Turkish Studies Social Sciences

Volume 14 Issue 5, 2019, p. 2235-2248

DOI: 10.29228/TurkishStudies.37051

ISSN: 2667-5617

Skopje/MACEDONIA-Ankara/TURKEY

INTERNATIONAL
BALKAN
UNIVERSITY

EXCELLENCE FOR THE FUTURE
IBU.EDU.MK

Research Article / Araştırma Makalesi

Article Info / Makale Bilgisi

✍ Received/Geliş: 17.09.2019

✓ Accepted/Kabul: 15.10.2019

✍ Report Dates/Rapor Tarihleri: Referee 1 (10.10.2019)-Referee 2 (11.10.2019)

This article was checked by iThenticate.

BELEDİYELERDE KAMU İŞLETMECİLİĞİ KAVRAMININ UYGULANABİLİRLİĞİ, İSTANBUL İLİ BELEDİYELERİNİN “ON NOKTA TESTİ YÖNTEMİ” İLE MUHASEBESEL ANALİZİ*

Ali KABLAN** - Selçuk ALTUN***

ÖZ

Dünyada ve ülkemizde yapılan kamu reformu çalışmaları sonucu, geleneksel kamu anlayışı yerini *kamu işletmeciliği* kavramına bırakmıştır. Türkiye’de, reform çalışmaları kapsamında 5018 Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte; kamuda nakit esaslı muhasebe sistemi yerini tahakkuk esaslı muhasebe sistemine bırakmıştır. Bu çalışmada, kamu sektöründe tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre üretilen mali tablolar üzerinde, analiz tekniklerinden oran (rasyo) analizi kullanarak yapılan “On Nokta Testi” yöntemi uygulanmış olup; İstanbul ili belediyeleri örneklem seçilmek suretiyle “On Nokta Testi”ne tabi tutulmuştur. Bu amaçla belediyeler, 10 farklı rasyo hesaplaması ile analize tabi tutulmuş ve analiz sonuçları, yöntemin kendisine özgü puanlama sistemine göre 5 kategoride sınıflandırılmış ve karşılaştırılmıştır. Çalışmada, finansal verilerine göre belediyelerin, mevcut durumlarının ve kendi aralarındaki pozisyonlarının analizinin yapılması amaçlanmıştır ve her bir belediyenin kendi içerisinde bir değerlendirme yapabileceği bir puantaj kartı şablonu oluşturulmuştur. Yapılan “On Nokta Testi” analizi sonucunda; 2013-2014 yıllarında “kötü - en kötü” kategorisinde sadece bir belediye yer alırken; 2015 yılında ise, araştırma kapsamındaki hiçbir belediyenin “kötü - en kötü” kategorisinde yer almaması ve 2015 yılında daha önceki yıllara istinaden bir belediyenin de “en iyi” kategorisinde yer alması, olumlu bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. 2013 yılında, 15 belediyenin “iyi”, 4 belediyenin

* Bu çalışma; II. Uluslararası Ekonomi, Finans ve Ekonometri Sempozyumu (ISEFE), 6-7 Aralık 2018 Tarihinde sunulan bildirinin genişletilmiş halidir.

** Dr. Öğr. Üyesi, Trakya Üniversitesi, E-posta: alikablan@trakya.edu.tr

*** Beylikdüzü Belediyesi Mali Hizmetler E. Müdürü, selcuk_altun@hotmail.com

“orta”, 1 belediyenin ise “kötü” kategorisinde yer aldığı; 2104 yılında, 12 belediyenin “iyi”, 7 belediyenin “orta”, 1 belediyenin ise “kötü” kategorisinde yer aldığı; 2015 yılında ise, 1 belediyenin “en iyi”, 10 belediyenin “iyi”, 9 belediyenin ise “orta” kategoride yer aldığı görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Belediyelerde Mali Analiz, Mali Etkinlik, Puantaj Kartı, Kamu İşletmeciliği, On Nokta Testi

APPLICABILITY OF PUBLIC MANAGEMENT CONCEPT IN MUNICIPALITIES, ACCOUNTING ANALYSIS OF ISTANBUL MUNICIPALITIES BY “TEN POINT TEST METHOD”

ABSTRACT

As a result of public reform studies in the world and our country, traditional public understanding left to the concept of public management. In Turkey, within the scope of reform studies with the entry into force of the *5018 Public Financial Management and Control Law*; cash-based accounting in public the system has been replaced by the accrual-based accounting system .In this study, the public sector the ratio of the analysis techniques on the financial statements produced according to the accrual-based accounting system "*The Ten Point Test*" method was applied using (ratio) analysis; Municipalities of Istanbul was subjected to "*The Ten Point Test*" in the random sampling. For this purpose, municipalities were analyzed with 10 different ratio calculations and the results of the analysis were classified and compared in 5 categories according to the method's unique scoring system. In this study, it is aimed to analyze the current situation of the municipalities and their positions among themselves according to their financial data and a payroll card template is created in which each municipality can make an assessment within itself. As a result of the "*Ten Point Test*" analysis; in the years 2013-2014, while only one municipality is situated under the "*bad - worst*" category, in 2015, it is a positive situation that no municipality covered by the survey is in the "*bad-worst*" category and in 2015, unlike other years, a municipality is in the "*best*" category. It's observed that in 2013, 15 municipalities were in the "*good*" category, 4 municipalities in the "*middle*" and 1 municipality was in the "*bad*" category; in 2014, 12 municipalities were in the "*good*" category, 7 municipalities in the "*middle*" and 1 municipality was in the "*bad*" category and in 2015, 1 municipality was in the "*best*" category, 10 municipalities were in the "*good*" category and 9 municipalities were in the "*middle*" category.

