

KAMU KURUMLARINDA MALİ TABLO ANALİZ YÖNTEMLERİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

APPLICABILITY OF FINANCIAL STATEMENT ANALYSIS TECHNIQUES FOR PUBLIC SECTOR ENTITIES

Mustafa ERSÖZ*

ÖZ

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

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

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

ABSTRACT

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

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

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

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

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

GİRİŞ

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

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

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

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

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

1.1. Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik

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

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

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

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

1.3. Kamu Sektöründe Muhasebe Uygulamaları

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

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

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

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

1.3.1. Nakit Esaslı Muhasebe Sistemi

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

1.3.2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Muhasebe Sistemi

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

1.3.3. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

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

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

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

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

1.3.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

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

1.4. Kamu Sektöründe Mali Raporlama

1.4.1. Kamu Sektöründe Mali Tabloların Hazırlanma Amaçları

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

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

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

1.4.2. Kamu Sektöründe Mali Raporlamanın Niteliksel Özellikleri

IFAC tarafından ifade edildiği üzere,

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

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

1.4.3. Kamu Sektöründe Nakit Esaslı Muhasebede Mali Raporlama

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

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

1.4.4. Kamu Sektöründe Tahakkuk Esaslı Muhasebede Mali Raporlama

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

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

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

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

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

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

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

2. DÜNYADA KAMU SEKTÖRÜNDE MUHASEBE VE MALİ RAPORLAMA

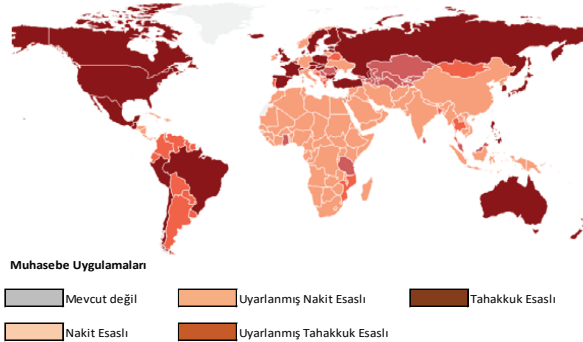
2.1. Dünyada Kamu Sektöründe Muhasebe Alanındaki Gelişmeler

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

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

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

Grafik-1: Dünyada Kamu Muhasebe Uygulamaları - 2015



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

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

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

2.2. Dünyada Kamu Sektöründe Mali Raporlama

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

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

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

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

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

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

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

Tablo-2: AB’de Kamu Sektöründe Mali Raporlar

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

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

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

3. MALİ TABLOLAR ANALİZİ VE ANALİZ YÖNTEMLERİ

3.1. Mali Tablolar Analizinin Gelişimi

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

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

3.2. Mali Tablolar Analizinin Amacı

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

3.3. Mali Tablo Analiz Teknikleri

3.3.1. Yatay Analiz (Karşılaştırmalı Analiz)

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

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

3.3.2. Dikey Analiz (Yüzde Yöntemiyle Analiz)

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

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

3.3.3. Trend Analizi (Eğilim Yüzdeleri Yöntemiyle Analiz)

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

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

3.3.4. Oran Analizi

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

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

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

4.1. Kamu Sektöründe Mali Tablo Analizinin Gelişimi

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.2.1. Genel Bütçeli İdarelerde Mali Tablo Analizi

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

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

4.2.2. Özel Bütçeli Kuruluşlarda Mali Tablo Analizi

4.2.2.1. Hizmet Esaslı Özel Bütçeli Kuruluşlarda Mali Tablo Analizi

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

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

4.2.2.2. Yükseköğretim Kurumları Mali Tablo Analizi

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

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

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

Dikey Analiz

Tablo- 3: X Üniversitesi 2012 Bilançosu Dikey Analizi

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

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

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

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

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

Tablo-4: X Üniversitesi 2012 Yılı Tamamlanan Projeler Listesi

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

4.2.3. Yerel Yönetimlerde Mali Tablo Analizi

4.2.3.1. Özel İdarelerde Mali Tablo Analizi

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

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

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

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

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

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

4.2.3.2. Belediyelerde Mali Tablo Analizi

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

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

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

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

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

Dikey Analiz

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

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

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

Dikey analiz ile bilanço kalemlerinin ağırlığı ve önemi anlaşılabilir.

