadığı için eleştirilen 14 belediye bulunmaktadır. Bu belediyelerden 12’si performans göstergelerin ilgililiği nedeniyle eleştirilmektedir. Bir örnek vermek gerekirse bir belediye performans programında engelli vatandaşların, engelliler lokalinden yararlanmasını sağlayarak sosyal ihtiyacını karşılamak şeklinde bir performans hedefi belirlemiş ve bu hedefe ulaşma durumunu “şehir içinde asansörlü araçlardan yararlanan engelli sayısı” adlı gösterge ile ölçeceğini ifade etmiştir. Görüldüğü gibi gösterge hedefe hitap etmemektedir. 14 belediyenin 7’si de performans hedeflerinin stratejik hedefleriyle ilgisiz olması nedeniyle eleştirilmiştir.

Performans programlarının denetiminde performans hedefleri ile göstergelerinin açık ve anlaşılır olup olmadığına da bakılmış ve *iyi tanımlama kriteri* açısından 9 belediye eleştirilmiştir. Eleştirilen göstergelere “eğlence ve reklam gelirlerindeki artış oranı”, “projenin hazırlanma oranı”, “hizmet binalarında azaltılacak enerji yüzdesi”, “yapılacak araştırma çalışmaları bulgularının kararları etkileme oranı”, “numarataj belgesi düzenlenmesi” örnek verilebilir.

Son olarak *zamanlılık kriterine* göre performans programını Mart ayının 15’ine kadar İçişleri Bakanlığına göndermediği gerekçesiyle 1 belediye de denetim raporunda eleştirilmektedir.

4.3.3. Faaliyet Raporunun Performans Denetimine İlişkin Bulgular

Sayıştayın performans denetiminde ele aldığı bir diğer belge hesap verme yükümlülüğü gereğince hazırlanan faaliyet raporudur. İlgili idareye ilişkin genel bilgilere; kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, idarenin varlık ve yükümlülükleri ile mali bilgilerine; yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetler ile performans bilgilerine yer verilmesi gereken faaliyet raporları (5018 sayılı Kanun, m. 41) idarenin bir anlamda başarı karnesi niteliğindedir. Performans denetiminde faaliyet raporu için esas alınan kriterler daha önce belirtildiği gibi mevcudiyet, zamanlılık, sunum, tutarlılık, doğrulanabilirlik ve geçerlilik/ikna ediciliktir.

40 belediyenin faaliyet raporunun performans denetimi sonucunda herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmeyen belediye sayısı 8’dir. Mevcudiyet kriterine göre faaliyet raporu bulunmayan belediye raporlara yansımamıştır⁶. Bu nedenle Sayıştay denetçileri 32 belediyenin faaliyet raporunu kriterler ışığında değerlendirmişler ve toplam 59 bulguya ulaşmışlardır (Bkz. Tablo 4).

Bilindiği gibi kamu idareleri, faaliyet raporlarını Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik’in ekinde belirtilen şekle ve içeriğe uygun hazırlamak zorundadırlar. Denetimler sonucunda belediyeler açısından en çok tespit edilen sorunun 37 bulgu ile faaliyet raporlarının şekil ve içerik olarak mevzuata uygun olmadığı yani sunum kriterini yerine getirmede eksiklikler olduğu görülmektedir. *Sunum kriterine* uymadığı tespit edilen belediye sayısı toplam 28 olup (%87,5) sayı bir hayli yüksektir.

⁶ Sadece 1 belediyenin faaliyet raporunu zamanında (Nisan ayında) kamuoyuna açıklamadığı tespit edilmiştir.

Tablo 4. Faaliyet Raporunun Denetiminde Rapor Edilen Sorunlar (N=32)

Kriter	Belediye Sayısı (n)	Yüzde
1. SUNUM	28	87,5
Performans hedeflerinden sapmaların nedenlerine yer vermeme	16	50,0
Performans bilgisine hiç yer vermeme	8	25,0
Mali bilgilerde yeterli ayrıntıya yer verilmemesi	5	15,6
Performans bilgi sistemi değerlendirmesine yer vermeme	3	9,4
Performans hedeflerinin gerçekleşmelerini açıklamama	3	9,4
Performans bilgilerinde bir standardın olmaması	1	3,1
2. TUTARLILIK	8	25,0
Performans hedefini ya da gösterge hedefini değiştirme	4	12,5
Performans programındaki göstergeye yer vermeme	3	9,4
Performans programında olmayan performans hedefine yer verme	2	6,3
Performans göstergesinin ölçü birimini değiştirme	2	6,3
Performans hedeflerinin bir kısmına faaliyet raporunda yer verme	1	3,1
Performans programında olmayan göstergeye yer verme	1	3,1
Performans göstergesini faaliyet raporunda değiştirme	1	3,1
Stratejik plandaki misyonun değiştirilmesi	1	3,1
3. GEÇERLİLİK / İKNA EDİCİLİK	6	18,8
4. DOĞRULANABİLİRLİK	3	9,4
5. ZAMANLILIK	1	3,1
6. MEVCUDİYET	0	0

Tahmin edilebileceği gibi en çok eleştiri alan başlık ve içerik performans bilgilerine ilişkindir. Bilindiği gibi faaliyet raporları hakkında yönetmeliğe göre faaliyet raporlarının “Faaliyetlere İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler” başlıklı III. ana başlığının ikinci alt başlığı “Performans Bilgileri” olup bu başlıkta performans hedeflerine ulaşmak için yürütülen faaliyet ve projelere, performans sonuçları tablosuna, performans sonuçlarının değerlendirilmesine ve idarenin performans bilgi sisteminin mevcut durumuna ilişkin değerlendirmelere yer verilmesi gerekmektedir (Maliye Bakanlığı, 2006: 18. madde, Ek 1). Performans denetimine alınan belediyelerden 8’sinin (%25) hiçbir performans bilgisine yer vermediğinin tespit edilmesi düşündürücüdür. Performans bilgilerine yer veren belediyelerden 20’sinin (%62,5) birtakım eksikliklerinin olduğu Sayıştay denetçileri tarafından tespit edilmiştir. Örneğin denetçiler, 16 belediyenin performans hedeflerinden sapmaların nedenlerini açıklamadığını belirtmişlerdir. Bilindiği gibi faaliyet raporlarında hedefin gerek altında gerekse üstünde meydana gelen sapmaların sebepleri idarelerce açıklanmak zorundadır. Basit bir örnek vermek gerekirse bir

belediye 1 milyon m² yol yapmayı hedeflemiş ve 1,9 milyon m² yol yaptığını faaliyet raporunda belirtmiştir. Bununla birlikte hedef üstü yapılan 0,9 milyon m² yola ilişkin bir açıklama yapmadığı için eleştirilmiştir.

Performans bilgilerinde hatalar olduğu belirtilen 20 belediyeden hedeften sapmaları açıklamama dışında da eleştiri alanlar da olmuştur. Örneğin 3 belediye performans bilgi sistemi değerlendirmesi yapmadığı, 3 belediye performans hedeflerinin gerçekleşmelerini açıklamadığı, 1 belediye ise performans bilgilerinde herhangi bir standart olmadığı için eleştirilmiştir.

Sunum kriteri açısından denetim raporlarında ele alınan bir diğer konu faaliyet raporlarının mali bilgiler kısmına ilişkindir. Raporlarda mali bilgilere yeterince yer vermeyen ve özellikle bütçe hedeflerinde meydana gelen sapmaların sebeplerini açıklamayan belediyelere de (5 adet) rastlanılmaktadır.

Faaliyet raporlarının denetiminde ele alınan önemli kriterlerden bir diğeri *tutarlılıktır*. Tutarlılık özet olarak faaliyet raporunda faaliyet sonuçlarının, stratejik plan ve performans programında belirtilen hedef ve göstergeler ışığında ölçülmesi ve gösterilmesidir (Sayıştay, 2014: 37). Bu konuda Sayıştay denetçilerinin 8 belediye (%25) hakkında bulgulara ulaştıkları görülmektedir. Bu konuda 4 belediyede performans programında yer alan performans hedefinin ya da gösterge hedefinin faaliyet raporunda değiştirildiği bulgusu oldukça ilginçtir. Örneğin bir belediyede “parklarda kullanılacak gübre miktarı” göstergesi için performans programında görünen hedef 1000 m³ iken faaliyet raporunda görünen hedefin 3000 m³ olduğu belirlenmiştir. Tutarlılık kriteri açısından bir diğer önemli bulgu ise belediyelerden 3’ünün performans programında yer alan performans göstergelerinin bazılarını faaliyet raporunda yer vermemeleridir. Örneğin bir belediyenin performans programında 524 gösterge olmasına rağmen faaliyet raporunda 328 göstergeye yer verdiği tespit edilmiştir. Bazı belediyeler de bunun tersine performans programında olmayan hedeflere (2 belediye) ya da göstergelere (1 belediye) faaliyet raporunda yer vererek tutarlılık ilkesine aykırı davranmışlardır. Bunların dışında 2 belediye performans göstergesinin ölçü birimini değiştirdikleri; 1 belediye faaliyet raporunu, performans programında olduğu gibi kurumsal değil sektör bazında hazırladığı; 1 belediye de stratejik planındaki misyonu faaliyet raporunda değiştirdiği için eleştirilmiştir.

Performans denetimlerinde *doğrulanabilirlik kriteri* çerçevesinde faaliyet raporlarında yer alan performans hedef ve göstergelerine ilişkin gerçekleştirmelerin

belediyenin veri kayıt sistemleriyle uyumlu olup olmadığına da bakılmaktadır (Sayıştay, 2014: 37-38). Sayıştay denetçileri bu açıdan 3 belediyede sorunlara rastlandığını raporlarda belirtmişlerdir. Örneğin bir belediyede “alınan içme / kullanma suyu ve yüzme havuz suyu numune sayısı” performans göstergesine ilişkin hedef 1350, gerçekleşme 1221 olarak faaliyet raporuna yansımış, ancak denetimde veri kayıt sistemindeki verinin 994 olduğu tespit edilmiştir.

Hatırlanacağı gibi sunum kriterinde hedef ve gerçekleştirmelere ilişkin sapmaların sebeplerine yer vermeyen belediyeler olduğu belirtilmişti. Bu sebeplere yer veren belediyeler ise bir diğer denetim kriteri olan *geçerlilik/ikna edicilik kriteri* açısından incelenmiş ve 6 belediyede birtakım sorunlar tespit edilmiştir. Örneğin bir belediye 4 adet yol güzergâhı yapımını hedef olarak belirlemiş, ancak 2014 yılında gerçekleşme 0 olmuş, sapma nedeni olarak da “2014 yılında yeni yol güzergâhı yapımı gerçekleştirilmemiştir” denilmiştir. Sayıştay denetçileri de bunun sapmanın bir nedeni olmadığı, sadece mevcut durumun bir özeti olduğunu belirtmişlerdir.

4.3.4. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

40 belediyenin faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesine ilişkin denetimlerde herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmeyen belediye sayısı yüksek olup 21’dir. Bu konuda Sayıştay denetçileri tarafından 19 belediyede toplam 29 denetim bulgusu tespit edilmiş ve raporlanmıştır (Bkz. Tablo 5).

Tablo 5. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesinde Rapor Edilen Sorunlar (N=19)

Kriter	Belediye Sayısı (n)	Yüzde
1. PERFORMANS BİLGİSİNE İLİŞKİN VERİ KAYIT SİSTEMLERİNİN MEVCUDİYETİ	14	73,7
Veri kayıt sisteminin kurulmamış olması	13	68,4
Veri kayıt sisteminin kullanılmıyor olması	1	5,3
2. VERİ KAYIT SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	5	26,3
Seçilen göstergeler için amaca uygun bir sistem var	2	10,5
Seçilen göstergeler için sistem amaca uygun ölçüm yapamıyor	4	21,1

Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesinde ele alınan kriterlerden birincisi, performans bilgisine ilişkin veri kayıt sistemlerinin mevcudiyetidir (Sayıştay,

2014: 29). Sayıştay denetçileri bu kritere göre yaptıkları değerlendirmelerde 13 belediyede (%73,7) performans ölçüm sistemine ilişkin bir veri kayıt sisteminin bulunmadığı, 1 belediyede ise bir sistem olmakla birlikte kullanılmadığı bulgusuna ulaşmışlardır. Bu durum, bir önceki başlıkta değinilen faaliyet raporlarında belirtilen performans bilgisi yetersizliklerini oldukça destekleyicidir. Veri kayıt sistemi olmayan bir idarenin yeterli performans bilgisini açıklayamaması oldukça doğaldır. Denetim raporlarında, veri kayıt sistemi olmadığı için belediyelerin geleneksel şekilde yılsonu geldiğinde hedeflerle ilgili olan harcama birimlerinden veri toplamaya çalıştıkları ifade edilmektedir. Dolayısıyla, “performans ölçümü için gerekli olan performans bilgisinin oluşturulmasını sağlamak üzere hangi verilerin toplanmasından kimlerin sorumlu olduğuna, hangi periyotlarda bu verilerin elde edileceğine, hangi verilerin, nasıl analiz edileceğine, veri güvenilirliğini sağlamaya yönelik hangi önlem ve kontrollerin planlandığına ilişkin öngörülere dayalı bir sistem” oluşturulmadığı önemle vurgulanmaktadır.

Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesinde denetçiler, veri kayıt sistemi mevcut olan idareler için bazı veri kayıt sistemlerini seçerek ayrıca inceleyebilmektedirler (Sayıştay, 2014: 31-35). Denetim raporlarındaki bulgular incelendiğinde 5 belediyenin çeşitli hedef ve göstergelerinin denetçiler tarafından seçildiği ve incelendiği görülmüştür. Buna göre raporlarda 11 adet performans hedefi ve göstergesinin seçildiği; yapılan incelemeler sonucunda bunların sadece 3’ünde (2 belediye) “hedef ve göstergeye ilişkin gerçekleşmeyi ölçen ve bunlara ilişkin performans bilgisi üreten veri kayıt sisteminin, hedef ve gösterge açısından performansı ölçme ve raporlama amacına uygun olduğu”, diğer 8’inde ise sorunlar bulunduğu (4 belediye) raporlanmıştır. Örneğin bir belediyede poliklinik hizmeti alanların memnuniyeti göstergesi denetçiler tarafından incelenmiş ve memnuniyet anketlerinin sadece poliklinikten yararlanan belediye çalışanlarına uygulandığı, hizmet alan vatandaşlara uygulanmadığı bulgusuna ulaşılmıştır. Ayrıca anket sorularının yıldan yıla değiştirildiği, bazı soruların memnuniyet ölçümü ile ilgisinin olmadığı tespit edilmiştir.

5. TARTIŞMA

Bu araştırmada Sayıştay tarafından belediyeler üzerinde yapılan performans denetimlerinden elde edilen bulguların incelenmesi ve bu tür denetimlerin belediyelerdeki stratejik yönetim anlayışına olan potansiyel katkılarının değerlendirilmesi amaçlanmıştır. 40 belediyeye ait performans denetim raporu

içerik analizine tabi tutulduğunda belediyelerin stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme süreçlerine ilişkin önemli sorunlarının olduğu gözlenmiştir.

En çok rapor edilen sorunun performans esaslı bütçeleme sistemine ilişkin belgelerin mevzuatta öngörülen şekil ve içeriğe uygun hazırlanmaması olduğu (sunum kriteri) göze çarpmaktadır. Sunum kriterine uymayan belediye sayısı stratejik planda 29 (%82,9), performans programında 24 (%77,4) ve faaliyet raporunda 28 (%87,5)'dir. Sunum kriteri açısından en çok yer verilen sorunlar ise şu şekilde özetlenebilir:

- Stratejik planda maliyetlendirme tablosuna yer verilmemesi % 54,3
- Faaliyet raporunda performans hedeflerinden sapmaların nedenlerine yer vermeme % 50
- Performans programında temel tablolara (T1-T5) yer verilmemesi % 38,7
- Stratejik planda performans göstergesine yer verilmemesi % 34,3
- Performans programında performans hedeflerinin çıktı / sonuç odaklı olmaması % 29
- Faaliyet raporunda performans bilgisine hiç yer vermeme % 25
- Stratejik planda kaynak tablosuna yer verilmemesi % 20
- Stratejik planda stratejilere yer verilmemesi % 20

İkinci olarak göze çarpan sorun alanı ise ölçülebilirlik ve ilgililiktir. Nitekim stratejik plandaki hedef ve göstergeleri kısmen/tamamen ölçülebilir olmayan belediye sayısı 21 (%60), performans programında performans hedef ve göstergesi ölçülebilir olmayan belediye sayısı ise 11 (%35,5)'dir. Yine stratejik planda gösterge-hedef-amaç ilgisi kurulamayan belediye sayısı 12 (%34,3), performans programında ise 14 (%45,2)'tür.

Son olarak önemli sorun alanlarından birisi de performans bilgisine ilişkin veri kayıt sisteminin olmaması ya da yetersiz olmasıdır. Nitekim denetim bulgusu edinilen 19 belediyeden 13'ünün (%68,4) veri kayıt sistemini kurmamış olması performans esaslı bütçe sisteminin temel direğinin aslında olmadığı anlamına gelmektedir.

40 belediyenin performans denetiminde denetçilerce ulaşılan bulgular çoğunlukla mevcut literatürle uyumludur. Örneğin belediyelerin stratejik planları üzerine araştırma yapan Songür (2008: 68-69), 106 belediyeden anket yöntemiyle veri toplamış ve söz konusu belediyelerin %70,8'inde tahmini maliyet tablosunun olmadığı, %34,9'unda performans göstergelerine yer verilmediği,

%32,1’inde katılımcılığın nasıl sağlandığına ilişkin açıklamanın bulunmadığı bulgusuna ulaşmıştır. Belediye stratejik planlarını iyi yönetim ilkeleri çerçevesinde değerlendiren Yıldırım (2011: 90-95), belediyelerin %42,5’inde katılımcılığın yetersiz olduğunu, %67,5’inde hedeflerin ölçülebilirliğinde sorunlar bulunduğunu ve %35’inin durum analizinde yetersizlikler olduğunu belirtmiştir. 16 büyükşehir belediyesinde mali saydamlık değerlendirmesi yapan Avcı (2015: 178), faaliyet raporunda 10 belediyenin (%62,5) performans hedef ve göstergelerindeki sapmaların nedenine dair açıklama yapmadığı; 13 belediyenin de (%81,1) mali denetim sonuçlarına yer vermediği bulgusuna ulaşmıştır. 70 belediyenin faaliyet raporlarını içerik analizine tabi tutan Demirbaş (2010: 306) ise belediyelerin performans bilgilerine yer verme açısından başarı düzeyinin %38,8 olduğunu bulmuştur. İlgili çalışmada belediyelerin, performans sonuçları tablosuna yer verme açısından %26,6; performans sonuçlarını değerlendirme açısından %21,1; performans bilgi sistemini değerlendirme açısından ise %15,7 gibi düşük düzeyde başarı gösterdikleri ifade edilmiştir.

Görüldüğü gibi Sayıştay denetçileri tarafından yapılan tespitler daha ayrıntılıdır ve mevcut literatürle benzerdir. Sorunların 8-10 yıldır benzer olduğu düşünüldüğünde belediyelerin sorunların çözümünde yeterince başarılı olamadıkları sonucu karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle Sayıştayın performans denetim bulgularının belediyeler tarafından ne kadar dikkate alınacağı sorusu hemen akla gelmektedir. Bu konuda denetim raporlarındaki bulguların bize bazı ipuçlarını verdiği belirtilebilir. Bilindiği gibi denetim raporunda bir denetim bulgusu ifade edildikten sonra kamu idaresinin bulguya verdiği cevap belirtilmekte ve sonrasında da denetçinin bu cevaba istinaden ulaştığı sonuç belirtilmektedir. 40 belediyenin denetim bulgularına verdikleri cevaplar incelendiğinde genellikle belediyelerin Sayıştay denetçilerinin belirttikleri sorunları ciddiye aldıkları ve sonraki dönemlerde bunları düzeltmeyi taahhüt ettikleri görülmektedir. Örneğin bazı belediyeler “yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri uyarınca işlem yapılacağından”, “bulgu kapsamına alınan konularda gerekli dikkat ve özenin gösterileceğinden” ya da “bu tür eksiklik ve aksaklıklara bundan sonra yer verilmeyeceğinden” söz etmektedirler. Hatta bazı belediyelerin “tespit edilen bulgular titizlikle incelenerek tüm birimlerin bilgilendirildiğini” ya da “yeni hazırlanan stratejik planda bulguda yer alan sorunların olmadığını” ifade etmesi oldukça olumludur.

Her ne kadar mevzuatımızda performans denetimlerinin mali ve hukuki sonuç doğurmayacağı belirtilmişse de kamu idarelerinin Sayıştaya ve TBMM’ye

karşı hesap verme yükümlülüklerinin olduğu, bu nedenle Sayıştayın denetim bulgularına itibar etmeleri gerektiği belirtilmelidir. Denetim raporlarında da denetçiler, bulgulardaki sorunların bir sonraki yılda yapılacak denetimlerde izleneceğini önemle ifade etmektedir. Bu nedenle düzeltilmeyen hata ve eksiklikler müteakip denetimlerde ele alınacak konular arasında olacak, bu husus da denetim raporlarındaki önerilerin dikkate alınması açısından itici bir güç oluşturabilecektir.

Ayrıca bu makalede tartışılmamakla birlikte Sayıştayda kurumsal performans denetiminin geliştirilmesi yönünde çalışmaların devam ettirilmesi de gereklidir (Yılmaz, 2014: 363). Özellikle performans denetiminin düzenlilik denetimleri ile birlikte yürütülmesi, tüm denetim ekiplerinin her iki denetim türü ile ilgili bilgi düzeyinin artırılmasını gerekli kılmaktadır.

SONUÇ

Bu çalışmada Sayıştay denetçileri tarafından belediyelerde yürütülen performans denetimlerinden elde edilen bulgular analiz edilmiş ve PEB sisteminde 'denetçi gözüyle' yaşanan sorunlar ortaya konmuştur. Denetimler sonucunda PEB sisteminin yerleşmesi ve işlerlik kazanması hususunda belediyelerde ciddi sorunlar yaşandığı görülmüştür. Bu sorunların 8-10 yıldır karşılaşılan benzer sorunlar olması ise sorunların düzeltilmesi konusunda şüphe doğurmaktadır.

Öncelikle PEB sisteminde Sayıştay performans denetiminin önemli bir öge olduğunu bir kez daha belirtmek gereklidir. Bu nedenle denetim raporlarında yapılan tespitler ve getirilen öneriler oldukça değerlidir. Sayıştayın her yıl yapacağı performans denetimlerinde sorunlu alanları tekrar denetleyeceği ve belediyelerin bulgulara verdikleri cevapların genelde olumlu olduğu bir arada değerlendirildiğinde denetimlerin sorunların azaltılmasında faydalı olacağı söylenebilir. Ancak performans denetiminde başarının, sadece denetimi yapan birimlere bağlı olması mümkün değildir. Bu nedenle PEB sisteminde önemli aktörler olan Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı ve (belediyeler özelinde) İçişleri Bakanlığı gibi düzenleme yapma yetkisi olan kurumların desteği ve işbirliği de önemli bir etkidir. Vatandaşların belediye kararlarına katılımı, belediye faaliyetleri konusunda duyarlı olmaları ve ödedikleri vergilerin hesabını sorma bilincinde olmaları da performans denetiminin PEB sistemine katkı düzeyini artıracaktır.

KAYNAKÇA

- ANAO (2008), Performance Auditing in the Australian National Audit Office, Australia.
- Atakan, Nevin, Arife Coşkun, S. Melda Sonuvar (1997), Performans Denetimi Pakistan Sayıştay Uygulaması, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Atay, Ender Ethem (2014), "Hukuk Devleti İlkesi Işığında İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu", Ombudsman Akademik Dergisi, Sayı 1 (Aralık).
- Avcı, Mehmet (2015), Mali Saydamlık: Türkiye’de Büyükşehir Belediyeler Uygulaması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Zonguldak.
- Demirbaş, Tolga (2001), Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Demirbaş, Tolga (2010), Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Faaliyet Raporları ile Saydamlığı Sağlama Çabaları: Belediyeler Üzerine Bir Araştırma, Editörler Figen Altuğ, Özhan Çetinkaya, Selçuk İpek, Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar, Ekin Kitabevi, Bursa.
- DPT (2006), Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu (2. Sürüm), Ankara.
- Engin, Rıdvan (2015), Belediyelerde Performans Denetimi ve Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Bursa.
- GAO (2011), Government Auditing Standards, United States Government Accountability Office, December, USA.
- INTOSAI (2016), Basic Principles in Government Auditing, ISSAI 100, Denmark, http://www.issai.org/media/12943/issai_100_e.pdf (Erişim Tarihi 17.05.2016).
- Kubalı, Derya (1998), Performans Denetimi Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Maliye Bakanlığı (2005), Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) (Yapı-Rehber-Pilot Uygulama), Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Maliye Bakanlığı (2006), Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, 17 Mart 2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete.

- Maliye Bakanlığı (2009), Performans Programı Hazırlama Rehberi, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- NAO (2016), Annual Report and Accounts 2015-16, London.
- OECD (1996), Performance Auditing and the Modernisation of Government, Paris.
- Özer, Hüseyin (1997), Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Sayıştay (2002a), ASOSAI Performans Denetim Rehberi, çev. Sacit Yörüker, Baran Özeren, Ankara.
- Sayıştay (2002b), Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar, Ankara.
- Sayıştay (2012), 2011 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara.
- Sayıştay (2013), Performans Bilgisi Denetimi Rehberi, Ankara.
- Sayıştay (2014), Performans Denetimi Rehberi, Ankara.
- Sayıştay (2016), 2015 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara.
- Sayıştay Denetim Yönetmeliği (2011), 17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı Resmi Gazete.
- Sayıştay, İdare Denetim Raporları, <http://www.sayistay.gov.tr> (Erişim Tarihi 11.03.2016)
- Songür, Neşe (2008), "Belediyelerin Stratejik Planlama Sürecindeki Gerekliklikleri Yerine Getirme Durumları Üzerine Bir Araştırma", Çağdaş Yerel Yönetimler, Cilt 17, Sayı 4 (Ekim).
- Waring, Colleen G., Stephen L. Morgan (2007), "Public Sector Performance Auditing in Developing Countries", Performance Accountability and Combating Corruption, Ed. Anwar Shah, World Bank, Washington DC.
- Yıldırım, M. Fatih (2011), Mahalli İdarelerde Yönetişim ve Belediye Stratejik Planlarının İyi Yönetişim İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Ekonomik Modeller ve Stratejik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Yılmaz, Hakkı Hakan (2014), "Kurumsal Performans Denetimi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği: Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Sayıştayın Değişen Rolü", 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi, 16-20 Mayıs, Antalya.

Yükçü, Süleyman, Gülřah Atağan (2009), "Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 23, Sayı 4.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazete.

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Genel Gerekçe, http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/6085/6085_Gerekce.pdf, (05.07.2015).

TÜRK İDARİ YAPILANMA GELENEĞİNDE SIRA DIŞI BİR KAMU PERSONEL REJİMİ: KALKINMA AJANSLARI ÖRNEĞİ

A SUI GENERIS PUBLIC PERSONNEL REGIME IN TURKISH ADMINISTRATIVE TRADITION: EXAMPLE OF REGIONAL DEVELOPMENT AGENCIES

Ahmet EFE*

Öz

Bütçesinin tamamı merkezi hükümet ile yerel düzeydeki kamu kurum ve kuruluşlarından gelen tahsisatlardan oluşan, kamu yararı ve kamu hizmeti amacıyla kanunla kurulan ve yönetim kurulu başkanlığını devletin ve hükümetin temsilcisi olan valilerin yaptığı kalkınma ajanslarının (KA) birer kamu tüzel kişiliği olduğunda şüphe bulunmamaktadır. Ancak genel sekreterine kadar tüm personelinin birer işçi olmasına karşın idari hukuk kapsamında sayılabilecek bir takım düzenlemelerin yapılmış olması, KA personel rejimini sıra dışı yapmıştır. Mali ve sosyal haklarının Yüksek Planlama Kurulu Kararı, yönetim kurulu kararı, 666 sayılı KHK, 6495 sayılı Kanun, yargı kararları ve toplu iş hukuku kapsamında belirlenmesinde karmaşa ve eşitsizliklerin söz konusu olabildiği tespit edilmiştir. COSO ve COBIT-5 modellerinin de kullanıldığı çoklu kök neden analizleri, KA hukuki statüsü ile personel rejimini tesis eden mevzuat incelemesi ile yargı içtihatları çerçevesinde yapılan değerlendirmeler sonucunda araştırma hipotezi doğrulanmış ve mevcut sorunların ancak, KA personelinin ya tamamen memur rejimine geçmeleriyle ya da toplu iş sözleşmeleriyle tarafların karşılıklı iradelerine bırakılmasıyla *çözümlenebileceği* anlaşılmış ve ikinci seçeneğin en doğru ve KA misyonuna hizmet edebilecek nitelikte olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kalkınma Ajansları, Toplu İş Sözleşmeleri, Kamu Personel Rejimi, Eşitsizlik, Kamu Tüzel Kişiliği.