STRUCTURED ABSTRACT

The concept of *Public Administration* first appeared in James Perry and Kenneth Kraemer's book called "*Public Administration: Public and Private Approaches*" published in 1983. The aim of the approach in the mentioned resource is to develop strategies that enable public administrations to perform their services effectively and efficiently.

With the applicability of the public administration approach in municipalities, the development and functioning of the Accounting Information System for financial control and management purposes will be ensured and more efficient and controlled use of municipal resources will be provided. Municipal administrations will be able to determine increases and decreases in income and expense items based on the information they receive as a result of financial performance measurement and while taking cost-reducing measures by investigating the causes of the increase in expense items, they will also be able to increase revenues by finding the reasons for the decreases in income items.

For this purpose, the financial data of the municipalities of Istanbul province were analyzed using the “Ten Point Test” method. *The Ten Point Test*, which is one of the most important studies for analyzing financial statements of municipalities that holds an important place among public institutions, was conducted by Ken W. Brown to demonstrate the financial situations of municipalities with a population of less than 100,000. 10 key ratios were determined in the study and 750 small-scale city data were applied to provide common measures of their financial situation.

Brown assessed the score based on the data he obtained from 750 municipalities for the ratio of 10, evaluated it in 5 groups and ranked it from best to worst. According to Brown’s model, the person who wants to analyze a municipality will have to calculate the ratio of 10 from the municipal financial statements and evaluate himself in Brown’s scoring system according to the result. According to the rating system, those with the grades of 10 and above are rated as “best”, those between 5 and 9 are rated as “good”, those between 1 and 4 are rated as “middle”, those between 0 and -4 are rated as “bad” and those below -5 are rated as “worst”.

In this study, which aims to analyze the financial performance of municipalities in Turkey, the importance of using Brown’s rates is that the data needed for the related rates can be obtained from the financial statements. Non-Financial is that they do not include information on the socio-economic structures of municipalities.

The municipalities of Istanbul province were selected as the main mass for the research, and due to restrictions on the provision of information from 39 municipalities in Istanbul, financial data of only 20 municipalities were taken and included in the scope of the research. The research consists of 3 steps.

Step 1: According to data from the financial statements of the municipalities covered by the research in the years of 2013-2014-2015, 10 key financial ratios were calculated.

Step 2: Forming the groups for the calculated ratios; Setting up a Payroll Card according to the amounts of the groups.

Step 3: Ranking of municipalities by considering average quarter ratio indicators and scorecards

As a result of the study, the analysis of the financial statements belonging to municipalities, the fact that results of the analysis can be

used in the process of making decisions related to municipal activities, and the need to analyze the financial statements in terms of efficiency and efficiency of municipal activities are one of the most important results of the study.

The aim of the study is to prepare a "scorecard" to help municipalities make comparisons within themselves or with similar municipalities. Thanks to this scorecard, municipalities can see their own developments over time and determine their ranking among similar municipalities. However, it is thought that this issue should be dealt with caution and it is important that the municipalities that are compared are chosen correctly. This is because cities in our country have very different sizes and different socio-economic structures. It is thought that municipalities with similar socio-economic characteristics and populations would be more appropriate to compare with each other.

In the rankings of the municipalities examined according to the scorecard, it is seen that the *Municipality 1* was ranked first in 2013 and 2015, while the same municipality was ranked 8th in 2014. It's remarkable that the *Municipality 12* ranked first in 2014 and declined to 16 in 2015. The fact that the *Municipality 2-6-8 and 10* are in the process of regression over time is a condition that requires precautions by those who are concerned and the rise of the *Municipality 9-11-13-16 and 17* over time, reflects the efficiency and efficiency of the administration.

Looking at 3 years of data, it is an undeniable fact that the financial difficulties in municipality 19 and municipality 20 should be taken into account by those who are concerned. As a matter of fact, in 2017, the fact that the municipality 19 was having trouble paying the salaries shows that the poor progress shown by the 2013-2015 data has not been taken into account. However, if the analyses about the study were made by the relevant municipality in the previous years and the negative effects of this bad situation were noticed, there is no doubt that the relevant municipality would take the necessary financial measures and that the financial difficulties could be avoided before they reach such dimensions.

Also, based on three years of data, the fact that only one municipality was included in the "*bad - worst*" category in 2013-2014 and in 2015, no municipality within the scope of the research was included in the "*bad - worst*" category and the fact that in 2015, unlike in previous years, a municipality was included in the "*best*" category is a positive situation. It's observed that in 2013, 15 municipalities were in the "*good*" category, 4 municipalities in the "*middle*" and 1 municipality was in the "*bad*" category; in 2014, 12 municipalities were in the "*good*" category, 7 municipalities in the "*middle*" and 1 municipality was in the "*bad*" category and in 2015, 1 municipality was in the "*best*" category, 10 municipalities were in the "*good*" category and 9 municipalities were in the "*middle*" category.

