
YENİ KAMU İŞLETMECİLİĞİ YAKLAŞIMINDAN HAREKETLE KAMU İDARELERİNDE MALİ ANALİZ UYGULAMASI

Betül Şeyma ALKAN¹

Öz

Kamu idarelerini yeniden yapılandırmak ve kamu kaynaklarını etkin ve verimli kullanmak amacıyla pek çok ülke mali uygulamalarında reform çalışmalarına yönelmiştir. Böylece, kamu idarelerinde uzun yıllar etkili olan geleneksel kamu yönetimi anlayışı yerini Yeni Kamu İşletmeciliği (YKİ) yaklaşımına bırakmak zorunda kalmıştır. YKİ yaklaşımı ile birlikte kamu yönetimi ve sunulan kamu hizmetlerinde yerleşme, verimlilik, etkinlik, şeffaflık ve hesapverebilirlik gibi ilke ve değerlere vurgu yapılmıştır. Türkiye’de kamu yönetimi reformları kapsamında gerçekleştirilen yasal düzenlemelerden 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir. Böylece YKİ yaklaşımının temel ilkelerinden olan şeffaflık ve hesapverebilirlik yeni sistemin esasını oluşturmakta ve girdi odaklı muhasebe sistemi anlayışından sonuç odaklı anlayışa geçilmesini sağlamaktadır. Sonuç odaklı muhasebe sistemi anlayışının göstergesi olarak kamu idarelerinde sunulan hizmetlerin verimliliğini ve etkinliğini ölçmek amacıyla 2017 yılında “Kamu İdareleri için Mali Analiz Rehberi” yayınlanmıştır. Bu çalışmada, benzer ölçekteki belediyelerin karşılaştırmalı olarak finansal durumunu değerlendirmek üzere oran analizi yöntemi kullanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Yeni Kamu İşletmeciliği, Kamu İdareleri için Mali Analiz, Belediyeler*
JEL Sınıflandırması: *M41, M48, H83*

FINANCIAL ANALYSIS APPLICATION AT PUBLIC ADMINISTRATION FROM THE POINT OF VIEW NEW PUBLIC MANAGEMENT APPROACH

Abstract

Many countries have head for reform process to restructure public administrations and to use public resources effectively and efficiently. Thus, conventional public management concept had to be replaced by the New Public Managements (NPM) approach. The NPM approach emphasized principles and values such as decentralisation, efficiency, productivity, transparency and accountability. With the Public Finance Management and Control Law No. 5018, which is one of the legal regulation within the scope of public management reform, the cash based accounting has been passed by the accrual based accounting. Thus, transparency and accountability, which are the basic principles of the NPM, form the basis of the new system and provide a result-based approach. "Financial Analysis Guide for Public Administrations" was published in 2017 to measure the efficiency and effectiveness of the public administrations' services as a sign of the result-based accounting system approach. In this study, the ratio analysis method are used to evaluate its financial condition based on the comparisons with similar-sized cities.

Keywords: *New Public Management, Financial Analysis for Public Administration, Municipalities*
JEL Classification: *M41, M48, H83*

¹ Dr., Öğretim Görevlisi, betulalkann@gmail.com, ORCID: 0000-0002-4942-669X

1. Giriş

Kamu idarelerini yeniden yapılandırmak ve kamu kaynaklarını etkin ve verimli kullanmak amacıyla hayata geçirilmeye çalışılan kamu yönetimi reform çalışmaları 2000'li yıllardan itibaren ülkemizde ivme kazanmıştır. Kamu idarelerinde hakim olan geleneksel kamu yönetimi anlayışı, hem gelişmiş hem gelişmekte olan ülkelerde kamu yönetimi sistemlerindeki reformlar neticesinde yerini Yeni Kamu İşletmeciliği (YKİ) yaklaşımına bırakmıştır. Geleneksel kamu yönetimi teorik ve pratik açıdan eleştirilmiş ve kamu sektöründe yeni bir paradigma olan kamu işletmeciliği kavramı ortaya çıkmıştır. YKİ yaklaşımının ilkeleri, kamu yönetiminde ve kaliteli kamu hizmeti üretme biçiminde değişime sebep olmuştur.

Geleneksel Kamu Yönetimi yaklaşımında kamu hizmetleri ağırlıklı merkezî idare tarafından sunulmaktadır. 1980'li yıllardan itibaren pek çok ülkede yaygınlaşan YKİ yaklaşımında ise kamu hizmetlerinin sağlanmasında yerelleşme, verimlilik, etkinlik, şeffaflık ve hesapverebilirlik ilkelerine vurgu yapılmıştır. Bu doğrultuda, yerel yönetimler kamu hizmetlerinin sunumunda merkezi yönetime bağımlılığın azaltılması, mali özerkliğin artırılarak daha verimli hizmet sunulması amaçlanmaktadır.

YKİ'nin temelini oluşturan işletmecilik anlayışı, özel sektör hizmet sunumunda etkin ve verimli bir araç olarak kabul edilmekte, ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik gibi ilkelere dayanmaktadır. Böylece, kamu sektöründe işletmecilik anlayışının temel ilke ve tekniklerinin kullanılmasını ön plana çıkarmaktadır (Ömürgönülşen, 1997:518-519).

Türkiye'de kamu yönetimi reformları kapsamında gerçekleştirilen yasal düzenlemelerden 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, YKİ yaklaşımının temel ilkelerinden şeffaflık ve hesapverebilirlik kavramlarını sistemin esası olarak düzenlemektedir. Düzenlemeler kapsamında hesap verme ve şeffaflık esası ile birlikte performans yönetimine geçilmesi önemli adımlardır. Böylece, kamu idarelerinde girdi odaklı muhasebe sistemi anlayışından sonuç odaklı anlayışa geçilmesi, YKİ yaklaşımının özünü oluşturmaktadır.

5018 sayılı kanun şeffaflık ve hesapverebilirlik kavramlarını sistemin esası olarak düzenlemekle birlikte kamu idarelerinde nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmiştir. YKİ yaklaşımından hareketle, kamu idarelerinin mali durumu ve kaynak kullanımına ilişkin faaliyetlerini daha kapsamlı şekilde sergileyen tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde kapsamlı mali tabloların üretilmesi mümkün olmuştur. Mali politikaların belirlenmesi ve ekonomik kararların alınması sürecinde mali tabloların tek başına yeterli olmaması, üretilen mali tabloların mali analizine de ihtiyaç duyulması neticesinde kamu mali yönetimindeki çalışmalar kamu mali tabloların analizi üzerine yoğunlaşmıştır.

Kamu idarelerinde mali tabloların analiz edilmesiyle kamu hizmetlerinin verimliliğini ölçmek, faaliyetlerin etkinliğini tespit etmek, yeni kamu işletmeciliği yaklaşımının önemli bir unsuru olan performans ölçümü kavramına katkı sağlamak, idarelerin mevcut mali durumunu geçmiş dönemlerle karşılaştırarak geleceğe ilişkin ekonomik kararlar oluşturmak, ya da benzer büyüklükte benzer sosyo-ekonomik yapıya sahip diğer kamu idareleri ile mukayese etmek mümkündür.