ABSTRACT

It is evident that the regional development agencies (KA) whose budget is fully composed of governmental appropriations from both central and local authorities, whose objectives are set with legislation as public service and common good and whose head of administrative boards are governors that are both representative of state and central government are governmental legal entities. However, although all of their staffs including secretary general are in the statute of public workers regime, due to some regulations done under the administrative statute of law regarding payments, assignments and processes of the staff, the personnel regime of the agencies became *sui generis* amongst governmental entities. It is found that there exist a turmoil and inequality in definition of financial and

* Dr., CISA, İç Denetim Yetkilisi, Ankara Kalkınma Ajansı, aefe@ankaraka.org.tr

social rights of the staff as a result of different conflicting regulations such as High Planning Board Decisions, administrative board decisions, legislations of 666 and 9465 numbered, judicial decrees and collective bargaining agreements. In this study with an approach of a comprehensive analytical research using different models such as COSO and COBIT-5, analysis of related legislation on the legal status and staff regime of KA and pertinent judicial law, we have found that from two options offered for the solution the most viable one is to let all KA define financial and social rights of staff in the process of collective bargaining agreements in full.

Keywords: Development Agencies, Collective Bargaining Agreements, Public Personnel Regime, Inequality, Legal Entity.

GİRİŞ

Küresel eğilimler ve AB müktesebatının gerekleri ışığında, Türkiye açısından geleneksel plancılıktan vazgeçilerek yerel, sivil, özel, akademi ve kamu sektörünün yönetişimine dayanan bölgesel kaynakların potansiyel ve dinamiklere göre belirlenecek önceliklere tahsisini esas alan yeni plancılık kültürü, kalkınma ajansları (KA) ile bölgesel kalkınmacılığa yansıtılmıştır. Bu yansımaların teorik temelleri yeni kamu yönetimi teorisi, post-modernizm, neo-liberalizm ve bundan beslenen yönetim teorisidir. Artık yenedünya düzeninde pozitivizmin ürünü olan mutlakiyetçi ve merkeziyetçi yaklaşımlar ile tek tipçi modernist yönetim kültürü terk edilerek bölgesel önceliklere göre ve yerel ihtiyaçlara göre bir yapılanma ve plancılık anlayışı kategorik olarak yerleşmeye başlamıştır. Bu aynı zamanda işlem maliyetleri kuramının bir gereği olarak büyük bütçe açıklarına yol açan devletin çok yönlü ve çok parametrelili işlerinin maddi külfetini transfer etme ve bir nevi kaynakları etkin, verimli ve ekonomik kullanma yaklaşımından da kaynaklanmaktadır.

Avrupa Komisyonunda da bölgesel uygulamalar ve yerel programlar için DG-Regio adında bir genel müdürlük mevcut olup bu kurum özellikle bölgesel dinamikler ile yerel potansiyellerin güçlendirilmesi için kaynak transferi sağlamaya çalışmaktadır. Bu amaçla AB ülkelerinde yüzlerce bölgesel program başlatılmıştır¹. Bu kapsamdaki AB programlarına katılım süreci başlamış olup KA akreditasyonundan sonra bu alandaki hibelerden Türkiye de yararlanabilecektir.

Türkiye’de 2006 yılında “yönetişim” paradigması üzerine kurgulanan KA, AB ilerleme raporlarındaki tespit ve önerilere uygun bir şekilde 5449 sayılı Kuruluş Kanunu ile ortaya çıkmış olmakla birlikte pek çok gelişmiş ülkede yaygın

¹ Geniş bilgi için bkz: http://ec.europa.eu/regional_policy/en/atlas/programmes?search=1&keywords=&periodId=3&country Code=ALL®ionId=ALL&objectiveId=ALL&ObjectiveId=ALL

olarak kullanılan bölgesel gelişme ve sosyal-ekonomik dinamiklerin verimli bir şekilde harekete geçirilmesine olanak tanımayı amaç edinen küçük ölçekli kamu kurumlarıdır. Bu kurumlar, 5 yılda bir hazırlanan merkezi plancılığın daha makro, ilkesel düzeyde stratejik ve ulusal ölçekte temel öncelikleri belirlerken bunlara uygun bir şekilde bölgesel düzeydeki ihtiyaçlar, paydaşların katılımı, aktörlerin elbirliğine ve bölgesel kaynakların da seferberliğine dayanan yeni bir bölgesel plancılık yaklaşımının uygulamaya yansıtılması noktasında kilit rol üstlenmişlerdir.

Avrupa'da pek çok ülkede mevcut olan kalkınma ajansları farklı şekillerde yapılandırılmışlardır. İngiltere'de 2012 yılında kapatıldıkları gibi, İtalya örneğinde olduğu gibi ülke çapında sayıları 224'e erişen ajans yapılanmalarının olduğu da söylenmektedir (Özen, 2005: 4). Aşağıdaki tabloda AB ülkelerindeki ajansların farklı statüleri görülmektedir. Bu tablodan da anlaşılacağı üzere, kamu şirketi, vakıf, limited şirket, özerk örgüt ve belediye girişimi şeklindeki KA yasal statülerinden ajansların, merkezi hükümetlerin bir parçası olmayan ve bürokraside asli bir işleve sahip olmayan ihtiyaca göre kurulup kapatılacak düzeyde esnek yapılar şeklinde, piyasa dinamiklerine adapte olabilecek yarı özel kurumlar olarak yapılandırılmış olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 1. AB Ülkelerindeki Farklı Ajans Yapıları

Ülkeler	BKA yasal statüleri
Almanya	Yarı özerk kamu şirketleri
İspanya	Özel hukuka tabi kamu kuruluşları
Fransa	Karma ekonomi şirketleri
Belçika	Belediyelerarası ajanslar
Romanya, Danimarka	Vakıflar
Çek Cumhuriyeti, Estonya, Slovakya, Polonya	Kamu-özel sektör şirketleri
İsveç	Limited şirket
Hollanda, İtalya, İrlanda, Portekiz	Kamu limited şirketleri
İngiltere	Bakanlık dışı kamu kurumu (quango)/ özerk örgüt
Litvanya	Kar amacı gütmeyen kuruluşlar

Kaynak: (Özen, 2005: 5)'den alınmıştır.

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, KA yapılanması AB ülkelerinde de farklılaşabilse bile kamu hukuku ile özel hukuk birleşimiyle esnek nitelikte kurgulanmış oldukları anlaşılmaktadır. Bu farklılaşmalar da ilk kurguları üzerinde zamanla yapılan değişikliklere dayanmaktadır (Çalışkan, 2015).

KA platformları, genelde üniversite, sanayi, STK, yerel yönetimler ile mülki idarelerin ortak yönetimine dayanan karar mekanizmalarına sahiptirler.

Ayrıca, Türkiye'deki bölgesel kalkınma ve KA ile ilgili koordinasyon görevi olan Kalkınma Bakanlığı'nca (KB), bölgesel kalkınma ile ilgili bilginin ortak bir havuzda biriktirilerek elektronik imkânlarıyla verimli ve etkin bir şekilde yönetilebilmesi ve izlenerek rapor edilebilmesine olanak sağlayacak KAYS adında bir sistem kurulmuş olup bu sistemin sürekli geliştirilmesine TUBITAK-YTE tarafından halen devam edilmektedir.

Diğer kamu kurum ve kuruluşlarının kör noktalarına denk gelen sıra dışı işleri yapmak üzere kurgulanmış olan KA, hukuki statüsü, karar mekanizmalarının işleyişi ve personel rejimiyle de esnek bir nitelikte kurgulanmıştır. Bu nedenle de beyaz yakalı yüksek nitelikli uzman personelin işçi vasfında, gerektiğinde yüksek ücret verilebilecek şekilde istihdam edilmesinin yolu açılmak istenmiştir.

Ancak, 2006 yılından itibaren kurulmaya başlanan ve 2010 yılında 26 adet olarak kuruluşlarını tamamlayan ve halen Kalkınma Bakanlığı tarafından çıkarılan mevzuat güncellemeleriyle bölgesel düzeyde kuruluş amaçları doğrultusunda faaliyetlerine devam etmesi beklenen KA, zamanla sadece hibe veren kuruluşlar kategorisinde zikredildiği, projelerinin küçük çapta kapasite artışlarına yol açmakla birlikte haksız rekabete yol açtığı, bölgesel potansiyelleri ortaya çıkarmada başarılı olmadığı, yerel dinamikleri işbirliği ve ortaklık kültürü ile harekete geçirme istidadını yitirdiği, yönetim ve kalkınma kurullarının beklenen işlevselliği ortaya koyamadığı, personelin motivasyonunun düşük olduğu, giderek daha bürokratik kurumlar haline geldikleri ve İngiltere'de olduğu gibi aslında kapatılmaları gerektiği gibi pek çok olumsuz söylemin de medyada ve bazı yayınlarda gündeme getirildiği bilinmektedir.

Doktora düzeyinde yapılan bir araştırmada; ajansların adeta "ölü doğdukları" (Yılmaz, 2011: 154) ve dolayısıyla KA'nın beklenen etkinliğe kavuşması için KA üzerindeki merkezi vesayetin ortadan kaldırılması ve yeni kamu yönetimi anlayışına uygun olarak söz konusu kuruluşlara yetki ikamesini yaparak kurumları olabildiğince idari ve mali açıdan özerk bir yapıya kavuşturmak gerektiği de önerilmiştir.

KA'nın varlık nedeninin sorgulanması ve KA ile ilgili zayıflıkların ve problemlerin varlığı ile ilgili olarak siyasi, bürokratik, akademik ve iş dünyasından olumsuz söylem ve değerlendirmelerin artması üzerine Cumhurbaşkanlığı Makamınca 2012 yılı sonunda Devlet Denetleme Kurulu (DDK) görevlendirilmiştir. Bir yılı aşkın sürede üç vergi müfettişi ve bir Kalkınma Bankası uzmanından oluşan

araştırma ve inceleme ihtisas heyeti, yapılan kapsamlı çalışmalar, araştırmalar, analizler ve değerlendirmeler sonucunda 830 sayfa olan devasa boyuttaki Araştırma ve İnceleme Raporunda, 43 maddede tespit edilen temel sorunlara işaret ederek bunların giderilmesi için bazı önerilerde bulunmuştur.

Bu çalışmamızda DDK raporuyla tespit edilen sorunlardan kamu personel rejimi, uygulamaları ve mali-sosyal haklar kapsamında değerlendirilebilecek olan hususlar ele alınarak ilgili mevzuat çerçevesinde çözümlenmeye çalışılmakta ve çözüm önerisi geliştirilmeye çalışılmaktadır.

1. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Bu çalışmada KA sorunlarından kamu personel rejimiyle ilgili olan problemlerin çekirdek neden analizi yapılmaktadır. Bu analizde COSO ve COBIT-5 modellerinin mevcut sorunlar üzerinden yöntemsel yaklaşımlarının karşılaştırmalı bir şekilde görülmesi sağlanmaktadır.

Bu çalışmamızda DDK tarafından tespit edilen bazı sorunların kök nedenlerinin tespit edilerek sorun teşhisi ve çözüm sürecine katkıda bulunulması amaçlanmıştır. Bu nedenle de iç kontrol sistemi açısından COSO ile yönetim yapılanması açısından da COBIT-5 modeli kapsamında karşılaştırmalı olarak değerlendirmeler yapılmaktadır. Araştırma varsayım ve hipotezimiz COSO ve COBIT ile ilgili olmamasına rağmen sadece araştırma problemi analizinde kullanılmışlardır. COSO çerçevesi genel sistem teorisine uygun bir şekilde bir kurumun kontrol amaçları ve kontrol bileşenleri olarak bir sistem olduğunu ve bunların tutarlı bir şekilde birbirleriyle etkileşimde bulunmaları için gerekli olan standartları ortaya koymaktadır. Bu çerçeve aynı zamanda 5018 sayılı Kanun'a tabi tüm kamu kurum ve kuruluşlarındaki iç denetim birimleri tarafından uygulanan denetimlerde esas alınan iç kontrol rehberinin özünü de oluşturmaktadır. Bu açıdan mevcut sorunların iç kontrol sistemi kapsamında kök nedenlerinin incelemesi yapılmaktadır. COBIT çerçevesi de 2009 yılından sonra BDDK tarafından tüm bankalar ve finans kurumlarınca uygulanması zorunlu kılınan iç kontrol, süreç yönetimi ve bilgi teknolojileri yönetimini de içeren daha kapsamlı bir çerçevedir. Bir hibe dağıtım kurumu olarak da bilinen KA sorunları üzerinde kök neden analizleri için kullanılmasının analizin tamlik ve güvenilirliğini olumlu yönde etkileyeceği düşünülmüştür.

Araştırmamızda Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan eylem planları da sadece bilgi olarak verilmektedir. Bu çalışmamıza dayanak teşkil eden temel

araştırma problemi, “KA personel rejiminin sorunlu olması” olarak tespit edilmiştir.

Daha sonra KA yapısı, mevzuatı, sistemi ve işleyişi açısından betimleyici bir araştırma yöntemi uygulanmaktadır. Türk kamu idari geleneği içerisindeki yeri ortaya konulduktan sonra mevcut mevzuattan kaynaklanan sorunların nasıl giderilebileceği üzerinde sorun çözücü bir araştırma yöntemi de kullanılmaktadır. İlgili mevzuat ve konuyla ilgili Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve Danıştay içtihatları da incelenmekte ve mevcut karmaşadan çıkarmaya yönelik çözümleyici bir hukuki tahlil yapılmaktadır.

Yapılan analizlerin çoğunda Ankara Kalkınma Ajansı özelinde elde edilen veri ve bilgiler kullanılmaktadır.

Araştırma varsayımlarımız şunlardır:

1. KA Türk idari geleneğine uymayan sıra dışı kamu tüzel kişilikleridir.
2. KA personel rejiminde, iş mevzuatı ile idari hukuk iç içe girmiştir.
3. 666 sayılı KHK ve 6495 sayılı Kanun sonrası uygulamalarda eşitsizlik ve huzursuzluklar artmıştır.

Araştırma hipotezimiz ise şu şekilde oluşturulmuştur: “KA personelinin mali ve sosyal haklarının belirlenmesinin karmaşadan kurtarılması için ya devlet memuru olmaları sağlanmalı ya da işçi olarak toplu iş sözleşmelerine bırakılmalıdır.”

2. ARAŞTIRMA PROBLEMİ

DDK tarafından tespit edilen 43 adet sorundan personel rejimi, ücret ve mali haklarla ilgili olan dört adedi araştırma problemleri kapsamında ele alınmıştır. Kalkınma Bakanlığına fazla bağlılık ve idari vesayet sorunu, ücret ikiliği nedeniyle motivasyon bozukluğu, emsal olarak işçi-memur eşleştirmesinin hakkaniyetli yapılmaması ve diğer kurumlara göre personelin dezavantajlı olması gibi temel başlıklar altında durum aşağıda analiz edilmektedir.

2.1. Kalkınma Bakanlığına Gereğinden Fazla Bağlılık ve İdari Vesayet Sorunu

Uygulamada, yönetim kurullarının aldığı GS ataması, güdümlü proje, MDP, yıllık çalışma programı vb. gibi pek çok önemli kararın önemli bir kısmının Kalkınma Bakanlığının onayına bağlı olması, yönetim kurullarının karar organı olma niteliğini ve hesap verebilirliğini olumsuz etkilemekte, ayrıca KA'nın kuruluş felsefesinde yer alan esnek, hızlı, katılımcı yapının hayatiyet bulmasını engelleyebilmektedir (DDK vd., 2014). Normalde yerel aktörlerin ortak katılım

ve karar süreçlerinde kanuni yetkiye dayanılarak işletilmesine dayanan ve idari açıdan yarı özerk bir nitelik arz edecek şekilde tasarlanan KA personel statüsünde, zamanla Kalkınma Bakanlığıyla daha hiyerarşik ilişkilerin gelişmesinden ötürü idari vesayetin ve merkezi otoritenin giderek artması bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

Tablo 2. DDK Tarafından Tespit Edilen Kalkınma Bakanlığına Gereğinden Fazla Bağlılık ve İdari Vesayet Sorunu İçin COSO ve COBIT-5 Değerlendirmesi ve Eylem Planları

DDK önerisi	COSO değerlendirmesi
Birçok işlemin Kalkınma Bakanlığının onayına bağlı olması nedeniyle ortaya çıkan bürokratik işlem maliyetleri ve süreçlerinin azaltılması için gerek mevzuat gerekse uygulama alanında ihtiyaç duyulan adımların atılması.	KB ile KA aynı sistemin parçaları olarak düşünüldüğünde COSO iç kontrol sistemi kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı ve kontrol faaliyetleri alanına girmektedir. KA ile KB ilişkisinin kurumsal amaçları zedelemeyecek ve gerekli esnekliği sağlayacak şekilde yapılması gerekir. Ayrıca kontrol faaliyetlerinin de tespit edilecek risklerin yönetimine odaklanacak şekilde yapılandırılması gerekir.
	COBIT-5 değerlendirmesi COBIT-5 açısından bakıldığında KB de bir paydaş olarak KA kurgulanmasında ihtiyaç duyulan düzey kadar bir rol ve yetki sahibi olmalıdır. Ayrıca KA yönetim sisteminde KB yer almaktaysa bunun yönetim süreçlerini içermeyecek şekilde olması ve diğer paydaşların ihtiyaçlarıyla da uygun olması gerekir. Burada fayda, kaynak ve risk optimizasyonu yapılmamışsa sorun olarak kabul edilir. Yönetişim süreçleriyle ilişkili bir sorundur. COBIT-5 modelinin SMDB tablolarında ilişki düzeyleri eklendiğinde ve gerekli mevzuat değişiklikleri ile güçlendirildiğinde yönetim kurgusunu ilgilendiren bu sorunun çözülmesi olanaklıdır.
KB Eylem Planı	KA Eylem Planı
6.1 Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleri Yönetmeliği'nde Bakanlığın onama yetkisine tabi hususlar gözden geçirilerek daraltılacaktır. 6.2 Yönetim kurullarının kararlarının Bakanlıkça onaylanmasına dair düzenlemelerin hafifletilmesine koşut olarak ajans performans değerlendirmesinde yönetim kurulu performansı da değerlendirilecektir.	Yok

Kaynak: (DDK vd., 2014) ve (KB-BGYUGM, 2014)'den yararlanarak araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

2.2. Ücret İkiliği Nedeniyle Motivasyon Bozukluğu

İşçi olarak istihdam edilen bir personelin memur emsalinin alabildiği ücretlere endekslenmesi ve onları geçememesinin kural olarak konulmasının İş Kanunu, özgür sözleşme ve toplu iş sözleşmeleri mantığı çerçevesinde kabul edilebilir olmadığı, mali haklar açısından memurları geçemeyen kadrosuz işçi

olmak ve diğer yandan 15.01.2012 tarihinden önce başlayanlardan daha düşük ücret almak zorunda kalmanın personel nezdinde motivasyon düşüklüğü ve hoşnutsuzluk doğurduğu tespit edilmiştir (DDK vd., 2014). Ücret ikiliği, KA personel rejiminin farklı olmasına rağmen devlet memuru rejimine çekme teşebbüslerinden dolayı meydana gelmiştir. Eşit işe eşit ücret gerekçesiyle çıkarılmış olan 666 sayılı KHK ve daha sonra 6495 sayılı Kanun uygulamaları 15.01.2012'den önce ve sonra başlayanlar diye iki farklı ücret rejimi doğurmuştur. Bu da bir sorun olarak DDK tarafından tespit edilmiştir.

Tablo 3. DDK Tarafından Tespit Edilen Ücret İkiliği Nedeniyle Motivasyon Bozukluğu Sorunu İçin COSO ve COBIT-5 Değerlendirmesi ve Eylem Planları

DDK önerisi	COSO değerlendirmesi
Ajans personeline emsal alınan kadronun hangi derece ve kademesinden ücret ödeneceğini Kalkınma Bakanlığının, Devlet Personel Başkanlığı ve Maliye Bakanlığı ile birlikte çalışarak belirlemesi	COSO iç kontrol sistemi kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı alanına girmektedir. İş hukukuna tabi olan ve memur olmayan personelin memur ücretlerine endekslenmesi yapısal anlamda bir zafiyete yol açtığı gibi eski ve yeni personel arasındaki ücret ikiliği de iş barışını ve motivasyonu olumsuz etkileyen sorunlar arasında sayılır.
	COBIT-5 değerlendirmesi
	COBIT-5 Yönetişim süreçleriyle ilişkilidir. İkili uygulamalar personel motivasyonunu ve iş barışını olumsuz şekilde etkiler. Bunların kaldırılması sağlanmalıdır. Aksi durumda belirli bir tarihten önce veya sonra girenler şeklindeki yaklaşımlar KA ve personel ihtiyaçlarını karşılayabilecek nitelikte değildir. Bu nedenle de toplu sözleşmelere tüm personelin dâhil edilerek tamamen esnek bir yapıya geçilmesi, yönetim paradigmasıyla da uyumlu olup, mevcut sorunu çözebilecek bir potansiyel göstermektedir.
KB Eylem Planı	KA Eylem Planı
27.1 Bu konuda 3/4/2014'te Kalkınma Bakanlığı, Maliye Bakanlığı yönetici ve yetkilileri ile ajans birim başkanı ve uzmanlarının katılımı ile bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Maliye Bakanlığınca Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi ajansların kullanıma açılarak ücret hesaplarının sistem üzerinden yapılması sağlanacaktır.	Yok

Kaynak: (DDK vd., 2014) ve (KB-BGYUGM, 2014)'den yararlanarak araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

2.3. Emsal Olarak İşçi-Memur Eşleştirmesinin Hakkaniyetli Yapılmaması

Ajanslarda destek personelinin kamu kurum ve kuruluşlarındaki hizmetliye emsal tutulmasında olduğu gibi iç denetçi de emsal belirlemede kurumda kendi eşitlerinin altına düşürülmüştür. Kamu kurumlarında 10 yıllık denetim tecrübesi ve dil bilgisi gerektiren KA iç denetçi pozisyonuna, görev alanı olarak bir birim

tarafından icra edilmesi mümkün olan ve kamu iç denetim mevzuatına göre iç denetim çalışmalarını yürütmesi beklenen bir görev ve sorumluluk yüklenmiştir. Ancak emsal uygulamasında bir işçi olan KA iç denetçisinin kamu kurumundaki iç denetçinin mali haklarını geçmemesi ve hiç tecrübe şartı olmayan ve YPK mevzuatında denk görevler olarak belirlenmiş olan ajanstaki bir birim başkanı arasında %20 civarında iç denetçi aleyhine fark oluşması nedeniyle iç denetçilerin de ajanstaki pozisyonları ve iş yükü dikkate alınmadan memur iç denetçinin, mali haklarının altında ücret almasının hakkaniyetli bir emsal uygulaması olmadığı tespit edilmiştir. İşçi personel rejimi ile memur rejimleri tamamen farklı personel rejimleri olup mali ve sosyal haklar ile çalışma esasları da farklılık göstermektedir. Hukuki statü farklılığını da doğuran bu personel rejim farklılığı sonradan yapılan düzenlemelerle içinden çıkılmaz bir hale gelmiştir. Statü ve çalışma esasları olarak işçi oldukları halde mali ve sosyal haklar açısından memur emsali gibi uygulamalar hakkaniyetli ve hukuk mantığına uyan uygulamalar değildir. Anayasa hukuku açısından da sakıncalıdır.

Tablo 4. DDK Tarafından Tespit Edilen Emsal Olarak İşçi-Memur Eşleştirmesinin Hakkaniyetli Yapılmaması Sorunu İçin COSO ve COBIT-5 Değerlendirmesi ve Eylem Planları

DDK önerisi	COSO değerlendirmesi
Kalkınma Bakanlığınca gerekli girişimlerde bulunularak emsal kadro tespitinin yapılmakta olan görevlerle uyumlu şekilde yeniden belirlenmesi	COSO iç kontrol sistemi kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı alanına girmektedir. Özellikle iç denetçi ile destek personelinin emsalinin tespitinden daha fazla mağduriyetlerin yaşanması bir kontrol zafiyeti olarak değerlendirilebilir.
	COBIT-5 değerlendirmesi
	COBIT-5 Yönetişim süreçleriyle ilişkilidir. Emsal uygulaması KA ihtiyaçlarına cevap vermemektedir. Uygulaması gereken personel yetkinlikleri ile performans değerlendirmelerinin yapılmasına da olanak tanımamaktadır. Adil olmayan uygulamaların çalışma barışını ve motivasyonu bozması bir yana personel ile yaşanan davalar da iş verimliliği ve ekip dinamiğini zedeleyecektir. Bu nedenle de yönetim paradigmasıyla uyumlu olarak toplu iş görüşmeleri yoluyla çözülmesi gerekir.
KB Eylem Planı	KA Eylem Planı
2012/3739 sayılı Bakanlar Kurulu kararında destek personel için durumlarına uygun (arşiv memuru, şef gibi) pozisyonlar belirlenmiştir. Emsal kadro tespitinin yerinde olduğu değerlendirilmekle beraber yüksek vasıflı olan bu personelin durumlarının iyileştirilmesine dair talepler gündemde tutulacaktır.	Yok

Kaynak: (DDK vd., 2014) ve (KB-BGYUGM, 2014)'den yararlanarak araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

2.4. Diğer Kurumlara Göre Personelin Dezavantajlı Olması

Ücret açısından kamudaki emsal personelin aldığı ücreti aşamama şeklindeki uygulamaya karşılık, ajans çalışanlarının kamuda çalışan emsallerine oranla dezavantajlı bulunduğu hususların devam etmesi, personel rejimindeki mevcut durumun başlangıçtaki tasarımdan tamamen farklılaşması, ajansların cazip bir kurum olmaktan ziyade dezavantajlı ve tercih edilmeyen bir kurum olması sonucunu doğurmuştur (DDK vd., 2014). Diğer kamu kurum ve kuruluşlarındaki personel 40 saat çalışmasına rağmen KA personelinin 45 saat çalışmak zorunda olması, yurt dışı eğitim yönetmeliğinden yararlanmaması, lojman, yemek ve servis gibi düzenlemelerinin olmaması, iş güvencesi ve sosyal güvenlik açısından memura göre dezavantajlı olması gibi hususlar DDK tarafından sorun olarak tespit edilmiştir.