Keywords: Financial Analysis in Municipalities, Financial Efficiency, Scorecard, Public Management, Ten Point Test

Giriş

Dünyada, kamu kaynak kullanımının verimliliği ve etkinliğine yönelik reform çalışmaları hızla devam etmektedir. Bu çalışmalar sonucunda günden güne girdi odaklı geleneksel kamu anlayışı yerini, performans ve çıktı odaklı *Kamu İşletmeciliği* yaklaşımına bırakmaktadır (Alkan, 2018, s.800). Ülkemizde ise bu dönüşüm, şeffaflık ve hesap verilebilirlik temeline dayalı 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile birlikte gerçekleşmiş ve kamuda, finansal analiz tekniklerinin uygulanmasına olanak sağlamayan nakit esaslı muhasebe sisteminden, finansal verilerin daha kapsamlı raporlanmasına ve analizine imkan sağlayan tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir (Kablan, 2012, s.149).

Kamu İşletmeciliği yaklaşımının temelinde, özel sektörün üzerinde önemle durduğu etkinlik ve verimlilik ilkeleri yer almaktadır (Alkan, 2018, s.800). Tahakkuk esaslı muhasebe ile birlikte kamuya ait finansal verilerin analize elverişli bir şekilde hazırlanabilmesi ve *kamu işletmeciliği* kavramının önemli bir unsuru olan mali performans etkinliğinin ölçümünün yapılması mümkün bir hale gelmiştir.

Kamu işletmeciliği kavramı ilk kez James Perry ve Kenneth Kraemer’ın 1983 yılında yayınlamış oldukları “Kamu Yönetimi: Kamu ve Özel Yaklaşımlar” isimli kitapta yer almıştır. İlgili kaynaktaki yaklaşımın amacı; kamu idarelerinin hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirmesini sağlayacak stratejiler geliştirmektir (Üstüner, 2000, s.16-20).

Kamu işletmeciliği yaklaşımı özünde; özel sektör yönetim tekniklerinin, kamu yönetiminde de kullanılması ile birlikte kamu yönetim anlayışının, özel sektör yönetim anlayışına yakınlaşmasını amaçlamaktadır. Bu doğrultuda *Kamu İşletmeciliği* kavramı ile birlikte; kamu yönetiminde performans ölçütlerinin belirlenmesi, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine uygun yönetim anlayışının benimsenmesi amaçlanmaktadır (Rhodes, 1996, s.665).

Ülkemizde, 5018 sayılı *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu* ile birlikte yeni kamu yönetim yaklaşımı uygulanmaya başlanmıştır. 5018 sayılı kanun ile birlikte, kamu yönetiminde performans ölçümleri, şeffaflık ve hesap verme yükümlülüğü ve bu yükümlülüğün Sayıştay denetimi ile birlikte incelenerek kamu denetim yapısının oluşturulması, *Kamu İşletmeciliği* kavramının uygulandığına dair temel göstergeler olarak karşımıza çıkmaktadır (Lamba, 2014, s.140)(Alkan, 2018, s.802).

Yeni kamu yönetimi yaklaşımı ile birlikte kamu kuruluşlarında muhasebenin görevi; sorumlu bulundukları topluma karşı, mali nitelikteki bilgilerin hesabını doğru ve güvenilir bir biçimde verebilmektir. Dolayısıyla kamu kaynakları ile ilgili hesap verilebilirliği sağlayacak olan muhasebe sisteminin üreteceği bilgilerdir (Sevim, Bozdoğan & Topakkaya, 2009, s.48).

Kamu İşletmeciliği yaklaşımının belediyelerde uygulanabilirliği ile birlikte; finansal kontrol ve yönetim amaçlı muhasebe bilgi sisteminin geliştirilmesi ve işler hale getirilmesi, belediye kaynaklarının daha verimli ve kontrollü kullanılması sağlanacaktır. Belediye yönetimleri, finansal performans ölçümü sonucu aldıkları bilgiler doğrultusunda, gelir ve gider kalemlerindeki artış ve azalışları tespit edebilecek; gider kalemlerindeki artışın nedenleri araştırılarak gider azaltıcı önlemler alınırken, gelir kalemlerindeki azalışların nedenleri bulunarak gelirleri artırıcı işlemler yapabileceklerdir.

Bu amaçla çalışmada, İstanbul ili belediyelerine ait finansal veriler, “On Nokta Testi” yöntemiyle analize tabi tutulmuştur. Analiz sonucunda, *Kamu İşletmeciliği* kavramının gereği belediyeler, rekabeti özendirici bir karşılaştırmaya tabi tutulmuştur. Çalışma sonucunda ulaşılan puantaj kartı sayesinde, gerek ilgili belediye yöneticileri, gerek kamuoyu, gerekse ilgili idari birimler bu puantaj kartı sayesinde, ilgili belediyenin içinde bulunduğu durumu görebilecek ve gerekirse de birbiri ile mukayese edilebilecek durumda olan belediyelerin karşılaştırmasını yapabileceklerdir.

On Nokta Testi (Ten Point Test) Analizi

Kamu kurumları arasında önemli bir yer tutan belediyelere ait mali tabloların analizine yönelik en önemli çalışmalardan birisi *On Nokta Testi*'dir. Uygulama, Ken W. Brown tarafından, nüfusu 100.000'nin altında olan belediyelerin mali durumlarının ortaya konması için yapılmış bir çalışmadır. Söz konusu çalışmada 10 anahtar oran belirlenmiş ve 750 küçük ölçekli şehir verilerine uygulanarak mali durumlarına ilişkin ortak ölçüler sağlanmaya çalışılmıştır.