Mali tablolar analiz teknikleri, özel sektör için köklü bir geçmişe sahip olmasına rağmen, kamu sektörü için mali analiz çalışmaları oldukça yenidir. Kamu idareleri farklı amaçlara hizmet ettiği ve farklı şekillerde yapılandıkları için, özel sektörde kullanılan analiz tekniklerini kullanmak anlamlı sonuçlar sağlamayacaktır. Bugün pek çok ülke kamu idareleri mali tabloları için analiz teknikleri geliştirilmesine yönelik çalışmalar yürütmektedir.

Özellikle yerel yönetimlerde performans ölçümü ya da mali durum analizine ilişkin uluslararası birçok kurum ve kuruluşlar tarafından çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Dünyada kabul görmüş ana kuruluşlardan biri olan ICMA (Uluslararası Şehir İdaresi Derneği) tarafından geliştirilen Yerel Yönetimler için Mali Göstergeler Analiz Sistemi, bu alandaki çalışmaların başında gelir.

Yerel yönetimlerin mali durumunu değerlendirmeyi ve zaman içinde ortaya çıkan değişimleri gözlemlemeyi amaçlayan ICMA Sisteminde, mali tablo verileri ve sosyo-ekonomik göstergelere dayanan 12 faktör ve bu faktörleri temsil eden 36 gösterge mevcuttur. Bir diğer önemli çalışma, Ken W. Brown tarafından geliştirilen Mali Durum 10 Puan testi'dir. Bu sistemde, küçük ölçekli belediyelerin mali durumlarını karşılaştırmalı olarak ortaya koymak amacıyla 10 adet mali oran belirlenmiş ve mali verilere uygulanarak puanlandırılması amaçlanmıştır. Bir diğer çalışma ise, Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (GASB) tarafından kamu kurumlarının mali durumunu ölçmeye yönelik oluşturulan yöntemdir. Bu çalışmadaki 11 adet mali oran; yerel yönetimlerin mali durumunu, nakit ödeme gücü, bütçe yapısı, uzun vadede ödeme gücü, ve hizmet sürdürülebilirliği olmak üzere 4 açıdan ölçmek için kullanılmaktadır. (Özkul ve Alkan, 2017:613-625)

Ülkemizde ise tüm kamu idareleri için anlamlı sonuçlar üretebilecek geçerli analiz tekniklerinin önerildiği "Kamu İdareleri için Mali Analiz Rehberi" 20 Kasım 2017 tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmıştır. Rehberde, mali tabloların analizinde kullanılacak 4 yöntem açıklanmıştır. Yatay analiz, dikey analiz ve trend analizi yöntemlerinin yanısıra kamu idarelerinin amaçları doğrultusunda geliştirilen oranlar sunulmuştur. Bu kapsamda kamu mali istatistik tablolarının oran analizinde kullanılmak üzere belirlenen 23 göstergeden 10 tanesi bu çalışmada kullanılmıştır. Bu oranlar, sonuçları kabul edilebilir nitelikte aralıklar belirlenen oranlar olması nedeniyle seçilmiştir. Nüfusu 1 Milyon-2 Milyon aralığında olan belediyelerin mali durumunu ortaya koymak üzere seçilen 10 anahtar oranın ölçümü için belediyelerin Sayıştay denetim raporlarından temin edilmiş mali verilerinden yararlanılmıştır. Uygulamada izlenen yöntem Ken W. Brown'un (1993, s.21-26) çalışmasında yer alan uygulamanın ana hatlarından esinlenerek oluşturulmuştur. Bu çalışmada, benzer ölçekteki belediyelerin karşılaştırılarak puanlandırılması amaçlanmaktadır. Böylece, Büyükşehir Belediyelerinin mali durumunun diğer belediyelere göre durumunu değerlendirmek üzere benzer sosyo-ekonomik özelliklere ve nüfusa sahip belediyelerin birbiriyle karşılaştırılması mümkün olacaktır. Bu nedenle çalışma 3 aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada her belediye için mali oranlar hesaplanmakta, ikinci aşamada bu mali oranlar karşılaştırılmaktadır. Karşılaştırmalar sonucunda her bir oran için en iyi ilk çeyrekte yer alan mali oranlara sahip belediyelere +2, ikinci iyi çeyrekte yer alan belediyelere +1, üçüncü çeyrekte yer alan belediyelere 0, ve en kötü çeyrekte yer alan belediyelere -1 puan verilmektedir. Belediyelerin tüm mali oranlar için bu şekilde puanlama yapıldıktan sonra belediyeler +20 ile -10 arasında puanlamaya sahip olmaktadır. Son aşamada, toplam puanlar dikkate alınarak belediyeler mali durumlarının değerlendirilmesi üzere sıralamaya tabi tutulmaktadır.

2. Yeni Kamu İşletmeciliği Kavramı

Kamu işletmeciliği kavramı ilk kez James Perry ve Kenneth Kraemer'in 1983 yılında yayınlamış oldukları Kamu Yönetimi: Kamu ve Özel Yaklaşımlar adlı kitabında ifade edilmiştir. Bu yaklaşımının temel amaç ve özellikleri; kamu idarelerinin hizmetlerini verimli ve etkin bir şekilde sağlayacak methodlar geliştirmek, analiz birimi olarak devlet erkini ele almak, genel kamu kesimi ve idareler arası karşılaştırma teknikleri üzerinde yoğunlaşmak olarak ifade edilmiştir. 1990'lı yılların başından itibaren Yeni Kamu İşletmeciliği (YKİ) yaklaşımı çeşitli reformlarla kamu yönetiminde yaygın olarak kullanılmaya başlamıştır. (Üstüner, 2000:16-20).

YKİ, genel anlamda kamu hizmetinde özel sektör yönetim teknikleri kullanılarak belirlenen standart ve performans ölçütlerine ulaşabilmek için geniş takdir yetkisine dayalı yöneticilerin sonuç odaklı yönetimi olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan, 2007:21-44)

YKİ yaklaşımı kamu yönetimi alanındaki işletmecilik yaklaşımının esasını oluşturmaktadır. Bu yaklaşım, kamu idarelerinde işletme yönetimi ilkelerinin egemen kılınması düşüncesine dayanmaktadır. Böylece, kamu yönetimindeki reform çalışmaları YKİ yaklaşımı çerçevesinde kavramsallaştırılmıştır. İşletmecilik esasına göre, kamu idareleri kuralların uygulanması yerine, yönetilmek ve değişime açık olarak idare edilmek üzere sonuç odaklı olurlarsa kamu hizmetlerini daha etkin sunarlar (Hood, 1991:5; 2001:300).