Tablo 5. DDK Tarafından Tespit Edilen Diğer Kurumlara Göre Personelin Dezavantajlı Olması Sorunu için COSO ve COBIT-5 Değerlendirmesi ve Eylem Planları

DDK önerisi	COSO değerlendirmesi
KA kuruluşundaki temel felsefe ve insan kaynakları rejimi göz önünde bulundurularak, personel rejimi ve ücret politikasının ciddi şekilde analiz edilmesi, ajans personelinin statüsünün sadece ücretler açısından değil tüm yönleri ile kamuda çalışan emsalleri ile uyumlu hale getirilmesi veya kuruluş felsefesine uygun bir sistemin oluşturulması	COSO iç kontrol sistemi kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı alanına girmektedir. Personelin diğer kurumlara göre daha dezavantajlı olması yeni iş arayışlarını ve iş süreçlerinde verimsizliği tetiklediğinden dolayı kontrol ortamını olumsuz etkileyen sorunlar kategorisinde değerlendirilebilir. Ayrıca personelin toplu iş sözleşmesi yoluyla çözüm arayışında bulunarak sendikalaşması da farklı riskleri gündeme getirmektedir.
	COBIT-5 değerlendirmesi
	COBIT-5 Yönetişim süreçleriyle ilişkilidir. Bir iç paydaş olarak personel ihtiyaçlarının yetkinlikleri ve işin niteliğine göre karşılanmaması durumunda KA ihtiyaçlarının da yüksek bir personel devir hızından dolayı karşılanması güçleşecektir. Bölgesel kalkınma öncelikleri ve yerel potansiyellerin ortaya çıkarılması gibi önemli görev alanları dikkate alınarak dengesizliklerin giderilmesi gerekir. YK'nın toplu sözleşme yapmaya yetkili olması ve dezavantajlı olunan hususların toplu sözleşme kapsamına alınarak kolayca çözümlenmesi gerekir.
KB Eylem Planı	KA Eylem Planı
Ajanslar kurulurken tasarlanmış ideal personel rejimi 5449 sayılı Kanun ile hayata geçirilmiş ve ajans personeli için kamuda çalışan personele göre daha fazla ücret alması öngörülmüştü. Kanun'un 18. maddesi ile ücret ve gündelik ile diğer mali ve sosyal hakların belirlenmesi Yüksek Planlama Kurulu kararıyla tespit edilen alt ve üst limitleri geçmemek üzere yönetim kuruluna bırakılmıştır. 666 sayılı KHK ve 6495 sayılı Kanun sonrası ajans personeli için emsal kadro düzenlemesi yapılmış, kamuda çalışan emsalleri belirlenmiş ve bu düzenlemeler sonrası işe başlayan personel için "Başbakanlık uzmanlarına mevzuatında kadrosuna bağlı olarak mali haklar ile sosyal hak ve yardımlar kapsamında yapılması öngörülen ödemelerin bir aylık toplam net tutarını geçemez" hükmü getirilmiştir. Bu durum da ikili bir ücret sistemini getirmiştir. Emsal kadroya tanınan doğum, ölüm, giyecek, yiyecek yardımı gibi ödemeler de kalkınma ajanslarında çalışan personel için geçerlidir. 28/05/2014 tarihli YPK Kararı ile bu husus açıklığa kavuşturulmuştur. 29.1 5449 sayılı Kanun'da ajans personelinin mali ve sosyal hakları için öngörülmüş sistemin devamı öngörülebilecektir. Ancak bu husus 15/02/2012 tarihinden sonra istihdam edilmiş personel bakımından Kanun değişikliği ile mümkün olacaktır. 29.2 Bir önceki tedbirin uygulamasının mümkün olmaması halinde kapsamlı ve kariyer uzmanlığı temelinde bir personel rejimi düzenlemesi alternatif olarak geliştirilecektir. 29.3 Kalkınma Ajansları Personel Yönetmeliği'ndeki çalışma sürelerine ilişkin hükümler gözden geçirilecektir.	Yok

Kaynak: (DDK vd., 2014) ve (KB-BGYUGM, 2014)'den yararlanarak araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

3. HUKUKİ STATÜ VE PERSONEL REJİMİYLE İLGİLİ MEVZUAT

KA bir kamu tüzel kişisi olmasına rağmen, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının tabi oldukları usullere tabi olmamalarından dolayı mevzuat tarafından belirlenmemiş konularda özel hukuk hükümlerine tabi olması gerektiği Kanun'da da ifade edilmiştir. Aşağıda, KA'nın hukuki durumu, karar yapısı ve personel rejiminin diğer kamu kurum ve kuruluşlarından farklı olarak esnek bir şekilde belirlendiği ortaya konulmaktadır. Yapılan değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere, KA personel rejimi ve hukuki statüsü kanun metinlerine dayanmakta ancak Personel Yönetmeliği dışındaki diğer ikincil mevzuatta bu hususlarla ilgili herhangi bir hüküm yer almamaktadır.

3.1. Kuruluş Kanunu (5449)

Resmi Gazete'de 08.02.2006 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 5449 sayılı Kanun, KA'nın kuruluşunu yapmakta ve temel esaslarını ortaya koymaktadır. Buna göre KA Düzey-2 (NUTS-II) sınıflandırmasındaki bölge esasına göre oluşturulacak tüzel kişiliği haiz, kamu-özel-STK yönetişimi modeline dayanan yerel potansiyelleri ortaya çıkarmak, bölgesel dinamikleri harekete geçirmek ve bölgeler arası gelişmişlik farklarını azaltmak amacıyla kurulan kurumlardır. Kanun, sadece mali kaynakları ile tabi olduğu mevzuat çerçevesini çizerek kurumsal amaçlar, yönetim ve kalkınma kurulları, genel sekreterlik ve iç denetçinin görev ve yetkilerini saymakta yatırım destek ofisleri dışında ajanslarda kurulacak birimlerin nitelik ve niceliğinden bahsetmemektedir (TBMM, 2006b).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile 4734 Kamu İhale Kanunu gibi genel hükümlere tabi olmayacağı belirtildiği halde Kanun'ca belirlenen bağımsız dış denetimin yanı sıra Sayıştay denetimine tabi olmadığı hususu özellikle belirtilmemiş olduğundan dolayı Sayıştay denetimi kapsamına daha sonra alınmıştır. Kuruluş aşamasında öngörülmemiş olan Sayıştay denetimi ile birlikte aynı konuları bir daha denetleyen bağımsız denetim de hizmet alımı yoluyla yaptırılmaya devam edilmektedir.

Kanun'un gerekçesinde (TBMM, 2006) bahsedildiği üzere; daha önce merkezden dağıtılan kamu hibelerinin ve teşviklerin artık yerel aktörlerin ihtiyaçları ve kararları doğrultusunda bölgenin öncelikleri ve potansiyelleri dikkate alınarak bölgesel düzeyde tahsis edilmesi gerektiği fikrinden hareketle, Kalkınma Bakanlığı bu süreçte genel koordinasyon ve ortak sorunları çözüme kavuşturmak ve merkezden yapılacak tahsisatlar ile yıllık faaliyet raporlarına göre

mevzuatta gerekli değişiklikleri yapmak ve Ajanslara tavsiyelerde bulunmakla görevlendirilmiştir.

Dolayısıyla 3046 sayılı Teşkilatlanma Kanunu'ndaki bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluş olup olmadığı hususu da belirtilmediğinden ajansların Bakanlık ne tür bir bağlılık ve ilişki düzeyinin mevcut olduğu tam sınıflandırılmamaktadır. Kanun'la belirtilmeyen diğer hususlar ise alt mevzuata bırakılmaktadır.

Ajanslarda çalışanların tabi olacağı personel rejimi olarak da "işçi" statüsü benimsenmiştir. Buna göre Ajanslar, genel sekreter dâhil olmak üzere İş Kanunu hükümlerine uygun bir şekilde alacakları elemanlarla iş sözleşmesi imzalayacaklardır. Mali hakları da Yüksek Planlama Kurulu tarafından belirlenecek limitler çerçevesinde Yönetim Kurulları tarafından belirlenecekti. Ancak daha sonra 666 sayılı KHK ve ardından 6495 sayılı Kanun ile KA personelinin emsali devlet memurlarının kadrolarına bağlı net aylık ödemelerinin üzerinde maaş alamayacağı kararlaştırılmıştır. Bu sayede işçi statüsünde kalmaları ancak her halükarda memurların özlük haklarını geçmemeleri kriteri getirilerek daha önce nispeten memurlara göre yüksek maaş alan kalkınma ajansı çalışanları yeni durumda dezavantajlı hale gelmiştir. Bu sebeple kamu kurum ve kuruluşlarında memur kadrolarına geçmeye çalışan personel sayısı artmış ve KA yüksek personel sirkülasyonuna sahip kurumlar haline gelmiştir.

3.2. Bakanlar Kurulu Kararları

Kanun'un verdiği yetkiyle çıkarılan bu kararlar, 2006/10550 (BKK, 2006/10550 sayılı Bazı Düzey 2 Bölgelerinde Kalkınma Ajansları Kurulmasına Dair Bakanlar Kurulu Kararı, 2006), 2008/14306 (BKK, 2008), 2009/15236 (BKK, 2009), 2011/2168 (BKK, 2011) ve 2013/4748 (BKK, 2013) sayılı olup, düzey 2 bölgeleri esasına göre KA'yı peyderpey kuran, bütçe tahsisatlarını belirleyen, çalışma usul ve esaslarını tesis eden ve KK asil ve yedek üyelerini belirleyen kararlardır. 2006 yılında İzmir ve Çukurova (Adana ve Mersin) KA'yla başlayan kuruluş sürecinde Ajanslar peyderpey kurulmuş ve 2010 yılında Ankara Kalkınma Ajansı (ANKA) ile 26 kalkınma ajansının kuruluşları tamamlanmıştır.

3.3. Yüksek Planlama Kurulu (YPK) Kararları

YPK Kararları 2006/59, 2008/11, 2009/8, 2009/24, 2011/3, 2011/44 ve 2014/8 sayılı olup, 5449 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak Ajanslarda çalışan personelin mali ve sosyal haklarını belirlemek amacıyla çıkarılmış düzenleyici idari işlemlerdir. Bu düzenlemeler, 5449 sayılı Kanun'un

18 inci maddesindeki “Genel sekreter ve diğer personelin ücret ve gündelikleri ile diğer mali ve sosyal hakları Yüksek Planlama Kurulu kararıyla tespit edilen alt ve üst limitleri geçmemek üzere yönetim kurulunca belirlenir” ifadesinde verilen yetki ve göreve dayanmaktadır. İlk altı YPK kararı belirli limitler dâhilinde YK tarafından belirlenebilecek ücretleri tayin ederken 2014/8 sayılı son YPK kararında 666 KHK ve 6495 sayılı Kanun kapsamında yapılan emsal memur uygulaması paralelinde sınırlandırıcı bir uygulamanın benimsendiği anlaşılmaktadır.

3.4. Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

İki defa çıkarılmış olan bu Yönetmelik, KA işleyişini, birimlerin çalışma esaslarını, görevlerini, yetkilerini, toplantılarını, raporlama şekillerini vb. gibi idari konuları düzenlemektedir. İlk yönetmeliğin pek çok maddesi AYM tarafından iptal edildiğinden daha sonra BKK ekinde yeni bir yönetmelik çıkarılmış ve ilk yönetmeliğin geriye kalan kısmı da aşağıda belirtilecek olan YDO yönetmeliğince tamamen yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu Yönetmelik’in yaklaşımı klasik yaklaşım olup sadece görev alanlarının ve sorumlulukların belirtilmesi ve bir takım üst süreçlerin ana hatlarının ifade edilmesiyle yetinilmektedir. Yönetmelik’te KA birimlerden bahsedilmemektedir. Ancak Kanun’la belirlenmiş olan kurullar, genel sekreterlik ve iç denetçi ile yatırım destek ofisinden bahsetmektedir. Birimlere ait olan çalışma usulleri ise Destek Yönetim Kılavuzunda yer almıştır.

3.5. Denetim Yönetmeliği

03.08.2009 tarihli ve 27308 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan “KA Denetim Yönetmeliği”, KA’nın iç ve dış denetimi ile mali yönetim yeterliğine ilişkin standartlar ile usul ve esasları belirlemektedir. Otuz madde ve üç geçici maddeden oluşan Yönetmelik’te, 22.12.2009 tarihli ve 27440 sayılı Resmi Gazete’ de ve 11.12.2010 tarihli ve 27782 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan iki adet KA Denetim Yönetmeliği’nde Değişiklik Yapan Yönetmelik ile bazı değişiklikler yapılmıştır.

Bu Yönetmelik, KA denetim şekillerini, usullerini ve yetkilerini belirlemektedir. Buna göre iç denetim, dış denetim ve mali yeterlilik denetimi şeklinde üç tarz denetim sistemi kurgulanmış olup, herhangi bir standarda referans vermeden hangi kriterlere göre ayırım yapıldığı ile denetim fonksiyonları arasındaki kesin çizgilerin de konulmadığı, belirsiz bırakılmış olduğu anlaşılmaktadır.

3.6. Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

28.09.2006 tarihli ve 26303 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “KA Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği”, KA’nın bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması, mali kaynaklarının yönetilmesi ve kontrolü, hesap ve kayıtların tutulması ve raporlanmasıyla ilgili iş ve işlemlerin yürütülmesinde görevli olan ajans personelinin görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları belirlemektedir. Doksan sekiz madde ve iki geçici maddeden oluşan KA Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin 28. maddesine, 11.12.2010 ve 27782 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “KA Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile bir fıkra daha eklenmiştir.

Bu yönetmelik de fazlasıyla kazuistik bir yöntem takip ederek tek düzen muhasebe sistemi ve 5018 sayılı Mali Kontrol Kanunu temel esaslarının uygulanmaya çalışılmasını temin etmektedir.

3.7. Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği (PFDY)

08.11.2008 tarihli ve 27048 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan “KA Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği”, KA’nın sağlayacağı proje ve faaliyet destekleri ile ilgili iş ve işlemlerin usul ve esaslarını, bunlardan yararlanma ilke ve kurallarını düzenlemektedir. Elli madde ve dört geçici maddeden oluşan mezkûr Yönetmelikte, 31.12.2010 tarihli ve 27802 sayılı, 16.11.2011 tarihli ve 28114 sayılı ve 20.06.2013 tarihli ve 28683 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan üç adet KA Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği’nde Değişiklik Yapan Yönetmelik ile bazı değişiklikler yapılmıştır.

3.8. Personel Yönetmeliği

25.07.2006 tarihli ve 26239 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “KA Personel Yönetmeliği”, iş mevzuatı hükümlerine göre belirsiz süreli hizmet akdine bağlı olarak istihdam edilecek olan personelin hak ve yükümlülüklerini tespit etmektedir. Bu Yönetmelik, Kanun’la belirlenen KA personel rejimine göre işe alınma şekilleri, uyulması gereken hükümler ve personelin hak ve yükümlülüklerini ihdas etmektedir. Bu Yönetmelik’te bile birim isimlerinden ve birim başkanlığından bahsedilmemesi dikkat çekicidir. Bu hususlar aşağıda inceleneceği üzere DYK’ya konu edilmiştir. Bu durum da ajansların bir destek kurumu oldukları algısını pekiştirici bir etkide bulunmaktadır.

3.9. Destek Yönetim Kılavuzu (DYK)

5449 sayılı Kanun ve “KA Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği”ni yasal dayanak alarak, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Bölgesel Gelişme ve Yapısal Uyum Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan “KA Destek Yönetimi Kılavuzu” KA tarafından sağlanacak mali ve teknik desteklerin modern teknik ve bilgi birikimleri ışığında uygulanabilmesi amacıyla hazırlanmıştır. Bu Kılavuzun, PFDY’ye dayanılarak çıkarılmış olduğu bilinmesine rağmen ne zaman çıkarılarak ajanslara tebliğ edildiği bilinmemektedir. Kılavuz niteliğinde olmasından dolayı bu hususa çok önem verilmediği anlaşılmaktadır. DYK, KA kayıtlarında olmamasına rağmen Kalkınma Bakanlığının internet sayfasında mevcuttur. DYK, kapsamlı bir şekilde hazırlanmıştır. Destek Yönetim Kılavuzundan öte bir Kalkınma Ajansı Kılavuzu niteliğinde hazırlanmıştır. Kılavuzda Kalkınma Bakanlığı görevlerinden, KA’nın yapısından, destek türlerinden, değerlendirme, yürütme, performans ve izleme şekillerine kadar çok detaylı bir şekilde düzenleme yapıldığı anlaşılmaktadır.

DYK ile birim başkanlarının isimleri ile bu birimlerin yapması gereken görevleri teker teker zikredilerek örnek bir ajans modeli çizilmektedir. Başka bir mevzuatta da bu tarz bir düzenleme mevcut değildir. Hâlbuki YK bu anlamda yetkilendirilmiş olsa ve KK ile KB’ye danışılarak organizasyon yapısı belirlense yereldeki aktörlerin ciddi kararlarda söz sahibi olduklarını anlamaları ve sürece daha fazla katılarak yönetim yapısının işleyişini daha verimli hale getirebilmeleri sağlanabilir.

4. KALKINMA AJANSLARI PERSONEL REJİMİ VE MALİ HAKLAR ANALİZİ

2006 yılında yürürlüğe giren 5449 sayılı Kanun ile ülke genelinde belirlenen farklı bölgelerde 26 adet kalkınma ajansı kurulmuştur. Yönetim Kurulu Başkanı Vali olan, bütçesi merkezi idare tahsisatı ile yerel yönetimlerin bütçelerinden kesintiler şeklinde belirlenen ve bölgesel düzeyde kalkınmayı sağlayacak işbirliğini tesis etmek üzere proje, program, etkinlik ve benzer faaliyetler yapan, salt kamu hizmeti amaçlı kamu tüzel kişilikleridir. Genel sekreter dâhil olmak üzere tüm personeli İş Kanunu’na tabi olmasına rağmen Kuruluş Kanunu’nun “Ajans Personelinin Nitelik, Statü ve Hakları” başlıklı 18. maddesinin 6. fıkrasında Genel Sekreter ile diğer personelin ücret ve gündelikleri ile diğer malî ve sosyal hakları Yüksek Planlama Kurulu kararıyla tespit edilen alt ve üst limitleri geçmemek üzere yönetim kurulunca belirleneceği düzenlenmiştir.

24.04.2009 tarihli ve 2009/8 ve 2011/3 sayılı Yüksek Planlama Kurulu Kararları" ile Ajans personelinin (uzman ve destek personeli) aylık net ücretlerinin alt ve üst limitleri belirlenmiş olup, ücretlerin net olması öngörülmüştür. Bu limitler arasında ajans yönetim kurullarınca her unvana göre verilecek ücretler belirlenmiştir. Ankara Kalkınma Ajansında ise tavan ücrete yakın olarak ücretlerin belirlendiği ve daha sonra 01.01.2014 tarihi itibarıyla de verilecek limitlerin üst tavanlarının ücret olarak verilmesinin Yönetim Kurulunca kararlaştırılmış olduğu tespit edilmiştir.

02.11.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 666 sayılı KHK, 15.01.2012 tarihinden sonra göreve başlayan Ajans personelinin mali ve sosyal haklarına değişiklik getirmiştir. 375 sayılı KHK'ya 666 sayılı KHK ile eklenen Ek 11. maddenin (c) ve (ç) bentlerinde yer alan düzenlemeye göre; *"Kalkınma Ajanslarına ilk defa veya yeniden atanan genel sekreter ve uzman unvanlı meslek personeline, ilgili mevzuatı uyarınca ödenen her türlü maaş, aylık, ücret, ek ücret, prim, zam, tazminat, ikramiye, fazla çalışma ücreti, kâr payı ve her ne ad altında olursa olsun yapılan diğer ödemeler ile sosyal hak ve yardımlar kapsamında yapılan bütün ayni ve nakdi ödemelerin bir aylık toplam net tutarı; genel sekreterler için bakanlık genel müdürü, uzman unvanlı meslek personeli için Başbakanlık uzmanlarına mevzuatında kadrosuna bağlı olarak mali haklar ile sosyal hak ve yardımlar kapsamında yapılması öngörülen ödemelerin bir aylık toplam net tutarını geçemez."*

Düzenleme, 15.01.2012 tarihinden sonra işe başlayan personel için Yüksek Planlama Kurulunun (YPK) personele ödenecek ücretlerin üst limitini belirleme yetkisini ortadan kaldırmış ve üst limiti, emsal devlet memuruna ödenen bir aylık toplam net tutar olarak belirlemiş, 15.01.2012 tarihinden önce işe başlayanlar ise eski uygulama olan YPK limitlerine göre Yönetim Kurulunca belirlenen ücretleri almaya devam etmişlerdir.

666 sayılı KHK'nın Kalkınma Ajansları ile ilgili hükümleri, 6223 sayılı dayanak Yetki Kanununda konu ile ilgili düzenleme yapma yetkisi yer almadığı gerekçesi ile 27.12.2012 tarihli ve 2012/205 K. sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilmiş ve kararın yürürlük tarihinin de gerekçeli kararın yayımından 9 ay sonra olduğu açıklanmıştır. Dolayısıyla yapılan düzenlemenin yetkisiz bir düzenleme olduğu Anayasa Mahkemesi tarafından tespit edilmiştir.

İptal kararı henüz Resmi Gazete'de yayımlanmadan önce 02.08.2013 tarihinde yayımlanan 6495 sayılı Kanun ile aynı düzenleme yeniden getirilmiş,

ancak Kanun'un yürürlük tarihi olarak da yayım tarihi olan 02.08.2013 tarihi belirlenmiştir.

666 sayılı KHK'nın ilgili hükümlerinin yürürlüğe girdiği 15.01.2012 tarihi ile 6495 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 02.08.2013 tarihi arasında Kalkınma Ajanslarında göreve başlayan bir personelin yetkisiz bir düzenleme olan ve iptal edilmiş bulunan 666 sayılı KHK yürürlük tarihine göre işlem gördüğü ve halen bu şekilde devam ettiği anlaşılmaktadır.

4.1. 6223 Sayılı Yetki Kanunu ile İlgili Anayasa Mahkemesi Kararı İncelemesi

27.03.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 26.12.2013 tarihli 2013/63 E. ve 2013/163 K. sayılı Anayasa Mahkemesi kararında; 666 sayılı KHK'nın çıkarılmasına dair 6223 sayılı Yetki Kanunu'nda ancak mevcut bakanlıkların birleştirilmesi, kaldırılması ya da yeni bakanlıkların kurulması, bağlı, ilgili, ilişkili kuruluşların bu bakanlıklar bünyesinde hizmet birimi olarak düzenlenmesi, bu kapsamda görev, yetki, teşkilat ve kadroların düzenlenmesinin söz konusu olması durumunda personelin mali haklarının düzenlenebileceği belirtilmiştir.

Yukarıda sayılan hususlar söz konusu olmadığında, 6223 sayılı Yetki Kanunu'nda belirtilen hususların hiçbirisi ile ilgili düzenleme yapılmaksızın münhasıran personelin mali haklarının düzenlenemeyeceği söz konusu Anayasa Mahkemesi kararı ile açık bir şekilde belirtilmektedir. Bu karar bir başka kamu kurumu personeli ile ilgili olup aynı KHK kapsamında ajans çalışanlarının da mali haklarının düzenlenmesi nedeniyle emsal teşkil etmektedir.

Anayasa Mahkemesi kararları Anayasa'mızın 153. maddesinin son fıkrası uyarınca Resmî Gazete'de hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar. Dolayısıyla AYM tarafından 9 ay sonra yürürlüğe girmesi hüküm altına alınmışsa da kişilerin bu düzenlemeden dolayı oluşan mağduriyetlerinin 9 ay sonra geriye dönük olarak telafi edilmesi gerekir.

4.2. Toplu Sözleşme Hukuku Kapsamında İnceleme

1982 Anayasa'mızda toplu iş sözleşmesi ve toplu sözleşme hakkı bir anayasal hak olarak şu şekilde düzenlenmiştir.

"A. Toplu iş sözleşmesi ve toplu sözleşme hakkı

MADDE 53.– İşçiler ve işverenler, karşılıklı olarak ekonomik ve sosyal durumlarını ve çalışma şartlarını düzenlemek amacıyla toplu iş sözleşmesi yapma hakkına sahiptirler.

Toplu iş sözleşmesinin nasıl yapılacağı kanunla düzenlenir.

(Ek fıkra: 7.5.2010-5982/6 Md.) Memurlar ve diğer kamu görevlileri, toplu sözleşme yapma hakkına sahiptirler.

(Ek fıkra: 7.5.2010-5982/6 Md.) Toplu sözleşme yapılması sırasında uyuşmazlık çıkması halinde taraflar Kamu Görevlileri Hakem Kuruluna başvurabilir. Kamu Görevlileri Hakem Kurulu kararları kesindir ve toplu sözleşme hükmündedir.

(Ek fıkra: 7.5.2010-5982/6 Md.) Toplu sözleşme hakkının kapsamı, istisnaları, toplu sözleşmeden yararlanacaklar, toplu sözleşmenin yapılma şekli, usulü ve yürürlüğü, toplu sözleşme hükümlerinin emeklilere yansıtılması, Kamu Görevlileri Hakem Kurulunun teşkili, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar kanunla düzenlenir.”

Dolayısıyla yasa koyucunun işçilerin mali ve sosyal haklarını emsali memurlara bağlaması bu konuda toplu sözleşme hakkını engelleyici ve yok sayıcı bir düzenleme olarak anlaşılmaktadır. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nda da işçilerin farklı rejime dâhil oldukları açıkça ifade edilmiştir. Ayrıca bu durum anayasal güvence altına alınmış olan eşitlik ilkesine de aykırıdır. Çünkü ajansta personel haftalık en az 45 saat çalışırken, 40 saat çalışan memurların haklarını geçemezler denilmektedir. Buna ek olarak, Ajans personelinin yemek, servis, lojman ve yeşil pasaport gibi haklarının da olmadığı da dikkate alındığında 666 sayılı KHK ve 6495 sayılı Kanun ile 375 sayılı KHK Ek Madde 11 üzerindeki değişikliklerle yapılan düzenlemenin eşitsizliği doğuran bir düzenleme olduğu söylenebilir.

4.3. 666 Sayılı KHK ve 6495 Sayılı Kanun Kapsamında İlgili Düzenlemelerin Uygulanabilirliğine Dair İnceleme

Kalkınma Ajansları Personel Yönetmeliği uyarınca kalkınma ajansı çalışanları, iş sözleşmesi ile çalışmaktadır. Bu doğrultuda, maaşları Yüksek Planlama Kurulu kararında belirlenen alt ve üst limitler kapsamında, yönetim kurulu kararı ile belirlenmektedir. Ancak 666 sayılı KHK ile getirilen düzenlemeler ile Kalkınma Ajanslarında çalışan personel ikili bir maaş rejimine tabi tutulmuştur. Bu yapılırken de 15.01.2012 tarihi esas alınmaktadır. Maaş hesaplamaları

yapılırken 05.12.2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Bakanlar Kurulunun 2012/3739 sayılı Kararı ile “375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Ek 11 inci Maddesinin Birinci Fıkrasının (b) ve (c) Bentleri Kapsamında Kamu İdarelerinde İstihdam Edilen Personelin Mali ve Sosyal Haklarının Belirlenmesinde Emsal Alınacak Devlet Memuru Kadro Unvanlarının Tespitine İlişkin Karar’ın ekinde yer alan listeler esas alınmıştır.

666 sayılı KHK’nın 1. maddesiyle 375 sayılı KHK’ya eklenen ek 11. maddesinde yer alan Kalkınma Ajansları personelinin maaşlarına dair düzenlemeler 6223 sayılı dayanak Yetki Kanunu’nda konu ile ilgili düzenleme yapma yetkisi yer almadığı gerekçesi ile Anayasa Mahkemesinin 27.12.2012 tarih ve 2011/139 E. 2012/205 K. sayılı kararı ile iptal edilmiş, iptal kararının yürürlük tarihi ise gerekçeli kararın yayınlanmasından itibaren 9 ay sonraya bırakılmış, gerekçeli karar da 10.10.2013 tarihinde yayımlanmıştır. Gerekçeli kararın yayımıyla birlikte 9 aylık süre başlamış ve sürenin dolmasıyla 10.07.2014 tarihinde iptal kararı yürürlüğe girmiş ve böylece 666 sayılı KHK’nın ilgili hükümleri resmen ortadan kalkmıştır. Bu arada yasama organı gerekçeli karar yayımlanmadan önce 02.08.2013 tarihinde yayımlanan 6495 sayılı Kanun ile aynı düzenlemeyi yeniden getirmiştir. 6495 sayılı Kanun’un Kalkınma Ajanslarına dair düzenlemeler içeren 73. maddesi düzenlenmesine ait yürürlük tarihi, bu Kanun’un 103. maddesi “g” bendi uyarınca 02.08.2013 olarak dikkate alınmalıdır. Ancak Kalkınma Bakanlığı 5127 sayılı yazısıyla Kalkınma Ajanslarına Maliye Bakanlığının 21.08.2013 tarih ve 7566 sayılı yazısını göndermiş ve bu doğrultuda işlem tesis edilmesini talep etmiştir.

666 sayılı KHK yerine 6495 sayılı Kanun aynı düzenlemeyi getirdiği için Maliye Bakanlığı 6495 sayılı Kanun’un yürürlük tarihi olarak, 15.01.2012 tarihini esas almaktadır. Bu görüşün özü 666 sayılı KHK ile 6495 sayılı Kanun’un “aynı düzenlemeyi” getirmesidir. 666 sayılı KHK, 6495 sayılı Kanun ve Anayasa Mahkemesinin iptal kararı birlikte değerlendirildiğinde bu görüşün aşağıdaki gerekçelerle hukuki dayanağının güçlü olmadığı anlaşılmaktadır:

a) 6495 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesi ile 666 sayılı KHK yürürlük tarihi itibarıyla ortadan kalkmıştır. Zira kanun teklifinin özetinde de belirtildiği üzere 666 sayılı KHK yerine getirilen bu düzenleme ile önceki düzenleme ortadan kalkar.

b) Ayrıca ve önemle belirtmek gerekir ki; bir kanunun yürürlük tarihini önceki yasal düzenleme ile aynı içerikte olması değil, yürürlük maddesi belirler.

6495 sayılı Kanun'un Kalkınma Ajanslarına dair düzenlemeler içeren 73. maddesi düzenlemesinin yürürlük tarihi bu Kanun'un 103. maddesi "g" bendi uyarınca 6495 sayılı Kanun'un Resmi Gazete'de yayımlandığı tarih, yani 02.08.2013 tarihidir.

c) Anayasa hukuku ilkeleri gereğince bir kanun geçmişe etkili olarak uygulanamaz. Bu doğrultuda 6495 sayılı Kanun 02.08.2013 tarihinden geçmişe etkili olarak uygulanamaz. 666 sayılı KHK ise 6495 sayılı Kanun'la ortadan kalktığı için uygulanamaz. Anayasa hukukunda önceki düzenleme ile aynı içeriğe sahip olma geçmişe etkili olma açısından bir istisna olarak düzenlenmemiştir.

d) Ücret ödemesi her ay yapılan ayrı bir idari işlemle tahakkuk edilmektedir. Dolayısıyla her ay ilgili olduğu mevzuat çerçevesinde değerlendirme yapılarak tahakkuk işlemi yapılır. Yoksa ücret tahakkuku bir personel ataması yapmak gibi tek seferli bir idari işlem değildir. Bu nedenle de mevcut durumda meri olan mevzuat 6495 sayılı Kanun olduğundan bu yasanın yürürlük tarihi olan 02.08.2013 tarihinin esas alınması gerekir.