Tablo 35: X Büyükşehir Belediyesinin 2013 Bilançosu Dikey Analizi

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

Yatay Analiz

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Trend Analizi

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

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

	2009	2010	2011	2012	2013				
Dönen Varlıklar	767.809.565,00	795.907.292,00	110,49	104.491.907,00	121,17	162.373.548,00	135,50	451.626.607,00	168,64
100 Kasa	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
101 Alınan Çekler	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
102 Banka	141.127.964,00	134.123.906,00	95,04	176.922.577,00	125,36	231.910.034,00	164,33	199.851.559,00	141,61
103 Verilen çekler ve güvenceler emirleri	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8.200,00	ISAYI/01	-8.000,00	ISAYI/01
104 Proje Göt. İc.	1.270,00	1.270,00	100,00	232.140,00	17.389,52	33.665,00	2.759,43	46.106.695,00	3.279.237,30
105 Diğer	18.307,00	33.864.326,00	184.870,36	31.006.390,00	169.869,04	17.970.078,00	98.159,60	53.684.109,00	293.243,62
106 Diğer güvenceler emirleri	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
108 Diğer hazırlıklar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
109 Banka Kredisi Karşılıklarından Alacaklar	242.062,00	226.504,00	93,57	621.050,00	256,57	421.592,00	174,17	520.370,00	214,97
117 Menkul varlıklar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
118 Diğer menkul kıymet ve varlıklar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
120 Gelirlerden alacaklar	0,00	4.828.028,00	ISAYI/01	4.131.131,00	ISAYI/01	1.508.983,00	ISAYI/01	2.166.236,00	ISAYI/01
121 Gelirlerden nakıtlı alacaklar	16.461.791,00	9.530.910,00	57,90	9.276.762,00	56,35	14.989.642,00	91,06	15.912.684,00	96,66
122 Gelirlerden teçhizat ve tahvil alacaklar	0,00	0,00	0,00	761.803,00	ISAYI/01	278.080,00	ISAYI/01	117.942,00	ISAYI/01
126 Verilen depozito ve teminatlar	0,00	0,00	0,00	369.171,00	ISAYI/01	635.596,00	ISAYI/01	665.859,00	ISAYI/01
127 Diğer faaliyet Alacakları Kurumca verilen borçlardan alacaklar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.784.000,00	ISAYI/01	1.992.214,00	ISAYI/01
132 Kurumca alınan alacakları	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
137 Diğer faaliyet Alacakları Kurumca verilen borçlardan alacakları	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
140 Diğerlerinden alacaklar	2.546.380,00	3.049.395,00	512,49	4.967.517,00	195,08	2.086.005,00	79,78	36.709.840,00	656,22
150 İht. karşılıklar ve teminatlar	14.853.228,00	12.249.082,00	82,47	10.205.328,00	68,71	9.123.994,00	61,43	11.500.479,00	78,03
153 Ticari mallar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
157 Diğer stoklar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
160 İş avans ve kredileri	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
161 menkul avanslar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
162 başveç. dğ. avans ve kredileri	1.710.462,00	2.014.259,00	117,76	2.371.227,00	138,63	2.275.392,00	133,03	19.652.945,00	1.148,99
164 al kredileri	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
165 tahsisat dönemine ilişkin avans ve kredileri	138.357,00	237.096,00	171,37	944.757,00	682,84	2.275.392,00	1.644,58	10.652.945,00	7.699,61
166 proje özel hesabından verilen avans ve al kredileri	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