YKİ yaklaşımı, işletmecilik ilke ve tekniklerinin kamu yönetiminde kullanılarak verimlilik ve etkinlik hedeflerine ulaşarak, kamu hizmetlerinin özel sektör amaç ve hedefleri doğrultusunda biçimlendirilmesini savunmaktadır. Aynı zamanda bu yaklaşım kamu idarelerinde sonuç odaklı yaklaşımı özümseyerek, performans ölçütlerinin belirlenmesi, profesyonel yönetim tekniklerini, şeffaflık ve hesap verme yükümlülüğü unsurlarını öne çıkarmaktadır (Rhodes, 1996: 655).

YKİ yaklaşımın özellikleri ve ilkeleri, şeffaflık kavramı çerçevesinde sonuç odaklı performans değerlendirme, merkezi yönetime bağımlılığın azaltılarak yerelleşmeye önem verilmesi, rekabet ortamı oluşturmak, maliyetleri azaltmak, yönetim ve personel alanlarından özel sektör uygulamalarını baz almak ve verimliliği sağlamak şeklinde belirtilmektedir (Koldhoff vd., 2007:400)

YKİ yaklaşımı, kamu idarelerinde rekabetin etkin hale getirilerek, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde etkinlik, verimlilik, üretkenlik ve esnekliğin artırılması, hesap verme yükümlülüğünün iyileştirilmesi ve şeffaflık esasının gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır (Eren, 2003:83–105).

Kamu yönetiminde reform sürecinin bir parçası olarak yapılan kamu mali yönetimindeki değişimin en önemli unsurlarından ve YKİ ilkelerinden biri olan yerelleşme ilkesidir. Yerelleşme, merkezi yönetimin görev ve yetkilerinin önemli bir kısmının daha alt birim olan yerel yönetimlere devredilmesini ifade eder. Böylece, merkezden yönetimi esas alan kaynak dağılımı ve girdi odaklı geleneksel bütçeleme anlayışı yerine, yetki ve sorumluluk dağıtımı ile kaynakların yerinden yönetimini esas alan mali yönetim ile çıktı ve sonuç odaklı bütçeleme sistemine geçilmesi sağlanmıştır (Ulutürk, 2015:396)

Bu doğrultuda, YKİ yaklaşımında, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde, etkinlik ve verimliliğin sağlanması açısından kaynakların merkezi yönetime bağımlılığı yerine yerel yönetim bünyesinde dağıtılması anlayışı hakimdir. Her bir yönetim biriminin kendi bütçesi ile faaliyet göstermesi gerekir. Yeni kamu yönetimi anlayışının özel sektör yönetim anlayışına yakınlaştırılması, etkinliğin artırılması, hizmet-maliyet ilişkisinin dikkate alınması, vatandaşların isteklerinin karşılanması amacı söz konusudur. YKİ yaklaşımı ile birlikte idare amacının içeriği farklılık göstermektedir. Bu yaklaşımda, bürokrasi temel amaçları belirlemede, bütçe kullanımına onay vermekte ve stratejiler belirlemede. Yerel yönetimler ise eylemsel işlemlerle ilgilenmektedir (Usta, 2014:19).

3. Türkiye’de Yeni Kamu İşletmeciliği Yaklaşımı

YKİ yaklaşımına ilişkin dönüşüm çabaları, pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de kamu idareleri ve kamu hizmeti sunum anlayışında önemli değişimlere sebep olmuştur. Kamu yönetiminde değişimin en somut göstergesi ise önemli yasal düzenlemeler gerçekleştirilmesidir.

Ülkemizde kamu yönetiminin yapısal ve örgütsel alanlarındaki reform çalışmaları kapsamında YKİ yaklaşımı çok sayıda düzenlemeyle uygulama alanına girmektedir. Bu doğrultuda yasal düzenlemelerin başında gelen ve kapsam açısından köklü değişiklikler getiren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, YKİ yaklaşımının temel ilkelerini uygulama düzeyine taşımıştır. Kamu mali sisteminin anayasası olarak kabul edilen 5018 sayılı kanun ile kamu mali yönetiminde şeffaflık ve hesap verme yükümlülüğünün sağlanması, kamu idarelerinde stratejik yönetim uygulamalarının başlatılması ve performans esaslı bütçeleme doğrultusunda etkinliğin artırılması amaçlanmış, Sayıştay denetimi ile birlikte iç denetime öncelik verilmiştir. Bu kavramlar ise YKİ’nin ilkeleri arasındadır (Işıkçı, 2017:48). İlgili kanun ile, özel sektörde olduğu gibi kamu hizmetinde performans ölçümünü ve hesapverebilirliği öne çıkaran, kaynak kullanımında disipline önem veren bir kamu mali yönetim ve denetim yapısı oluşturulması amaçlanmıştır. Böylece yeni kamu yönetiminde girdi ve süreç odaklılıktan sonuç odaklı yönetime geçilmeye çalışılmıştır (Lamba, 2014:140).

Kamu idareleri denetim mekanizması konusunda ise, 2012 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştay denetimine tabi tutulmuştur. İlgili kanunda, hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın sağlanması kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu bir şekilde kullanımının gerçekleştirilmesi

konusunda denetim yapmanın Sayıştay'ın temel görevleri arasında olduğu ifade edilmiştir (Lamba, 2014:144). Sayıştay denetiminin iki unsuru olan düzenlilik ve performans denetiminden, düzenlilik denetimi mali denetim ve uygunluk denetimini kapsamaktadır. Kamu idarelerinin mali hesap ve işlemlerinin değerlendirilerek hazırlanan mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi, ilgili işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimdir Performans denetimi ise, 5018 sayılı kanuna ve Sayıştay kanununa göre; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kamu idarelerince belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili faaliyet sonuçlarının ölçülmesi olarak tanımlanmaktadır. (Göçer, 2015: 140). Bu doğrultuda Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetimlerde kamu idareleri mali tabloları ve mali tabloların analizi büyük önem taşımaktadır.

5018 sayılı kanun ile birlikte; tüm kamu idarelerinde uygulanmak üzere muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planı uygulanmaya başlanmıştır. Kamu maliyesine ilişkin mali istatistiklerin hazırlanması ve kamuoyuna sunulması için Maliye Bakanlığı yetkilendirilmiştir. Böylece kamu idarelerinin tamamını kapsayan mali verilerin bütünlük içerisinde hazırlanması amaçlanmaktadır (Ulutürk, 2015:406)

Kamu mali yönetim sisteminin reform çalışmaları çerçevesinde mali kararların sağlam mali istatistiklere dayanılarak gelecek adımların daha sağlıklı planlanması, şeffaflık ve hesap verilebilirlik gibi yeni kavramların daha iyi işleyebilmesi için tahakkuk esasına dayalı bir muhasebe sistemi uygulamasına geçilmiştir (Karaarslan, 2007:67).

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde üretilen mali raporlar; gelirleri, giderleri, varlıkları ve yükümlülükleri içermesi sebebiyle, kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanımı doğrultusunda kamu yönetimi performans ölçümünün de alt yapısını oluşturur (Karaarslan, 2004:43). Böylece kamu idarelerinde, bütçe işlemleri açısından nakit esasına göre, faaliyetler açısından ise tahakkuk esasına göre kayıt yapılmaktadır.