Anayasa hukuku ilkeleri doğrultusunda değerlendirildiğinde hukuki olan görüş 666 sayılı KHK'nın 6495 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile ortadan kalkmasıdır. 6495 sayılı Kanun 02.08.2013 tarihinden sonra işe girenlere uygulanabilecektir. Bu durumda 15.01.2012 ile 02.08.2013 tarihleri arasında işe girenlerin 666 sayılı KHK'dan önceki düzenlemeye göre YPK'ya tabi olması gerekmektedir.

4.4. Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürüyüp Yürümeyeceğine İlişkin İnceleme

Bilindiği üzere Anayasa'mızın 153. maddesinin 5. fıkrasında iptal kararlarının geriye yürümeyeceğine ilişkin hüküm bulunmaktadır. Anayasa'nın 153. maddesindeki düzenlemenin, hukuk devleti ilkesinin gereği ve doğal sonucu olarak, hukukun genel ilkelerine ve Anayasa'ya aykırı oldukları için iptal edilen kuralların yürürlükte iken uygulanmasıyla tüm sonuçlarıyla birlikte elde edilmiş kazanılmış hakkı korumayı amaçladığı açıktır. Ancak bu durum, Anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiği bilinen kuralların, bu kuralların uygulanmasına ilişkin idari işlemlerin hukuka aykırı olduklarından dolayı iptali istemiyle açılan ve halen görülmekte olan davalarda da uygulanacağı anlamını taşımamaktadır. Başka bir deyişle, geriye yürümeme ilkesinin sadece lafzi olarak yorumlanarak uygulanması bizzat anayasanın kendisine aykırı sonuçlar doğurmuş olacaktır.

Aşağıda her ne kadar Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümeyeceğine dair kural olsa dahi anayasaya aykırı hükümlerin açılan davalarda uygulanamayacağına dair emsal Danıştay kararlarına yer verilmiştir:

a) Danıştay Üçüncü Dairesi Kararları

2005/2744 E. 2006/2505 K. sayılı kararında; “Her ne kadar Anayasa’nın 153’üncü maddesinin beşinci fıkrası ile Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümeyeceği kurala bağlanmış ise de Anayasa Mahkemesince bir kanunun veya kanun hükmünde kararnamenin tümünün ya da belirli hükümlerinin Anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiğinin bilinmesine karşın görülmekte olan davaların, Anayasaya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görülüp çözümlenmesinin, Anayasanın üstünlüğü ve hukuk Devleti ilkelerine aykırı düşeceğinin kabulü gerekir. Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümezliğine ilişkin kural ile iptal edilen hükümlere göre kazanılmış olan hakları ve kamu düzeninin istikrarını korumak amaçlanmıştır. Aksi halde, Anayasa’nın 152’nci maddesinde yer alan “Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır”... “Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar.....Anayasa Mahkemesi kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır.” yolundaki hükmün anlamı ve uygulanma olanağı kalmaz.” demektedir.

b) Danıştay Yedinci Dairesi Kararları

2004/1489 E. 2006/1066 K. sayılı kararında “...Anayasa’nın itiraz yolu ile Anayasa Mahkemesine başvurulması halini düzenleyen 152’nci maddesinin birinci fıkrasında, bir davaya bakmakta olan mahkemenin, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararname hükümlerini Anayasa’ya aykırı görmesi veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varması durumunda, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakacağı; üçüncü fıkrasında da, Anayasa Mahkemesinin, işin gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verip, açıklayacağı; bu süre içinde karar verilmezse, mahkemenin, davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandıracağı; ancak, Anayasa Mahkemesi kararının, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelmesi halinde, mahkemenin buna uymak zorunda olduğu hükme bağlanmış; bu suretle, Anayasa’ya aykırılığı “ciddi” görülen ve kişilerin subjektif hakları üzerinde olumsuz bir etki yapan kanun veya kanun hükmünde

kararname hükmünün, davanın taraflarına uygulanmasının, Anayasa Mahkemesi kararına kadar durması ve kişilerin, bu yolla, Anayasa'nın üstünlüğü kuralının doğal bir sonucu olarak, Anayasa'ya aykırı bir hükmün uygulanmasından, Anayasa'nın himayesi altına alınmak suretiyle korunması sağlanmıştır. Her ne kadar, Anayasa'nın 153'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İç Tüzüğü'nün ya da bunların hükümlerinin, iptal kararlarının Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkacağı; gereken hallerde, Anayasa Mahkemesinin, iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabileceği; beşinci fıkrasında ise, iptal kararlarının geriye yürümeyeceği hükme bağlanmışsa da; Anayasa Mahkemesince bir kanunun veya kanun hükmünde kararnamenin tümünün veya belirli hükümlerinin Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edildiği bilinmesine rağmen, görülmekte olan davaların, Anayasa'ya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görüşülüp çözümlenmesinin, Anayasanın üstünlüğü prensibine ve Hukuk Devleti ilkesine aykırı düşeceğini kabul etmek gerekir.

Zira; Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümezliğine ilişkin kural, iptal edilen hükümlere göre kazanılmış olan hakların ortadan kaldırılmasına veya toplum huzurunun bozulmasına yol açacak sonuçların önlenmesi amacıyla kabul edilmiş olup, bu kuralın mutlak anlamda uygulanması durumunda, Anayasa'nın yukarıda anılan 152'nci maddesinde düzenlenmiş olan "Anayasa'ya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi" (itiraz) yolunun, hukuk ve uygulama yönünden sonuçsuz kalacağı açıktır. Nitekim; aynı maddenin 3'üncü fıkrasında yer alan, "Ancak, Anayasa Mahkemesinin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır." yolundaki kural da, Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararlarının, bu karardan önce açılmış ve bakılmakta olan davalarda uygulanması gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır..." demektedir.

c) Danıştay Onuncu Dairesi Kararları

2000/3903 E. 2000/5129 K. sayılı kararında "...Öte yandan, Anayasa Mahkemesinin iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihi ileriye dönük olarak ertelemiş bulunması, yasama organına iptal kararının gerekçesine uygun olarak yeni bir düzenleme için olanak tanımak ve ortada hukuki bir boşluk yaratmamak amacına yöneliktir.

İptal kararının yürürlüğe gireceği tarihin ileriye dönük olarak ertelenmiş olması, yargı yerlerinin çözümlemekte oldukları uyuşmazlıklarda Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilen yasa kurallarını uygulaması sonucuna yol açmaz. Anayasa Mahkemesince bir kanunun veya kanun hükmünde kararnamenin

tümünün ya da bunların belirli hükümlerinin Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiş olduğu bilindiği halde, eldeki davaların Anayasa'ya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görüşülüp çözümlenmesi, hukukun üstünlüğü ilkesine aykırı düşeceği için uygun görülemez..." demektedir.

4.5. 666 Sayılı KHK ve 6495 Kanun'un Kapsamına İlişkin İnceleme

375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede² değişiklik yapan 666 sayılı KHK'nın ek 11 inci maddesinin c bendi ile 6495 sayılı Kanun'un 73 üncü maddesinde "Türk Akreditasyon Kurumu Genel Sekreterliği, Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü Başkanlığı, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı, Türk Standartları Enstitüsü Başkanlığı, kalkınma ajansları ve Mesleki Yeterlilik Kurumu kadro ve pozisyonlarına ilk defa veya yeniden atanan genel müdür, genel sekreter, genel müdür yardımcısı ve genel sekreter yardımcısı unvanlı personel ile uzman unvanlı meslek personeline, ilgili mevzuat uyarınca ödenen her türlü maaş, aylık, ücret, ek ücret, prim, zam, tazminat, ikramiye, fazla çalışma ücreti, kâr payı ve her ne ad altında olursa olsun yapılan diğer ödemeler ile sosyal hak ve yardımlar kapsamında yapılan bütün aynı ve nakdî ödemelerin bir aylık toplam net tutarı; genel müdür ve genel sekreterler için bakanlık genel müdürü, genel müdür yardımcısı ve genel sekreter yardımcıları için bakanlık genel müdür yardımcısı, uzman unvanlı meslek personeli için Başbakanlık uzmanlarına mevzuatında kadrosuna bağlı olarak malî haklar ile sosyal hak ve yardımlar kapsamında yapılması öngörülen ödemelerin bir aylık toplam net tutarını geçemez." ifadesi yer almaktadır.

İş sözleşmesi ile çalışan kalkınma ajansı personeli açısından "ilk defa veya yeniden atanan" kavramları söz konusu olamaz. Zira işçinin ilk defa veya yeniden atanması durumu söz konusu olamaz. Bu kavram kalkınma ajanslarında memur olarak yapılacak atamalara ilişkin bir düzenleme olarak öngörülmekle, iş sözleşmesi ile çalışan ajans personelin 666 sayılı KHK/6495 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilemeyeceği anlaşılmaktadır. İş hukukunda işçinin iş sözleşmesi ile işe alınması gerektiğinden ve yukarıda belirtilen yasal

² 375 sayılı KHK'nın mevzuattaki tam ve bire bir açılımı şu şekildedir: "657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu, 926 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu, 2802 Sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu, 2914 Sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu, 5434 Sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu ile Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması, Devlet Memurları ve Diğer Kamu Görevlilerine Memuriyet Taban Aylığı ve Kıdem Aylığı ile Ek Tazminat Ödenmesi Hakkında Kanun Hükmünde Kararname"

düzenlemelerde belirtilen ifade de açık ve net olduğundan yorum yolu ile de işçilere teşmil edilmesinin söz konusu olamayacağı anlaşılmaktadır. Kanun koyucunun işçi statüsünde çalışan işçilere yönelik bir düzenleme yapmak istiyorsa ilk defa veya yeniden iş sözleşmesi ile çalışan/iş sözleşmesi imzalanan vb. şeklinde bir ifade kullanması gerekirdi. İş hukukunda iş sözleşmesi ile çalışan işçinin ilk defa veya yeniden atanması gibi bir durum söz konusu olmaz. Çünkü atama hukuku memur rejiminde ve onun tabi olduğu idari hukuk terminolojidir. Yapılan düzenleme ile farklı ücret alan memurların unvanlarına göre eşleştirilmesinin kastedildiği ancak kalkınma ajanslarındaki işçi niteliğindeki personelin dikkate alınmadan sehven düzenlemeye dâhil edildiği düşünülebilir. Bu şekildeki düzenleme Anayasa ile güvence altına alınan özgür sözleşme ve toplu iş sözleşmeleri hakkını da ortadan kaldırdığından Anayasa'ya aykırılık teşkil etmekte olduğu anlaşılmaktadır.

4.6. 6772 Sayılı Kanun Kapsamında İlave Tediye Ödemelerine Dair İnceleme

5449 sayılı Kanun ile kurulan Kalkınma ajansları 26 adet olup, mevzuat ve hukuki statü olarak aynıdırlar. Anılan Kanun, ücret ve mali hakların YKP limitleri dâhilinde yönetim kurullarınca belirleneceğini hüküm altına almıştır. 02.08.2013 tarihinde yürürlüğe giren 6495 sayılı Kanun 375 sayılı KHK Ek 11 Maddesi kapsamına kalkınma ajanslarını almış ve her türlü ayni ve nakdi ödemelerin emsali memur kadrolarına verilenleri geçmeyeceğini şart koşmuştur. Ancak, Kalkınma ajansları 6772 sayılı Kanun kapsamında bulunmaktadır. Kanunda geçen “ücret sistemleri ne olursa olsun” şeklinde bir kaide ile kapsamdaki tüm işyerlerinde çalışan işçilere her halükarda verilmek üzere ücret dışında bir mali hak olarak tespit edilmiştir.

Konuyla ilgili olarak pek çok emsal karar mevcuttur. Adana 2. İş Mahkemesinde Çukurova Kalkınma Ajansı aleyhine açılan 2012/694 Esas, 2013/575 Karar sayılı dava işçi lehine sonuçlanmış ve Yargıtay 7. Hukuk Dairesi 2014/3680 Esas 2014/12220 Karar sayılı ilamıyla onanmıştır. Aynı şekilde 15.01.2014 tarihli Erzurum İş Mahkemesi 2013/478 esas ve 2014/15 karar numaralı gerekçeli kararında işçi lehine sonuçlanmış ve 04.06.2014 tarihli Yargıtay 22. Hukuk Dairesinde 2014/9756 esas ve 2014/15901 karar numaralı ilamıyla onanmıştır. Bu emsal kararlar doğrultusunda mevcut durumda bazılarında YK kararıyla bazılarında ise toplu iş sözleşmeleri (TİS) kapsamında değerlendirilerek tüm KA yönetimleri tarafından ilave tediye personelle verilmektedir. Bu durumda 666 sayılı KHK ve 6495 sayılı Kanun ile ortaya konulan sınırların da dikkate alınmadığı görülmektedir. Buradaki temel dayanak, 6772 sayılı Kanun'da “ücret

rejimleri ne olursa olsun” şeklindeki ifade olması ve ilave tediye ile ilgili olarak yapılmış özel düzenleme olmasından dolayı her halükarda dikkate alınması gerektiği 666 ve 6495 kapsamındaki sınırlamalarda dikkate alınmaması gerektiği hususudur.

SONUÇ

Yapılan analizler sonucunda araştırma varsayımlarının geçerliliğini koruduğu ve araştırma hipotezinin doğrulandığı tespit edilmiştir. Buna göre, KA Türk idari geleneğine uymayan sıra dışı kamu tüzel kişilikleri olduğu, KA personel rejiminde iş mevzuatı ile idari hukukun iç içe girdiği ve 666 sayılı KHK ve 6495 sayılı Kanun sonrası uygulamalarda eşitsizlik ve huzursuzlukların artmış olduğu varsayımları geçerliliklerini korumaktadırlar. Araştırma hipotezimiz olan “KA personelinin mali ve sosyal haklarının belirlenmesinin karmaşadan kurtarılması için ya devlet memuru olmaları sağlanmalı ya da işçi olarak toplu iş sözleşmelerine bırakılmalıdır” önermesi de doğrulanabilmektedir.

Mevcut durumdaki karmaşa, hukuki çözümsüzlükler ve tartışmalar iş huzurunu olumsuz etkilediği gibi personelin üretkenliğini de olumsuz etkilemektedir. İşten ayrılan personelin derhal mahkeme yoluna başvurarak alacak davasında bulunmasının, bölgesel gelişme amacıyla tesis edilmiş olan KA düzleminde pek çok dinamiği olumsuz etkilediği, yargı mekanizmasının gereksiz yere meşgul edilmekte olduğu ve davaların personel lehine sonuçlanmasından dolayı da KA tarafından vekalet ücreti ve mahkeme harçları ödendiğinden bir nevi kamu zararının da söz konusu olabildiği söylenebilir. Mevcut durumla devam edilmesi halinde KA kuruluş amaçlarının gerçekleştirilmesinin ve uygulamalarda hakkaniyetin yerine gelmesinin güçleşeceği anlaşılmaktadır.

Tüm olumsuzlukların, eşitsizliklerin ve memnuniyetsizliklerin giderilebilmesi için KA personeli ya tamamen memur statüsüne ve haklarına kavuşturulmalı ya da Anayasa’da toplu iş sözleşmesi hukuku ve özgürlüğü tamamen devreye alınarak işçi ve işveren temsilcileri arasındaki müzakerelere göre sonuçlandırılacak şekilde serbest bırakılarak sınırlayıcı idari düzenlemeler de devre dışı bırakılmalıdır. Kuruluş Kanunu’ndaki gerekçelerde bölgesel gelişmenin dinamiklerini harekete geçirme ve yerel potansiyelleri ortaya çıkarma gibi geleneksel olmayan görevlerin esnek istihdam modeliyle karşılanabileceği dikkate alındığında, KA açısından misyon ve vizyonun başarısının teminat altına alınabilmesi için toplu iş sözleşmesi hukukuna dayandırılmasının daha makul ve işlevsel olacağı söylenebilir.

KAYNAKÇA

- BKK (2006), 2006/10550 Sayılı Bazı Düzey 2 Bölgelerinde Kalkınma Ajansları Kurulmasına Dair Bakanlar Kurulu Kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/07/20060706-1.htm>.
- BKK (2008), 2008/14306 Sayılı Bazı Düzey 2 Bölgelerinde Kalkınma Ajansları Kurulmasına Dair Bakanlar Kurulu Kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/11/20081122-3.htm>.
- BKK (2009), 2009/15236 Sayılı Bazı Düzey 2 Bölgelerinde Kalkınma Ajansları Kurulmasına Dair Bakanlar Kurulu Kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/07/20090725-5.htm>.
- BKK (2011), 2011/2168 Sayılı Bütçe Gelirleri Üzerinden Kalkınma Ajanslarına Aktaracakları Payların Yeniden Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/09/20110909-2>.
- BKK (2013), Kalkınma Ajansları Kalkınma Kurullarına Temsilci Gönderecek Kurum ve Kuruluşların Belirlenmesi ve Bazı Bakanlar Kurulu Kararlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Karar, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/05/20130531-8>.
- Çalışkan, Ç. O. (2015), Bölgesel Kalkınma Ajanslarının Ortaya Çıkışı ve Dünden Bugüne Gelişimi. www.planlama.org: <http://www.planlama.org/index.php/boelgesel-kalkinma-ajanslar3>.
- DDK, Aykın, H., Arslanbaş, M., Dere, A., Özçelik, A., Boyalı, C., . . . Özkılınç, M. A. (2014), Kalkınma Ajansları İnceleme ve Araştırma Raporu (Hizmete Özel). Ankara: Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu, <http://www.tccb.gov.tr/faaliyetler/ddkraporlari/>.
- KB-BGYUGM (2014), Devlet Denetleme Kurulu Kalkınma Ajansları Araştırma ve İnceleme Raporu Kapsamında Alınacak Tedbirler, Ankara: Kalkınma Bakanlığı (hizmete özel).
- Özen, P. (2005), Bölge Kalkınma Ajansları, Ankara, TEPAV, www.tepav.org.tr/upload/files/1271245092r8246.Bolgesel_Kalkinma_Ajanslari.pdf.
- TBMM (2006), 5449 sayılı Kanun Gerekçesi. 05 09, 2014 tarihinde Dicle Kalkınma Ajansı: <http://www.dika.org.tr/photos/files/Kalk%C4%B1nma%20Ajanslar%C4%B1n%C4%B1n%20Kurulu%C5%9Fu,%20>

Koordinasyonu%20ve%20G%C3%B6revleri%20Hakk%C4%B1nda%20Kanunun%20Genel%20Gerek%C3%A7esi.pdf.

TBMM (2006b), Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında 5449 sayılı Kanun,<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.d=1.5.5449&MevzuatIlski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=5449>.

Yılmaz, B. (2011), Kalkınma Politikalarında Değişim: Bölgesel Kalkınma Ajansları, Sakarya, Sakarya Üniversitesi Kamu Yönetimi ABD Basılmamış Doktora Tezi.

YEREL DEMOKRASİNİN KÖKENİ

ORIGINS OF LOCAL DEMOCRACY

Yusuf PUSTU*

ÖZ

Günümüzde bütün siyasal sistemler demokrasi kavramı ile siyasal ve toplumsal meşruiyet sağlama arayışı içerisinde. Bu arayışlar kapsamında ülke yönetiminin demokratikleştirilmesi sürecinde yerel yönetimler, yerel demokrasinin uygulama alanı olarak ön plana çıkmaktadır. Yerel demokrasinin kaynağı ortaçağ kent yönetimleridir. Ortaçağ kent yönetimleri, günümüz demokratik yerel yönetim geleneğinin gelişiminde en önemli kilometre taşlarından biridir. Ortaçağ kent yönetimleri (komün) ortaçağ boyunca yerel özgürlüklerin, daha sonra da ayrıcalıklı belediyelerin savunucusu olmuştur. Bu yönü ile komünler yerel demokrasinin kaynağı olarak görülürler.

Anahtar Kelimeler: Demokrasi, Yerel Yönetimler, Yerel Demokrasi, Yerel Yönetimlerin Demokratikleştirilmesi, Ortaçağ Kent Yönetimleri (Komünler).

ABSTRACT

Today all political systems are in search of maintaining social and political legitimacy through the concept of democracy. Within the context of these pursuits local administrations come into the prominence as a field of application in the process of democratization of national government. Local democracy originates from mediaeval urban administrations. Medieval urban administrations are one of the most significant milestones in the evolution of today's democratic local administration culture. Medieval urban administrations (communes) had been defenders of local freedoms and thereafter privileged municipalities throughout the middle ages. In this respect communes are considered as the origins of local democracy.

Keywords: Democracy, Local Administrations, Local Democracy, Democratization of Local Administrations, Medieval Urban Administrations (Communes).

GİRİŞ

Günümüzde demokrasi kavramı siyasal ve toplumsal hatta kültürel ve ekonomik alanlar da temel referans kavramlarından biri halini almıştır. Demokrasi kavramının içinde bulunduğumuz dönemin anahtar kavramlarından biri haline gelmiş olması nedeniyle, bir taraftan ülke yönetimlerinde demokratik

* Yrd. Doç., Gazi Üniversitesi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi, ypustu@yahoo.com

niteliklere sıklıkla vurgu yapılmakta; diğer taraftan ülke yönetimlerinin demokratik nitelik kazanması için arayışlara girilmektedir. Bu arayışlar içindekilerin en önemlisi yerel yönetimlere demokratik nitelik kazandırma çabalarıdır. Zira yerel yönetimlerin demokratik işleyişinden yoksun ülkelerde, ulusal anlamda demokratik yapı ve işleyişten bahsetmek olanaksızdır. Bu bağlamda yerelleşme talepleri artmakta ve artan yerelleşme taleplerinin sonucu olarak, yerel demokrasi kavramı öne çıkmaktadır. Bu süreçte kendini yenileyememiş, değişime kapalı, baskıcı, merkeziyetçi ve otoriter siyasal ve toplumsal örgütlenme modelleri yerini yavaş yavaş güçlü ve demokratik yerel yönetim modellerine bırakması gerektiği tartışılmaktadır.

Günümüzde yerel yönetimler ve demokrasi ilişkisi her geçen gün biraz daha önem kazanmakta; yerel demokrasi ve demokratik yerel yönetim kavramları her geçen gün daha fazla tartışılmaya başlanmaktadır. Bu tartışmaların yanında, zaman zaman bu iki kavramla aynı anlamda yerel özerklik kavramı da tartışılmaktadır. Hem yerel demokrasi hem de yerel özerklik tartışmalarında ortaçağ komün yönetimleri, demokrasinin filizlendiği yapılar olarak ele alınmaktadır. Buradan hareketle, bu çalışmada söz konusu tartışmalara biraz olsun katkı sağlayabilmek amacıyla ortaçağ komün yönetimlerinin ortaya çıkışı, gelişimi, yapısı ve demokrasi ile ilişkisi incelenecektir.

1. DEMOKRASİ KAVRAMI

Demokrasi kavramının kesin sınırlarla belirlenmiş bir içeriğinden ve net bir tanımından bahsetmemeniz oldukça zordur. Klasik anlamı ile halkın yönetimi olarak ifade edilen (Erdoğan, 1996: 174) demokrasi kavramının günümüzde çok geniş ve çok yönlü bir referans çerçevesi olarak temayüz ettiği görülmektedir. Sartori; “insanlar 1940'lara gelinceye değin, ister beğensinler, ister beğenmesinler, demokrasinin ne olduğunu biliyorlardı; o tarihten beri hepimiz demokrasiyi beğendiğimizi, ondan hoşlandığımızı, ileri sürüyoruz ama artık onu ne biliyor, ne anlıyor ve ne de üzerinde anlaşıyoruz. Onun için tipik bir demokrasi karmaşası çağında yaşıyoruz” (1993: 7-8) ifadeleri ile günümüzde demokrasi konusunda yaşanan anlam ve ifade “zenginliğine” dikkat çekmektedir.

Günümüzde ise demokrasi kavramı bireysel özgürlük, haklarda eşitlik, halkın yöneten memurlar üzerindeki üstünlüğü, toplumsal adalet ve refah gibi değerleri içermektedir (Hill, 1974: 23). Karl Popper demokrasiyi; diktatörlükten kaçınmayı mümkün kılan yönetim olarak görürken (Erdoğan, 1996: 174),

Holden, kamu siyasetine ilişkin önemli sorunlar hakkında, temel belirleyici kararları, halkın pozitif ve negatif olarak aldığı ve almaya yetkili olduğu siyasal sistem olarak tanımlamaktadır (1988: 6). Literatürde ise demokrasi “insan hakları, çoğulculuk, sözleşme düzeni, temsil-katılım gibi temel ilkelere dayalı ve sivil toplumun devletten, görece de olsa ayrılığını kabul eden bir yönetim tarzı” olarak görülmektedir (Yıldırım, 1990: 9). Dolayısıyla demokrasiden söz edebilmemiz için halkın toplumun bütünüyle ilgili temel kararları alması veya almaya yetkili olması gerekir.

Demokrasinin iki temel ilkeye dayandığı; bütün kavramsal tanımlamalarda ve demokrasi çeşitlerinde bu iki ilkenin zorunlu referans noktası olarak alındığı görülmektedir. Bu ilkeler eşitlik ve özgürlük ilkeleridir. Bu iki ilkenin aynı anda var olmadığı sistemin demokrasi kavramı ile ilişkilendirilmesi mümkün değildir. Demokrasinin dayanağı olan bu temel ilkelerin özünü şu şekilde ortaya koymak mümkündür;

a. Özgürlük ilkesi: Özgürlük bireyin eylem olanaklarının, kişinin olmak istediği gibi olmasının, yapmak istediği gibi yapmasının engellenmemesini ifade eder (Erdoğan, 1996: 180).¹ Ancak demokraside bireylerin özgürlüğü sınırsız değildir, bir başkasının özgürlüğünün başladığı yerde bireyin özgürlüğü sınırlanır.

b. Eşitlik ilkesi: Demokrasini temel değeri olan eşitlik, bütün bireylerin insan olmak bakımından eşit siyasal değerde olmasını, bireyler arasında ayırım yapılmamasını, herkese eşit muamele edilmesini ve siyasal yönetim sürecine katılım konusunda bütün toplum üyelerinin eşit derecede hak sahibi olmasını ifade eder. Eşitlik ilkesi bütün demokrasi kuramlarının ve modellerinin temel referans noktasını oluşturur. Ancak eşitlik ilkesi konusunda ciddi tartışmalar vardır. Eşitlik ilkesinden anlaşılması gereken mutlak eşitlik mi yoksa nispi eşitlik midir? Bu tartışma günümüzde hala güncelliğini korumaktadır.

Demokratik sisteme hayat veren, onu diğer sistemlerden ayıran ve onu benzersiz kılan özgürlük ve eşitlik ilkeleridir. Dolayısıyla demokrasi, vatandaşları için mümkün olduğunca fazla eşitlik ve özgürlüğü birleştiren bir devlet yönetim şeklidir (Lipson, 1985: 52-56).

¹ Özgürlüğün bu tanımı esasen liberal bireyci negatif özgürlük kavramlaştırmasına karşılık gelmektedir. Liberal negatif özgürlük kavramının özünü oluşturan temel fikir; bireyin başkaları ve devlet tarafından asla müdahalede bulunulmaması gereken özel bir alana sahip olduğu fikridir. Liberal-negatif özgürlük tanımına ilişkin daha geniş çerçevede yürütülen tartışmalar, gerçekte neyin “engel”, neyin “müdahale”, neyin “sınırlama” ya da neyin “zorlama” sayılıp sayılmayacağıyla ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Liberal özgürlük anlayışının kapsamlı bir analizi ve tartışması için bkz. Liberal ve Marksist Özgürlük Anlayışlarının Karşılaştırılması (İnce, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

Demokrasi kavramının tanımlanması ve içeriğinin belirlenmesi konusunda yaşanan karmaşanın bir benzeri de yerel yönetimler ve demokrasi arasındaki ilişkiyi çözümlemekte yaşanmaktadır.