167 diğerlerinden dğ. kredi borçlarından avans ve al kredileri	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
180 gelecek yıllara ait giderler	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
190 Devreden KDV	90.783.795,00	85.802.046,00	94,60	82.702.139,00	91,18	77.669.127,00	85,63	72.009.121,00	79,39
191 İndirilecek KDV	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
197 sayım noksanları	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Dönen Varlıklar	4.638.825.885,00	5.184.521.729,00	111,78	5.369.774.771,00	126,56	6.593.792.155,00	142,17	7.584.048.780,00	163,52
217 Menkul varlıklar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
218 Diğer menkul kıymet ve varlıklar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
220 Gelirlerden alacaklar	0,00	21.512.799,00	0,00	19.319.084,00	ISAYI/01	1.844.210,00	ISAYI/01	2.394.471,00	ISAYI/01
222 Diğer faaliyet Alacakları Kurumca verilen borçlardan alacakları	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	22.181.659,00	ISAYI/01	21.091.635,00	ISAYI/01
232 Kurumca alınan alacakları	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
240 mali hesaplarına ilişkin sermayeler	0,00	0,00	0,00	19.988.522,00	ISAYI/01	45.398.772,00	ISAYI/01	76.626.715,00	ISAYI/01
241 mal ve hizmet üreten kuruluşlara yatırılan sermaye	662.221.537,00	814.276.387,00	122,96	1.019.993.404,00	154,03	1.264.135.867,00	190,89	1.560.041.447,00	235,58
250 arazi ve arsalar	2.575.062.149,00	2.680.628.762,00	104,10	2.800.942.668,00	108,77	2.908.548.733,00	112,95	3.032.591.126,00	117,77
251 yeraltı ve yerüstü düşmeleri	673.353.143,00	878.422.435,00	130,46	1.065.114.256,00	158,18	1.422.603.880,00	211,27	1.672.832.596,00	248,43
252 binalar	233.832.271,00	289.543.277,00	123,83	343.733.712,00	147,00	402.452.651,00	172,11	413.998.200,00	177,05
253 kiralık, makine ve cihazlar	19.742.050,00	21.403.111,00	108,41	25.165.920,00	127,47	27.496.379,00	139,28	33.519.979,00	169,79
254 taşıtlar	63.390.805,00	68.076.841,00	107,39	79.008.068,00	124,64	142.595.293,00	224,95	187.980.610,00	296,54
255 demirbaşlar	28.962.441,00	32.214.382,00	111,23	39.246.536,00	135,51	40.075.896,00	138,37	49.695.925,00	173,28
256 diğer menkul kıymet varlıklar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
257 birikmiş amortismanlar (*)	-32.280.893,00	-68.944.964,00	213,58	-98.970.140,00	306,59	-130.981.406,00	405,76	-172.450.498,00	534,22
258 yapılmakta olan yatırımlar	309.063.170,00	421.397.730,00	105,60	543.336.289,00	136,19	645.085.318,00	113,51	675.537.543,00	169,28
259 yatırım avansları	14.482.956,00	25.858.305,00	178,55	32.698.541,00	87,68	3.303.973,00	12,45	30.204.703,00	208,55
260 haklar	538.866,00	549.008,00	101,88	680.838,00	126,35	680.838,00	126,35	680.838,00	126,35
264 özet maliyetler	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
265 birikmiş amortismanlar (*)	-340.621,00	-416.845,00	122,38	-482.927,00	141,78	-549.008,00	161,18	-615.090,00	180,58
294 diğer çeşitli diğer varlıklar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
297 varlıklar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
299 birikmiş amortismanlar (*)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
TÜPİAM	4.595.825.648,00	5.488.429.821,00	111,71	6.194.266.758,00	126,26	6.954.645.515,00	141,80	8.075.464.887,00	163,80