Yeni muhasebe sisteminin önemli özelliklerinden biri de nakit esasına dayalı bütçe uygulama sonuçları ile tahakkuk esasına dayalı faaliyet sonuçlarını birlikte üretebilecek olmasıdır (Karaarslan, 2007:55)

Dolayısıyla, 5018 sayılı kanun, tüm mali işlemlerin kayıt altına alınarak bilanço ve faaliyet sonuçları tablosu hazırlanmasını sağlamaktadır. Bu durum, kamu idarelerinde faaliyetlerin analiz edilip değerlendirilmesi ve hesap verme yükümlülüğü açısından önemlidir. Böylece, mali raporlama, şeffaflık ve hesap verilebilirliği sağlamanın en önemli araçlarından biridir. Finansal raporlama ile çeşitli bilgi kullanıcılarına kamu idaresinin finansal durum ve performansı hakkında genel çerçevenin yansıtılması ve ekonomik kararlar almaya yönelik değerlendirmeler yapılabilmesi imkanı sağlanmaktadır. Böylelikle, mali tablolar sayesinde seçmenler, yöneticiler ve diğer bilgi kullanıcılarına özet bilgi sunulması ve kurumların belirli bir dönem boyunca veya belirli bir dönemdeki mali durumlarına ilişkin bilgi edinilmesi mümkün olmuştur.

İlgili kanunda aynı zamanda, kamu idarelerinin mali istatistikleri ile ilgili hususlarda düzenlenmiştir. Mali istatistik kapsamındaki mali tablolar, Maliye Bakanlığınca kamu idarelerinin muhasebe kayıtlarındaki veriler esas alınarak istatistiksel yöntemler de kullanılmak suretiyle merkezî yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler alt sektörleri ile genel yönetime ait olarak üretilir ve yayımlanır.

4. YKİ Yaklaşımından Hareketle Kamu İdarelerinde Mali Analiz

Kamu idarelerinde 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 üretilen mali tabloların detaylı bilgi içermemesi nedeniyle mali tablo analiz teknikleri geliştirmek mümkün olmamıştır. Ancak YKİ yaklaşımı ile birlikte reform çalışmaları şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramlarının öneminin artması nedeniyle kamu idarelerinin mali durumuna ve kaynak kullanımına olan ilgi artmış, bu

nedenle mali durumları ve faaliyet sonuçlarını daha kapsamlı bir şekilde sergileyen tahakkuk esaslı muhasebe sistemi yaygınlaşmış ve bu sistemden üretilen mali tabloların analizine ilişkin çalışmalar mümkün olmuştur (Ersöz, 2011:287).

Mali tablo analiz teknikleri özel sektör için 20.yüzyıla doğru Amerika Birleşik Devletlerinde şirket yapılarının değişmesiyle ortaya çıkmıştır. Aile şirketlerinin yerini büyük şirketlerin alması profesyonel yöneticilerin şirket yönetimlerinde görev almalarına neden olmuştur İlk uygulamalarda, 19. yüzyılın sonlarına doğru dönen varlıklar ile kısa vadeli yükümlülüklerin karşılaştırılması ile "Cari Oran" ortaya çıkmış dolayısıyla mali tablolar analizinde oranların kullanılması bu kavram ile başlamıştır (Horrigan, 1968:285). Sonraki dönemlerde ise çeşitli mali oranlar kullanılmaya başlanmış, bu oranlar arasındaki ilişkiler incelenmiştir. Analiz methodlarının 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. (Ersöz, 2011:286)

Mali tablolar analiz teknikleri özel sektör için köklü bir geçmişe sahip olmasına ve bu konuda pek çok çalışma yapılmış olmasına rağmen kamu sektörü dolayısıyla kamu idareleri için finansal analiz çalışmaları oldukça geç başlamıştır. Bu gecikmenin en önemli nedeni kamu mali tabloları analizinin 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. Ayrıca, tüm vatandaşlar kamu yönetiminin hedef grubu iken işletmelerin hedef grubu sınırlı sayıdadır. 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 idarelerine aktarmak ve uygulamak makul sonuçlar vermeyecektir. Kamu idarelerinin kendine özgü niteliklerinden dolayı çeşitli sınırlamalar mevcuttur. Bu sınırlamalar, kar amacı gütmemeleri, finansman kaynaklarındaki sınırlamalar, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine uygun mali tablo üretiminin yeni olması, merkezi yönetimle olan ilişkileri ve uluslararası standartların uygulanmaması olarak sayılabilir (Alkan, 2017:113-125).

Türkiye'de ise YKİ reformları kapsamında 5018 sayılı yasal düzenleme ile birlikte kapsamlı mali tablolar üretilmeye başlanmış ve mali durum analizi ihtiyacı doğmuştur. Bu doğrultuda Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 20 Kasım 2017 tarihinde kamu idareleri için mali analiz rehberini yayınlamıştır. Doktrinde bulunan ve özel sektör tarafından kullanılmakta olan mali analiz methodları, bu rehberle kamu idareleri açısından da anlam kazanmıştır. Rehberde mali analiz amacı, şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanması ve vatandaşların mali raporlardan daha fazla istifade etmesinin önünün açılması, idarecilere ve karar alma mekanizmalarına faydalı bilgiler sağlanması, denetim organlarına mali denetim alanında güvenilir veri sağlamak olarak ifade edilmiştir. Standartlar ve kurallar çerçevesinde düzenlenen kamu mali tabloları, düzenlenen finansal tablolar, çeşitli göstergeler ve ölçütler kullanmak suretiyle veya karşılaştırmalar yapılarak analiz edilmekte ve idarenin finansal durumu, kamu hizmetlerinin ekonomikliği ve kamu idaresinin geleceği gibi konularda bilgi sağlamaktadır.

Rehberde bu bilgilere ulaşmak ve kamu mali tablolarının analizinde kullanılmak üzere; yatay analiz, dikey analiz, trend analizi ve oran analizi teknikleri yer almaktadır. Yatay analiz tekniği; birden fazla döneme ait finansal tabloların karşılaştırılması ve değerlendirilmesini öngören bir tekniktir. Böylece idarenin mali durumundaki ve verimliliğindeki gelişmeler konusunda önemli bilgiler elde edilebilir. Dikey analiz; finansal tablolarda yer alan hesap kalemlerinin hesap grubu veya hesap toplamına oranlanması ile hesaplanan yüzelere göre yapılan analiz tekniğidir. Trend analizi, kamu mali yönetimin gösterdiği gelişmelerin yıllar itibarıyla izlendiği tekniktir. Birbirini izleyen dönemlere ait finansal tablolarda yer alan kalemlerdeki artış ve azalış eğilimleri ilişkili olduğu kalemler ile birlikte değerlendirilir. Oran analizi ise, finansal tablo verilerinden en az iki ilişkili kalemin oranlanarak karşılaştırılması yöntemidir. Bu çalışmada, büyükşehir belediyelerinin mali

durumunu analiz etmek amacıyla oran analizi tekniği kullanılmıştır. Oran analizi, idarenin finansal yapısı, faaliyet ve verimlilik durumlarını zaman içerisindeki değişimini belirlemeye yardımcı olan bir yöntemdir. Oran analizi aracılığıyla yapılacak finansal analizden elde edilecek sonuçların gerçeğe uygunluğunun sağlanması için oranların belli bir dönem içerisindeki değişimlerinin ya da benzer nitelikteki kurumlardaki değerlerinin karşılaştırılması gerekir.