Demokrasi kavramının tarihsel kökeninde yerel yönetimler (kent devletleri) bulunmaktadır. Yunan-Roma uygarlığının şehir demokrasisi ve komün yönetimleri çağdaş dünyanın siyasal kültürünün başlangıcı olarak kabul edilmektedir. Bu kavram 19. yüzyıla kadar kent devletleri ile özdeşleşmiş durumda idi. Yerel ölçekte kendi kendini yönetme ve yönetebilme hakkı ilk kez kent devletlerinde ortaya çıkmış ve demokrasi, tarihsel gelişimi içinde uzun süre -iki bin yıl- “doğrudanlığı” esas alan, “kent devleti” demokrasisi ile özdeşleştirilmiştir (Yıldırım, 1990: 9). İçinde bulunduğumuz yüzyılda da yerel yönetimlere olan ilgi tekrar canlanmaya başlamış; yerel yönetimler ve demokrasi arasındaki tarihsel ilişkiye güçlü bir vurgu yapmak amacıyla da yerel yönetimlerin hızla demokratikleştirilmesi perspektifi ön plana çıkmaya başlamıştır.

2. DEMOKRASİ VE ORTAÇAĞ KOMÜNLERİ

Demokrasi ile yerel yönetimlerin birlikte anılması temelini komün yönetimlerinden almaktadır. Komünler bulundukları dönemde demokrasi hücreleri olarak görülmüşler ve o dönemin iktidarlarına karşı hep özgürlüğün, eşitliğin, katılımın ve kendi kendini yönetmenin örneğini oluşturmuşlardır (Görmez, 1997: 12). Bu değerlendirmeye konu olan komünler, Ortaçağ Avrupa’sında 11. yüzyılda ortaya çıkmışlar; içinde bulundukları dönemde demokrasi idealini yaşatmışlardır. Ancak 16. yüzyılda işlevlerini kaybetmeye ve merkezi devlet yönetimlerinin bir parçası olmaya başlayarak demokratik niteliklerini kaybetmişlerdir. 16. yüzyıldan 19. yüzyıla kadar yerel yönetimler merkezi devletlerin sıkı denetimi altında kalmışlardır. 19. yüzyılda ise yerel yönetimler tekrar ön plana çıkmaya başlamıştır. Bu birimlerin özellikle İngiltere gibi ülkelerde demokrasinin sağlanmasında pek çok önemli işlevler yürüttüklerini söylemek mümkündür (Görmez, 1997: 13).

Tarihsel süreçte Ortaçağ’da antik Site’nin ortadan kalkması ile beraber komün yönetimleri ortaya çıkmıştır. Komünü ortaya çıkaran gelişmelerin başında ticaretin canlanması gelir. Onuncu yüzyıldan itibaren Avrupa’da ticaretin başladığını görüyoruz. Ticari büyümenin en önemli sonuçlarından biri kente göçün ve kent nüfusunun artmasıdır (Huberman, 2003: 37; Pirenne, 1994: 49-51). Ticaretin gelişmesi ile beraber limanlar başta olmak üzere yol kavşakları, nehir ağızları ve diğer elverişli yerlerde kentler oluşmaya ve var olanlar büyümeye

başlamıştır. Gezgin tüccarlar uzun yolculuklarında sığındıkları dinsel kentlerin ve kale kentlerin etrafında yeni yerleşim yerleri kurmuşlar, ticaretin çektiği zanaatçılarla birlikte bu yerler, kısa sürede zengin bir kente dönüştürmüşlerdir. Kentler bu şekilde ticaretin ayak izlerinden doğmuştur.

Pirenne ve Huberman'ın komün'ün temelini ticaretin gelişmesine bağlayan görüşlerinin aksine Charles Verlinde; "Flaman kentlerinin doğuş ve gelişmelerinin neden olduğu demokratik dönüşümün ilk nedeni endüstridir. Ticaret burada endüstriden doğmuştur. Tersine geçerli değildir"(Verlinde'den aktaran, Kılıçbay, 1993: 105) şeklindeki tezi ile kentlerin doğuşu ve gelişmesini endüstrinin gelişmesine bağlamaktadır.

Ortaçağda Avrupa'nın her tarafına dağılmış olan komünlerin menşei konusunda Henri Pirenne; Ortaçağ kentlerinin çoğu zaman antik kentlerin uzantıları olan yukarı ortaçağın Site'lerinin dış mahalleleri ile Burg'larından doğduklarını kabul etmekle birlikte, antik site ile ortaçağ kenti arasındaki kopukluğu vurgular (Kılıçbay, 1993: 103). Pirenne'e göre; yedinci ve sekizinci yüzyıldaki Arap fetihlerinin sonucu olarak, Akdeniz'in kapanması büyük ticareti, parasal ekonomiyi söndürmüş ve antik kent ağının ölümünü harekete geçirmiştir. Onuncu yüzyıldan itibaren toparlanma başladığında bu yeniden doğmakta olan komünler, ticaret sayesinde yeni kurulan mahalleler ya da hiç yoktan oluşturanlar sayesinde olmuştur (1994: 27-41). Maurice Lambard da; antik site ile ortaçağ kenti arasında bir kopuş yaşandığını iddia etmektedir. Buna karşın tarihçiler ilkçağ ve ortaçağ arasındaki kentsel sürekliliğin varlığın öne sürmekte etmekte ısrarlı olmuşlardır (Kılıçbay, 1993: 104).

Blonc'a göre; Akdeniz ülkelerinde Polis tipinin ayakta kalmasının uzunluğu her ne olursa olsun, ortaçağ kenti, gerçekten tipik özellikleri itibariyle antik kentten derinlemesine farklılaşmış olup çok daha saf bir şekilde tüccar ve zanaatçı olan ortaçağ kenti çevresindeki kırlardan net bir şekilde ayrılmıştır (Blonc, 1983: 461-462).

Gerçekte komünler bir sebepten değil (ticaretin gelişmesi veya endüstrinin ortaya çıkması) birçok sebep ve amillerden doğmuştur. Site nasıl ki ilkçağın ihtiyaçlarından ve bünyesinden çıkmış ise, komün de ortaçağdaki muhtelif etkilerin ve amillerin doğurduğu bir yapıdır (Onar, 1996: 24). Komünler, teşkilat ve istiklalleri farklı olmakla beraber on birinci yüzyılda Avrupa'nın hemen hemen her tarafında ortaya çıkmaya başlamıştır. Bunların bir kısmı İtalyan komünleri gibi tam bir otonomiye sahipken diğer bir kısmı yarı otonomiye sahiptir. Komünlerin

teşkilat yapıları da bir birinden oldukça farklıdır, bir kısmı doğrudan doğruya halk veya halkın seçtiği organlar tarafından yönetilirken, bir kısmı da bazı ailelerden oluşan bir aristokrasi tarafından idare edilmişlerdir.

Onuncu yüzyılda ticaret ve endüstrinin zenginleştirdiği yeni kentler, ilerleme, kâr etme ve giderek özgürlük ve eşitlik gibi değerler üzerine kurulan bir ideolojinin merkezi olmuştur. Şehirler, ticaretin genişlediği yerlerde İtalya ve Hollanda’da ilk kez ortaya çıkmış (Huberman, 2003: 37) ve komşu bölgelerle birlikte çok sınırlı sayıda yerlerde gelişmişlerdir (Pirenne, 1994: 106). Ticaretin gelişmesi devam ettikçe yol kavşaklarında, nehir ağızlarına ve toprak eğiminin elverişli olduğu yerlerde de şehirler oluşmuştur. Ticaretin gelişerek örgütlenmeye başlaması gezgin tüccarları sabit noktalara yerleşmeye zorlamıştır. Böyle yerlerde genellikle “katedral” ve “burg” denilen saldırı karşısında sığınabilecek yerler bulunmaktaydı. Tüccarlar dinlenmek ve korunmak için kalelere ya da bir katedralin gölgesine sığınırldı. Bu yerlerde toplanan tüccarların sayısı artınca bir “fauburg” ya da “burg dışı” da oluştu. Çok geçmeden “fauburg”, “burg’un” kendisinden daha önemli hale geldi. Fauburg’da koruma arayan tüccarlar, surlarla kasabalarını çevrelediler. İnsanlar bu faal, büyüyen yerleşimlerde hayata yeniden başlamak üzere eski malikâne köylerini terk etmeye başladılar. Büyüyen ticaret, şehirlerde iş olanağı yarattı ve onlar da iş bulmak için şehirlere geldiler (Huberman, 2003: 38). Kente gelenler, özellikle de ticaretten zenginleşenler öncelikle kentte loncalar kurdular ve feodal beylere karşı haklarını savunmaya başladılar (Görmez, 1997: 24).

Başlangıçta senyör, piskopos gibi bir ya da birkaç senyörün bölgesi üzerinde kurulmuş olan bu kentlerin sakinleri, yani burjuvalar² kentlerin ilk sahipleri ile bazen savaşarak bazen de anlaşarak farklı bir oluşumun ortaya çıkmasına ön ayak oldular. Ortaçağ kentleri zenginleşip kuvvetlendikçe, tüccarlar ve kent halkı bazen merkezi devletle birlik olarak, bazen de Kiliseye karşı savaşarak beratlarını (charte³) aldılar (Görmez, 1997: 25). Bu “charte”leri ile yargısal ve yönetsel özerkliklerini elde ettiler. Bu dönemde feodal topluma rağmen “kent havası tam bir özgürlük atmosferi” niteliği arz etmiştir (Huberman, 2003: 39-40).

Bu gelişmeler Avrupa’nın her yerinde aynı tarihte ve aynı biçimde gerçekleşmemiştir, 1050’lerden 1450-1500’lü yıllara kadar olan süre içinde çeşitli kentler feodal rejimlerden kurtulup yeni bir yönetim biçimine kavuşmuşlardır (Görmez, 1997: 25). Komünlerin gelişiminde, kralların burjuvaziyi feodal beylere karşı desteklemesi önemli rol oynamıştır. Ancak kral ve senyörler, keyfi hareketlerine

² Ticaretle zenginleşen ve güçlenen orta sınıf.

³ Bu dönemde kentin kuruluş simgesi kraldan ya da feodal beyden alınan “charte” dir.

ve sũistimallerine engel teşkil eden komũnlerden memnun olmamışlardır (Onar, 1936: 25). Diğer taraftan kral ve senyörün maddi kuvvetleri ile her zaman çatışmayı mümkün ve menfaatine uygun görmeyen komũnler, bunlara birtakım menfaatler sağlayarak kendilerini bunlara müdafaa ettirme yolunu seçmişlerdir. Kral ve senyörler de zengin ve kalabalık şehirlerden temin edecekleri menfaati düşünerek şehirlerin otonomilerine uygun davranmış ve onları himaye etmişlerdir.

Kentlerin özgürleşmesinde büyük rolü olan komũnlerin, derebeyi ve kraldan bazen zorla, bazen de anlaşma ile aldıkları beratlarla, Ortaçağ Avrupa'sında yeni bir yapı (Görmez, 1997: 26) doğmuştur. Kent duvarları arasında kırsal köleliğin tüm kalıntıları ortadan kalkmış, servetin insanlar arasında doğurduğu farklar hatta çelişkiler ne olursa olsun medeni durum bakımından herkes eşit hale gelmiştir. Özgürlük eskiden beri ayrıcalıklı bir sınıfın tekelindeyken ortaçağ kentleri ile yurttaşın doğal niteliği olarak toplumda yerini almıştır. Kent toprakları arasında bir gün veya bir yıl yaşayan köle kesin olarak özgürlüğe sahip oluyor, efendisinin onun kişisel varlığı ve evi üzerindeki hakları son buluyordu. Başlangıçta yalnızca tüccarların yararlandığı özgürlük zamanla tüm kentlilerin ortak hakkı olmuştur (Blonc, 1983: 348-349). Ortaçağ Avrupa'sında kentli sözcüğü ile özgür insan sözcüğü eş anlama sahipti (Pirenne, 1994: 148). Ortaçağ komününde kent hukuku, kişisel köleliği ve toprak üstündeki kısıtlamaları kaldırmanın yanında, ticaret ve sanayinin önünde en önemli engeller olan derebeylik haklarını da ortadan kaldırmıştır.

Komũnde ekonomik yaşam karmaşıklaşıp etkinleştikçe yasal olan düello vb. gibi eski adetler, tüccar ve zanaatçılardan oluşan bir topluluk içinde uzun zaman varlığını sürdüremedi. Bir sanığın suçsuzluğunun birkaç kişinin ant içmesi ile kanıtlanması yerini, kent yargıcı önünde suçun kanıtlanmasına; eski kan parası yerini, para cezası ve bedensel ceza sistemine bıraktı (Pirenne, 1994: 150-152). Evlilik, veraset, haciz ve özellikle iş hukuku konularında yeni yasalar oluştu ve kent mahkemelerinin içtihatları ile zamanla geniş kapsamlı ve kesin bir medeni hukuk ortaya çıktı.

Kentin ceza hukukunu nitelemek için "kent barışı" ifadesi kullanılmaktaydı. Kentin kapılarından giren herkes, ister soylu ister özgür ya da kentsoylu olsun bu yasaya (kent barışı) bağlıydı (Pirenne, 1994: 153). Bu yasa kenti güçlü bir şekilde birleştiriyordu. Çünkü yasa kentin sınırları içinde herkese uygulanıyor ve gücünü herkese kabul ettiriyordu. Barış tüm kent nüfusunu kapsadığından, kent nüfusu bir komũn oluştuyordu. Bu yasa, kent içinde orta sınıfın oluşmasına ve

güçlenmesine önemli katkılarda bulunmuştur. Bu özellikleri ile ortaçağ kenti hem hukuksal bir bölge, hem de bir komün olarak işlev görmüştür.

Kent bir kurul tarafından yönetiliyordu. Bu kurul kimi zaman yargıçlar kuruluna denk düşüyor, aynı bireyler hem yargıç hem de orta sınıfın temsilcileri oluyorlardı. Ancak genelde kenti yöneten kurul bireyselliğe sahipti (Pirene, 1983: 115). Bu kurulun üyeleri yetkilerini komünden alıyorlardı, ancak zamanla yönetim karmaşılaşıp büyüdüğünde üyeler, halkın sesinin çok az duyulduğu bir meclis oluşturdular. Bu kurul maliye, ticaret, sanayi işlerinden, kamu işlerinin düzenli yürütülmesinden, kentin beslenme gereksiniminin karşılanmasından, kent ordusunun donatımından ve okullar yaptırmak gibi pek çok işten sorumluydu (Onar, 1936: 26; Pirenne, 1983: 112).

Komün askeri, yargısal, teşrii ve idari bir özerkliğe sahipti. Yargısal yetkiler bazı komünlerde çok geniş olmakla beraber, bazılarında yalnız zabıta meselelerini içeriyordu (Onar, 1936: 25). Kent yargıcın seçiminde söz hakkına sahipti ve her durumda seçilen yargıç, kente saygı duyacağına ve ayrıcalıklarını koruyacağına dair bir ant içmek zorundaydı. Yargı hakkını egemenliğin bir sonucu sayan kral ve senyör bu hakkı hoş görmedi ve zamanla komünlerin yargı yetkileri çok azaldı, komün mahkemelerinin kararları kral mahkemelerinin incelenmesine tabi tutuldu (Onar, 1936: 26). Hatta 14. yüzyılda Fransa'da yargı hakkı sınırlanmayan komün kalmamıştı.

Komünlerin otonomisini kullanan ve onları idare eden organlar her komünde aynı değildir (Onar, 1936: 26). Birçok komünde komünü şehirde ikamet edenler idare eder, bununla beraber yönetsel organları uzun zamandır senyör tarafından tayin edilen komünler de vardır. Komünlerin yönetimi genelde belediye başkanları (maire) tarafından yapılıyordu. Kentin önde gelen kişisi belediye başkanı oluyordu ve günümüzdeki anlamda kuvvetler ayrılığı olmadığı için bütün kuvvetler onda toplanıyordu. Çoğu zaman belediye başkanının yanında bir "burjuva meclisi" ya da "parlement" denilen bir meclis bulunmaktaydı (Görmez, 1997: 26).

Ortaçağ kentinin en acil ihtiyacı olan savunma için kale duvarları inşa edilmesi gerekiyordu. Bu kale duvarlarının inşası hem kentler tarafından üstlenilen ilk bayındırlık işi oldu, hem de kentin mali örgütlenmesinin başlangıç noktasını oluşturdu. Kentin masrafları için ihtiyaç duyulan para, halktan servetlerine göre hesaplanan paylar oranında toplanıyordu (Pirenne, 1983: 49). Kentin kamusal harcamalarında herkes olanaklarına göre kamusal harcamalara katılmak

zorundaydı. Bu vergileri ödemeyi reddedenlerin kente girmesi önleniyordu. Bu büyük bir buluştu, çünkü yalnızca Feodal beyin çıkarı için toplanan vergi, yerini kamu yararına dönük amaçlar için toplanan vergiye bırakıyordu (Pirenne, 1983: 50). Ortaçağ komün kenti yetkilerini, belediye başkanı ve üyeleri (echevin) adlarını taşıyan ve her yıl seçilen görevliler eliyle kullanmıştır (Görmez, 1997: 27).

1050–1250 yılları arasında Hristiyan dünyasında doğan komünler, bu dönem boyunca yerel özgürlüklerin, daha sonra da ayrıcalıklı belediyelerin savunucusu olmuştur (Wickwar, 1970: 3). İlk kez ortaçağ kentlerinde nüfusun büyük bir çoğunluğu özgür kişilerden oluşuyordu. Fakat Braudel’e göre; her ne kadar atasözü “kentin havası özgür” kılar diyorsa da bu, onun mutlu kıldığı, karın doyurduğu anlamına gelmiyordu. İlk dönemlerinde her alanda eşitlikçi düzen yaşanan kentlerde on üçüncü yüzyıla gelindiğinde komünün içinde çatışmalar başlamıştı (Bumin, 1998: 65). Diğer taraftan Pirenne’e (1983: 46) göre de, Batı Avrupa’nın her yerinde yüksek burjuvazi daha başlangıçtan itibaren kent yönetimini tekeline almıştı. Başlangıçta ekonomik gelişmenin sürdüğü dönemde burjuvazi, özel çıkarları ve kamusal çıkarları dengelerken, on üçüncü yüzyılın sonuna doğru artan ekonomik krizle birlikte, işçiler ve loncalarla çatışmaya başladı. Kente sınıf savaşı girmişti. Komünün başlangıcında burjuvaların komünü oluşturan yemini, eşitler arasında bir yemindi (Bumin, 1998: 62). Bu yemin aşağıdakini yukarıdakine bağlayan türden bir yemin değil, eşitlikçi bir yemindi. Burjuvazi nüfusun geri kalan kısmı içinde ayrıcalıklı bir sınıf oluşturunuyordu (Pirenne, 1983: 50).

Ortaçağ komününün vatandaşları, kentin surları dışında yaşayan herkesten farklı bir kişiydi. Bir kez kentin kapılarının ötesine geçtiniz mi bir başka dünyada, bir başka hukukun etkisi altındasınızdır (Pirenne, 1983: 50). Kentin arazisi de sakinleri kadar ayrıcalıklara sahipti, yabancı otoriteden kaçarak oraya sığınan bir kişiyi koruyan, ona bir tür muafiyet sağlayan sığınılacak bir yerdi (Pirenne, 1983: 51). Her kent ayrıcalıkları konusunda oldukça kıskançtı ve kendi başına bir devlet meydana getiriyordu. Ortak bir amaç veya tehlike onları çok ender birlikler ve ittifaklar kurmaya itiyordu. Ortaçağ komünü günümüzde devletin sahip olduğu tüm nitelikleri taşıyordu.

Ortaçağ kentinin; kale duvarları ile çevrili bir kapalı alanın sığınağında yaşayan, ona toplumsal olarak ayrıcalıklı bir kişilik kazandıran, kendine özgü bir yasa, hukuk ve yönetim biçimine sahip bir ticaret ve sanayi toplumu olduğunu söyleyebiliriz.

On beşinci yüzyılda ticari rekabetler, komünler arasındaki ihtilaflar (Onar, 1936: 27), iç düzenlerinin bozulması ve sınıf çatışmaları, komünlerin özerkliklerini kaybetmelerine yol açtı. Bu yüzyılda kent içinde değişik gruplar arasında bir mücadele yaşanırken, kentle kır arasındaki uçurum da gittikçe büyüyordu. Güçlü kentler güçsüz kentlere saldırıyordu. Bütün bu duvarlar ardında ve kentler arasında yaşanan mücadeleden kazançlı çıkan “monarşi” oldu (Bumin, 1998: 67). Kesin olmamakla birlikte 1250-1550 yılları arasında komünlerin devlete dönüşüm süreci yaşanmıştır (Wickwar, 1970: 4). Giderek güçlenen monarşilerle, kentlerin özgür yurttaşları biraz da kendilerinin yardımı ile kurulan güçlü devletlerin uyrukları haline geldiler (Bumin, 1998: 67). Komünler de prensin kentleri halini aldılar.

3. DEMOKRASİ VE YEREL YÖNETİMLER

Yerel topluluktaki bireylerin birlikte yaşamaktan kaynaklanan gereksinimlerini karşılayan, kamu mal ve hizmetlerini sağlayan, yerel halkın kendi seçtiği organlarca yürütülen kurumlar olarak tanımlanan yerel yönetimlerin, demokratik yapılanmanın temel kuruluşları olduğu konusunda yaygın bir kanaat vardır. Modern yerel yönetim yapılarının temelini büyük oranda ortaçağ kent yönetimleri (komün) oluşturur. Ortaçağ kent yönetimlerinin oluşturduğu siyasal, yönetsel, ekonomik ve kültürel altyapı, günümüzde demokrasi ve yerel yönetimler ilişkisinde temel bir role sahiptir.

Günümüzde yerel yönetimler, demokrasinin temel kurumları olarak görülmektedirler. Yerel yönetimler, halkın yönetime katılmasını sağlayan ve halka kendi kendilerini yönetme erdemi kazandıran en önemli kuruluşlar olmalarının yanında, demokrasinin en etkin şekilde hayata geçirildiği kuruluşlardır. Yerel yönetimler düzeyinde temsilciler ile seçmenler arasındaki coğrafi ve toplumsal uzaklığın, ulusal düzeye oranla daha az olmasının, demokrasi kuramının öngördüğü hem “gerçek bir seçme süreci”nin hem de etkili bir halk denetiminin gerçekleşmesini sağladığı ileri sürülmektedir (Çiftçi, 1996: 6).

Demokrasi kavramının temel gerekleri olan halk katılımı, çoğunluk ilkesi ve seçmenlere karşı hesap verme sorumluluğu gibi değerlerin yerel yönetimlerde hayata geçirilmesi daha kolaydır. Katılma yerel yönetimlerde ulusal düzeydekinden daha yoğun ve doğrudandır (Hill, 1974: 22-24).

Yerel yönetimlerin demokratik kuruluşlar olarak gelişmeleri oldukça uzun ve zor bir sürecin sonunda olmuştur. Yerel yönetim kuruluşlarına duyulan güvensizliğin ortadan kalkması güçlü bir yerel yönetim geleneğine sahip olan İngiltere’de bile

150 yıllık bir sürenin geçmesini ve kanlı çatışmaların yaşanmasını gerektirmiştir. Ancak günümüz İngiltere'sinde demokrasinin görkeminde temel pay bu ülkenin sağlam ve kesintisiz gelişen yerel yönetimlerine aittir (Ortaylı, 1985: 11).

Yerel yönetimlerle demokrasi arasında oldukça güçlü bir ilişki vardır. Yerel yönetimlerde bireylerin özgürlüklerini kullanabilmeleri daha kolaydır. Yerel yönetimler insanların özgürleştirilmesinde, kurumların demokratik yönetime yatkınlığı ile demokrasinin yaşanabilmesinde ve insanların demokratik eğitim kazanmalarında birincil kuruluşlardır (Görmez, 1997: 62). Hill'e göre de; yerel yönetimler demokrasinin temel eğitim kurumlarıdır ve yerel yönetimlerin demokratik kuruluşlar olarak gelişmesi demokrasinin gelişmesine paraleldir (1974: 79). Yerel yönetimlerde demokratik kültürün gelişmesi ve yerleşmesi demokrasinin temel güç kaynağını oluşturur.

Bir ülkede siyasal sistem demokratik nitelik taşııyorsa, yerel yönetimlerin de demokrasi ile ilişkisinden söz etmemiz kolay değildir (Wickwar, 1970: 74). Günümüzde artık ülke düzeyinde sağlıklı bir demokrasi için yerel yönetimler, demokratik kurumların önde gelenlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Bunun nedeni, yerel yönetimlerin gerçek bir halk katılımı sağlamaya daha elverişli olmaları, yurttaş katılımı, çoğunluk ilkesi ve yönetenlerin hem danışmaya önem vermeleri hem de seçmene karşı hesap verme sorumluluğu gibi demokrasinin temel ilkelerini daha kolay gerçekleştirmeye elverişli yapılar olmalarıdır.

Yerel yönetimlerin demokrasi ile ilişkisi konusunda üç ayrı görüş bulunmaktadır;

Bu görüşlerin birincisi, Tolman Smith ve Moulin gibi düşünürlerin görüşüdür. Bunlara göre, yerel yönetimler demokratik seçim ilkesine aykırı ve geleneklerden gücünü alan kurumlardır, dolayısı ile demokrasi ve yerel yönetimler birbiri ile ters düşer (Yıldız, 1996: 6). Ayrıca Tolman Smith'e göre, yerel yönetimler gereksiz kuruluşlardır (Hill, 1974: 26).

İkinci görüş Langrod'un görüşüdür. Langrod'a göre, yerel yönetim ile demokrasi arasında bir sebep sonuç ilişkisi yoktur, birinin bulunmadığı bir ortamda diğeri pekâlâ bulunabilir. Langrod, yerel yönetimlerle demokrasi arasında ilişki kurulmasını bir yanılgı olarak görmekte ve bu yanılgıyı; batı uygarlığının gelişiminde iki kurumun da eş zamanlı gelişmesine, demokrasinin asıl temeli olan demokratik iklim ile demokratik kurumların birbiri ile karıştırılmasına ve yerel yönetimlerin olası fakat kaçınılmaz olmayan demokratik işleyişinin genel demokrasi olarak anlaşılmasına bağlamaktadır (Yıldız, 1996: 6). Langrod, yerel

yönetimleri demokrasi için bir siyasal eğitim ortamı olarak görmenin yanlış olduğunu iddia etmektedir.

Üçüncü görüş J. S. Mill'in görüşüdür. Mill'e göre, yerel yönetimlerle demokrasi arasında doğrudan bir ilişki vardır ve bu ilişki zorunlu bir ilişkidir. Mill; "halk vergi ödüyorsa, ulusal düzeyde olduğu kadar yerel düzeyde de söz sahibi olmalıdır" ifadeleri ile halkın yerel düzeyde yönetime katılmasının etkin bir yönetimi gerçekleştireceğini belirterek yerel yönetimlerin demokrasinin kurulması ve yerleşmesi için okul görevi yapacağını ifade etmektedir (Wickwar, 1970: 23-25). De Tocqueville de Mill gibi yerel yönetimleri demokrasinin temel ögesi ve birer siyasal eğitim aracı olarak görmüştür. Tocquivelle'e göre; "yerel yönetim kuruluşları özgür ulusların gerçek gücünü oluşturur. İlkokulların bilime katkısı ne ise yerel yönetimlerin de özgürlüğe katkısı odur. Bir ulus özgür bir yönetim kurabilir ancak, yerel yönetimler olmadan özgürlüğün ruhuna sahip olamaz" (1962: 52-54). Tocqueville, demokrasinin tabandan tavana doğru gelişeceğini, bunda da yerel yönetimlerin çok önemli rol oynayacağını belirtmektedir.

Panter-Brick ise, "eğer yerel düzeyde topluluklar demokratik bir biçimde yönetilmiyorsa, ülkenin demokratik olduğunun ileri sürülmesine olanak yoktur." tespitini yapmaktadır. Sidney ve Webb gibi Fabien Sosyalistler de, yerel düzeyde bir halk yönetiminin demokrasi açısından taşıdığı önemi ısrarla vurgulamışlardır. Bu düşünürler yerel yönetimleri, daha çok halka gereksinim duydukları hizmetleri sunmanın bir aracı olarak görmüşlerdir. Onlara göre, bu hizmetlerin halka yerel düzeyde yerel yönetimlerce sunulması ile özel kesimin kazanç güdüsünün yerini kamu hizmeti anlayışı alacaktır (Keleş, 1992: 47). Yerel yönetimler ile demokrasi arasındaki ilişki siyaset bilimcilerin de sürekli ilgisini çeken konulardan biri olmuştur. Bu ilişkinin temel dayanağı "kendi kendini yönetme ilkesi"dir. Kendi kendini yönetme ilkesi, yönetime katılmayı da beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla demokrasinin işlerlik kazanması ve sürdürülmesi daha çok halk katılımının artırılması ile mümkün olabilmektedir.