Kamu Kurumlarında Mali Tablo Analiz Yöntemlerinin Uygulanabilirliği

	Yükümlerün Özetleri									
	2009		2010		2011		2012		2013	
İcra vadeli yabancı borçlanma	342.399.795,00	100,00	419.892.224,00	120,59	329.096.707,00	92,79	230.096.841,00	66,08	266.334.209,00	76,49
300 Banka kredileri	19.818.181,00	100,00	39.656.532,00	200,10	76.568.025,00	386,35	81.365.422,00	410,56	110.038.049,00	557,51
Kamuya idarelerine mali borçlar	228.468.691,00	100,00	245.873.362,00	107,62	178.705.612,00	78,22	14.200.000,00	6,22	15.000.000,00	6,57
303 Cari yıla ödenecek tahviller	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
304 Kısa vadeli diğer iç borçlar	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
309 Cari yıla ödenecek dış mali borçlar	1.407.217,00	100,00	0,00	0,00	1.600.000,00	113,70	45.000.000,00	3.197,80	9.000.000,00	639,56
320 Bütçe esaslı emsalileri	74.184.204,00	100,00	112.470.575,00	151,61	37.639.425,00	50,74	64.625.256,00	87,11	96.859.747,00	130,57
322 Bütçe dış emsalileri borçlar	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
330 Alınan depozito ve teminatlar	5.524.420,00	100,00	3.831.438,00	69,35	5.627.252,00	101,86	5.084.760,00	92,04	7.330.935,00	132,70
333 Emisyonlar	12.317.785,00	100,00	9.201.388,00	74,70	11.202.584,00	90,95	10.740.926,00	87,20	10.228.641,00	83,04
340 Alınan sipariş avansları	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
349 Alınan diğer avanslar	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
360 Ödenecek vergi ve fonlar	3.709.230,00	100,00	5.497.592,00	148,21	4.607.239,00	124,21	4.708.383,00	126,94	4.888.673,00	131,80
361 Ödenecek sosyal güvenlik kesimleri	2.089.999,00	100,00	2.140.093,00	102,40	2.975.133,00	142,35	3.087.907,00	147,75	1.263.951,00	60,48
362 Fonlar veya diğer kamu idareleri adına yapılan tahsilatlar	690.008,00	100,00	1.221.844,00	177,08	963.615,00	139,65	1.284.187,00	186,11	1.204.092,00	174,50
363 Kamuya idareleri payları	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
368 Vadeli geçici, erlenmemiş veya tahsil edilmiş vergi ve diğer yükümlülükler	0,00	100,00	0,00	0,00	3.207.822,00	#SAYI/01	0,00	0,00	0,00	0,00
372 Kiderme taahhütleri karşılığı	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9.070.566,00	#SAYI/01	
379 Diğer borç ve gider karşılıkları	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
380 Gelecek yıllara ait gelirler	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	192.711,00	#SAYI/01
383 Gider tahakkukları	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
393 Hesaplanan KDV	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
397 Sayınfa faaliyetleri	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	806.844,00	#SAYI/01
399 Diğer geçici kısa vadeli yabancılık kaynakları	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
İcra vadeli yabancı borçlanma toplamı	676.588.784,00	100,00	639.101.334,00	94,46	653.888.912,00	96,65	611.514.267,00	90,38	728.656.315,00	107,70
400 Banka kredileri	294.363.636,00	100,00	252.888.922,00	85,91	326.035.883,00	110,76	312.070.501,00	106,02	287.736.981,00	97,75
403 Kamuya idarelerine mali borçlar	305.094.533,00	100,00	186.389.376,00	61,09	61.959.951,00	20,31	49.648.791,00	16,27	37.704.085,00	12,36
404 Tahviller	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
409 Uzun vadeli diğer iç mali borçlar	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
410 Diğer mali borçlar	77.122.535,00	100,00	199.823.036,00	259,10	265.893.078,00	344,77	249.794.975,00	323,89	382.372.232,00	495,80
430 Alınan depozito ve teminatlar	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	41.258,00	#SAYI/01
438 Kamuya olan erlenmemiş veya tahsil edilmiş borçlar	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
440 Alınan sipariş avansları	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
449 Alınan diğer avanslar	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
472 Kiderme taahhütleri karşılığı	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	19.607.740,00	#SAYI/01	
479 Diğer borç ve gider karşılıkları	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
480 Gelecek yıllara ait gelirler	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.194.019,00	#SAYI/01
483 Gider tahakkukları	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
499 Yabancı kaynaklar	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ödenecekler toplamı	3.881.899.811,00	100,00	4.421.434.869,00	113,92	5.217.464.143,00	134,43	6.156.996.316,00	158,64	7.027.153.644,00	181,06
500 Net değer	1.416.349.057,00	100,00	1.418.252.735,00	100,13	1.580.187.861,00	111,57	2.526.287.163,00	178,37	2.533.187.033,00	178,85
522 Yeniden değerlendirme farkları	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
570 Geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları	1.642.628.150,00	100,00	2.464.689.954,00	150,05	2.839.907.955,00	172,89	2.693.952.088,00	164,00	3.630.709.154,00	221,03
580 Geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
590 Dönem olumlu faaliyet sonuçları	822.061.804,00	100,00	538.492.180,00	65,51	797.368.327,00	97,00	936.757.065,00	113,95	863.257.457,00	105,01
591 Dönem olumsuz faaliyet sonuçları	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOPLAM	4.985.829.458,00	100,00	5.488.429.827,00	111,71	6.194.449.762,00	126,27	6.998.687.426,00	142,66	8.022.144.168,00	163,52

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

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

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

Oran Analizi

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

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

Tablo- 8: X Büyükşehir Belediyesi Oran Analizi

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SONUÇ

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

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

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

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

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

KAYNAKÇA

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

IPSAS 1-Presentation of Financial Statements.

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

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

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

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

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

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

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

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

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