Rehberde, kamu mali istatistik tablolarının oran analizinde kullanılmak üzere belirlenen 23 göstergeden sadece 10 adet anahtar gösterge bu çalışmada ele alınmıştır. Çalışmanın analiz kısmında örnekleme oluşturan 1 Milyon ila 2 Milyon nüfus aralığındaki büyükşehir belediyelerinin 2016 yılına ilişkin verilerini kapsayan 10 adet oranı hesaplanmıştır. Oranlar bütçe uygulama sonuçları, bilanço ve faaliyet sonuçları tablosunun farklı hesap gruplarını temsil etmektedir. Analiz çalışmasında kullanılan oranlar şunlardır:

Tablo 1: Finansal Analiz Kapsamında Kullanılan Oranlar

Göstergeler	Oranlar	Oran Bileşenlerinin Açıklaması
1. Bütçe Dengesi Göstergesi	$\frac{\text{Bütçe Gelirleri} - \text{Bütçe Giderleri}}{\text{Bütçe Gelirleri}}$	Bütçelerde gelir ve gider dengesinin sağlanması esastır. 0'a eşit ya da 0'dan büyük olması beklenir.
2. Faaliyet Dengesi Göstergesi	$\frac{\text{Faaliyet Gelirler} - \text{Faaliyet Giderler}}{\text{Faaliyet Gelirleri}}$	Faaliyet dengesinin, ilgili yılda tahakkuk ettirilen gelirlerin ne kadarına tekabül ettiğini ölçmektedir. Yüksek olması beklenir.
3. Yükümlülük Göstergesi	$\frac{\text{KVYK} + \text{UVYK}}{\text{Faaliyet Gelirleri}}$	Toplam yükümlülüklerin, gelirlerin ne kadarı ile yerine getirilebileceğini ölçer. Olabildiğince düşük olması beklenir.
4. Yükümlülük Dağılımı Göstergesi	$\frac{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}{\text{Toplam Yükümlülükler}}$	Yükümlülüklerin ne kadarının kısa vadeli olduğunu ölçer. Kısa vadeli yükümlülük yakın zamanda nakit ihtiyacını gerektirir. Düşük olması beklenir.
5. Personel Harcaması Göstergesi	$\frac{\text{Personel Harcaması}}{\text{Faaliyet Giderleri}}$	Belediyelerin önemli gider kalemlerinden personel harcamalarının giderler içerisindeki payını ölçer. Düşük olması beklenir.
6. Faiz Gideri Göstergesi	$\frac{\text{Faiz Giderleri}}{\text{Faaliyet Gelirleri}}$	Borçlanmanın maliyetini gösterir. Harcanabilir gelirden azalma yaratan, mali yük nitelikli giderlerdir. Düşük olması beklenir.
7. Bağımlılık Göstergesi	$\frac{\text{Merkezi Yönetimden Yapılan Transferler}}{\text{Bütçe Gelirleri}}$	Mahalli idarenin, merkezi yönetime bağımlılığı ölçer. Düşük olması beklenir.
8. Vergi Gelirleri Göstergesi	$\frac{\text{Vergi Gelirleri}}{\text{Bütçe Gelirleri}}$	İdarenin asli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin toplam gelirler içerisindeki payını ölçer. Yüksek olması beklenir.
9. Kişi Başına Düşen Gelir Göstergesi	$\frac{\text{Bütçe Gelirleri}}{\text{Nüfus}}$	Belediye sınırları içerisinde elde edilen gelirin kişi başına düşen miktarını hesaplar. Yüksek olması beklenir.
10. Kişi Başına Düşen Gider Göstergesi	$\frac{\text{Bütçe Giderleri}}{\text{Nüfus}}$	Belediye sınırları içerisinde gerçekleşen giderlerin kişi başına düşen miktarını hesaplar. Yüksek olması beklenir.

Not: KVYK: Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, UVYK: Uzun Vadeli Yabancı Kaynak

5. Uygulama

Örnek uygulamanın örneklemini oluşturan 1 Milyon ila 2 Milyon nüfus aralığındaki 16 şehire ait mali veriler Sayıştay Denetiminden geçmiş 2016 yılı Sayıştay Denetim Raporlarından temin edilmiştir.²

Çalışmada büyükşehir belediyelerinin bilanço, faaliyet sonuçları tablosu ve bütçe uygulama sonuçları tablosundan faydalanılmıştır. Bütçe uygulama sonuçları tablosu, belediyelerin bütçe uygulamaları sonucunda ilgili raporlama döneminde elde ettiği bütçe gelirleri ve yaptığı bütçe giderlerini gösteren ve detayları hakkında bilgi sağlayan mali tablodur.

Ülkemizde şehirlerin farklı büyüklüklerde ve farklı sosyo-ekonomik yapıya sahip olması nedeniyle çalışmanın örneklem aralığı sınırlandırılmıştır. Nüfusu 1 Milyon'un aşağısında olan belediyeler çalışmaya dahil edilmemiş, İstanbul, Ankara ve İzmir Büyükşehir Belediyelerinin de nüfus ölçekleri ve gelişmişlik düzeyi bakımından karşılaştırılması doğru olmayacağından örneklemin dışında bırakılmıştır. Bu belediyelerin mali durumunu değerlendirmek açısından yıllar itibariyle karşılaştırmalı olarak incelemek ve zaman içerisindeki değişimlerini gözlemlemek daha doğru olacaktır. Böylece münferit olarak, sonuçlar ve başarmaya çalışılan hedefler üzerinde odaklanmalarını ve performanslarını etkileyen faktörler üzerinde daha fazla bilgi sahibi olmalarını sağlayacaktır.

Bu çalışma kapsamında, 1 Milyon ila 2 Milyon nüfus aralığında olan belediyelerin büyükten küçüğe göre sıralamasında yer alan; Konya (KN), Gaziantep (GZ), Şanlıurfa (ŞN), Kocaeli (KC), Mersin (MR), Diyarbakır (DY), Hatay (HT), Manisa (MN), Kayseri (KY), Samsun (SM), Balıkesir (BL), Kahramanmaraş (KH), Van (VN), Aydın (AY), Denizli (DN) ve Tekirdağ (TK) belediyelerinin verileri kullanılmıştır.³

Uygulamada izlenen yöntem Ken W. Brown'un (1993:21-26) çalışmasında yer alan uygulamanın ana hatlarından esinlenerek oluşturulmuştur. Belediyelerin mali durumunu karşılaştırmalı olarak incelemek amacıyla yapılan bu çalışmada 10 anahtar oran kullanılmış ve belediye verilerine uygulanarak puanlandırmaya tabi tutulmuştur. Belediyelerin mali yapısını hızlı ve etkili bir biçimde göstermeye yönelik yayınlanan verilerin birbiri ile karşılaştırılabilirliğinin sağlanması çalışmanın temel amacıdır. Böylece, mali bilgilerin karar verici ve kamuoyu tarafından etkili bir şekilde kullanılmasına katkı sağlanacaktır.

Belediyeler için yapılan finansal analiz çalışması üç aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada her belediye için mali oranlar hesaplanmıştır. İkinci aşamada bu mali oranlar karşılaştırılmaktadır. Karşılaştırmalar sonucunda her bir oran için en iyi ilk çeyrekte yer alan mali oranlara sahip belediyelere +2, ikinci iyi çeyrekte yer alan belediyelere +1, üçüncü çeyrekte yer alan belediyelere 0, ve en kötü çeyrekte yer alan belediyelere -1 puan verilmiştir. Belediyelerin tüm mali oranları için bu şekilde puanlama yapıldıktan sonra belediyeler +20 ile -10 arasında puanlamaya sahip olmaktadır. Son aşamada, toplam puanlar dikkate alınarak belediyeler mali durumlarının değerlendirilmesi üzere sıralamaya tabi tutulmaktadır.

² <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12124>

³ www.tuik.gov.tr

Tablo 2: Aşama 1- Mali Oranların Hesaplanması

Şehir	Oran 1	Oran 2	Oran 3	Oran 4	Oran 5	Oran 6	Oran 7	Oran 8	Oran 9	Oran 10
AY	-0.35	0.21	0.46	0.54	0.3	0.09	0.89	0.16	368.5	498.84
BL	-0.33	0.22	0.55	0.29	0.23	0.01	0.89	0.03	424.33	564.32
DN	-0.22	0.16	1.32	0.07	0.07	0.17	0.73	0.02	529.04	645.31
DY	0.05	0.39	0.08	0.84	0.28	0.002	0.93	0.02	323.92	308.31
GZ	-0.81	-0.03	2.07	0.09	0.09	0.24	0.71	0.02	362.89	657.39
HT	-0.37	0.16	0.59	0.73	0.22	0.04	0.94	0.01	354.39	488.37
KH	-0.25	-0.35	0.82	0.35	0.12	0.13	0.87	0.02	391.62	488.36
KY	-0.04	0.17	1.18	0.09	0.13	0.12	0.82	0.003	483.12	500.29
KC	0.19	0.35	2.83	0.06	0.2	0.03	0.83	0.02	978.89	794.44
KN	-0.05	0.32	1.27	0.28	0.13	0.04	0.65	0.01	677.1	712.43
MN	-0.14	0.34	0.83	0.34	0.15	0.11	0.81	0.01	435.72	498.33
MR	-0.35	0.09	0.84	0.29	0.25	0.2	0.9	0.03	494.69	641.33
SM	-0.39	-0.23	2.08	0.31	0.1	0.29	0.81	0.01	418.15	583.21
ŞN	0.12	0.42	0.29	0.78	0.26	0.003	0.86	0.02	395.24	348.99
TK	-0.43	0.2	0.48	0.48	0.24	0.06	1.09	0.01	403.04	574.81
VN	-0.05	0.2	0.74	0.83	0.33	0.004	0.95	0.02	391.9	411.17

Tablo 3: Aşama 2 ve 3 – Puanlandırma ve Sıralama

Şehir	Oran 1	Oran 2	Oran 3	Oran 4	Oran 5	Oran 6	Oran 7	Oran 8	Oran 9	Oran 10	Puan
KC	2	2	-1	2	1	1	1	1	2	2	13
DN	1	0	-1	2	2	-1	2	1	2	2	10
KN	1	1	0	1	1	1	2	-1	2	2	10
BL	0	1	1	1	0	2	0	2	1	1	9
ŞN	2	2	2	-1	-1	2	1	1	0	-1	7
KY	2	0	0	2	1	0	1	-1	1	0	6
MN	1	2	0	0	1	0	1	0	1	0	6
MR	0	-1	0	1	0	-1	0	2	2	1	4
VN	1	1	1	-1	-1	2	-1	1	0	1	4
AY	0	1	2	0	-1	0	0	2	-1	0	3
DY	2	2	2	-1	-1	2	-1	0	-1	-1	3
GZ	-1	-1	-1	2	2	-1	2	0	-1	2	3
KH	0	-1	1	0	2	0	0	2	0	-1	3
SM	-1	-1	-1	1	2	-1	2	-1	1	1	2
TK	-1	0	2	0	0	1	-1	-1	0	1	1
HT	-1	0	1	-1	0	1	-1	0	-1	0	-2

İlk aşamada, her belediye için hesaplanan mali oranlar puanlamaya tabi tutulmuştur. Her bir oran için belirlenen değer ya da aralık doğrultusunda puanlamalar +2, +1, 0, -1 şeklinde gerçekleştirilmiştir. Puanlamalar neticesinde ise her bir belediye için toplam puan hesaplanmış ve sıralamaya tabi tutulmuştur. En yüksek puana sahip olan Kocaeli Büyükşehir Belediyesi'dir. Bunu takiben, Denizli, Konya ve Balıkesir Büyükşehir Belediyeleri gelmektedir. Aydın, Diyarbakır, Gaziantep ve Kahramanmaraş Belediyeleri ise farklı oranlar için farklı puanlamaya sahip olsada toplamda aynı puana sahiptirler. Hatay Büyükşehir Belediyesi ise en düşük puana sahip olan belediyedir.

Örnek uygulama, büyükşehir belediyelerinin rasyolarının puanlandırmaya tabi tutularak benzer ölçekteki diğer belediyeler ile mukayese edilebileceğini, böylelikle rekabetin etkin hale getirilebileceğini, aynı zamanda kamuoyuna daha anlaşılır ve somut veriler sunulabileceğini gösterir. Aynı zamanda kamu idarelerinde mali durum analizi açısından kullanılan oranlar; kaynakların dağılımı, faaliyetlerin nasıl finanse edildiği, faaliyetlerini finanse edebilme ve taahhütlerini yerine getirebilme kabiliyeti, performans, etkinlik ve başarısını, sağlanan kaynakların bütçelerine uygun kullanıp kullanılmadığı, merkezine yönetime bağımlılığı ve öz gelir düzeyi bakımından değerlendirmek üzere kullanılır. Belediyer, hem farklı dönemler itibarıyla mevcut durumlarını takip edebilir, hem de benzer nüfus ve ölçekteki farklı belediyeler ile performansını karşılaştırarak, mali durumlarını değerlendirebilirler. Böylece hizmet sunumlarını iyileştirmek üzere yeni politikalar belirleyebilir, gelecek ekonomik kararlarda daha makul adımlar atabilirler.