Güçlü yerel yönetimler ve yerel yönetimlerin demokratik nitelik taşımaları ülke çapında da demokrasinin gelişmesine önemli katkılar sağlar. Dünyada yerel yönetimleri güçsüz olmasına karşılık demokrasinin gelişmiş olduğu tek bir ülke dahi bulunmamaktadır (Aykaç, 2003: 12). Demokrasinin gelişmemiş olduğu ülkelerde, yerel yönetimlerin de güdük ve gelişmemiş olduğunu görebiliriz. Demokrasiyi ülke çapında yaşatabilmenin ilk adımı yerel yönetimler özerkleştirilerek atılabilir. Yerel yönetimler halkın siyasal terbiyesinin ve demokrasi terbiyesinin geliştirildiği

temel basamaklardır. Bu yönü ile yerel yönetimler, ülke çapında politikacıların, devlet adamlarının yetiştirildiği bir fidanlık hizmeti de görmektedir. Ülkede siyasal istikrarın sağlanmasına yerel yönetimler bu yolla doğrudan katkı sağlayan kuruluşlardır. Bu alanda da yerel yönetimlerin siyasal fayda sağlayan kurumlar olmasındaki temel faktörler şunlardır:

- a- Demokratik eğitim kuruluşu olmaları (Wickwar, 1970:7 6),
- b- Modern toplumun temel değerlerinden olan eşitlik, özgürlük ve refah (Hill; 1974: 15) ilkelerinin oluşumuna katkısı,
- c- Demokrasi kavramının temel gerekleri olan halk katılımı, çoğunluk ilkesi ve seçmenlere karşı hesap verme sorumluluğu gibi değerlerin yerel yönetimlerde hayata geçirilmesinin daha kolay olması,
- d- Yerel siyasal süreçlerin gizli ve kapalı değil, açık ve herkesin görebileceği şekilde işlemesi.

Bu temel faktörler aracılığı ile yerel yönetimler ulusal sistemin demokratikleştirilmesinde önemli rol oynayabilirler. Zira yerel yönetimlerin demokratik kuruluşlar olarak gelişmesi demokrasinin gelişmesine paraleldir (Wickwar, 1970: 74).

4. YEREL DEMOKRASİ

Demokrasi kavramının evrensel ve tek bir tanımının yapılamamasına benzer şekilde yerel demokrasi kavramının da evrensel ve tek bir tanımının yapılması oldukça zordur. Hatta yerel demokrasi kavramı için demokrasi kavramından daha öte tartışma ve farklı tanımlama çabaları bulunmaktadır (Görmez, 1997: 67). Bu farklı tanımlama çabalarının yanında, günümüzde yerel demokrasi kavramının yanlış, hata eksik olduğu yönünde tartışmalar vardır. Bu kavramın yerine demokratik yerel yönetim kavramı da kullanılmaktadır. Literatürde yerel demokrasi kavramının yanlış olduğu olsa olsa demokratik yerel yönetimden söz edilmesi gerektiği yönünde tartışmalar da (Görmez, 1997: 68) bulunmaktadır. Bu kavramların yerine aynı anlama sahip olan yerel özerklik kavramının kullanıldığı da görülmektedir (Keleş, 1992: 56).

Yerel yönetimler; yönetime katılım, hizmetlerde etkinlik, demokratik uygulamalar, özgürlük gibi demokrasinin pek çok değerinin hayata geçirildiği mekânlar olarak toplumun demokratikleşmesine önemli katkılar sağladıkları için yerel demokrasiler olarak adlandırılmaktadır. Ancak karşıt görüşü savunanlar,

yerel demokrasiden söz edebilmek için yerel iktidarın olması gerektiğini öne sürmektedirler. Hamamcı'ya göre; "yerel demokrasiden söz edebilmek için yerel iktidar olması gerekir, merkezi iktidardan bağımsız bir yerel iktidar olamayacağı için yerel demokrasiden de söz edemeyiz. Öyleyse demokrasiyi yerelleştirmekense, yerel yönetimleri demokratikleştirmeliyiz" (t.y.: 19) ifadeleri ile demokratik "yerel yönetim" kavramının kullanılması gerektiğini belirtmiştir. Ancak demokrasi için yerel yönetimlerin şart olmadığını belirten görüşe göre; yerel demokrasi ya da demokratik yerel yönetim denildiğinde yerel iktidar kastedilmemekte, demokratik değerlerin yerel yönetimler için geçerli kılınması anlatılmaktadır (Görmez, 1997: 196). Dolayısı ile yerel demokrasi ile yerel iktidar arasında birebir bir bağlantı kurmak yanlış olacaktır.

Yerel demokrasi kavramı, federal devlet yerel yönetimleri ve İngiltere gibi güçlü yerel yönetim geleneği olan ülke yerel yönetimleri için kullanılmaktadır (Görmez, 1997: 68). Yerel demokrasi kavramı, henüz devlet egemen bir düzen olarak ortaya çıkmadan önce var olan bir düzendir. Bu düzen kendiliğinden gelişen toplumun ihtiyaçları ve katkıları ile şekillenen bir öz yönetim şeklidir. Yerel demokrasi ile yerel iktidar kastedilmez, aksine demokratik yerel yönetim kavramında yerel yönetim sisteminin demokratikliğine vurgu yapılır. Başka bir deyişle; "yerel demokrasi" kavramında yerel demokratik değerlere (demokratik kültüre) vurgu yapılmakta, "demokratik yerel yönetim" kavramında ise, yönetim süreçlerinin ve yönetimin işleyişinin demokratikliğine vurgu yapılmaktadır.

Demokrasi amaçlarla değil, araçlarla ilgilidir (Hill, 1974: 224). Yerel demokrasiden de günümüzde anlamamız gereken, yerel yönetim sisteminin demokratikliğidir. Yerel demokrasi, demokratik değerlerin yerel yönetimler için geçerli kılınması, halkın karar süreçlerine doğrudan ya da temsilcileri aracılığı ile katılımıdır. Yerel demokrasi halkı doğrudan etkileyen, günlük hayatını önemli ölçüde belirleyen gerçek ve somut sorunların gündemi belirlediği, tartışılıp karara bağlandığı ve uygulamaya konulduğu küçük ölçekli bir dünyadır (Hill, 1974: 71). Yerel demokrasinin temel şartlarından birisi, yerel siyasal süreçlerin gizli ve kapalı değil, açık ve herkesin görebileceği şekilde işlemesidir.

Demokratik yerel yönetimler, Avrupa'da merkezi devletlerin ortaya çıkmasından sonra yerel ölçekte kurulan demokratik bir düzendir. Demokratik yerel yönetimlerde; bireyler yönetimi etkileyebilirler, gücü paylaşabilirler ve yerel birimler aynı zamanda yerel yönetim birimleridir. Yerel yönetimler üzerinde merkezden atanan bir vali tarafından uygulanan vesayet denetimi yoktur. Yerel

yönetimler, kendi bütçelerini oluşturabilir ve vergi politikalarını belirleyebilirler. Kısaca demokratik yerel yönetim; yerel yönetim seçmenlerinin, vatandaşların seçimi ve etkisi altında işleyen bir yönetimdir. Yerel yönetimlerde otorite siyasal anlamda merkezi yönetimle paylaşılmış olmakla beraber; yerel hizmetler yerel halk tarafından seçilmiş kurullar tarafından yürütülür. Bu kurullar yerel halk tarafından yapılacak denetime açıktır.

Demokratik yerel yönetimlerde, yerel birimler merkezi yönetimin gayri resmi temsilcileri gibi birçok hizmeti ifa edebilirler, ancak merkezi yönetimin bir birimi değildirler. Yerel yönetimler; personel alımı, personelin işine son verme, görevlendirme yetkisine sahiptirler, sundukları hizmetlerle ilgili yönetmelik çıkarabilirler, kendi iç örgütlenmelerini ulusal yasalar çerçevesinde serbestçe belirleyebilirler. Yerel hizmetlerin nasıl yönetileceği, ne şekilde koordine edileceği ve öncelikle hangi hizmetlerin sunulacağı yerel yönetimlerin tasarrufundadır.

Yerel demokrasi olmadan ulusal düzeyde demokrasiden söz edemeyiz. Demokrasinin ulusal düzeyde sağlıklı işleyebilmesi; önemli ölçüde komşuluk ilişkilerine ve kişisel ilişkilere dayalı, bireylerin kararların alınmasına doğrudan katılabildiği ve günlük hayat üzerinde denetimde bulunabildikleri birçok "küçük demokrasinin" bulunmasına bağlıdır. Ulusal demokrasi ile yerel demokrasinin birbirinden ayrı yapılar olarak düşünülmesi toplumun bütünlüğü anlayışına ters bir yaklaşımdır. Ulusal demokrasiden ayrı bir yerel demokrasiden söz edilemez. Nitekim Hill'e (1974: 201-202) göre de; ulusal demokrasilerle yerel demokrasileri farklı şeylermiş gibi algılamak ve anlatmak yapaydır. Smith demokrasiyi, "doğrudan kendi kendini yönetim" olarak tanımlamış ve ancak yerel olan demokrasiden söz edilebileceğini vurgulamıştır (Yıldırım, 1993: 9). Montesquieu'nun da ideal devletin ancak yerel topluluklarca kurulabileceğini (Tekeli, 1983: 4) belirtmesi, yerel yönetimler ile demokrasi arasındaki ilişkinin kaçınılmaz olduğunu gözler önüne sermektedir. Kısacası, ulusal düzeyde başarılı bir demokrasi, demokrasinin aynı zamanda yerel düzeyde başarılı bir şekilde hayata geçirilebilmesine bağlıdır.

SONUÇ

Yerel yönetimler vatandaşa en yakın konumda olan, en alt düzeydeki yönetim birimleridir. İnsan ihtiyaçlarının çok ve çeşitli olması, yerel halkın müşterek ihtiyaçlarını karşılamak görevi ile yükümlü yerel yönetim birimlerinin hizmetlerinin de çeşitli ve karmaşık olmasına neden olmaktadır. Ayrıca ülke düzeyindeki ekonomik ve sosyal sorunlar da yerel yönetimlerin işleyişini etkilemektedir. İşsizlik,

düzensiz kentleşme, göçmen işçiler, yaşlı ve yoksul sayısındaki artış, çevre kirliliği, konut sorunu gibi konularla ilgili olarak yerel halk bu yönetimlerden sürekli olarak yeterli ve kaliteli hizmet beklemektedir. Bu nedenledir ki, yerel birimlerin bu fonksiyonları yerine getirecek sağlıklı bir yapıya kavuşturulmalarını sağlamak amacıyla “yerel yönetimlerin demokratikleştirilmesi” kavramına günümüzde özel bir vurgu yapılmaktadır.

21. yüzyılda demokrasinin hayata geçirilebileceği en uygun kuruluşlar yerel yönetimler olarak görülmektedir. Yerel yönetimlerin etkili ve verimli hizmet üreten birer yönetim kurumuna dönüştürülmesi için demokratik değerlere dayalı yapılandırılmasının önemi sürekli vurgulanmaktadır. Bu yönde dünyada ve son dönemlerde ülkemizde ciddi çalışmalara girilmiştir. Maddick’e (1970: 210) göre, yerel yönetimler halk temsilcileri ile kamu yöneticileri arasında ilişki sağlarlar, halk temsilcilerinin ve seçmenlerin demokrasinin gereklerine uygun olarak yetişmeleri için uygun ortam hazırlar ve yerel güç ve bilgilerden faydalanmayı mümkün kılarlar. Bu yapıdaki yerel yönetimler, hem yerel düzeydeki hizmetleri en etkili ve verimli şekilde karşılarlar hem de ulusal düzeyde demokrasiye ciddi katkılar sağlarlar.

Bireyin devlet karşısındaki güçsüzlüğü, özellikle azgelişmiş ülkelerde bireyin devletten korkmasına, ona karşı yabancılaşmasına ve depolitizasyonuna neden olmaktadır. Bu açıdan yerel düzeyde gerçekleştirilebilecek halk katılımı, söz konusu sakıncaların ortadan kaldırılmasına yardımcı olacaktır. Yerel halkın demokrasi bilincinin geliştirilmesi ve onların yönetime katılımlarının sağlanması bakımından yerel yönetimlere büyük görevler düşmektedir. Deneyimler göstermektedir ki, vatandaşların demokratik bilinci daha çok yerel yönetimler aracılığıyla kazanılmaktadır. Bu nedenle yerel yönetimler, demokratik terbiye kuruluşları olarak görülmektedir.

Yerel demokrasinin geliştirilmesinde en önemli ölçüt, yerel halkın yerel nitelikteki kararların oluşumuna yaptığı katkının derecesidir. Bu katkı ne kadar fazla ise, yerel demokrasinin o oranda gelişmiş olduğu söylenebilir.

Yerel demokrasinin temel ilkeleri olan yerel yönetim organlarının bağımsız oluşumu, karar alabilme ve uygulayabilme yetkisi, yerel düzeyde alınan kararlara halk katılımının sağlanması ve mali bağımsızlık gibi ilkeler yerel yönetimler için geçerli ilkeler olmalıdır. Yerel yönetimler merkezi yönetimin taşra uzantısı olarak, merkezi idarenin izin verdiği oranda ve şekilde hizmet sunan vesayet birimi iması taşıyan basit kuruluşlar olarak görülmemelidir.

Yerel demokrasinin oluşması ve işlerlik kazanması için gerekli olan yapı ve ortam, yerel yönetimlerin geliştirilmesi suretiyle teminat altına alınmalıdır. Yerel demokrasiyi hayat geçirmek ve onu yerel halkın taleplerine yanıt verebilir duruma getirmek, hem devletin hem de sivil toplumun demokratikleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Yerel demokrasinin sağlıklı işleyebilmesi için sivil toplumun varlığı tek başına yeterli değildir, sivil toplumun demokratik işleyiş süreçlerine sahip kılınması da gerekir. Sivil toplumun demokratikleşmesi, kendisini oluşturan sosyal aktörlerin taleplerinin karar alma süreçlerine eklenenebilmesi ile doğru orantılıdır. Bu süreç, aynı zamanda devletin demokratikleşmesini de beraberinde getirecektir.

Günümüzde bütün ülkeler siyasal, toplumsal, kültürel ve ekonomik vb. alanlarda demokratik değerlere vurgu yapmakta ve siyasal sistemin meşruiyetini demokrasi kavramı ile ortaya koymaya çalışmakta ve bu yönde önemli çabalar harcanmaktadır. Bu çabalardan en önemlisi ulusal düzeyde demokrasinin sağlıklı işleyişini sağlamak amacıyla yerel düzeyde demokratik işleyişini sağlamaya yönelik çalışmalardır. Bu kapsamda bir taraftan yerel yönetimlerin demokratik niteliğini artırmaya yönelik çalışmalar yapılırken diğer taraftan yerel yönetimlerin demokratik niteliğine yönelik tartışmalar yapılmaktadır. Bu tartışmalarda yerel yönetimlerin ve yerel demokrasinin kaynağı olarak sık sık ortaçağ kent (komün) yönetimlerine atıf yapılmakta ve komün yönetimi deneyiminin yerel yönetimlerin siyasal, ekonomik, kültürel altyapısını oluşturduğu ifade edilmektedir. Dolayısıyla ortaçağ komün (kent) yönetimlerinin yerel yönetimlerin ortaya çıkışında ve yerel demokrasinin gelişmesinde önemli bir rolü vardır.

KAYNAKÇA

- Blonc, Marc (1983), Feodal Toplum, (Çev.) Mehmet Ali Kılıçbay, Ankara.
- Bumin, Kürşat (1998), Demokrasi Arayışında Kent, İz Yayıncılık, İstanbul.
- Çitci, Oya (1996), "Temsil, Katılma ve Yerel Demokrasi", Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, TODAİE, Cilt 5 Sayı 6, Kasım.
- De Toguville (1962), Amerika'da Demokrasi (Çev. Taner Timur), İstanbul.
- Duverger, Maurice (1995), Siyasal Rejimler (Çev. Teoman Tunçdoğan), Yeni Yüzyıl Kitaplığı, İletişim Yayınları, İstanbul.
- Erdoğan, Mustafa (1996), Anayasal Demokrasi, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Erdoğan, Mustafa (1993), "Demokrasinin Felsefesi Üzerine Birkaç Not", Sosyal ve Siyasal Teori, (Der. Atilla Yayla), Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Görmez, Kemal (1990), Türkiye'de Belediyeler ve Yerel Demokrasi, G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 6, Sayı 2.
- Görmez, Kemal (1997), Yerel Demokrasi ve Türkiye, Vadi Yayınları, Ankara.
- Görmez, Kemal (1991), Şehir ve İnsan, MEB Yayını, İstanbul.
- Hamamcı, Can (1995), Yerel Yönetimler ve Yerel Demokrasi, Yeni Gündem Dergisi, Yerel Yönetimler Eki, Sayı 6, Cilt 4.
- Hill, Dilys M (1974), Democratic Theory and Local Government, London.
- Holden, B. (1988), Understanding Liberal Democracy, London.
- Huberman, Leo (2003), Feodal Toplumdan 20.Yüzyıla, (Çev. Murat Belge), İstanbul.
- İnce, Murat (2008), Liberal ve Marksist Özgürlük Anlayışlarının Karşılaştırılması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Keleş, Ruşen (1994), Yerinden Yönetim ve Siyaset, Cem Yayınevi, İstanbul.
- Kılıçbay, Mehmet Ali (1993), Şehirler ve Kentler, Gece Yayınları, Ankara.
- Kışlalı, Ahmet Taner (1991), Siyasal Sistemler, İmge Kitabevi, Ankara.
- Lijphart, J. Arend (1986), Çağdaş Demokrasiler, (Çev. E.Özbudun-E. Onulduran), Türk Demokrasi Vakfı ve Siyasi İlimler Derneği Ortak Yayını, Ankara.
- Lipson, L. (1985), Demokratik Uygarlık, (Çev. H. Günlal), Tıp Yayınları, Ankara.
- Maddick, Henry (1970), Demokratik Teori ve Kalkınma, (Çev. Şenay Büyükdavras), Amme İdaresi Dergisi, Cilt 3, Sayı 3.

- Mill, J.S. (1963), Hürriyet, (Çev. Osman Destel) Meb Yayınları, İstanbul.
- Onar, Sıdk Sami (1936), "Komünlerin Hukuki Otonomisi" Komün Bilgisinin Esas Meseleleri(Edit.) F. Neumark, İstanbul.
- Ortaylı, İlber (1985), Tanzimat'tan Cumhuriyete Yerel Yönetim Geleneği, Hil Yayınları, İstanbul.
- Özer, M. Akif (2000), Yerel Demokrasi, Demokratik Yerel Yönetimler ve Yerel Yönetimlerin Demokratikleştirilmesi Kavramlarının Analizi Üzerine, Türk İdare Dergisi, Sayı 426, Mart.
- Pirenne, Henri (1983), Ortaçağ Avrupa'sının Ekonomik ve Sosyal Tarihi (Çev. Uğur Kocabaşoğlu), İstanbul.
- Pirenne, Henri (1994), Ortaçağ Kentleri, (Çev. Şadan Karadeniz), İstanbul.
- Popper, Karl R. (1993), "Açık Toplum Düşmanlarına Yeniden Bakış", (Çev. İhsan Duran Dağı), Sosyal ve Siyasal Teori, (Der. Atilla Yayla), Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Sartori, Giovanni (1993), Demokrasi Teorisine Geri Dönüş, (Çev. T. Karamustafaoğlu - M. Turhan), Türk Demokrasi Vakfı, Ankara.
- Schmitter, Philippe, C. Karl, Terry Lyn (1993), "Demokrasi Nedir? Ne Değildir", (Çev. Levent Gönenc), Sosyal ve Siyasal Teori, (Der. Atilla Yayla), Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Tekeli, İlhan (1992), Yerel Yönetimlerde Demokrasi ve Türkiye'de Belediyeciliğin Gelişimi, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 16, Sayı 2.
- Wickwar, Hardy (1970), The Political Theory of Local Government, Universty of South Carolina Pres.
- Yıldırım, Selahattin (1993), Yerel Yönetim ve Demokrasi: Kavramlar, Yaklaşımlar, T.C. Başbakanlık TOKİ Başkanlığı ve IULA-EMME, İstanbul.
- Yıldız, Mete (1996), Yerel Yönetimler ve Demokrasi, Çağdaş Yerel Yönetimler, Cilt 5, Sayı 4, Temmuz.

FOLLOW-UP MECHANISM: A MISSING-LINK IN AUDIT CYCLE

İZLEME MEKANİZMASI: DENETİM DÖNGÜSÜNDEKİ EKSİK HALKA

Murat İNCE*

ABSTRACT

Shedding light to developmental chances and guiding on the betterment of public finance management system has become one of the core aims of public auditing today. Doubtlessly, the most significant function of public auditing is to advance accountability and fiscal transparency in the public sector. In this respect, attaching importance to follow-up audit may highly contribute to complying with the innovative developments in audit theory and practice. It is our assertion that the follow-up phase has to be defined and described as the fourth phase of public sector auditing and the relevant guidance should be included within the ISSAI Framework as well. If an audit approach limits itself only with the detection of irregularities and does not indicate any developmental capability, it eventually reduces itself into a non-creative institutional technique. Perhaps we need a more comprehensive definition of public sector auditing under the label of performance audit as a whole. Performance audit differs essentially from the other audit approaches in that it offers solutions, highlights progressive points and yet develops concrete recommendations for the enhancement of public management system. Admittedly, these goals are achievable only through an effective and appropriate follow-up mechanism.

Keywords: Follow-up, ISSAI Framework, Financial Audit, Performance Audit, Compliance Audit.

Öz

Günümüzde, gelişim imkânlarına ışık tutmak ve kamu mali yönetim sisteminin iyileştirilmesine rehberlik etmek kamu denetiminin temel amaçlarından biri haline gelmiştir. Kuşkusuz, kamu denetiminin en önemli fonksiyonu kamu kesiminde hesap verilebilirliğin ve mali şeffaflığın geliştirilmesidir. Bu bağlamda, izleme denetimine (ya da denetimin izlenmesine) önem atfedilmesi, denetim teori ve uygulamasındaki yenilikçi gelişmelere uyum sağlanmasına büyük ölçüde katkı sağlayabilir. Bu çalışmadaki temel savımız, izleme aşamasının kamu sektörü denetiminin dördüncü safhası olarak tanımlanması/betimlenmesi ve aynı zamanda ilgili rehberliğin ISSAI Çerçevesine dâhil edilmesi gerekliliğidir. Eğer bir denetim yaklaşımı kendisini sadece düzensizliklerin tespit edilmesiyle sınırlar ve herhangi bir gelişim olanağına işaret etmezse, kendisini son tahlilde yaratıcı olmayan kurumsal

* Dr., Sayıştay Uzman Denetçisi, muratince@sayistay.gov.tr

bir tekniğe indirgemiş olur. Belki de bir bütün olarak performans denetimi tanımı altında çok daha kapsayıcı bir kamu sektörü denetimi tanımına ihtiyaç duymaktayız. Esasen performans denetimi diğer denetim yaklaşımlarından; çözüm yolları önermesi, gelişimsel hususlara dikkat çekmesi ve nihayetinde kamu mali sisteminin iyileştirilmesi için somut öneriler geliştirmesi bakımından ayrışır. Kuşkusuz bu amaçlar ancak etkin ve uygun bir izleme mekanizması aracılığıyla gerçekleştirilebilir.

Anahtar Kelimeler: İzleme, ISSAI Çerçevesi, Mali Denetim, Performans Denetimi, Uygunluk Denetimi.

INTRODUCTION

This study is intended to question the role and place of follow-up mechanism in public sector auditing. Pursuant to this goal, it examines the given public sector audit methodologies in terms of their conformity to follow-up procedure and then by drawing on some good examples of follow-up implementations it also tries to describe a normative follow-up framework applicable for supreme audit institutions all over the world.

Follow-up mechanism constitutes one of the main components of audit cycle. Normally an audit process is composed of three phases; planning, execution and reporting. During the planning phase of audits, the auditors gather relevant background information and initiate contact with the audited entity. After having determined the objectives and scope of the audit as well as the timing of fieldwork and distribution of the final report, auditors proceed to identification of the risks in order to prepare an audit plan. Once the audit is planned, the fieldwork is executed by the audit teams. In the execution phase, the management or those charged with governance are kept informed of the audit process through regular status meetings. The audit observations, potential findings, and recommendations are discussed with the audited entity as they are identified. And finally in the reporting phase, a summary of the audit findings, conclusions, and specific recommendations are officially communicated to the organization through a final report.

The process described above represents the general flow of the audit cycle. But there exists a missing link in this description. It does not have any reference to the post-audit situations and yet it confers only one-sided/audit-centred definition of the audit process. In fact, it seems that the dialectical characteristic of the audit is ignored in this description. Therefore we should add one more phase to this audit process in order to get a more competent and comprehensive description of the audit cycle. This fourth phase of the audit cycle is "follow-up".

We observe that the system audit approaches like IT (Information Technology) audits and internal audit implementations normally incorporate the follow-up phase as one of the essential components of audit process. Doubtlessly, more of the theoretical descriptions of the follow-up mechanism originally come from the worldwide known methodologies of system audit. To our view, besides system audit approaches, follow-up phase must be also considered as one of the fundamental phases of public sector auditing. Because every definition or practice of the public sector auditing is doomed to bear an inherent deficiency without follow-up. We can even conclude that the ultimate goals aimed by the public sector auditing will more likely disappear, if the audit recommendations are not followed up effectively.

It is our assertion that the follow-up phase has to be defined and described as the fourth phase of public sector auditing and the relevant guidance should be included within the ISSAI Framework as well. More specifically, all audit findings and recommendations in the public sector should be followed up within at least two years' time otherwise all the dramatic efforts carried out during the audit process would eventually end up with ineffective and futile consequences for the entire public management framework.

1. ISSAI FRAMEWORK AND FOLLOW-UP

Supreme Audit Institutions (SAIs) apply certain audit techniques and the detailed theoretical information with regard to these techniques are systematically described in the ISSAI Framework which is developed by The International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).¹

Although the significance of the follow-up mechanism is duly emphasized in the high level documents of ISSAI Framework (Level 2 and 3), one can hardly find any specific guidance on the implementation of follow-up procedures especially within the scope of fourth level documents (Level 4).² In fact, we should partially

¹ INTOSAI's Framework of Professional Standards consists of four levels. Level 1 contains the framework's founding principles. Level 2 (ISSAIs 10-99) sets out prerequisites for the proper functioning and professional conduct of SAIs in terms of organisational considerations that include independence, transparency and accountability, ethics and quality control, which are relevant for all SAI audits. Levels 3 and 4 address the conduct of individual audits and include generally-recognised professional principles that underpin the effective and independent auditing of public-sector entities (INTOSAI ISSAI 100, 2013:1).

² It is almost impossible to find any theoretical approach which handles the follow-up mechanism as an integral part of the public sector auditing. As mentioned above, most of the theoretical explanations come from the field of internal auditing. As an example see Russell (2007:135-144).

exclude the performance audit guidelines here because the follow-up mechanism is well defined in performance audit methodology. However we observe that the follow-up mechanism is not described as one of the main components of audit process in both financial and compliance audit methodologies as in the case of performance audit.

The second major document of ISSAI framework, ISSAI 10, which is also known as Mexico Declaration, underpins the significance of follow-up mechanism for SAIs. According to the 7th principle of the document which bears the title of “The existence of effective follow-up mechanisms on SAI recommendations”; SAIs are required to

“have their own internal follow-up system to ensure that the audited entities properly address their observations and recommendations as well as those made by the Legislature, one of its commissions, or the auditee’s governing board, as appropriate.

And “submit their follow-up reports to the Legislature, one of its commissions, or the auditee’s governing board, as appropriate, for consideration and action, even when SAIs have their own statutory power for follow-up and sanctions” (INTOSAI ISSAI 10, 2007: 6).

ISSAI 11 “INTOSAI Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence” goes even further and lists some good practices of follow-up mechanism implemented by several jurisdictions. Here we are mainly presented with different experiences and legal solutions of some SAIs with regard to the follow-up mechanism. We see that there exist actually different options to implement the follow-up mechanism, however we are not provided with any systematic or procedural definition of the process. The information given in the document under the title of good practises loosely describe the specific situations and apart from highlighting some critical points they are not intended to guide the SAIs either. We have mainly two categories here; in the first case the relevant SAI has “no follow-up function” and in the second case; the relevant SAI has “no statutory power for follow-up or to impose sanctions.” For example in relation to second case one SAI reports that “follow-up audits may be initiated at the Auditor General’s discretion, sometimes at the request of a parliamentary standing committee. In the absence of a formal mechanism for follow-up or a public accounts committee, parliamentary standing committees may consider reports on a case-by-case basis” (INTOSAI ISSAI 11, 2007: 8).