Yapılan çalışmanın; belediyelerin mali yapısını hızlı ve etkili bir biçimde göstermeye yönelik araçlara olan ihtiyaç ve yayımlanan verilerin birbiri ile karşılaştırılabilirliğinin sağlanması olarak iki ana amacı bulunmaktadır. Araştırmada kullanılan 10 anahtar oran, belediyelerin beş ana mali işlemi olan; gelir, harcama, faaliyet, likidite ve borç yapısı üzerine kurulmuştur.

Brown söz konusu 10 orana ilişkin 750 belediyeden elde ettiği verilere göre hesapladığı puanı, 5 grupta değerlendirmiş ve en iyiden en kötüye bir sıralama yapmıştır. Brown'un geliştirdiği modele göre bir belediyeyi analiz etmek isteyen kişi, 10 oranı belediyeye ait mali tablolarından hesaplayacak ve sonucuna göre Brown'un yaptığı puanlama sisteminde kendisini değerlendirecektir. Yapılan puanlama sistemine göre belediyenin notu 10 ve üzeri olanlar "en iyi", 5 ile 9 arasında olanlar "iyi", 1 ile 4 arası "orta", 0 ile -4 arası "kötü" ve -5 ile aşağısı "en kötü" olarak değerlendirilmektedir (Brown, 1993, s.21).

Bu konudaki öncü çalışmalardan bir tanesinde, ICMA (International City Management Association-Uluslararası Şehir İdaresi Derneği) tarafından geliştirilen Yerel Yönetimler için Mali Göstergeler (Financial Indicators for Local Governments) analiz sistemidir (Groves, Godwey & Shulman, 1981, s.5-19). ICMA sistemi, mali tablo verileri ve sosyoekonomik göstergelere dayanan 12 faktör ve bu faktörleri temsil eden 36 göstergeden oluşmaktadır. Bu göstergelerin bir kısmı finansal tablolar ile doğrudan ilişkili iken, bir kısmı ise; siyasi, kültürel, sosyoekonomik ve yasama politikaları faktörleri gibi göstergelerden elde edilmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe uygulaması sonucu üretilen mali tablolar, yöntemin önerdiği göstergelerin hesaplanması için gerekli verileri büyük ölçüde sağlamakta iken, yöntem kapsamlı bir yöntem olduğu için önerdiği bazı göstergeleri mali tablo verileri ile elde etmek mümkün görünmemektedir (Türkyener, Altıntaş, 2012, s.111-112). Bu sebeple araştırmada Brown'un On Nokta Testi yöntemi kullanılmıştır.

Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Ülkemizdeki belediyelerin finansal performanslarının analiz edilebilirliğinin amaçlandığı bu çalışmada; Ken W. Brown tarafından geliştirilen *On Nokta Testi* yöntemi kullanılmıştır. Brown'un oranlarının kullanılmasının önemi, ilgili oranlar için gereken verilerin finansal tablolardan elde edilebilir olmasıdır. Finansal olmayan, belediyelerin sosyoekonomik yapılarına ilişkin bilgileri içermemesidir. Oranların değerlendirilmesinin yapıldığı standart rakamların, Amerika'daki belirli nüfusa sahip belediyelerin ortalama oran değerlerinden elde edilmiş olmasından dolayı bu oranlar, ülkemiz belediyelerinin ortalamaları dikkate alınarak ülkemiz standartlarına uyarlanmıştır. Araştırmada ülkemiz belediyelerine özgü standart bir gösterge ve puantaj kartının oluşturulması amaçlanmıştır.

Araştırmanın Kısıtları

Araştırmada İstanbul ili belediyeleri ana kütle olarak seçilmiş ve İstanbul ilinde faaliyet gösteren 39 belediyenin finansal verilerine ulaşılmaya çalışılmıştır. 39 belediye üzerinden hareket edilmek istenmesine rağmen, gerekli finansal verilere ulaşılamaması sorunu, araştırmada en büyük kısıt olarak karşımıza çıkmaktadır. İlgili belediyeler, kendilerine ait finansal verileri paylaşmak yada araştırma kapsamında kullanılmasını istememekte, ayrıca internet sitesinde güncel mali tablolarına yer vermemektedirler. Bu sebeple araştırmada güncel veriler kullanılamamış, araştırmaya 2013-2014-2015 yıllarına ait veriler dahil edilebilmiştir. Bu durum çalışmada, daha önce belirtilen 5018 sayılı yasa ve "*Kamu İşletmeciliği*" kavramı ile vurgulanmakta olan şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine ters düşen bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca çalışmada, muhasebeleştirme faaliyetlerinde

yapılan yanlış uygulamalar sebebiyle birçok oranın hesaplanmasında gerçek dışı rakamlarla karşılaşılmıştır. Örneğin finansman giderlerinin kredi anaparalarına eklenmesi ya da vergi alacaklarının yapılandırılmalarına ilişkin faizlerinde ana alacak tutarına eklenmesi, hesaplanmak istenen oranlarda sapmalara sebep olmaktadır. Bu sebeple Sayıştay denetiminin önemi ve denetim sonuçlarının belediyeler tarafından özenle dikkate alınması gereği, sonuç bölümünde önerilecek olan konular arasında önemli yer tutmaktadır.