Kamu idarlerinde mali analiz; şeffaflık ve hesap verebilirlik unsurlarını sağlamak için sadece sayısal veriler içeren mali tablolardan vatandaşların daha fazla fayda elde etmesini yardımcı olmak, yönetim faaliyetlerinin etkinlik ve başarı seviyesini ölçmek, idarenin geçmiş ekonomik durumu ve mevcut ekonomik durumu, ve karar alma mekanizmalarındaki etkinliğini değerlendirmek, denetim organlarına mali denetim alanında daha somut ve güvenilir bilgi sağlamak, yatırımcılara ya da kurumlara idarenin mali durumu, riskleri ve güvenilirliği hakkında daha kaliteli ve anlamlı bilgiler vermek ve sonuç olarak kamu hizmetlerinin aksatılmadan önlemler alınmasını sağlamak amacıyla önem arzeder. Sonuç olarak, kamu idareleri mali analiz çalışmaları ile mali durumlarını değerlendirebilmekte ve mali durumlarında zaman içerisinde meydana gelen değişimleri gözlemlene ve eşdeğer ölçekteki diğer idareler ile kendilerini karşılaştırma fırsatı bulmaktadır. Böylece, belediyeler mevcut durumlarını değerlendirme, geleceğini öngörme, faaliyetlerinin sonuçlarını izleme açısından performans ölçme aşamalarından oluşan beş yıllık amaç ve hedeflerini içeren stratejik plan raporlarında ya da faaliyet raporlarında sunulması için oran analizlerine ilişkin veri seti düzenleyebilirler.

6. Sonuç

2000'li yıllardan itibaren kamu yönetiminde köklü bir anlayış ve yapı değişikliğine yol açan Yeni Kamu İşletmeciliği Yaklaşımının etkileri Türkiye'de de etkisini son yıllarda etkisini önemli ölçüde göstermektedir. Geleneksel kamu yönetimi anlayışından uzaklaşarak, verimlilik, hesapverebilirlik, şeffaflık, sonuç odaklılık, performans ölçümü, kalite, rekabet, kaynak kullanımında özen ve tasarrufa yönelme gibi ilke ve unsurlara dayalı YKİ anlayışının etkinliği görülmektedir. Özellikle Türkiye'de 2002 yılı sonlarında kamu yönetimi alanındaki önemli reform çalışmaları neticesinde pek çok yasal düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Yasal düzenlemelerin başında gelen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu; kamu yönetiminde etkinliğin artırılması, kaliteli kamu hizmetleri sunulması, hızlı ve isabetli kararlar verilebilmesi, doğru ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşılması için sağlıklı bir kamu mali yönetiminin temelini oluşturmaktadır.

İlgili yasal düzenleme ile birlikte, kamu muhasebe sistemi tümüyle değişmiş, nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilerek tüm faaliyetleri kayıt altına alınmaya ve kapsamlı mali tablolar hazırlanmaya başlanmıştır. Yeni sistemde şeffaflık ve

hesapverebilirliğin tesis edilerek, doğru, zamanlı, anlamlı ve karşılaştırılabilir mali bilgiler üretilmektedir. Yeni kamu işletmeciliği anlayışından hareketle, kamu idarelerinde etkin muhasebe sistemlerinin kurulması, raporlanması ve mali kararların alınması sürecinde kamu mali tablolarının analizi ihtiyacı doğmuştur. Kamu idarelerinde mali analiz uygulaması ile, kamunun sunduğu hizmetlerin verimliliğini ölçmek, faaliyetlerin rasyonel olup olmadığını değerlendirmek, yeni kamu işletmeciliği yaklaşımının bir unsuru olan performans ölçümü esasına katkı sağlamak, idarelerin mevcut finansal durumunu geçmiş dönemlerle karşılaştırmak ya da benzer nitelikteki diğer idareler ile mukayese edilerek etkinliğini değerlendirmek mümkün olmaktadır. Bu çalışma kapsamında, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan “Kamu İdareleri için Mali Analiz Rehberi”nde yer alan oran analizi tekniği kullanılarak, benzer ölçekteki her bir büyükşehir belediyesi için elde edilen rasyolar karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiş ve puanlama ile sıralamaya tabi tutulmuştur. Böylece hem idarelerin etkinliklerini benzer nitelikteki diğer idareler ile mukayese etmesi, hem de rekabet ortamı oluşturarak verimliliklerini arttırmak için politikalar belirlemesi mümkün olacaktır. Böylece, rekabet ortamı ile başarıya ulaşılacak bir sistem inşa edilmiş olunur

Bu doğrultuda, oran analizi tekniğinin kamu idarelerinin başarı düzeyini belirleme hususu farklı yollarla gerçekleştirilebilir. İlk olarak, idarenin zaman içerisinde gösterdiği gelişme tespit etmek amacıyla yapılabilir. Böylece, idare hem mevcut durumunu hemde geçmiş mali durumunu değerlendirme imkanı bulmaktadır. İkincisi, kamu idaresinin benzer ya da eşdeğer nitelikteki diğer kurumlarla karşılaştırılma imkanındır. Kurumların karşılaştırmalı olarak mali durumları değerlendirilerek kurumun başarısı ölçülmeye çalışılır. Son olarak ise, stratejik planlamada ve bütçe önerilerinde ortaya konulan performans göstergeleri doğrultusunda belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı değerlendirilir. Bu doğrultuda, kamu idarelerinde uygulanmaya başlanan performans esaslı bütçe ve stratejik planlama, idarenin başarıyı arttırarak, daha fazla ödenek almak veya öz gelirlerini arttırmak için idare yöneticilerinin faaliyet alanı dışına yönelmeleri, merkezi yönetime bağımlılıklarını azaltmaları yolunu açar.

Böylece, merkezi yönetimden belediyelere yapılacak ödenekler stratejik planlama ve performans göstergelerine göre belirlenmeye başlaması, bu doğrultuda idarenin daha fazla ödenek alabilmesi için performans ölçütlerine uyarak kurumunun başarısını arttırmaya çalışmasını sağlayacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

- Akdoğan, A. A. (2007). Habermas'ın Sistem Kuramı Eleştirisi Çerçevesinde Yeni Kamu İşletmeciliği ve Müzakereci Demokrasi. *Amme İdaresi Dergisi*, 40(4), 21-44.
- Alkan, B. Ş. (2017). *Kamu Sektöründe Mali Durum Analizi*. İzmir: Beta Basım Yayım.
- Brown K. W. (1993). The 10-point Test of Financial Condition: Toward an Easy-to-Use Assessment Tool for Smaller Cities. *Government Finance Review*.
- Eren, V. (2003). Kamu Yönetiminde Rekabet, Rekabetin Kurumsallaştırılması ve Rekabet Mekanizmaları, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 58(4), 83-105.
- Ersöz, M. (2001). Kamu Kurumlarında Mali Tablolar Analizi Uygulanabilirliği. *Dış Denetim Dergisi*, 284-295.
- Göçer, K. (2015). Mali Tablolar Analizi: Pendik Belediyesi Örneği. *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, X(1),139-161.
- Hood, C. (2001). Public Service Managerialism: Onwards and Upwards, or 'Trobriand Cricket' Again?. *Political Quarterly*, 72(3), 300- 310.
- Hood, C. (1991). *A Public Management For All Seasons*. Public Administration, 69, 3-19.
- Karaarslan, E. (2006). *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*. Ankara: Seçkin Yayınları.