The significance of the follow-up mechanism is also emphasized in ISSAI 12 "The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens." With the introduction of this document the activities of the SAs become more visible and beneficial for the enhancement of overall democratic consciousness.³ Parallel to previous documents this document also requires SAs to "have appropriate mechanisms for following-up audit findings and recommendations" and "report, as appropriate, on the follow-up measures taken with respect to their recommendations." (INTOSAI ISSAI 12, 2013: 6-7). As it is seen, SAs are not only encouraged to have an appropriate follow-up mechanism but they are required to report on the follow-up measures as well.

2. PUBLIC SECTOR AUDIT METHODOLOGIES AND FOLLOW-UP

The ISSAI framework mainly describes three types of public sector auditing; financial audit, compliance audit and performance audit. The relevant guidelines with regard to these audit techniques appear in Level 4 of the framework (ISSAI 1000-4999). Most conspicuously, financial audit standards compose the big portion of ISSAI framework (INTOSAI ISSAI 1000-2999, 2010). They originally come from the International Standards on Auditing (ISAs) introduced by International Federation of Accountants (IFAC ISAs, 2010). INTOSAI directly adopted the ISAs in 2010 and by adding a Practice Note to each document the ISAs became public sector financial auditing standards.

According to the framework, the purpose of financial audit is to enhance the degree of confidence of intended users in the financial statements. This confidence is achieved through the expression of an opinion by the auditor as to whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework (INTOSAI ISSAI 200, 2013: 4). In fact, the core aim of the financial audit is to produce a final opinion for the relevant parties such as stakeholders, investors, creditors or debtors. So we can conclude that financial audit methodology is basically an opinion-focused methodology. However, one should consider that this sort of opinion may not be relevant or

³ We observe that recent INTOSAI standards attribute a more active and assertive role to the SAs. In this regard, ISSAI 12 considers SAs as key and leading actors in the public management system as a whole, far beyond their traditional roles and responsibilities. Interestingly, ISSAI 12 takes "public sector auditing" as an important factor in making a difference to the lives of citizens. Within the concept of the standard; an independent, effective and credible SA is regarded as an essential component in a democratic system where accountability, transparency and integrity are indispensable parts of a stable democracy.

meaningful for the public sector as expected because, far from reaching an opinion, the audit results in the public sector mainly provide guidance for the betterment of the public accounts and generally focus on the enhancement of the public accountability.

Although reached through a highly sophisticated process of various analytical techniques, the opinion in the financial audit ultimately presents a very static financial description of the audited entity. We cannot get a dynamic picture of the entity in financial audit unless we go deep into the analytical procedures performed by the auditors behind “the fixed opinion.” On account of this, we can infer that financial audit methodology is apparently incompatible with the follow-up mechanism because the opinion in financial audit just seeks to give an overall and instant idea about the entity and thereupon in the conduct of financial audits the financial auditors would tend to have very little concerns about the follow-up of their previous findings for the upcoming years. It should not be also forgotten that the opinion in the financial audit typically covers a one year period and the new year’s findings will be normally taken into consideration just during the formulation of the next year’s opinion. In that case, the financial auditor would righteously not care about whether or not his findings are followed up properly. Just because, this year’s issues are wrapped in this year’s opinion and the next year’s issues will be normally handled within the next year’s opinion.

Of course there may be creative solutions for financial audit technique to work appropriately with the follow-up mechanism. By claiming that “the financial audit methodology is incompatible with the follow-up mechanism” we just refer to the theoretical implications of the financial audit within the concept of private sector auditing. By adding some other features to financial audit or synthesising it with other audit methodologies one can surely obtain an applicable hybrid financial audit methodology for the public sector which in turn becomes more compatible with follow-up mechanism. For example in the financial audit reports of some SAIs (especially those belong to Westminster system) we come up with some audit recommendations which are regularly followed up through the next engagements.

Let’s have a look at the likely follow-up procedures in compliance audits. The ISSAI framework defines the compliance audit “as the independent assessment of whether a given subject matter is in compliance with applicable authorities identified as criteria.” Accordingly, compliance audits are carried out by assessing whether activities, financial transactions and information comply, in all material

respects, with the authorities which govern the audited entity (INTOSAI ISSAI 400, 2013: 3). Here we see that the compliance audit is identified very similar to financial audit and the methodology of financial audit is fully copied in the implementation of compliance audits. We face with mysterious definitions of “subject matter” and “subject matter information” in the compliance audit guidelines but in fact these terms are substitutive variants of the term “financial statements” in financial audits. So the same inferences can be made for compliance audit just as those made in the case of equivocal compatibility of financial audit with the follow-up mechanism. Will the detection of incompliances in a report enable the auditors to make concrete recommendations and how will the likely follow-up procedure function in compliance audit methodology? We don’t have any practical answer to these questions in the relevant guidelines. In fact, these are very challenging questions and they somehow urge us to conclude that the given naïve description of the compliance audit does not allow an appropriate follow-up mechanism either.

The case is heavily different in performance auditing as compared to other audit techniques.⁴ The ISSAI framework defines performance auditing as “an independent, objective and reliable examination of whether government undertakings, systems, operations, programmes, activities or organisations are operating in accordance with the principles of economy, efficiency and effectiveness and whether there is room for improvement” (INTOSAI ISSAI 300, 2013: 2). According to the framework “the main objective of performance auditing is constructively to promote economical, effective and efficient governance. It also contributes to accountability and transparency” (INTOSAI ISSAI 300, 2013: 3). In contrast to previous audit methodologies we see that the follow-up process is described as one of the main steps of performance auditing. Following the planning, conducting and reporting phases we have follow-up phase which is mentioned separately as fourth step of the performance auditing. According to the relevant standard, the follow-up phase in performance auditing refers to “the

⁴ We observe that many national audit offices have expanded their remit beyond traditional financial and compliance auditing to focus on performance auditing and assessments. Performance auditing has become a central feature of most advanced nations’ national audit offices. It is now generally accepted that performance auditing is one of the best instruments for the establishment of democratic governments. Parallel to new developments in many countries performance audit has increasingly become the basis for legislatures or their scrutiny committees to undertake their work, often providing the majority of the evidence for their enquiries, and for follow-up action by government. Many scholars have no hesitation about the fact that performance auditing is for democracy and for improvement. For an extensive discussion of performance auditing with respect to the notion of accountability and democratic governance see *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government* (Lonsdale J., Wilkins P., Ling T., 2011).

auditors' examination of corrective action taken by the audited entity, or another responsible party, on the basis of the results of a performance audit. It is an independent activity that increases the value of the audit process by strengthening the impact of the audit and laying the basis for improvements to future audit work. It also encourages the audited entities and other users of reports to take the latter seriously, and provides the auditors with useful lessons and performance indicators" (INTOSAI ISSAI 300, 2013: 17). The standard also underpins some crucial points with regard to the follow-up mechanism:

- Follow-up is not restricted to the implementation of recommendations but focuses on whether the audited entity has adequately addressed the problems and remedied the underlying situation after a reasonable period of time.
- When conducting follow-up of an audit report, the auditor should concentrate on findings and recommendations that are still relevant at the time of the follow-up and adopt an unbiased and independent approach.
- Follow-up results may be reported individually or as a consolidated report, which may in turn include an analysis of different audits, possibly highlighting common trends and themes across a number of reporting areas (INTOSAI ISSAI 300, 2013: 17).

3. HOW TO IMPLEMENT FOLLOW-UP PROCEDURE?

There are various applications of follow-up mechanism in different countries. Putting aside the performance audit implementations, it cannot be said that there exists a systematic and standardised follow-up mechanism in the conduct of public sector audits. Some countries exhibit some good examples of follow-up mechanisms but the theoretical and the practical framework of the mechanism is still developing at the moment. As mentioned before, especially some good practices of follow-up mechanism in system audits and internal audits contribute much to this development. Here we will try to suggest an applicable follow-up mechanism in the public sector auditing and within this scope we will also try to determine some distinctive features of an ideal mechanism.

Before all, we should differentiate "the planning issues" faced by the auditors during the planning phase from that of "the follow-up issues" which are actually faced after the fixed/defined period of the audit. Follow-up mechanism is mainly defined and related with post-audit situations so we cannot cover "the

analysis of the findings and recommendations from previous engagements during the planning of the audit” under the label of follow-up process. Some financial audit manuals give a special reference to “the evaluation of the previous audits by the auditors during the planning phase” but we should not mix these sorts of planning issues with the sheer follow-up procedure. For example, in Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS-United States of America) it is stated that;

“When performing a GAGAS audit, auditors should evaluate whether the audited entity has taken appropriate corrective action to address findings and recommendations from previous engagements that could have a material effect on the financial statements or other financial data significant to the audit objectives. When planning the audit, auditors should ask management of the audited entity to identify previous audits, attestation engagements, and other studies that directly relate to the objectives of the audit, including whether related recommendations have been implemented” (GAGAS, 2011: 94).

As it is seen, the relevant GAGAS describes a very preliminary/technical issue in order to address the findings and recommendations from previous engagements in the planning of the financial audit. The information gathered by the auditors during the planning phase are very crucial just because they are useful in assessing the risk and determining the nature, timing, and extent of current audit work, so this sort of evaluation is totally different from the following up of the audit itself. The follow-up process is mainly implemented to monitor the disposition of audit results and ensure that responsive action plans have been effectively implemented. During the configuration of the planning issues auditors are in the process of imitating a new audit, however in follow-up process auditors are following the results of a finished audit. Normally an audit is officially closed after all of the recommendations have been recommended for closure through the follow-up audit process. We can say that there are two primary objectives for follow-up auditing:

- 1.** Was the recommendation implemented as described in the plan of action submitted by the management?
- 2.** Did the recommendation and plan of action result in the intended effect of mitigating the risk that had necessitated the recommendation in the first place?

It is important for both the supreme audit institution and the audited entity to know the extent to which corrective action has taken place to resolve previously reported issues. SAIs should conduct a follow-up no later than two years after the completion of an audit. Some audits may need to be followed up sooner than others, due to the significance and nature of the issues raised in the original report. In the initial planning of a follow-up, the audit team should consider some critical questions:

- **Timeliness:** Is the time appropriate for follow-up process (does the entity has enough time to address the issues and take subsequent actions after they are reported)?
- **Scope:** Should the follow-up audit address only the implementation of the recommendations?
- **Evolution of the problems:** Does the initial problem or issue identified evolve with time?
- **Extent of the risks:** What is the extent of the risk associated with issues raised in the original report?

The focus of the follow-up should be to determine the progress achieved in resolving the issues originally identified. If the auditors go beyond that focus, they would easily run out of the spirit of follow-up mechanism. One should not forget that issues may evolve with time, and focussing strictly on recommendations may miss a new concern, just because the recommendations may not be fully relevant to new circumstances or the evolution of the issue. So the auditors should consider the evolution of the issues appropriately and on a timely basis.

The follow-up process may begin with a request to the entity for an update on the status of the action taken to implement the recommendations from prior years' audits. The request may include the following questions:

- What steps have the entities taken to achieve the needed improvements?
- How well are entities progressing in those efforts?

Reporting on follow-up conclusions is of vital importance. Auditors should avoid using loose expressions and try to give a comprehensive and coherent view of the post-audit situations. The best way to refrain from delving into futile and excessively general assessments is to use a reasonable rating scale which is both inclusive and exhaustive. The crucial point is that the readers of the reports should not meet with any ambiguously abstract overall considerations. There can

be six different situations/audit views in the eventual assessment of follow-up applications.

1. No progress or insignificant progress: In this case, the main response of the audited entity to the follow-up is just restricted to generating some informal plans. Therefore the auditors may qualify their opinion as “no progress” or “insignificant progress”.

2. Planning stage: Here the auditors observe that the formal plans for organizational changes have been created and approved by the appropriate level of management, with appropriate resources and a reasonable timetable. In the follow-up report the auditors may conclude that the audited entity has some preliminary progress within the concept of addressing the previous recommendations.

3. Preparation for implementation: This scale indicates that the audited entity has begun necessary preparations for implementation, such as hiring or training staff, or developing or acquiring the necessary resources to implement the relevant recommendation. This also refers to “material progress” in the implementation of recommendations.

4. Substantial implementation: In this scale, the audit team observes that the enabling structure and processes are in place and integrated in some parts of the organization, and some achieved results have been identified as well. This refers to “substantial progress” in the implementation of recommendations.

5. Full implementation: This scale represents the status of “best achievement”. In the report the auditors conclude that the enabling structures and processes are operating as intended and implemented fully in all intended areas of the organization.

6. A recommendation is no longer applicable: Here the auditors indicate non-applicability where the recommendation is obsolete due to time lapses, new policies, etc. This scale should be attentively differentiated from the first scale which is labelled as “no progress” or “insignificant progress” (Public Service Commission of Canada, 2016).

Similar to other audit methodologies, in the early process of the follow-up audit, the audit team should provide the entity’s management with the scale to be used. At the end of the follow-up, the audit team should present and discuss the results with entity representatives and prepare a report.

Ideally, the original audit team members carry out the follow-up audit. However, this may not be possible because of conflicting scheduling needs. We can speak of two main methods for preparation of the follow-up audit reports. Firstly, every original audit team may prepare their separate follow-up audit reports. In this case, the final follow-up audit reports are not consolidated and the procedures of each report are conducted by the original audit teams. Secondly, the SAI may choose to prepare directly consolidated audit reports depending on the individual follow-up reports of the audited entities. By this way, the general issues and the assessments of the public management system with regard to follow-up mechanisms are systemically channelled through the public debate and parliamentary discussions.

Another important aspect with regard to follow-up mechanism is to consider the possibilities for re-audit. The audit team should distinguish the needs for re-audit from that of the issues to be assessed within the follow-up mechanism. In reviewing the situation for audit follow-up, the audit team may find that the issues have evolved and need to be redefined. New issues may also be identified and judged important for assessment and reporting to parliament. Accordingly, on account of a risk based perspective, the key issues should be meticulously differentiated from general follow-up requirements and identified for re-audit separately.

CONCLUSION

Shedding light to developmental chances and guiding on the betterment of public finance management system has become one of the core aims of public auditing today. Doubtlessly, the most significant function of public auditing is to advance accountability and fiscal transparency in the public sector. In this respect, attaching importance to follow-up audit may highly contribute to complying with the innovative developments in audit theory and practice. We can say that follow-up procedure is the most critical complementary attempt of the auditing philosophy to provide meaningful guidance on the overall consciousness of accountability.

The public sector auditing practise reveals its best performance only through an effective follow-up mechanism. Without follow-up, public sector auditing would not manifest its expected missions appropriately. Normally an audit process covers three phases; planning, execution and reporting. To our view, the follow-up phase should be described and defined as the fourth phase of public sector auditing.

Although some critical and congruent references to follow-up procedures are made in high level documents of ISSAI framework (Level 2 and 3), the auditors have no practical guidance on the implementation of the procedure especially within the requirements of low level documents of the framework (Level 4).

There are three main audit methodologies in the ISSAI framework. Within these methodologies only performance audit approach includes a well-defined follow-up mechanism. However, apart from some partial references to follow-up issues in the planning phases of the audit, we observe that the sheer follow-up procedure as a post-audit situation is totally ignored in the requirements of financial and compliance audit approaches.

In fact, the given descriptions of both financial and compliance audit methodologies are incompatible with follow-up mechanism. Financial audit methodology is incompatible with follow-up because, as a private sector auditing experience, it essentially presents "a very fixed and opinion-focused audit philosophy." It is almost impossible to get a dynamic picture of the entity in financial audit unless we go deep into the analytical procedures performed by the auditors behind the fixed opinion. Moreover, as the opinion in financial audit just seeks to give an overall and instant idea about the entity, the financial auditors tend to have very little concerns about the follow-up of their previous findings for the upcoming years. It should not be also forgotten that the opinion in the financial audit typically covers a one year period and the new year's findings are normally taken into consideration just during the formulation of the next year's opinion. The case is almost the same in compliance audit as described in the ISSAI framework.

Finally, we must also consider that if an audit approach limits itself only with the detection of irregularities and does not indicate any developmental capability, it eventually reduces itself into a non-creative institutional technique. Perhaps we need a more comprehensive definition of public sector auditing under the label of performance audit as a whole. Performance audit differs essentially from the other audit approaches in that it offers solutions, highlights progressive points and yet develops concrete recommendations for the enhancement of public management system. Admittedly, these goals are achievable only through an effective and appropriate follow-up mechanism.

REFERENCES

- GAGAS-Government Auditing Standards, 2011 Revision, <http://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>, (Access date: 15.06.2016).
- IFAC ISAs (2010), International Federation of Accountants, The Clarified Standards, <https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards>, (Access date: 15.06.2016).
- INTOSAI ISSAI 10 (2007), Mexico Declaration on Independence, http://www.issai.org/media/12922/issai_10_e.pdf, (Access date: 15.06.2016).
- INTOSAI ISSAI 11 (2007), INTOSAI Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence, http://www.issai.org/media/12918/issai_11_e.pdf, (Access date: 15.06.2016).
- INTOSAI ISSAI 12 (2013), The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – Making a Difference to the Lives of Citizens, <http://www.issai.org/media/84539/issai-12-e.pdf>, (Access date: 15.06.2016).
- INTOSAI ISSAI 100, Fundamental Principles of Public-Sector Auditing, <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>, 2013, (Access date: 15.06.2016).
- INTOSAI ISSAI 200 (2013), Fundamental Principles of Financial Auditing, <http://www.issai.org/media/69910/issai-200-english.pdf>, (Access date: 15.06.2016).
- INTOSAI ISSAI 300 (2013), Fundamental Principles of Performance Auditing, <http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>, (Access date: 15.06.2016).
- INTOSAI ISSAI 400 (2013), Fundamental Principles of Compliance Auditing, http://www.issai.org/media/13208/issai_1003_e_.pdf, (Access date: 15.06.2016).
- INTOSAI ISSAI 1000-2999 (2010), General Auditing Guidelines on Financial Audit, <http://www.issai.org/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines/>, (Access date: 15.06.2016).
- Lonsdale J., Wilkins P., Ling T. (eds.) (2011), Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government, Edward Elgar, Cheltenham, UK-Northampton, MA, USA.

Public Service Commission of Canada, Audit Manual (2006), Chapter7, Audit Follow-up Phase, <http://www.psc-cfp.gc.ca/adt-vrf/mnl/chap7-eng.htm>, (Access date: 15.06.2016).

Russell, J.P. (2007), The Internal Auditing Pocket Guide: Preparing, Performing, Reporting, and Follow-Up, ASQ Quality Press, Milwaukee, Wisconsin.

SAYIŞTAY KARARLARI

•Temyiz Kurulu Kararları

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 23.02.2016

No : 41508

Tıbbi atıkların sağlık kuruluşlarından toplanması, taşınması ve sterilizasyon işlemleri yüklenici firmanın sorumluluğunda olduğu halde, toplama ve taşıma işinin Belediyeye ait araçla yapılması durumunda yüklenici firmaya toplama ve taşıma işlemleri için ödeme yapılmasının mümkün olmadığı hk.

101 sayılı İlam'ın 3'üncü maddesi ile, ... Belediyesi ile ... Tem. Yem. San. Tic. Ltd. Şti. arasında imzalanan "Tıbbi Atık Bertaraf Protokolü" hükümleri gereğince tıbbi atıkların ...'ta bulunan sağlık kuruluşlarından toplanması, taşınması ve sterilizasyon işlemleri yüklenici firmanın sorumluluğunda olduğu halde, ... tarihinden itibaren bölgedeki tıbbi atıkların toplama ve taşıma işinin Belediyeye ait ...plakalı araçla yapılarak, atıkların ...'daki tesise teslim edilmesine rağmen, yüklenici firmanın hizmet bedelini belediyeye fatura ederken toplama ve taşıma işlemleri de kendi araçları ile yapmış gibi faturalandırması nedeniyle ...-TL'ye tazmin hükmü verilmiştir.

Sorumlular göndermiş oldukları ortak dilekçede özetle,

13.03.2015 tarih ve 158 sayılı yazı ile ... Tem. Yem. San. Tic. Ltd. Şti.'ne fazla ödenen paranın yatırılması tebliğ edilmiş olup, aynı zamanda sebepsiz zenginleşmeden dolayı firmaya 20.03.2015 tarihinde 2015/175 Esas no ile ... 4. Asliye Hukuk Mahkemesinde dava açıldığını; söz konusu tebliğe istinaden yüklenici firmanın, fazla ödeme yapılmadığı gerekçesiyle ile ilamın kaldırılmasını talep ettiğini belirterek, tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmişlerdir.

Başsavcılık karşılama yazısında;

"... Belediyesi 2013 Yılı Hesabının 6. Daire'de yapılan yargılaması sonucu çıkarılan 08.01.2015 tarihli 101 sayılı İlam'ın 3. maddesindeki tazmin hükmüne Karşı Harcama Yetkilisi ve Gerçekleştirme Görevlisi sıfatlarıyla temyiz talebinde bulunan ... ile ... ilgi yazıları ile gönderilen tarihsiz dilekçe ve eki incelendi.

Buna göre;

Dairesince "Tıbbi Atık Kontrolü Yönetmeliği" hükümleri gereğince belediye tarafından yüklenici ile imzalanan "Tıbbi Atık Bertaraf Protokolü" uyarınca yapılan uygulamanın hatalı gerçekleştirilmesi sonucu belirlenen fazla ödeme tutarına tazmin hükmünün olduğu görülmektedir.

Sorumlular; üstleniciye, tazmin tutarının belirttikleri hesaba yatırılmasını tebliğ ettiklerini, sebepsiz zenginleşme nedeniyle de mahkeme nezdinde dava açıldığını ifade ederek; yüklenicinin itirazda bulunduğunu; gerekçelerinin ise; yeniden değerlendirme oranının eklenmesi suretiyle bulunan tutarın diğer komşu il uygulamalarındaki tutardan düşük kaldığını, Çevre Kurulunun yetkili olduğu hususta karar alması gerektiğine dayandığını belirtip; tazmin hükmünün uhdelерinden kaldırılmasını istemektedirler.

Belediye ile yüklenici arasındaki protokolün ilgili hükmünün; "tıbbi atıkların taşınması ve bertaraf edilmesini içerdіği halde taşımanın belediyeye ait araçlarla yapılip sterilizasyonunun ...'da yüklenicinin tesisinde yapıldığı anlaşılmakta; ... Mahalli Çevre Kurulu'nun .. yılı için yaptığı belirlemenin takip eden yıl için yeniden değerlendirme oranı çerçevesinde bulunan yeni tutarın esas alınması ile çıkarılan fazla ödeme tutarı mevcuttur. Dolayısıyla, gerekçeli Daire kararı yerindedir. Korunması uygun bulunmaktadır." denilmiştir.

Dosyada mevcut belgeler okunup incelendikten sonra gereği görüldü:

Rapor dosyası ve ekli belgelerin incelenmesi sonucunda, ... Belediyesi ile ... Tem. Yem. San. Tic. Ltd. Şti. arasında imzalanan "Tıbbi Atık Bertaraf Protokolü" hükümleri gereğince toplama ve taşıma işlemlerinin yüklenici firma tarafından yapılması gerektiği halde belediye tarafından yapılmasına rağmen yükleniciye toplama, taşıma ve bertaraf birim fiyatı üzerinden ödeme yapıldığı görülmüştür.

2872 sayılı Çevre Kanunu hükümlerine göre çıkarılan ve 22.07.2005 tarih ve 25883 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tıbbi Atıkların Kontrolü Yönetmeliği'nin "Belediyelerin yükümlülükleri" başlıklı 9'uncu maddesinde;

" Belediyeler;

a) Tıbbi atıkların geçici atık depolarından veya konteynerlerinden alınarak toplanması, taşınması, sterilizasyon işlemine tabi tutulması ve bertarafı ile ilgili detayları içeren Tıbbi Atık Yönetim Planı'nı hazırlamak, uygulamak ve halkın bilgilenmesini sağlamakla,

b) Tıbbi atıkları geçici atık depolarından alarak bertaraf sahasına taşımak/ taşıtırmakla,

c) Tıbbi atık bertaraf/sterilizasyon tesislerini kurmak/kurdurmak, işletmek/ işletirmekle,

d) Kuracakları tıbbi atık bertaraf tesisleri ile sterilizasyon tesisleri için (Değişik ibare: RG-30/3/2010-27537) (1) çevre lisansı almakla,

e) Tıbbi atık taşıma araçları için taşıma lisansı almakla,

f) Geçici atık depolarına yapı ruhsatı vermekle,

g) Tıbbi atıkların yönetimiyle görevli personelini periyodik olarak eğitmekle/ eğitimini sağlamakla,

h) Tıbbi atıkların yönetimiyle görevli personelin özel giysilerini sağlamakla,

i) Sağlık kuruluşlarından toplanan, taşınan ve bertaraf edilen tıbbi atık miktarlarını kayıt altına almak, bu bilgileri yıl sonu itibari ile valiliğe göndermek ve talep edilmesi halinde Bakanlığın incelemesine açık tutmakla,

yükümlüdürler.” denilmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm gereği, ... Belediyesi Tıbbi Atık Planına uygun olarak Belediye sınırları içerisinde ve denetiminde, sağlık kuruluşlarının faaliyetleri sonucu oluşan tıbbi atıkların üretildikleri yerlerden ayrı ayrı toplanması, taşınması, tekniğine uygun sterilize edilmesi ve evsel atık niteliği kazanan atıkların ... Çevre Hizmetleri Birliği katı atık depolama alanında bertaraf edilmesi amacıyla, ... Belediyesi, ... İli Çevre Hizmetleri Birliği ve ...Tem. Yem. San. Tic. Ltd. Şti. arasında .. tarihinden geçerli olmak üzere imzalanan protokolün “Yüklenicinin Sorumlulukları” başlıklı bölümünde;

“1-İdare adına işlemleri yürüten yüklenici “Tıbbi Atık Üreticisine”ne ilgili kanun, yönetmelik ile genelge esaslarına göre hizmet vermekten sorumludur. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından 22.07.2005 tarih ve 25883 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Tıbbi Atıkların Kontrolü Yönetmeliğine uygun olarak toplama, taşıma ve sterilizasyon işlemleri gerçekleştirecektir.

2-Tıbbi atıkların taşınması sırasında söz konusu yönetmeliğin 28. maddesinde belirtilen teknik özelliklere sahip olan, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı’ndan lisanslı yeterli sayıda tıbbi atık taşıma aracı Yüklenici tarafından temin edilecektir.

...

10-Tıbbi atıkların taşınması ve bertaraf sahasında bertaraf edilmesi sırasında “Tıbbi Atık Takip Formları” düzenlenecektir. Tıbbi Atık Takip Formlarının bir örneği aylık olarak ... Belediyesine verilecektir. Bu formların bir sureti toplanan ayı takibeden ayın ilk on beş günü içerisinde idareye teslim edilecektir. İdarenin istemesi durumunda yüklenici tıbbi atık takip formlarını günlük veya haftalık olarak idareye sunmak zorundadır.

11-Tıbbi atıkların taşınması ve bertaraf sahasında bertaraf edilmesi sırasında “Tıbbi Atık Takip Formları”ndaki tıbbi atık miktarlarına göre yüklenici aylık olarak sağlık kuruluşlarına 2012 ... Mahalli Çevre Kurulu kararında belirlenen fiyat ile faturalandırma yapacaktır.

...” hükümleri yer almıştır.

Bu hükümler uyarınca tıbbi atıkların ...'ta bulunan sağlık kuruluşlarından toplanması, taşınması ve sterilizasyon işlemleri yüklenici firmanın sorumluluğunda olup; yüklenici firmaya yapmış olduğu hizmet karşılığında ... Mahalli Çevre Kurulu tarafından belirlenen tarife göre ödeme yapılabilecektir.

Yukarıda belirtilen protokol hükümlerine rağmen, ... tarihinden itibaren Belediye sınırları içerisinde ve denetimindeki sağlık kuruluşlarının faaliyetleri sonucu oluşan tıbbi atıkların üretildikleri yerlerden ayrı ayrı toplanma ve ... Çevre Hizmetleri Birliği Katı Atık Depolama Alanına taşınma işlerinin ... Belediyesi tarafından Belediyeye ait ...plakalı araçla yapıldığı; fakat, yüklenici firmanın hizmet bedelini Belediyeye fatura ederken toplama ve taşıma işlemlerini de kendi araçları ile yapmış gibi faturalandırdığı tespit edilmiştir.

Yüklenicinin 101 sayılı İlam'a ilişkin Belediye'ye göndermiş olup temyiz dilekçesi ekinde sunulan itirazındaki gerekçesi ise, yeniden değerlendirme oranı ile bulunan tutarın diğer komşu il uygulamalarındaki tutardan düşük kaldığı ve ... Mahalli Çevre Kurulunun 2013 yılı tıbbi atık bertaraf bedelini belirleyerek karar alınması gerektiği yönündedir.