Araştırmanın Kapsamı

Ülkemizde belediyelerin iki gruba ayrıldığı da belirtilmelidir. Belediyeler, Büyükşehir belediyeleri ve diğer belediyeler olarak sınıflandırılmaktadır. Büyükşehir belediyelerinin görev ve yetkileri 10.07.2004 tarih ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu ile düzenlenmekte iken; diğer belediyelerin görev ve yetkileri 03.07.2005 tarih ve 5393 sayılı Belediye Kanunu ile düzenlenmektedir. Büyükşehir belediyeleri ve diğer belediyelerin muhasebe işlemleri de il özel idareleri gibi “Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği”ne göre yürütülmektedir. Yönetmeliğin 485. maddesinde belirtilen düzenlenmesi gereken mali raporlar bu idarelerce de düzenlenmektedir (Ersöz, 2017: 24). Araştırma kapsamında 5393 sayılı Kanuna tabi "diğer belediyeler" olarak adlandırılan büyük şehir belediyelerinin dışında kalan diğer beledilerin mali tabloları “On Nokta Testi” yöntemiyle analize tabi tutulmuştur.

Araştırma için İstanbul ili belediyeleri ana kütle olarak seçilmiş, İstanbul ilinde yer alan 39 belediyeden bilgi teminindeki kısıtlamalar sebebiyle, 20 belediyenin finansal verilerine ulaşılarak araştırma kapsamına dahil edilmiştir.

Uygulama

Araştırma 3 adımdan oluşmaktadır.

Adım 1: Araştırma kapsamındaki belediyelerin 2013-2014-2015 yıllarına ait finansal tablolarından alınan verilere göre 10 anahtar finansal rasyo hesaplanmıştır.

Bu rasyolar Tablo 1’de gruplandırılmış olarak gösterilmiştir;

Tablo 1: Belediyelere ait finansal verilere göre hesaplanan oranlar

Faktör	Oranlar	Formül	
Gelirler	Toplam Gelirler Oranı	Toplam Gelirler	/ Nüfus
Gelirler	Öz Kaynak Gelirleri Oranı	Öz Kaynaklardan Elde Edilen Gelirler	/ Toplam Gelirler
Gelirler	Öz Kaynak Dışı Gelirler Oranı	Öz Kaynaklar Dışı Gelirler	/ Toplam Gelirler
Giderler	Faaliyet Giderleri Oranı	Faaliyet Giderleri	/ Toplam Giderler
Faaliyet	Faaliyet Oranı	Toplam Gelirler	/ Toplam Giderler
Likidite	Kısıtlanmamış Fon Oranı	Kısıtlanmamış Fonlar	/ Toplam Gelirler
Likidite	Likidite Oranı	Nakit ve Menkul Değerler	/ Toplam Yükümlülükler
Borç Yapısı	Yükümlülük Oranı	Toplam Yükümlülükler	/ Toplam Gelirler
Borç Yapısı	Kişi Başı Uzun Vadeli Borç Oranı	Toplam Uzun Vadeli Borçlar	/ Nüfus
Borç Yapısı	Borç Servis Oranı	Faiz Gideri	/ Toplam Gelirler

Kaynak: (Brown, 1993, s.22-23).

Adım 2: Hesaplanan rasyolara ilişkin grupların oluşturulması; Gruplara ilişkin tutarlar dikkate alınarak Puantaj Kartının oluşturulması.

Puanlamanın yapılacağı grupların oluşturulmasında, belediyelerin ilgili oranlara ait en yüksek verileri ile en düşük verileri dikkate alınarak tablo 3’de belirtildiği üzere, her oran için 4 çeyrek grup

oluşturulmuş olup, daha sonra Tablo 2'deki Puantaj kartında belirtildiği üzere bu çeyreklere -1 ile 2 puan arasında puanlar atanmıştır.

Tablo 3'de belirtilen 4 çeyrek grubun oluşturulmasında, ilgili oranlara ait üç yıllık finansal veri setindeki en yüksek ve en düşük oran ortalamaları dikkate alınmıştır. Örneğin; Birinci rasyo *Toplam Gelir Oranı*'na ait karşılaştırmaya tabi tutulan üç yılın en yüksek oranı 2.052 TL iken, en düşük oran 358 TL olarak belirlenmiştir. Bu iki uç noktanın ortalaması $(2.052 \text{ TL} + 358 \text{ TL})/2$ olarak 1.205 TL tespit edilmiştir. Daha sonra bu ortalama ile iki uç noktanın arasındaki ortalamalar $(2.052 \text{ TL} + 1.205 \text{ TL})/2$, $(1.205 \text{ TL} + 358 \text{ TL})/2$ alınmış olup; dört çeyrek aralık elde edilmiştir. Çalışmanın bu aşamasında ilgili belediyeye ait oran hangi çeyrek içerisinde yer alıyorsa; o çeyreğe ait puan ilgili belediye hanesine yazılmıştır. On adet rasyoya ait 4 çeyrek aralık ve puanlamanın yapıldığı puantaj kartı aşağıda Tablo 2 ve Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 2: Puantaj Kartı