- Kolthoff, E., Huberts, L. ve Heuvel, H. D. (2007). The Ethics of New Public Management: Is Integrity at Stake?. PAQ Winter: 399-439. Erişim Adresi <http://faculty.cbpp.uaa.alaska.edu/afgjp/PADM601%20Fall%202007/Ethics%20of%20New%20Public%20Management.pdf>, (18.02.2018).
- Kurun, İ. (2017). Yeni Kamu İşletmeciliği Yaklaşımının Kamu Hizmetlerine Etkisi: Belediyeler Örneği. *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(16), 85-106.
- Lamba, M. (2014). Yeni Kamu Yönetimi Perspektifinden Türkiye’de Kamu Yönetimi Reformları: Genel Gerekçeler Üzerinden Bir İnceleme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(3),135-152.
- Maliye Bakanlığı (2017). Kamu İdareleri için Mali Analiz Rehberi. Erişim Adresi <https://www.muhasabat.gov.tr/portal/file-download?title=kamu-idareleri-icin-mali-analiz-rehberi&id=183794> (15.01.2018)
- Işıkçı, Y. M. (2017). Yeni Kamu İşletmeciliği Perspektifinden Çocuk Koruma Hizmetlerinin Yeniden Yapılandırılması. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 8(1), 40-64.
- Ömürgönülşen, U. (1997). The Emergence Of A New Approach To The Public Sector: The New Public Management. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 52(1),518-565.
- Özkul, F. ve Alkan, B.Ş. (2017). The Applicability of Financial Condition Analysis Methods Developed for United States Local Governments to Turkish Local Governments. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(3),605-630.
- Rhodes, R. A. W. (1996). The New Governance: Governing Without Government. *Political Studies*, XLIV, 562-667.
- Ulutürk, S. (2015). Yeni Kamu İşletmeciliği Yaklaşımından Hareketle Üniversitelerde Performans Uygulaması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(4),395-414
- Usta, A. (2014). Yeni Kamu Yönetimi Bağlamında Dengeli Sonuç Kartı Uygulamaları: Belediyeler Üzerine Bir Araştırma. *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, 23(1),15-37.
- Üstüner, Y. (2000). Kamu Yönetimi Kuramı ve Kamu İşletmeciliği Okulu. *Amme İdaresi Dergisi*, 33(3),15-31.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2013). Erişim Adresi <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf> (10.01.2018)

FINANCIAL ANALYSIS APPLICATION AT PUBLIC ADMINISTRATION FROM THE POINT OF VIEW NEW MANAGEMENT APPROACH

Extended Abstract

Aim: Fundamental characteristics of New Public Management(NPM) is described as developing methods to provide the services of public administrations efficiently and effectively, handling state government as an analysis unit, and focusing on comparison techniques between general public sector and administrations. The purpose of NPM approach is to increase effectiveness, efficiency, productivity and flexibility in public services, and to improve accountability and transparency by making competition in public administration more effective. The understanding of the distribution of resources in the local government instead of dependence on the centralized management in terms of providing efficiency and productivity is prevalent in the fulfillment of public services in the NPM approach. Thus, output-based and result-oriented budgeting system are provided in public finance management. In Turkey, the NPM approach is put into practice with many regulations in the context of reform studies in the structural and organizational fields of public administration. In this respect, The Public Finance Management and Control Law No.5018, which comes at the head of legal regulations, is cornerstone to the application level of the basic principles of the NPM approach. The Law aims to provide transparency and accountability in public financial management, to initiate strategic management practices in public administrations, to increase efficiency in the direction of performance based budgeting, and internal audit in the public administration by the Court of Accounts. Within the scope of the NPM reforms, comprehensive financial statements have been started to be produced with the Law No.5018, the financial condition analysis need to arise in the public administration. Financial statement analysis methods have long been used in the private sector accounting. Although financial statement analysis methods have a strong background in the private sector, financial analysis applications in the public sector have been initiated very late. One of the most important reasons for delay is the difference between public and private institutions in terms of their missions and objectives. While the aim of companies in the private sector is the maximization of profit, the objective of public institutions is to provide efficient, profitable and economic resources and services for public benefit. Consequently, the analysis methods based on determining the profitability developed for the private sector will not give reasonable results for public administrations. Various methods for performance measurement or financial condition analysis of public administrations have been developed especially for local governments. In Turkey, the Financial Analysis Guide for Public Administrations, which proposes analysis methods, was published by the Ministry of Finance General Directorate of Public Accounts in 2017. Therefore, the aim of this study is to evaluate the financial condition of similar municipalities in order to measure the efficiency and effectiveness of the services in public administration comparatively from the point of view NPM.

Methods: This research is a comprehensive literature review of the studies that explain the aim and principles of NPM approach. Also, the case study method was adopted in this study. Thus, a more detailed and data-driven study has been carried out for examining the financial condition of public institutions. The financial statement data of the metropolitan municipalities in the population of 1 million to 2 million in 2016 are considered for ratio analysis by using 10 key indicators.

Findings: This study consist of three step. First step is calculation of 10 key financial ratios based on data contained in the each municipality's annual financial raport. Second step is grading the municipality's financial condition based on the comparison. Each quartile is assigned a score that ranges from -1 to +2. Thus, municipalities have a score between +20 and -10. Third step is to array for the assessment of municipality's financial condition, taking into consideration their total score. Kocaeli Metropolitan Municipality got the highest score and following this, Denizli, Konya and

Balikesir Metropolitan Municipalities.Aydın, Diyarbakır, Gaziantep and Kahramanmaraş municipalities have the same score if they have different scores at different ratios. Hatay Metropolitan Municipality has the lowest point in the municipality.

Conclusion: With the application of financial analysis in public administrations, it is possible to measure the efficiency of the public services, to contribute to the principle of performance measurement of NPM approach, to compare the current financial condition of administrations as of periods or with the other similar-sized administrations.Thus, it will be possible to determine policies to increase their productivity and to build a system that can be achieved successfully creating a competitive environment.Also, it can be assessed whether the determined targets have been achieved in accordance with performance indicators in strategic plans and budget planning.Directing out of the field of activity to get more funds or to increase self-incomes by increasing the achievement of the administration opens the way to reduce their dependence on the central government.Thus, starting to determine the funds to the municipalities from the central government according to performance indicators will enable to try to increase the admnistration's success in accordance with the performance criteria to get more funds.Also, The Ministry of Finance can compose a data set by analyzing the ratios of municipalities by taking into consideration the development levels and population.Thus, all municipalities can be compared within their own groups.