... Mahalli Çevre Kurulu 08.06.2012 tarih ve 12/03 sayılı kararı ile mücavir alan dışındaki toplama, taşıma ve değerlendirme bertaraf ücretini, 2010 yılı ücreti olan 1,60-TL/kg'a %7,7 oranında yeniden değerlendirme ücreti ekleyerek 2011-2012 yılı ücretini (1,72-TL/kg); 2011-2012 yılı ücreti olan 1,72-TL/kg'a %10,26 oranında yeniden değerlendirme ücreti ekleyerek 2012-2013 yılı toplama, taşıma ve değerlendirme bertaraf ücretini 1,90-TL/kg olarak belirlemiştir.

Sadece bertaraf bedelini ise 2010-2011 yılı için 0,50-TL/kg (KDV hariç) olarak belirlemiş, fakat sonraki dönemler için güncelleme yapmamıştır. 2010-2011 yılı için geçerli olan bertaraf bedeli için yukarıda uygulanmış olan yeniden değerlendirme oranlarında artış yapıldığında (2010 yılı için %7,7-2011 yılı için %10,26) 2012-2013 yılı bertaraf ücreti 0,59-TL/kg (KDV hariç) olmaktadır. Dolayısıyla İlam'da toplama ve taşıma işini yapmayan yükleniciye sadece bertaraf bedeli olarak 0,59- TL/kg üzerinden ödeme yapılması gerektiği yönündeki tespit yerinde görülmüştür.

Bu itibarla, dilekçi iddialarının reddi ile 101 sayılı İlam'ın 3'üncü maddesi ile verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 23.02.2016

No : 41495

Belediye lehine sonuçlanan davalardan alınan vekâlet ücretinin dağıtımında 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 146’ncı maddesinde belirtilen limite uyulmamasının mümkün olmadığı hk.

330 sayılı İlam’ın 14’üncü maddesi ile, Belediye lehine sonuçlanan davalardan alınan vekalet ücretinin dağıtımında 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 146’ncı maddesinde belirtilen limite uyulmaması sonucu ...-TL’ye tazmin hükmü verilmiştir.

Sorumlu ... Vekili Avukat ... dilekçesinde özetle,

Avukatlık Kanunu’nun 164’üncü maddesinin son fıkrasının birinci cümlesinde yer alan, “... avukata aittir.” sözcüklerinin Anayasaya aykırı olduğunun Çine Asliye Ceza Mahkemesi ve İzmir 4. Ağır Ceza Mahkemesi tarafından ileri sürülerek iptalinin istendiğini, Anayasa Mahkemesinin, 03.03.2004 tarihli, 2002/126 E., 2004/27 K. ve aynı tarihli 2004/8 E., 2004/28 K. sayılı kararları ile, iptal taleplerinin reddine karar verildiğini,

Anayasa Mahkemesinin kararı ile avukatlık ücretinin avukata ait olduğuna ilişkin düzenlemenin hukuka aykırı olmadığı ve bu ücretin avukatın şahsi hakkı olduğunun karar altına alındığını,

Ayrıca, Avukatlık Kanunu’nun 164’üncü maddesinde, HMK, CMUK, İYUK’da düzenlenen vekille takip edilen davalarda mahkemece, avukatlık asgari ücret tarifelerine göre re’sen takdir edilen vekalet ücreti yukarıda bahse konu mevzuatlar açısından serbest meslek sahibi avukatlarla, memur veya diğer istihdam şekilleriyle iş görülen kamu ve kurum avukatları arasında herhangi bir ayırım söz konusu olmadığını,

Belediye Kanunu’nun 82’inci maddesinde, “Belediye lehine sonuçlanan dava ve icra takipleri nedeniyle hükme bağlanarak karşı taraftan tahsil olunan vekalet ücretlerinin; avukatlara (49’uncu maddeye göre çalıştırılanlar dahil) ve hukuk servisinde fiilen görev yapan memurlara dağıtımı hakkında 1389 sayılı Devlet Davalarını İntaç Eden Avukat ve Saire ye Verilecek Ücreti Vekalet Hakkında Kanun hükümleri kıyas yolu ile uygulanır.” hükmünün yer aldığını; aynı Kanun’un “Uygulanmayacak Hükümler” başlıklı 84’üncü maddesinde ise, 657 sayılı

Devlet Memurları Kanununda Belediye Kanunu'na aykırı hükümlerin bulunması durumunda Belediye Kanunu hükümlerinin uygulanacağı kural altına alındığını,

Belediye Kanunu'nda yer alan söz konusu düzenleme nedeniyle belediye lehine sonuçlanan davalardan alınan vekâlet ücretlerinin dağıtımında, limite uyulması gerekmediğini; 5393 sayılı Belediye Kanunu ve Belediye Gelirleri Kanunu'nda, belediyeler lehine sonuçlanan dava ve takipler neticesinde karşı taraftan tahsil edilen vekâlet ücretlerin bütçede ve belediye gelirleri arasında yer almadığı, dolayısıyla idare lehine sonuçlanan davalar neticesinde karşı taraftan tahsil edilen vekâlet ücretlerinin ödenmesi ile belediye gelirlerinde bir kayıp oluşmadığı gibi belediyenin zarara uğratılmasının da söz konusu olmadığı belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmiştir.

Başsavcılık karşılama yazısında;

"... Belediyesi 2012 Yılı Hesabı'nın 6. Daire'de yapılan yargılaması sonucu çıkarılan 30.09.2014 tarih 330 sayılı ilam'ın 14. maddesindeki tazmin hükmüne karşı Gerçekleştirme Görevlisi sıfatıyla temyiz talebinde bulunan ...'ın ilgi yazılılarıyla ile gönderilen 08.05.2015 tarihli dilekçesi incelendi.

Buna göre;

Dairesince, "belediye lehine sonuçlanan davalardan alınan vekâlet ücretinin dağıtımında 657 sayılı Kanun'un 146. maddesinde belirtilen limite uyulmaması sonucu" kamu zararına hükmedildiği görülmektedir.

Sorumlu, yargılama aşamasında öne sürdüğü görüşlerini tekrarlamaktadır. Oysa; Dairesi, gerekçeli kararında tüm görüşleri karşılamak suretiyle değerlendirmelerde bulunmuş olup, yerindedir. Kaldı ki, konu Sayıştay yargılamasında müstakar hal aldığından; talebin reddolunarak Daire kararının korunması uygun olur.

Arz olunur." denilmektedir.

Dosyada mevcut belgeler okunup incelendikten sonra gereği görüşüldü:

13/07/2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Avukatlık Ücretinin Dağıtımı" başlıklı 82'nci maddesinde;

"Belediye lehine sonuçlanan dava ve icra takipleri nedeniyle hükme bağlanarak karşı taraftan tahsil olunan vekalet ücretlerinin; avukatlara (49 uncu maddeye göre çalıştırılanlar dahil) ve hukuk servisinde fiilen görev yapan memurlara dağıtımı hakkında 1389 sayılı Devlet Davalarını İntaç Eden Avukat ve Saireye Verilecek Ücreti Vekalet Hakkında Kanun hükümleri kıyas yolu ile uygulanır." denilmektedir.

Yine aynı Kanun'un "Norm kadro ve personel istihdamı" başlıklı 49'uncu maddesinde de Belediyelerde çalıştırılabilecek tam ve kısmi zamanlı personel statülerine ilişkin hususlara yer verilmiştir.

1389 Sayılı Devlet Davalarını İntaç Eden Avukat ve Saireye Verilecek Ücreti Vekalet Hakkında Kanun, 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 659 Sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname ile yürürlükten kaldırılmış ve 659 Sayılı KHK'nın "Yürürlükten Kaldırılan ve Uygulanmayacak Hükümler ile Atıflar" başlıklı 18'inci maddesinde; "2/2/1929 tarihli ve 1389 sayılı Devlet Davalarını İntaç Eden Avukat ve Saireye Verilecek Ücreti Vekalet Hakkında Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. Diğer mevzuatta 1389 sayılı Kanuna yapılan atıflar bu Kanun Hükmünde Kararnameye yapılmış sayılır." denilmektedir.

659 Sayılı KHK'nın "Davalardaki temsilin niteliği ve vekâlet ücretine hükmedilmesi ve dağıtımı" başlıklı 14'üncü maddesinde;

"(1) Tahkim usulüne tabi olanlar dâhil adli ve idari davalar ile icra dairelerinde idarelerin vekili sıfatıyla hukuk birimi amirleri, muhakemat müdürleri, hukuk müşavirleri ve avukatlar tarafından yapılan takip ve duruşmalar için, bu davaların idareler lehine neticelenmesi halinde, bunlar tarafından temsil ve takip edilen dava ve işlerde ilgili mevzuata göre hükmedilmesi gereken tutar üzerinden idareler lehine vekâlet ücreti takdir edilir.

(2) İdareler lehine karara bağlanan ve tahsil olunan vekâlet ücretleri, hukuk biriminin bağlı olduğu idarenin merkez teşkilatında bir emanet hesabında toplanarak idare hukuk biriminde fiilen görev yapan personele aşağıdaki usul ve sınırlar dâhilinde ödenir.

a) Vekâlet ücretinin; dava ve icra dosyasını takip eden hukuk birimi amiri, hukuk müşaviri, muhakemat müdürü veya avukata %55'i, dağıtımın yapıldığı yıl içerisinde altı aydan fazla süreyle hukuk biriminde fiilen görev yapmış olmak şartıyla, hukuk birimi amiri, hukuk müşaviri, muhakemat müdürü ve avukatlara %40'ı (...) eşit olarak ödenir.

b) Ödenecek vekâlet ücretinin yıllık tutarı; hukuk birimi amiri, hukuk müşaviri, muhakemat müdürü, avukatlar için (10.000) gösterge (...)rakamının, memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak aylık brüt tutarının on iki katını geçemez.

c) Yapılacak dağıtım sonunda arta kalan tutar, hukuk biriminde görev yapan ve (b) bendindeki tutarları dolduramayan hukuk birimi amiri, hukuk müşaviri, muhakemat müdürü ve avukatlara ödenir. Bu dağıtım sonunda arta kalan tutar üçüncü bütçe yılı sonunda ilgili idarenin bütçesine gelir kaydedilir.

(3) Hizmet satın alınan avukatlara yapılacak ödemeler bu madde kapsamı dışındadır.”

“Yönetmelik” başlıklı 16’ncı maddesinde;

“Bu Kanun Hükmünde Kararname kapsamında hukuki uyumsuzluk değerlendirme komisyonunun çalışma usul ve esasları, avukatlık hizmeti satın alınmasıyla ilgili usul ve esaslar ile bunların takip ve denetimine ilişkin hususlar ve vekalet ücretlerinin dağıtımına dair usuller Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulan yönetmelikle belirlenir.” hükümleri yer almıştır.

Bu hükme dayanılarak Bakanlar Kurulunca çıkarılan ve 08.07.2012 tarih ve sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Vekâlet Ücretlerinin Dağıtımına Dair Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin “Vekâlet ücretinin bir hesapta toplanması” başlıklı 4’üncü maddesinde;

“İdareler lehine karara bağlanan ve tahsil edilen vekâlet ücretleri, dava ve icra takibini yapan hukuk biriminin bağlı olduğu idarenin merkez muhasebe birimi nezdinde açılan bir emanet hesabında toplanır.

Vekâlet ücretini tahsil eden birim tarafından dağıtım esas olmak üzere ilgili mahkeme kararına ve icra dosyasına ilişkin bilgiler ile bu dava ve icra dosyasının takibinin kimler tarafından yapıldığına dair bilgiler ek-1’de yer alan Vekâlet Ücreti Ödemesine Esas Veri Tablosuna işlenir ve ilgililer tarafından imzalanarak merkez teşkilatındaki hukuk birimine gönderilir.”

“Vekâlet ücreti ödenecekler” başlıklı 5’inci maddesinde;

“İdareleri adli ve idari yargıda, icra mercileri ve hakemler nezdinde vekil sıfatıyla temsile yetkili kılınanlardan aylık ücret ve tazminatları 27/6/1989 tarihli ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 10 uncu maddesine göre ödenenler dışındaki hukuk birim amiri, hukuk müşaviri, muhakemat müdürü ve avukatlara bu Yönetmelik kapsamında vekalet ücreti ödenir.”

“Ödenecek vekâlet ücretinin limiti ve dağıtım şekli” başlıklı 6’ncı maddesinde;

“Emanet hesabında toplanan vekâlet ücretleri, vekalet ücretinden yararlanacak kişilere yıllık tutarı; (10.000) gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak aylık brüt tutarın oniki katını geçmemek üzere, aşağıdaki şekilde dağıtılır:

a) Dava veya icra dosyasını takip eden hukuk birim amiri, hukuk müşaviri, muhakemat müdürü veya avukata %55'i, vekâlet ücreti dağıtımının yapıldığı yıl içerisinde altı aydan fazla süreyle hukuk biriminde fiilen görev yapmış olmak şartıyla, hukuk birim amiri, hukuk müşaviri, muhakemat müdürü ve avukatlara %40'ı eşit olarak ödenir.

b) Davanın takibi ve sonuçlandırılmasında birbiri ardına veya birlikte hizmeti geçenlere (a) bendine göre ayrılan hisseler bu kişilerin hizmet ve karara tesir derecesine göre hukuk birim amiri tarafından paylaşılır.

c) Dağıtımı yapılmayan %5'lik kısım muhasebe birimince Hazineye gelir kaydedilir." hükümleri yer almaktadır.

Mezkur mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; belediyelerin taraf olduğu çeşitli yargı ve icra mercilerinde sonuçlanan dava ve işlemler neticesinde kazanılan vekalet ücretlerinin; tahsil edildiğinde Belediyenin açtığı bir emanet hesabına yatırılarak ilgili emanet hesaplarına kaydedilmesi, ilgisine göre avukat veya avukatlara mevzuatta yer alan limitler dâhilinde dağıtılması ve artan miktarın üçüncü yıl sonunda Belediye bütçesine gelir kaydedilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinden de açıkça anlaşılaacağı üzere, emanet hesabında toplanan ve 3 yıl sonunda dağıtımı yapılmayan tutarların kamu kurumunun bütçesine gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir ve dolayısıyla söz konusu tutarların kamu kaynağı olduğu açıktır.

Ancak uygulamada söz konusu sınırlamalara uyulmaksızın ödemede bulunulmuştur.

Diğer taraftan, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu tüm avukatlarla ilgili düzenleme yapan genel bir Kanun'dur. 657 Sayılı Kanun'a tabi olarak Avukatlık Hizmetleri Sınıfı kadrosunda görev yapan avukat ise, devlet ile memuriyet hizmet sözleşmesi yapmıştır. Avukatlık vekâlet ücretlerine ilişkin 657 sayılı Kanun'da yapılan düzenlemeler avukatlık hizmetleri sınıfında çalışan kadrolu avukatlar için bağlayıcı özel düzenlemelerdir.

Ayrıca, kamuda istihdam edilen avukatların statü hukukuna tabi olmaları nedeniyle bunlara sadece avukatlık ücreti değil, kadrolarına bağlı olarak ilgili mevzuatta öngörülen aylık, ek gösterge, zam ve tazminat ile diğer mali, sosyal hak ve yardımlar her ay herhangi bir dava ile ilişki kurulmaksızın ödenmektedir. Bu nedenle, kamuda istihdam edilen avukatlara, avukatlık vekâlet ücretinin dağıtımında 657 sayılı Kanun'da ve diğer Kanunlarda yer alan sınırlamalara uyulması zorunluluğu bulunmaktadır.

Yapılan bu düzenlemeler, kanun koyucunun avukatlık vekâlet ücreti konusundaki sınırlamanın bilincinde olduğunu göstermektedir. Ayrıca, özel sektörde ve kamu sektöründe avukatlık görevinin yapan kişilerin statüleri farklıdır. Kamu sektöründe çalışan bir avukat kendisini değil çalıştığı kurumu temsil etmektedir. Bu anlamda o kurumun tabi olduğu mevzuata uyulması yasal bir zorunluluktur.

Bu itibarla dilekçi iddialarının reddi ile 330 sayılı İlam'ın 14'üncü maddesi ile verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 23.02.2016

No : 41300

Bir göreve kurum içinden veya diğer kurumlardan vekâlet ettirilene, vekillerin asaleten atanmada aranan tüm şartları bir arada taşımamaları halinde vekâlet ücreti ödenmesinin mümkün olmadığı hk.

273 sayılı İlam'ın 22'nci maddesi ile, asıl müdürlük kadrosuna atanabilmek için aranan fakülte veya dört yıllık yüksekokul mezunu olma şartını taşımayan ve Yazı İşleri Müdürlüğüne vekalet eden ... ile Ulaşım Hizmetleri Müdürlüğüne vekalet eden ...'a vekalet edilen şube müdürlüğü kadrosuna ait zam ve tazminat farklarının ödenmesi nedeniyle ...-TL'ye tazmin hükmü verilmiştir.

Dilekçi dilekçesinde özetle,

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu bakımından konu incelendiğinde, vekâleten görevlendirilen ilgililerin 68/B maddesine uygun olduklarını, yani hizmet yılı bakımından 1. dereceli kadrolara vekaleten görevlendirilmelerinde engel bulunmadığını;

86. maddede belirtilen şartlar göz önüne alındığında ise yapılan görevlendirmelerin ilgili maddenin 1. ve 2. bendine uygun olmakla birlikte, görev verilen müdürlükte hem öğrenim, hem unvan, hem de hizmet yılı itibarıyla şartları en uygun olan personelin görevlendirilmiş olduğunu;

Ayrıca, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 84. maddesi hükmüne göre Belediye Kanunu ile 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu hükümleri ve uygulamaları çatışırsa Belediye Kanunu hükümlerinin uygulanması gerektiğini; Belediye Başkanının da bahse konu görevlendirmeleri 5393 sayılı Kanun'un 38. maddesi ile verilen görev ve yetkilere istinaden yaptığını;

İlgili kişilerin görevi sırasında asil olarak görev yapan bir müdürün kullanabileceği tüm yetkileri kullanarak sorumluluk altına girdiğini ve devletin hem bir personelini daha çok sorumluluk ve ücret gerektiren bir işte çalıştırmasının hem de ücret vermemesinin angarya yasağına aykırı olduğu düşünüldüğünden ... Belediyesi olarak Toplu Sözleşme ile bu durumun aşıldığını;

Toplu Sözleşmeden doğan hak ile Belediyeye ya da kamuya verilen herhangi bir zarar mevcut olmadığını belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmiştir.

Başsavcılık karşılama yazısında;

“Dairesince, belediyenin müdür kadrolarına vekalet eden personelin mevzuat hükümlerine göre ödenmemesi gereken zam ve tazminat farklarının ödenmesi sonucu doğan kamu zararı tutarına tazmin hükmedildiği görülmektedir.

Sorumlu tarafından yargı raporuna dayanak teşkil eden ortak savunmada, “kamu zararı tutarının adı geçenlerin maaşlarından kesilmesi suretiyle giderilmesi için gereğinin yapıldığı” ifade edilmektedir. Yani, ödemenin mevzuata aykırı olduğu kabul görmüş durumdadır.

Bu kez, gönderilen savunmada; 657/86, 175, 68/B madde hükümlerine yer verilerek, bütçeden ödeme yapılan kişilerin sorumlu tutulmaları, sorumlu konumda olanların ancak görevlendirme ile ilgili teklifte bulundukları ve başkaca mezuniyetleri bulunmadığını ifade edilmekte, Belediye Meclisi kararı uyarınca verilen ve personele toplu sözleşme metni çerçevesinde gerçekleşen ödemelerin bir şekilde yapılacağı dolayısı ile kamu zararından bahsedilmemesi gerektiği ileri sürülerek, uhdesinden tazmin hükmünün kaldırılması istenilmektedir.

Talep uygun görülmemiştir.

Çünkü, Dairenin gerekçeli kararı yerindedir. Mevzuatla ilgisi bulunan her husus karar konusu olmuş ve değerlendirmesi yapılmak suretiyle karara bütünlük sağlanmış durumdadır. Diğer yandan, vekâlet nedeniyle kişilere yapılan ödemelerin kanuna uygun olduğu öne çıkarılmakta ise de; bu hususta Temyiz Kurulu kararlarının artık müstakar hal kazanmış olması ile Anayasa Mahkemesi’nin ‘Vekâlet ücreti’ ve ‘Sayıştay yargısına ilişkin 2013 ve 2014 yıllarında almış olduğu kararların varlığı nedeniyle Daire kararının korunmasının uygun olacağı düşünülmektedir.” denilmiştir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun “Vekâlet, ikinci görev aylık ve ücretleri ile diğer ödemeler” başlıklı 175’inci maddesinde; “Kurum içinden veya diğer kurumlardan vekâlet edenlere vekâlet aylığı ödenebilmesi için, vekilin asilde aranan şartları taşıması zorunludur.” hükmü bulunmaktadır.

Aynı Kanun’un “Derece yükselmesinin usul ve şartları” başlıklı 68’inci maddesinin (B) bendinde ise; “Eğitim ve Öğretim Hizmetleri Sınıfı ile Sağlık Hizmetleri ve Yardımcı Sağlık Hizmetleri Sınıfı hariç, sınıfların 1, 2, 3 ve 4 üncü derecelerindeki kadrolarına, derece yükselmesindeki süre kaydı aranmaksızın, atanmasındaki usule göre daha aşağıdaki derecelerden atama yapılabilir.

Ancak, bu şekilde bir atamanın yapılabilmesi için ilgilinin;

a) 1 inci dereceli kadrolardan ek göstergesi 5300 ve daha yukarıda olanlar için en az 12 yıl,

b) 1 inci ve 2 nci dereceli kadrolardan ek göstergesi 5300'den az olanlar için en az 10 yıl,

c) 3 üncü ve 4 üncü dereceli kadrolar için en az 8 yıl,

hizmetinin bulunması ve yükseköğrenim görmüş olması şarttır." denilmektedir.

03.01.2012 tarih ve 2012/2663 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 4'üncü maddesinin birinci fıkrasıyla, 2012 yılı için de uygulanması hükme bağlanan 17.04.2006 tarih ve 2006/10344 sayılı BKK eki Devlet Memurlarına Ödenecek Zam ve Tazminatlara İlişkin Kararın "Vekâlet" başlıklı 9'uncu maddesinde:

"(1) 657 sayılı Kanunun 86 ncı maddesi uyarınca;

a) 1) Kurumlarınca bir göreve kurum içinden veya diğer kurumlardan vekâlet ettirilene;

(...)

cc) Vekillerin, genel ve ilgili özel mevzuatı uyarınca asaleten atanmada aranan tüm şartları (asaleten atanmada sınav şartı aranılan kadro veya görevler için bu sınavlara girebilme hakkının elde edilmiş olması dahil) bir arada taşımaları, kaydıyla; vekalet ettikleri kadro veya görevler için bu Karar uyarınca öngörülen zam ve tazminatların toplam net tutarının, asli kadro veya görevleri karşılığında fiilen aldıkları zam ve tazminatların toplam net tutarından fazla olması halinde, aradaki fark; 657 sayılı Kanunun 175 inci maddesindeki oranlar dikkate alınmaksızın, vekalet görevine başlanıldığı tarihten itibaren ve vekalet görevinin fiilen yapıldığı sürece ödenir.

(...)" denilmektedir.

İlgili Bakanlar Kurulu Kararı'nda da açıkça ifade edildiği üzere, bir göreve kurum içinden veya diğer kurumlardan vekalet ettirilene, vekillerin asaleten atanmada aranan tüm şartları bir arada taşımamaları halinde vekalet ücreti ödenmeyecektir.

Bununla birlikte, 04.07.2009 tarih ve 27278 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Mahalli İdareler Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmeliğin "Görevde yükselme sınavına tabi olarak atanacaklarda aranacak özel şartlar" başlıklı 7'inci maddesinin (a) bendi uyarınca, Müdür kadrosuna atanabilmek için;

"1) 657 sayılı Kanunun 68 inci maddesinin (b) bendinde belirtilen atanma şartlarını taşımak,

2) Fakülte veya dört yıllık yüksekokul mezunu olmak,

3) Teknik öğrenim gerektiren müdürlüklere atanabilmek için; yükseköğretim kurumlarının, kadronun görev alanı ile ilgili eğitim ve öğretimde bulunan en az dört yıllık bölümlerinden veya bu bölümlere denkliği kabul edilen yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarının ilgili bölümlerinden mezun olmak,

4) Teknik öğrenim gerektiren müdürlüklere yapılacak atamalar dışında, diğer müdürlükler için son müracaat tarihi itibarıyla üç yılı uzman, şef, ayniyat saymanı, kontrol memuru ve muhasebeci kadrosunda olmak kaydıyla en az on yıl hizmeti bulunmak,” şartlarının gerçekleşmiş olması gerekmele birlikte, aynı Yönetmeliğin geçici 1’inci maddesinde; “Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Genel Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği 18/4/1999 tarihinde görevde bulunan ve aynı tarih itibarıyla iki yıllık yükseköğrenim mezunu olanlar, diğer koşullara sahip oldukları takdirde 7 nci maddenin uygulanması bakımından dört yıllık yükseköğrenim mezunu kabul edilir.” hükmü bulunmaktadır.

Buna göre, 18/4/1999 tarihinde görevde bulunan ve aynı tarih itibarıyla iki yıllık yükseköğrenim mezunu olanlar da, diğer koşullara sahip oldukları takdirde dört yıllık yükseköğrenim mezunu kabul edilerek müdür kadrolarına atanabilirler.

Fakat, Yazı İşleri Müdürlüğüne vekalet eden ... da, Ulaşım Hizmetleri Müdürlüğüne vekalet eden ... da 18.04.1999 tarihi itibarıyla bu eğitim şartını taşımadıkları görülmüştür.

Ayrıca, toplu iş sözleşmesi ile memurlara sağlanan haklar ile ilam konusu edilen husus birbirinden farklı konulardır.

Bu itibarla, dilekçi iddialarının reddi ile 273 sayılı ilam’ın 22’nci maddesi ile verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE

Karar verildi.

SAYIŞTAY DERGİSİ YAYIN İLKELERİ VE YAZIM KURALLARI

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

SAYIŞTAY DERGİSİ YAYIN İLKELERİ

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

Sayıştay Dergisi

Sayıştay Başkanlığı

06520 Balgat/ANKARA

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

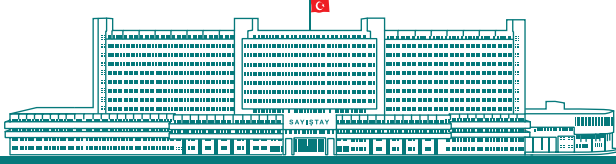
sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'na göre gerekli iznin alınmış olması ve belgelendirilmesi şarttır. Çeviriler, orijinal metni ile birlikte gönderilir.

- Yayınlanmasına karar verilen yazıların tüm hakları Sayıştay Başkanlığına aittir.
- Dergide yazıların yayımlanmış olması, yazara ait görüşlerin Sayıştay tarafından paylaşıldığı anlamına gelmez. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir.
- Dergide yayımlanan yazılardan ancak kaynak gösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.
- Yazıları yayımlanan yazarlara 23 Ocak 2007 tarih ve 26412 sayılı Resmi 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 atıf yapılan eserlere yer verilmelidir.
- Kaynaklar yazarların soyadına göre alfabetik olarak sıralanmalı ve aşağıdaki şekilde yazılmalıdır:
- Kitap: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), eserin adı, çeviren varsa (çev. ad soyad), yayınlayan, yayın yeri.
- Akgündüz, Ahmet (1997), Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Luecke, Richard (2008), Kriz Yönetimi, (çev. Önder Sarıkaya), İş Bankası Yayınları, İstanbul.
- Tortop, Nuri, Eyüp G. İsbir, Burhan Aykaç (1999), Yönetim Bilimi, Yargı Yayınları, Ankara.
- Kitaptaki Makale: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), "makalenin adı" eserin adı, derleyen adı soyadı (der.), yayınlayan, yayın yeri.
- Dimitrow, Valeriy (2007), "Çevre Denetiminde Bulgaristan Sayıştayının Tecrübesi", Çevre Denetimi ve Sayıştaylar, Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay 145. Yıl Yayınları, Ankara.
- Dergi Makaleleri: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), "makalenin adı", derginin adı, cilt numarası, sayısı.
- Feyzioğlu, Bedii (1997), "Sayıştay ve Saydamlık", Sayıştay Dergisi, Sayı 25 (Nisan-Haziran).
- Kurum Yayınları: Kurum adı (yılı), eserin adı, yayınlayan, yayın yeri.
- IFAC (2009), Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, International Federation of Accountants, New York.
- İnternet: Yazarın soyadı, adı, yazar yok ise internet sitenin ait olduğu kurum (yılı), "eserin adı", <internet adresi>, (erişim tarihi).
- Sayıştay Başkanlığı (2009), "2008 Yılı Hazine İşlemleri Raporu", <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/rapor4.asp?id=82> (Erişim Tarihi: 18.11.2009).



T.C.

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

Yayın İşleri Müdürlüğü
06520 Balgat / ANKARA

dergi@sayistay.gov.tr

ISSN : 1300 - 1981