TABLO 2 FİNANSAL DURUM ÇALIŞMA TABLOSU								
(A)		(B)	(C)				(D)	
Oranlar		BELEDİYELERE AİT ORANLAR	Her Çeyreğe Atanan Puanlar (Belediyenin oranının denk geldiği çeyreğe ait puanı daire)				Belediyenin Puanı (Soldaki Daire içerisine alınmış puanları yazınız)	
		2013 / 2014 / 2015	1. Çeyrek (%0-25)	2. Çeyrek (% 25-50)	3.Çeyrek (%50- 75)	4. Çeyrek (%75-100)	2013 / 2014 / 2015	
1	Toplam Gelirler / Nüfus	1 _____/_____/_____	-1	0	+1	+2	_____/_____/_____	
2	Öz Kaynaklardan Elde Edilen Gelirler / (05 Diğer Gelirler Hariç)	2 _____/_____/_____	-1	0	+1	+2	_____/_____/_____	
3	Öz Kaynaklar Dışı Gelirler / (05 Diğer Gelirler)	3 _____/_____/_____	-1	0	+1	+2	_____/_____/_____	
4	Faaliyet Giderleri / (01 Personel, 02 SGK, 03 Mal ve Hizm., 06 Sermaye)	4 _____/_____/_____	-1	0	+1	+2	_____/_____/_____	
5	Toplam Gelirler / Toplam Giderler	5 _____/_____/_____	-1	0	+1	+2	_____/_____/_____	
6	Kısıtlanmamış Fonlar / (01 Personel Gideri, 02 SGK ve 04 Faiz Hariç)	6 _____/_____/_____	-1	0	+1	+2	_____/_____/_____	
7	Nakit ve Menkul Değerler / (Bilanço-Hazır Değerler, Menkul Kıymet ve Varlık.)	7 _____/_____/_____	-1	0	+1	+2	_____/_____/_____	
8	Toplam Yükümlülükler / (Kısa ve Uzun Vadeli Borçlar)	8 _____/_____/_____	-1	0	+1	+2	_____/_____/_____	
9	Toplam Uzun Vadeli Borçlar / Nüfus	9 _____/_____/_____	-1	0	+1	+2	_____/_____/_____	
10	Faiz Gideri (04) / Toplam Gelirler	10 _____/_____/_____	-1	0	+1	+2	_____/_____/_____	

Tablo 3: Belediyelerine ait Puanlandırmanın Yapılacağı Ortalama Çeyrek Rasyo Göstergeleri

TABLO 3					
Oran		Puanlamanın Yapılacağı % lik Çeyrekler			
		1 % 0-25 (en kötü)	2 % 25-50	3 % 50-75	4 % 75-100 (en iyi)
1	Toplam Gelirler / Nüfus	₺ 781,50 ve aşağısı	₺ 781,50 - ₺ 1205,00	₺ 1205,00 - ₺ 1628,50	₺ 1628,50 ve yukarısı
2	Öz Kaynaklardan Elde Edilen Gelirler / Toplam Gelirler	0,585 ve aşağısı	0,585 - 0,690	0,690 - 0,795	0,795 ve yukarısı
3	Öz Kaynaklar Dışı Gelirler / Toplam Gelirler	0,415 ve yukarısı	0,415 - 0,310	0,310 - 0,205	0,205 ve aşağısı
4	Faaliyet Giderleri / Toplam Giderler	0,9525 ve yukarısı	0,9525 - 0,9250	0,9250 - 0,8975	0,8975 ve aşağısı
5	Toplam Gelirler / Toplam Giderler	1,085 ve aşağısı	1,085 - 1,420	1,420 - 1,755	1,755 ve yukarısı
6	Kısıtlanmamış Fonlar / Toplam Gelirler	0,575 ve aşağısı	0,575 - 0,760	0,760 - 0,945	0,945 ve yukarısı
7	Nakit ve Menkul Değerler / Toplam Yükümlülükler	0,3625 ve aşağısı	0,3625 - 0,7150	0,7150 - 1,0675	1,0675 ve yukarısı
8	Toplam Yükümlülükler / Toplam Gelirler	1,31 ve yukarısı	1,31 - 0,91	0,91 - 0,51	0,51 ve aşağısı
9	Toplam Uzun Vadeli Borçlar / Nüfus	₺ 508,215 ve yukarısı	₺ 508,215 - ₺ 338,81	₺ 338,81 - ₺ 169,405	₺ 169,405 ve aşağısı
10	Faiz Gideri / Toplam Gelirler	0,0375 ve yukarısı	0,0375 - 0,0250	0,0250 - 0,0125	0,0125 ve aşağısı

Adım 3: Ortalama çeyrek rasyo göstergeleri ve puantaj kartı dikkate alınarak belediyelere ait sıralamanın yapılması.

Belediyelere ait hesaplanan rasyo değerlerine, ait olduğu çeyreğe isabet eden puanlar verilmiş ve bu puanlama sonrası, belediyelerin almış oldukları toplam puanlara göre sınıflandırılmaları, aşağıda yer alan puantaja göre yapılmıştır (Brown, 1993, s.24).

Toplam Puan	Genel Durum
10 ve üstü	En iyi
5 ile 9	İyi
1 ile 4	Orta
0 ile -4	Kötü
-5 ve aşağısı	En kötü

Araştırma kapsamındaki belediyelere ilişkin puanlama yapılmış ancak, sıralamaya tabi tutulan belediyelerin tüzel kişilikleri gizli tutulmuştur. Araştırmanın amacı, belediyelerin iyi yada kötü olarak sınıflandırılması değil, sadece belediyelerin mali performanslarının ölçülebileceğinin vurgulanması ve performans ölçmede kullanılabilecekleri "puantaj kartının" oluşturulmasıdır. Çalışmada anlatılmak istenenin belediyelerin iyi yada kötü bir durumda olduğunu sergilemek olmadığı için bu bölümde, sıralama sadece belediyelere numara verilmesi suretiyle tablo 4'de gösterildiği şekilde yapılmıştır.

Tablo 4: Araştırma Kapsamındaki Belediyelere Ait Sıralama

<i>SIRALAMA</i>	<i>BELEDİYE</i>	<i>2013 PUANLARI</i>	<i>BELEDİYE</i>	<i>2014 PUANLARI</i>	<i>BELEDİYE</i>	<i>2015PUANLARI</i>
1	BELEDİYE 1	9	BELEDİYE 12	9	BELEDİYE 1	11
2	BELEDİYE 2	9	BELEDİYE 11	9	BELEDİYE 9	9
3	BELEDİYE 3	9	BELEDİYE 2	8	BELEDİYE 13	7
4	BELEDİYE 4	8	BELEDİYE 4	7	BELEDİYE 11	7
5	BELEDİYE 5	8	BELEDİYE 7	7	BELEDİYE 5	7
6	BELEDİYE 6	7	BELEDİYE 9	7	BELEDİYE 4	6
7	BELEDİYE 7	7	BELEDİYE 5	7	BELEDİYE 7	6
8	BELEDİYE 8	7	BELEDİYE 1	6	BELEDİYE 2	6
9	BELEDİYE 9	7	BELEDİYE 8	6	BELEDİYE 3	6
10	BELEDİYE 10	6	BELEDİYE 15	6	BELEDİYE 16	5
11	BELEDİYE 11	6	BELEDİYE 3	6	BELEDİYE 15	5
12	BELEDİYE 12	5	BELEDİYE 6	5	BELEDİYE 18	4
13	BELEDİYE 13	5	BELEDİYE 13	4	BELEDİYE 6	4
14	BELEDİYE 14	5	BELEDİYE 16	4	BELEDİYE 14	4
15	BELEDİYE 15	5	BELEDİYE 18	3	BELEDİYE 8	4
16	BELEDİYE 16	4	BELEDİYE 14	3	BELEDİYE 12	3
17	BELEDİYE 17	4	BELEDİYE 17	3	BELEDİYE 17	3
18	BELEDİYE 18	3	BELEDİYE 10	2	BELEDİYE 10	2
19	BELEDİYE 19	1	BELEDİYE 20	1	BELEDİYE 20	2
20	BELEDİYE 20	-1	BELEDİYE 19	-1	BELEDİYE 19	2

Sonuç ve Öneriler

Yapılan çalışma sonucunda; belediyelere ait olan finansal tabloların analiz edilebilirliği, analiz sonuçlarının belediye faaliyetlerine ait kararların alınması sürecinde kullanılabileceği, belediye faaliyetlerinin etkin ve verimliliği açısından finansal tabloların analize tabi tutulması gerekliliği çalışmanın en önemli bulgularındandır.

Çalışmada, belediyelerin kendi içerisinde ya da benzer belediyelerle karşılaştırma yapabilmelerine yardımcı bir "puantaj kartının" hazırlanması amaçlanmıştır. Bu puanaj kartı sayesinde belediyeler zaman içerisinde kendi gelişimlerini görebilmekte, benzer belediyeler içerisinde ki sıralamasını belirleyebilmektedirler. Ancak, bu konuda dikkatli olunması gerektiği ve karşılaştırma yapılan belediyelerin doğru seçilmesinin önem arz ettiği düşünülmektedir. Bunun sebebi, ülkemizde şehirlerin oldukça farklı büyüklüklerde ve farklı sosyo-ekonomik yapıya sahip olmalarıdır. Benzer sosyo-ekonomik özelliklere ve nüfusa sahip belediyelerin birbiriyle karşılaştırılması daha uygun olacağı düşünülmektedir.

İncelemeye alınan belediyelerin puanaj kartına göre sıralanmasında; *Belediye 1*'in 2013 ve 2015 yıllarında ilk sırada yer aldığı, 2014 yılında ise 8 sırada yer aldığı görülmektedir. *Belediye 12*'nin ise, 2014 yılında birinci sırada yer aldığı, 2015 yılında ise 16 sıraya kadar gerilemesi dikkat çekici bir durumdur. *Belediye 2-6-8-10*'nun da zaman içerisinde gerileme sürecinde olmaları ilgililer tarafından önlem alınmasını gerektiren bir durumdur. *Belediye 9-11-13-16-17*'nin ise zaman içerisinde gösterdiği yükseliş, yönetimin etkinliği ve verimliliğini yansıtmaktadır. 3 yıllık verilere bakıldığında; *belediye 19* ve *belediye 20*'deki mali sıkıntıların ilgililer tarafından dikkate alınması gerektiği yadsınamaz bir gerçektir. Nitekim araştırmanın yapıldığı 2017 yılı içerisinde, *Belediye 19*'un maaş ödemelerine dair sıkıntı içerisinde olması, 2013-2015 verilerinin gösterdiği kötü gidişatın dikkate alınmadığına dair bir işaret olarak karşımıza çıkmaktadır. Oysaki çalışma kapsamındaki analizler ilgili belediye tarafından daha önceki yıllarda yapılmış ve bu kötü gidişata dair olumsuzluklar fark edilmiş olsaydı, ilgili belediyenin alınması gereken mali önlemleri alacağı ve mali sıkıntının bu denli boyutlara ulaşmadan önlenebileceği kuşkusuzdur.

Ayrıca Üç yıllık veriler baz alındığında; 2013-2014 yıllarında “*kötü - en kötü*” kategorisinde sadece bir belediye yer alırken; 2015 yılında ise, araştırma kapsamındaki hiçbir belediyenin “*kötü - en kötü*” kategorisinde yer almaması ve 2015 yılında daha önceki yıllara istinaden bir belediyenin de “*en iyi*” kategorisinde yer alması olumlu bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. 2013 yılında, 15 belediyenin “*iyi*”, 4 belediyenin “*orta*”, 1 belediyenin ise “*kötü*” kategorisinde yer aldığı; 2104 yılında, 12 belediyenin “*iyi*”, 7 belediyenin “*orta*”, 1 belediyenin ise “*kötü*” kategorisinde yer aldığı; 2015 yılında ise, 1 belediyenin “*en iyi*”, 10 belediyenin “*iyi*”, 9 belediyenin ise “*orta*” kategoride yer aldığı görülmektedir.

Çalışmanın yapılması sırasında dikkat çeken başka bir durum ise; belediyelere ait muhasebe verilerinin analize elverişli bir şekilde tutulmamasıdır. Muhasebeleştirme hataları olarak karşımıza çıkan bu durumlara örnek olarak; finansman giderlerinin ayrı bir başlık altında raporlanmaması, belediyelere ait borç tutarına ilişkin faizin, borç tutarına eklenmiş olarak raporlanması hesaplanan bir takım rasyoların (ki bu rasyolar çalışmada yer alan 9. ve 10. rasyo olmakta) anlamsız sonuçlar vermesine yol açmaktadır. Ayrıca yapılandırmalara ilişkin hesaplanan faiz gelirlerinin ana alacak tutarına eklenmesi, alacak rakamlarına ait oranlarda sapmalara neden olmaktadır. Bu sebeple belediyelere ait hesaplanan puanlar aslında gerçekte olması gerekenden daha yüksek ya da daha düşük bir şekilde çıkmaktadır.

Çalışma sonucunda önerilen, belediye finansal tablolarının karar süreçlerine olumlu etki edecek şekilde analiz edilmesi iken; muhasebe verilerinin ise Sayıştay denetimleri ile analize daha sağlıklı ve elverişli hale getirilmesidir.

KAYNAKÇA

- Alkan, B. Ş. (2018). Yeni Kamu İşletmeciliği Yaklaşımından Hareketle Kamu İdarelerinde Mali Analiz Uygulaması. *International Journal of Economic and Administrative Studies*, 17. Özel Sayı, 799-812.
- Brown, K.W. (1993). The 10-Point Test of Financial Condition: Toward an Easy-to-Use Assessment Tool for Smaller Cities. *Government Finance Review*. December, 21-26.
- Ersöz, M. (2017). Kamu Kurumlarında Mali Tablo Analiz Yöntemlerinin Uygulanabilirliği. *Sayıştay Dergisi*, Sayı 105, 1-40.
- Groves, S. M., Godsey, W. M. & Shulman, M. A. (1981). Financial Indicators for Local Governments. *Public Budgeting and Finance*, Summer, 5-19.
- Kablan, A. (2012). *Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Lamba, M. (2014). Yeni Kamu Yönetimi Perspektifinden Türkiye’de Kamu Yönetimi Reformları: Genel Gerekçeler Üzerinden Bir İnceleme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(3), 135-152.
- Rhodes, R. A. W. (1996). The New Governance: Governing Without Government. *Political Studies*, XLIV, 652-667.
- Sevim, Ş., Bozdoğan, T. & Topakkaya, A. (2009). Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebesi Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 43-57.
- Türkyener C. M., Altıntaş, A. (2012). *Belediyelerde Mali Analiz - Türkiye Belediyeler Birliği*. Ankara, 116-117.
- Üstüner, Y. (2000). Kamu Yönetimi Kuramı ve Kamu İşletmeciliği Okulu. *Amme İdaresi Dergisi*, 33(3), 15-31.

Mevzuat ve Kanunlar

- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği* (29744 Sayı, 27.05.2016 Tarihli Resmi Gazete). <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/05/20160527M1-1.htm>
- 1580 sayılı *Belediye Kanunu* (25874 Sayılı, 03.07.2005 Tarihli Resmi Gazete) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5393-20130712.pdf>
- 5216 sayılı *Büyükşehir Belediye Kanunu* (25531 Sayı, 10.07.2004 Tarihli Resmi Gazete) <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5216.pdf>
- 5393 sayılı *Belediye Kanunu*, (25874 Sayı, 03.07.2005 Tarihli Resmi Gazete) <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5393.pdf>
- 5018 sayılı *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu* (25326 Sayı, 24.12.2003 tarihli Resmi Gazete) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf>