



T.C.
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**PERFORMANS ESASLI BÜTÇE YÖNETİMİ KAPSAMINDA
DEVLET ÜNİVERSİTELERİNDE ETKİNLİK ANALİZİ**

Hazırlayan
Ali USLU

İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı
Doktora Tezi

Danışman
Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

TOKAT – 2017

PERFORMANS ESASLI BÜTÇE YÖNETİMİ KAPSAMINDA DEVLET ÜNİVERSİTELERİNDE ETKİNLİK ANALİZİ

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 28/09/2017

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

İmzası

Başkan : Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

Üye : Doç. Dr. Süleyman Serdar KARACA

Üye : Doç. Dr. Rüştü YAYAR

Üye : Doç. Dr. Selçuk KENDİRLİ

Üye : Doç. Dr. Selahattin KOÇ

Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 14/09/2017 tarih ve 09 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul/ edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Prof.Dr.Mustafa ÇOLAK
Enstitü Müdürü



ETİK SÖZLEŞME**T.C. GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE**

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu, bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçlara atıf yaptığımı ve kaynağını gösterdiğimi beyan ederim.

(28/09/2017)

Ali USLU



TEŞEKKÜR

Çalışmamın her aşamasında bilgi, fikir ve deneyimleriyle katkılar sağlayan beni yönlendiren danışmanım sayın Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ ile Doç. Dr. Süleyman Serdar KARACA, Doç. Dr. Rüşti YAYAR, Yrd. Doç. Dr. Mustafa GÜL, Yrd. Doç. Dr. Mihriban COŞKUN ARSLAN ve Yrd. Doç. Dr. Meziyet Sema ERDEM'e; sabır ve anlayışlarıyla her zaman yanımda olan aileme teşekkür eder şükranlarımı sunarım.



ÖZET

Çağdaş ülkelerde teknolojik ilerlemeler, eğitim seviyesindeki artış, toplumun bilinçlenmesi gibi sebeplerle hükümetlerin yaptığı icraatların sorgulanması ve yöneticilerin hesap vermesi anlayışı yerleşmeye başlamıştır. Bu değişimle birlikte devletin mali yönetiminde kullanılan sistemlerin gözden geçirilmesi gündeme gelmiştir. Ayrıca uluslararası birlik ve kuruluşların üye sayılarının artmasıyla da üye ülkeler arasında karşılaştırmalar yapabilmek ve istatistikler oluşturmak amacıyla tek düzen hesap ve kayıt sisteminin zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Bu gelişmelere istinaden ihtiyaç duyulan bilginin zamanında, doğru, güvenilir olarak elde edilebilmesi önem kazanmış, kullanılan bütçe ve muhasebe sistemlerinin ihtiyaca cevap veremediğinin anlaşılmasıyla sistem değişikliği kaçınılmaz olmuştur.

Çalışma ile 5018 sayılı Kanun ile getirilen tahakkuk esaslı muhasebe ve performans esaslı bütçe sistemlerinin Türkiye'deki gelişimi, bu konuda yapılan çalışmalar ve uygulama aşamaları anlatılmaya çalışılmıştır. Yapılan uygulama ile ülkemizdeki 65 adet devlet üniversitesinin 2014 ve 2015 yılı etkinlikleri göreceli olarak Veri Zarflama Analizi yöntemi ile çıktı odaklı CCR ve BCC modelleri kullanılarak ölçülmüştür. Analiz sonucunda etkin üniversitelerin toplam üniversiteler içindeki oranının genel olarak % 70'in üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca etkin olmayan üniversitelerin ise % 90'ın üzerinde bir skorla etkinlik sınırına yakın olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Etkin olmayan üniversiteler için potansiyel iyileştirmeler yapılmış, genel olarak yayın ve proje sayıları ile proje bütçelerinde büyük oranda iyileştirmeler yapmaları gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Sonuç olarak performans esaslı bütçeleme sisteminin devlet üniversitelerinde uygulanması ve analiz sonucu elde edilen veriler doğrultusunda üniversitelerin bütçe ve etkinliklerine ilişkin sistemin işlerliğinin arttırılabilmesine yönelik çıkarımlar yapılmış ve öneriler sunulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Performans Yönetimi ve Bütçe, Devlet Üniversiteleri, VZA

Jel Kodları: H11, H61, R15

ABSTRACT

In modern countries, technological advances, an increase in the level of education, awareness of the society, and so on, have begun to settle the question of the actions of the governments and the accountability of the administrators. With this change, it is planned that the financial management systems of the state will be watched. Moreover, with the increase of the number of members of international associations and organizations, a uniform accounting and registration system has become mandatory in order to make comparisons and statistics between member countries.

With these developments, it has become important that information can be obtained in a timely, accurate and reliable manner, and the system change became inevitable with the understanding that the used budget and accounting systems could not respond adequately.

In this study, the development of accrual-based accounting and performance based budget systems introduced by Law No. 5018 and the progress of implementation and implementation steps in this issue have been tried to be explained. With the implementation, the relatively activities of the 65 state universities in Turkey in 2014 and 2015 were measured using output oriented CCR and BCC models of Data Envelopment Analysis method. As a result of the analysis, it was determined that the ratio of effective universities in total universities is generally over 70%. It has also been achieved that ineffective universities are closer to the activity limit with a score of over 90%. Potential improvements have been made to ineffective universities, generally resulting in major improvements in publication numbers, project numbers and project budgets.

Finally, inferences have been made about the implementation of the performance-based budgeting system at state universities and the improvement of the system's functioning of the budget and activities of the universities, and the suggestions have been tried to be presented.

It is also aimed to contribute to the proliferation of this method in efficiency measurement of public institution.

Key Words: Performance Management and Budget, State Universities, DEA

Jel Codes: H11, H61, R15

İÇİNDEKİLER

ETİK SÖZLEŞME	ii
TEŞEKKÜR	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
TABLolar LİSTESİ	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ.....	1

BÖLÜM I

BÜTÇE VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE.....	3
1.1. BÜTÇE KAVRAMI.....	7
1.2. BÜTÇENİN FONKSİYONLARI	10
1.2.1. Bütçenin Siyasal Fonksiyonu.....	10
1.2.2. Bütçenin Hukuki Fonksiyonu	11
1.2.3. Bütçenin Ekonomik ve Mali Fonksiyonu.....	12
1.2.4. Bütçenin Denetim Fonksiyonu.....	12
1.2.5. Bütçenin Konjonktürel Fonksiyonu	13
1.2.6. Bütçenin Yönetim ve Planlama Aracı Olma Fonksiyonu	14
1.2.7. Bütçenin Telafi Edici Fonksiyonu.....	14
1.2.8. İktisadi Kalkınmayı Sağlama Fonksiyonu	14
1.2.9. Optimal Kaynak Dağılımı Fonksiyonu	14
1.2.10. Gelir Dağılımını Düzenleme Fonksiyonu	15
1.2.11. İstikrarı Sağlama Fonksiyonu.....	15
1.3. BÜTÇELEME SİSTEMLERİ.....	15
1.3.1. Klasik Bütçe Sistemi	15
1.3.2. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi.....	16
1.3.3. Program Bütçe Sistemi.....	19
1.3.4. Planlama Programlama Bütçeleme Sistemi	21
1.3.5. Sıfır Tabanlı Bütçeleme Sistemi	21
1.4. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU'NA GÖRE BÜTÇENİN İLKELERİ..	22
1.5. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU'NA GÖRE BÜTÇE ÇEŞİTLERİ.....	25
1.5.1. Merkezi Yönetim Bütçesi	26
1.5.1.1. Genel Bütçe	27
1.5.1.2. Özel Bütçe	27
1.5.1.3. Düzenleyici Ve Denetleyici Kurumlar Bütçesi	28

1.5.2. Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçesi.....	28
1.5.3. Mahalli İdareler Bütçesi.....	29
1.6. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNA GÖRE ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASI.....	29
1.6.1. Giderin Sınıflandırılması.....	32
1.6.1.1. Kurumsal Sınıflandırma	33
1.6.1.2. Fonksiyonel Sınıflandırma.....	36
1.6.1.3. Finansman Tipi	42
1.6.1.4. Ekonomik Sınıflandırma	43
1.6.1.4.1. Harcama ve Borç Vermenin Sınıflandırması	44
1.6.1.4.1.1. Cari Giderler.....	44
1.6.1.4.1.2. Sermaye Giderleri	45
1.6.1.4.1.3. Borç Verme - Geri Ödeme.....	46
1.6.2. Gelirin Ekonomik Sınıflandırılması.....	49
1.6.3. Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması.....	51

BÖLÜM II

KAMU KURUMLARINDA DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE	52
2.1. DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI.....	55
2.2. DEVLET MUHASEBESİNİN AMACI, KAPSAMI VE ÖNEMİ	55
2.3. DEVLET MUHASEBESİNİN GELİŞİMİ	58
2.3.1. Devlet Muhasebesi Yaklaşımları	58
2.3.1.1. Klasik Yaklaşımına Göre Devlet Muhasebesi.....	58
2.3.1.2. Modern Yaklaşımına Göre Devlet Muhasebesi	59
2.3.2. Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri	61
2.3.2.1. Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi.....	61
2.3.2.2. Taahhüt Esaslı Kayıt Yöntemi	62
2.3.2.3. Uyarlanmış Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi	62
2.3.2.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi	62
2.3.2.5. Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi	63
2.3.3. Devlet Muhasebesi Alanındaki Uluslararası Gelişmeler.....	64
2.3.3.1. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)	64
2.3.3.2. Avrupa Hesaplar Sistemi 1995 (ESA 95)	65
2.3.3.3. Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 (GFSM 2001)	66
2.3.3.4. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IFAC-IPSAS)	67
2.4. TÜRK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN YAPISI.....	68
2.4.1. Osmanlı Dönemi Devlet Muhasebe Sistemi	68
2.4.2. Cumhuriyet Dönemi Devlet Muhasebe Sistemi.....	74
2.5. NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN YETERSİZLİKLERİ VE SAKINCALI YÖNLERİ	77
2.6. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN SAĞLADIĞI FAYDALAR.....	81
2.7. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNDE KAYIT VE RAPORLAMA	83
2.8. NAKİT ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ MALİ SAYDAMLIK SORUNU İLE TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNİN HESAP VERME SORUMLULUĞU VE MALİ SAYDAMLığA KATKILARI.....	87
2.8.1. Nakit Esaslı Muhasebe Sistemindeki Saydamlık Sorunu.....	87
2.8.2. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminde Hesap Verme ve Saydamlık.....	89
2.8.3. Mali Saydamlık ve Şeffaflığın Ortaya Çıkarabileceği Zararlar.....	93

2.9. DEVLET MUHASEBESİNİN TİCARİ MUHASEBEDEN FARKI VE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER	94
2.10. TÜRKİYE’DE KAMU MALİ YÖNETİMİNDE YENİDEN YAPILANDIRMA ÇALIŞMALARI VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME	97
2.10.1. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi.....	102
2.10.1.1 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	109
2.10.1.2. 5018 Sayılı KMYKK Çerçevesinde Performans Esaslı Bütçeleme	111

BÖLÜM III

TÜRKİYE’DEKİ DEVLET ÜNİVERSİTELERİNİN ETKİNLİKLERİNİN VERİ ZARFLAMA ANALİZİ İLE ARAŞTIRILMASI.....	116
3.1. LİTERATÜR TARAMASI	126
3.2. UYGULAMANIN AMACI VE ÖNEMİ	135
3.3. UYGULAMANIN KAPSAMI, SINIRLARI VE YÖNTEMİ	136
3.4. ANALİZ VE BULGULAR.....	141
3.4.1. Çıktı Odaklı CCR Modeli	141
3.4.2. Çıktı Odaklı BCC Modeli	160
3.4.3. Çıktı Odaklı CCR ve BCC Modellerinin Karşılaştırılması	177
SONUÇ	181
KAYNAKLAR	184

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo No	Sayfa
Tablo 1.1: Kamuda Bütçeleme Anlayışındaki Değişim.....	17
Tablo 1.2: Giderin Sınıflandırılması.....	32
Tablo 1.3: ABS ve PEB İlişkisi.....	33
Tablo 1.4: I. Düzey Kurumsal Sınıflandırma.....	34
Tablo 1.5: 2015 Yılı Kurumsal Düzeyde Harcama Listesi.....	35
Tablo 1.6: I. Düzey Fonksiyonel Sınıflandırma.....	37
Tablo 1.7: 2015 Yılı Kamu Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırması.....	38
Tablo 1.8: III. Düzey Fonksiyonel Sınıflandırma.....	38
Tablo 1.9: Finansman Tipi Sınıflandırma.....	42
Tablo 1.10: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Örnek Bütçe Tertibi.....	43
Tablo 1.11: I. Düzey Ekonomik Kodlama.....	46
Tablo 1.12: II. Düzey Gelirin Ekonomik Sınıflandırılması.....	50
Tablo 1.13: II. Düzey Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması.....	51
Tablo 2.1: Osmanlı'ya Ait Örnek Gelir Gider Bütçesi.....	69
Tablo 2.2: Osmanlı Dönemi Sivas Mali Kayıt Örnekleri.....	70
Tablo 2.3: Osmanlı Dönemi Bursa Mali Kayıt Örnekleri.....	71
Tablo 2.4: Cumhuriyet Dönemi Bütçeleme Sürecindeki Değişim.....	77
Tablo 2.5: 2014 ve 2015 Yılları Merkezi Yönetim Bütçe Ödenek ve Harcamaları Fonksiyonel Sınıflandırması.....	84
Tablo 2.6: Kamu İdareleri Hesap Planı Yapısı.....	86
Tablo 2.7: Mali Saydamlığın Farklı Tanımları.....	90
Tablo 3.1: 2016 Yılı TÜBİTAK Girişimci ve Yenilikçi İlk 50 Üniversite.....	118
Tablo 3.2: Türkiye'deki Yükseköğretim Kurumlarına İlişkin Bilgiler.....	135
Tablo 3.3: Karar Verme Birimleri.....	137
Tablo 3.4: Literatürde Kullanılan Girdi ve Çıktı Değişkenleri.....	138
Tablo 3.5: Analizde Kullanılan Girdi ve Çıktı Değişkenleri.....	140
Tablo 3.6: Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2014 Yılı Etkinlikler.....	141
Tablo 3.7: Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2014 Yılı Etkinlik Derece ve Sayıları.....	143
Tablo 3.8: Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2014 Yılı Potansiyel İyileştirmeler.....	146
Tablo 3.9: Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2015 Yılı Etkinlikler.....	149
Tablo 3.10: Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2015 Yılı Etkinlik Derece ve Sayıları.....	151
Tablo 3.11: Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2015 Yılı Potansiyel İyileştirmeler.....	154
Tablo 3.12: Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2014 ve 2015 Yılı Etkinliklerinin Karşılaştırılması.....	157
Tablo 3.13: Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2014 ve 2015 Yılı Etkinlik Derece ve Sayılarının Karşılaştırılması.....	159
Tablo 3.14: Çıktı Odaklı BCC Modeline Göre 2014 Yılı Etkinlikler.....	160
Tablo 3.15: Çıktı Odaklı BCC Modeline Göre 2014 Yılı Etkinlik Derece ve Sayıları.....	161
Tablo 3.16: Çıktı Odaklı BCC Modeli 2014 Yılı Potansiyel İyileştirmeler.....	165

Tablo 3.17: Çıktı Odaklı BCC Modeline Göre 2015 Yılı Etkinlikler.....	168
Tablo 3.18: Çıktı Odaklı BCC Modeline Göre 2015 Yılı Etkinlik Derece ve Sayıları.....	169
Tablo 3.19: Çıktı Odaklı BCC Modeli 2015 Yılı Potansiyel İyileştirmeler.....	173
Tablo 3.20: Çıktı Odaklı BCC Modeline Göre 2014 ve 2015 Yılı Etkinliklerinin Karşılaştırılması.....	175
Tablo 3.21: Çıktı Odaklı BCC Modeline Göre 2014 ve 2015 Yılı Etkinlik Derece ve Sayılarının Karşılaştırılması.....	177
Tablo 3.22: Çıktı Odaklı Modellere Göre 2014 Yılı Ölçek Etkinliği Sonuçları...	177
Tablo 3.23: Çıktı Odaklı Modellere Göre 2015 Yılı Ölçek Etkinliği Sonuçları...	179



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil No	Sayfa
Şekil 1.1: Kamu Mali Yönetiminde Denetim Süreci.....	13
Şekil 2.1: Ulusal Ekonomi.....	66
Şekil 2.2: Türkiye’de Devlet Muhasebe Sisteminin Yeri.....	99
Şekil 2.3: Performans Esaslı Bütçeleme Süreci.....	104
Şekil 3.1: CCR Modeline Göre 2014 Yılı Etkinlik Skorları Dağılımı.....	143
Şekil 3.2: CCR Modeline Göre 2014 Yılı Referans Olma Sıklıkları	144
Şekil 3.3: CCR Modeline Göre 2014 Yılı Referans Olma Sıklıkları (Devamı)..	145
Şekil 3.4: CCR Modeline Göre 2014 Yılı Etkinlik Plotları	146
Şekil 3.5: CCR Modeline Göre 2015 Yılı Etkinlik Skorları Dağılımı.....	151
Şekil 3.6: CCR Modeline Göre 2015 Yılı Referans Olma Sıklıkları	152
Şekil 3.7: CCR Modeline Göre 2015 Yılı Referans Olma Sıklıkları (Devamı)..	153
Şekil 3.8: CCR Modeline Göre 2015 Yılı Etkinlik Plotları	154
Şekil 3.9: BCC Modeline Göre 2014 Yılı Etkinlik Skorları Dağılımı.....	162
Şekil 3.10: BCC Modeline Göre 2014 Yılı Referans Olma Sıklıkları	163
Şekil 3.11: BCC Modeline Göre 2014 Yılı Referans Olma Sıklıkları (Devamı)	164
Şekil 3.12: BCC Modeli 2014 Yılı Etkinlik Plotları	165
Şekil 3.13: BCC Modeline Göre 2015 Yılı Etkinlik Skorları Dağılımı.....	170
Şekil 3.14: BCC Modeline Göre 2015 Yılı Referans Olma Sıklıkları	171
Şekil 3.15: BCC Modeline Göre 2015 Yılı Referans Olma Sıklıkları (Devamı)	172
Şekil 3.16: BCC Modeli 2015 Yılı Etkinlik Plotları	173



KISALTMALAR

AB	:	Avrupa Birliği
ABS	:	Analitik Bütçe Sınıflandırması
AEP	:	Acil Eylem Planı
BM	:	Birleşmiş Milletler
BÜMKO	:	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
CAS	:	Ülke Destek Stratejisi (Country Assistance Strategy)
DB	:	Dünya Bankası
DPT	:	Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı
e-bütçe	:	Maliye Bakanlığı Bütçe Yönetim ve Enformasyon Sistemi
ESA 95	:	Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (European System of National and Regional Accounts)
EUROSTAT	:	Avrupa Birliği İstatistik Ofisi
GFSM 2001	:	Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı (Government Finance Statistics)
GSMH	:	Gayri Safi Milli Hâsıla
GYMY	:	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
GZFT	:	Güçlü ve Zayıf Yönler, Fırsatlar ve Tehditler
IMF	:	Uluslararası Para Fonu
IFAC	:	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Komitesi (International Federation Of Accountant Committee)
IPSAS	:	Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards)
IPSASB	:	Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (International Public Sector Accounting Standards Board)
KFBYDK	:	Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun
KİT	:	Kamu İktisadi Teşekkülü
KOSGEB	:	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KMYKK	:	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MB	:	Maliye Bakanlığı
MERNİS	:	Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi
MİF	:	Muhasebe İşlem Fişi
MYMY	:	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
OECD	:	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
OVMP	:	Orta Vadeli Mali Plan
OVP	:	Orta Vadeli Program
ÖEB	:	Ödeme Emri Belgesi
ÖSYM	:	Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı
PEIR	:	Kamu Harcamaları ve Kurumsal Gözden Geçirme Raporu (Public Expenditure and Institutional Review)
PFPSAL	:	Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredi Anlaşması (Programmatic Financial & Public Sector Adjustment Loan)
RG	:	Resmi Gazete
SGK	:	Sosyal Güvenlik Kurumu
SNA 93	:	Ulusal Hesaplar Sistemi (System of National Accounts)
TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi

TMSF	:	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TMVE	:	Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emri
TPE	:	Türk Patent ve Marka Kurumu
TRT	:	Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu
TTGV	:	Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı
TODAİE	:	Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
TÜBA	:	Türkiye Bilimler Akademisi
TÜBİTAK	:	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TÜSSİDE	:	TÜBİTAK Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü
URAP	:	Akademik Performanslarına Göre Üniversite Sıralaması (University Ranking by Academic Performance)
VZA	:	Veri Zarflama Analizi
YÖK	:	Yükseköğretim Kurulu
YPK	:	Yüksek Planlama Kurulu



GİRİŞ

Topluluk halinde yaşayan insanların ihtiyaçlarının sürekli olarak değişmesi, çeşitlenmesi ve şehirleşme oranının gün geçtikçe artması gibi nedenler, insanların gerek yerel yönetimlerden gerekse siyasi otoriteden istek ve beklentilerinin artmasına sebep olmuştur. 2000 yılında 67,8 milyon olan ülkemiz nüfusu bugün 80 milyon sınırına dayanmıştır. Türkiye’de kentleşme oranı 1950 yılında % 25 iken, 1980 yılında % 44, 2000 yılında % 65 ve 2016 yılı sonu itibariyle ise % 88’e ulaşmıştır (www.csb.gov.tr).

Türkiye’de devlet muhasebesi ve mali yönetimi, genç cumhuriyetin ilk yıllarında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile düzenlenmiş ve 2000’li yıllara kadar devletin kamu mali yönetim sisteminin esasını teşkil etmiştir. Bu kanun ile nakit esasına dayalı muhasebe ve kayıt sistemi benimsenmiştir. Bu sistem faaliyetlerin ortaya çıkış zamanıyla ilgilenmeyip, gelirin tahsil edildiğinde, harcamaların da ödendiği zaman kayıtlara alınması prensibini benimsemiştir. Dolayısıyla mevcut varlık ve yükümlülükler hakkında mali bilgiler sunmaktan uzak bir nitelik taşımaktadır. Bu sistem bilgi üretme ve raporlamada çok zayıf kalsa da günün koşullarında, devlet faaliyetlerinin kapsamlı olmayışı, bölgesel kalkınma düzeylerinin farklı olması nedeniyle bireylerin ihtiyaçlarının çoğu zaman farkında bile olmaması, toplumun istek ve ihtiyaçlarını otoriteye duyurabilecek fiziki ortamın olmayışı, bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmemiş ve bilgiye duyulan ihtiyacın oldukça az olması, uluslararası faaliyetlerin azlığı ve içe dönük yönetim ve üretim faaliyetlerinin benimsenmesi gibi sebeplerle ülkemizdeki mali yapının yönetilmesi ve yönlendirilmesinde neredeyse bir asır boyunca kullanılmıştır.

Günümüzde ülkeler arası sosyal ve ekonomik ilişkilerin artması nedeniyle, fiziki sınırlar neredeyse kaybolmuş, çok uluslu şirketler, uluslararası yatırım, çifte vatandaşlık gibi kavramlar literatüre dâhil edilmiştir. Bilginin önemi ve bilgiye duyulan ihtiyaç artmıştır. Ülkelerin muhasebe ve finans yapısının düzenlenmesi, yönlendirilmesi ve yönetilmesinde bilginin önemi kavranmış ve hükümetleri çeşitli arayışlara sürüklemiştir. Artan globalleşme artık ülke içinde değil dünya çapında da ortak bir standart çerçevesinde tek düzen muhasebe ve kayıt sistemini neredeyse zorunlu hale getirmiştir. Dolayısıyla ülkeler geleneksel mali yönetim sistemlerini terk ederek yeni bir kamu mali yönetimi yaklaşımını benimsemeye ve mali yapılarını bu sistemle uyumlaştırmaya başlamışlardır.

Dünya çapındaki bu gelişmeler ülkeleri de etkisi altına almıştır. Konfüçyus'un dediği gibi *“yeteri kadar ileriye göremeyen insanların önlerinde dertleri vardır”* sözü de bir bakıma örnek alınarak Türkiye’de 2003 yılı sonunda yeni kamu yönetimi düşüncesi çerçevesinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) kabul edilmiştir. Bu kanunla yönetimde şeffaflık, bilişim sistemlerinin kamu mali yönetiminde uygulanması, kamu yönetiminde hesap verme ve saydamlığın oluşturulması, toplumun yönetime katılımının ve hesap sorabilmesinin sağlanması, kamuda kurum kültürü ve etik davranış ilke ve esaslarının oluşturulması, geleceğe yönelik planlamalar yapabilme kapasitesinin geliştirilmesi, kamu gelir ve giderlerinin anlık görülebilmesi ve denetimin sağlanması gibi pek çok yeni ve köklü uygulamalar mali yönetim sistemimize dâhil edilmiştir.

Muhasebe sisteminden üretilecek bilgiler kullanılan sistemlerin kayıt ve raporlama süreçleriyle yakından ilgilidir. 5018 sayılı kanunla nakit esasına dayanan devlet muhasebe uygulamasından vazgeçilerek tahakkuk esasına dayanan muhasebe sistemine geçilmiştir. Yeni sistemle uluslar arası standartlara uygun ortak bir muhasebe ve raporlama sistemine geçilmiştir. Artık kamu kurumları stratejik plan, performans programı, çok yıllık bütçeleme, analitik bütçe sınıflandırması, faaliyet raporu, iç kontrol gibi kavramlarla tanışmışlardır. Bununla birlikte kamu yöneticilerinin verimsiz ve özensiz karar ve harcamaları, bürokratik engeller yerini, halen özel sektörde de uygulanmakta olan, liyakat, etkin ve verimli mal veya hizmet üretimi, fayda sağlamayan faaliyetlerden vazgeçilmesi, performansa dayalı yönetim ve çalışma, faaliyetlerde ve harcamalarda şeffaflık hesap verebilirlik gibi ilkelere bırakmıştır.

Yapılan çalışmanın ilk bölümünde bütçe ve bütçeleme sistemlerinin teorik altyapısı incelenerek, 5018 sayılı Kanun çalışmamızın kapsamı dâhilinde açıklanmıştır. İkinci bölümde devlet muhasebe sisteminin gelişimi ile nakit ve tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin esasları ile farklı yönleri anlatılarak Türkiye’de tahakkuk esaslı muhasebe ve performans esaslı bütçeleme sistemine geçiş evreleri, sistemin çalışma prensipleri incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise performans esaslı bütçeleme sistemini uygulayan devlet üniversitelerinin etkinlikleri Veri Zarflama Analizi ile göreceli olarak ortaya çıkarılarak, bütçe ve etkinlikleri ile sistemdeki konumları ve performans esaslı bütçe sisteminin etkin ve verimli kullanılmasına yönelik önerilerde bulunulmuştur.

BÖLÜM I

BÜTÇE VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE

İster kâr amacı güden, isterse kâr amacı gütmeyen olsun bir işletmenin temel amacını gerçekleştirilmesi, işletmedeki tüm çalışmaların buna uygun biçimde yürütülmesini gerektirir. İşletmedeki çalışmaları yürüten unsur ise insandır. Tek kişi işletmeleri bir yana bırakılırsa, işletmede insanların kendi içlerinde işbirliği, aralarında ise işbölümü yapmış gruplar halinde çalıştıkları görülür. Kişisel algı ve amaçları farklı olan bireylerin grupları oluşturması ve bunların uyum içinde ortak bir amaca yönelmeleri, ancak kendilerini örgütleyen, onlara yol gösteren ve çalışmalarını düzenleyen bir unsurun varlığı ile olanaklıdır. İşte bu unsur ise “yönetim” olarak adlandırılır (Ertaş, 2015a: 1).

Yöneticilerin karar almada daha sıklıkta kullandığı bilgi, çevreden elde edilen bilgilerdir. Yöneticinin alacağı kararlara ışık tutmak üzere gözlem ve iletişim yoluyla çevreden sağlanan bilgiler hem sayısal hem de nitel olabilir. Ancak etkin bir yönetim sürecinde sayısal bilgiler nitel bilgilere oranla daha üstünlük gösterir. Çünkü sayısal bilgiler diğer bilgilere oranla çok daha fazla kesinlik arz eder ve bu tür bilgiler aritmetik hesaplara daha uygundur (Ertaş, 2015a: 2).

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler, işletmelerin dış çevrelerinde büyük değişime neden olurken, işletmelerin buna ayak uydurabilmeleri için de yapılarını değişime uygun olarak tasarımlarını gerekliliğini kaçınılmaz kılmıştır. Yaşanan bu gelişmeler yönetimlerin karşılaştığı sorunları çözüme kavuşturmalarında düzenli bilgi akışını sağlayacak veri ve bilgi sistemlerinin tasarımı ve uygulanmasını ön plana çıkarmıştır (Erdoğan ve Saban, 2010: 3). Doğru ve güvenilir bilgilerden oluşturulan işletmenin mali durumu ve çalışma sonuçlarını gösteren mali tabloların yorumlanması, eleştirilerin yapılması, işletmenin ölçülmesini oluşturmaktadır. Dolayısıyla işletmelerde hazırlanan veri, bilgi ve tabloların öncelikle doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması bundan sonra da bu tabloların çözümlenmesi gerekmektedir. Yöneticilerin alacakları kararların isabetliliği öncelikle bilgilerin doğru ve güvenilir oluşuna bağlıdır (Haftacı, 2008: 9).

Pek çok açıdan sınıflandırılabilen işletmeler incelenen konunun kapsamı bakımından aşağıdaki gibi “Kâr Amaçlı İşletmeler” ve “Kâr Amaçsız İşletmeler” şeklinde sınıflandırılmıştır (Ertaş, 2015a: 1).

Kâr Amaçlı İşletmeler; ticari işletme olarak da ifade edilen bu tür işletmelerin temel kuruluş amacı, faaliyetleri sonucunda en yüksek kârı elde etmektir. Özel işletmelerin tamamı ile Kamu Ekonomik Kuruluşları bunlara örnek olarak verilebilir.

Kâr Amaçsız İşletmeler; toplumun bir kısım mal ve hizmet gereksinimlerini, kâr amacı gütmeksizin karşılamak üzere kurulmuş işletmelerdir. Büyük çoğunluğu kamu kesiminde karşımıza çıkan bu tür işletmelerin tipik örnekleri arasında, devletin sağlık ve eğitim kurumları ile kamu yararına çalışan vakıf ve dernekler sayılabilir.

Kâr amacı gütsün veya gütmesin her türlü örgütün işleyişi ile ilgili parasal ve diğer bilgileri belirli zaman dilimleri itibariyle toplayan, kaydeden, sınıflandıran ve raporlar halinde özetleyerek ilgililere sunan bir sistem olan (Erdoğan ve Saban, 2010: 3) muhasebe; genel ve ihtisas muhasebeleri olmak üzere iki türe ayrılmaktadır. Bu bağlamda devlet muhasebesi, ihtisas ya da bir diğer ifade ile uzmanlık muhasebe türü içerisinde yer almaktadır. Devlet Muhasebesinin tanımı da aslında genel muhasebenin tanımından farklı değildir. Genel muhasebede işletme ön planda iken devlet muhasebesinde devlet faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sebep ve sonuçlarının muhasebeleştirilmesi söz konusudur (Aydoğdu, 2001: 1).

Bütçe kamu kurum ve kuruluşlarının hizmet sunumu ve görevlerinin yerine getirilmesi ile ilgili, gerek hükümete ve gerekse ilgili kurum ve kuruluşlara yapacakları faaliyetlerin planlanmasına öncülük eden, bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesini sağlayan, gerçekleştirilenleri denetleyen ve planlanan ile gerçekleştirilen faaliyetlerin belirlenerek sapsmaların ortaya çıkarılmasına yardımcı olarak, sunulan hizmet ve görevlerde geleceğe yönelik olarak daha verimli, etkin, hesap verebilir ve şeffaf bir uygulama sunulmasına imkân sağlayarak üst yöneticiler ile yasama ve yürütme organlarının hesap verebilir, şeffaf verimli ve etkin bir yönetim sergilemelerini sağlamaktadır.

Gerçekleştirilmesi planlanan faaliyetlerin belirlenmesi ve bu faaliyetlerin hangi kaynaklarla finanse edileceği önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Konu kamusal açıdan değerlendirildiğinde; devlet tarafından üstlenilen mali sosyal ve ekonomik fonksiyonlar ile bunların gerçekleştirilmesiyle ilgili politikalar ve uygulamaları önemli bir yer tutmakta ve bunlar için bir bütçe oluşturulması ve bütçenin gerekliliklerinin yerine getirilmesi zorunluluğu söz konusu olacaktır. Ekonomik, sosyal,

mali ve siyasi açıdan büyük önemi bulunan bütçe, kamu giderleri ve gelirlerinin öngörülmesi, yönlendirilmesi ve uygulanması açısından hassasiyet gerektiren bir niteliğe sahiptir (Akdoğan, 2011; 333).

Türkiye'de, yenilik hareketleri Tanzimat Dönemi'nde başlamış, ancak daha çok idari ve askeri saha ile sınırlı kalmıştır. Bugünkü merkezîyetçi mali yönetimin Tanzimat Dönemiyle başladığı söylenebilir. Tanzimat Fermanı'nda herkesin gücüne göre vergi alınması, maaş sisteminin getirilmesi, arpalık ve aidat usulleri yerine padişah hazinesi ile giderlerin devlet hazinesine dönüştürülmesi gibi devletin mali yönetimiyle ilgili hükümler yer almasına karşın bütçeden hiç söz edilmemiştir. 1856 Islahat Fermanı'yla, getirilen Bütçe Nizamnamesi ile bütçe konusunda önemli hükümler getirilmiştir. Bu nizamnameyle her yıl devletin bütün gelir ve giderleri belirlenerek hazırlanan "*muavazene defteri*"nin padişaha sunulması kararlaştırılmıştır. Böylece bütçe tekniği usulleri getirilmiş olmakla birlikte bütçeyi hazırlama ve onama yetkisi milleti temsil eden meclis yerine, tayinle atanan bir meclise verilmiştir. Ancak bu kanun uygulamaya geçirilememiştir (Orhan, 1994; 8).

1859 yılında Islahat-ı Maliye Komisyonu, mali ve ekonomik durum hakkında çalışmalarda bulunmuş ancak yeterli veri elde edilememiş, toplanan verilerle 1863-1864 yılında ilk bütçe hazırlanmıştır. Bu bütçe de yapısı itibarıyla dış borç alınmasını sağlamak amacı ile devletin mali yapısı hakkında diğer ülkelere bilgi vermek amacıyla hazırlanmış bir belge niteliğinden ileriye gidememiştir. Ülkemizde klasik bütçe anlayışındaki bütçe ilk defa 1876 Anayasası ile getirilmiştir. Bu anayasa ile devletin bütçesi tanımlanmakta; gelir ve giderlerin bölümler itibarıyla onaylanması, vergilerin ve bütçenin yıllık olması ilkelerine yer verilmiştir. Ayrıca, Sayıştay denetimi ve kesin hesap kanunu esasları kabul edilmiştir. Bütçe, hukuki ve siyasi yapısına bu anayasa ile kavuşmasına rağmen uygulanması, 1908 yılına kadar yapılamamıştır. Sultan Abdulhamid döneminde yalnızca kesin hesap niteliğinde olan "*Sal Muhasebeleri*" düzenlemiştir. 1908 II. Meşrutiyet yönetimi anayasayı tekrar uygulamaya geçirmiş, bütçe projesini de hazırlayarak Millet Meclisi'ne sunmuş ve bütçe mecliste onaylanmıştır. Onaylanan bu bütçe ülkemizde o dönemin esaslarına göre modern bütçenin hem hazırlanması hem de uygulanmasının ilk örneğini oluşturmuştur. Türkiye'de bütçenin gerçek anlamda hukuki, siyasi, ekonomik ve teknik olarak hazırlanıp uygulanmasına ise Cumhuriyet döneminde başlanılmıştır (Orhan, 1994; 8).

Türkiye’de Cumhuriyet döneminde hazırlanan ilk bütçe ise 1924 yılı bütçesidir. Türkiye’de çağdaş bütçe ve bütçeleme ise, mali sistemin 2000’li yıllara kadar temelini teşkil eden 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun 1927 yılında kabul edilmesiyle gerçekleşmiştir. Bu kanunla devletin her türlü malvarlığı, gelir ve giderlerinin yönetimi ile muhasebesi düzenlenmiştir. Bu dönemde klasik bütçeleme sisteminin uygulanmasına devam edilmiş, ancak harcamaların sınıflandırılmasında yenilik yapılmıştır. 1950 yılına kadar bütçe harcamaları sadece organik temele göre basit bir sıralamaya tabi tutulurken, 1950 yılından itibaren cari ve yatırım harcamaları olarak ikili bir tasnif uygulanmış ve bütçede ekonomik sınıflandırma ilk defa yapılmıştır. 1961 Anayasası ile bütçelemeye ilişkin yeni düzenlemeler yürürlüğe girmiştir. Bu anayasayla, diğer kanunlar gibi vergi, gider ve bütçe kanunlarına da Anayasa Mahkemesi tarafından yargı denetimi yapılmasının önü açılmıştır. 1961 Anayasası ile bütçenin, iktidar partisi üyelerinin çoğunluğunda ve daha uzman kişilerden oluşan komisyonda hazırlanması, genel kurulda da genel olarak buna uyulması istenmiştir. Bütçe harcamalarının tasnifinde benimsenen ikili sınıflandırma, 1964 yılından itibaren cari-yatırım ve transfer harcamaları olarak üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur (BÜMKO, 2016a; 1).

1964–1973 yılları arasında ise kurum ve kuruluşların tüm faaliyetleri belirlenerek, kendi bütçelerinde harcama kalemlerini temsil eden bölüm başlıkları altında gösterilmiştir. 1973 yılında program bütçe sistemine geçilmiştir. Bu sistem ile idari teşkilat yapısında fonksiyonel bir değişiklik yapılmadan, bütçe kod yapısı fonksiyonel sınıflandırma yapısına uygun olarak değiştirilmiştir. Program bütçe sistemi ile sınıflandırma; program, alt program, ödenek türü, faaliyet-proje ve harcama kalemi şeklinde yapılmıştır. Ancak; ülkemizde yeterli altyapının olmaması ve geliştirilememesi nedenleriyle tam olarak uygulanamamış ve diğer pek çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de program bütçeden beklenen sonuçlara ulaşılamamıştır (BÜMKO, 2016a; 1).

1980 yılı sonrası dönemde ekonomideki liberalleşme akımı bütçe sistemini de etkilemiştir. Bu dönemde kamu gelirleriyle kamu giderlerinin karşılanamaması, uluslar arası yakınlaşmalar dolayısıyla ekonomik ve sosyal ilişkilerin artması nedenleriyle ulusal ve uluslararası karşılaştırmalara imkân verecek, ölçme ve analiz yapmaya elverişli bir bütçe kod yapısının oluşturulabilmesi amacıyla 1995 yılında “Kamu Mali Yönetimi Projesi” ile çalışmalara başlanmıştır. Bu bağlamda IMF uzmanlarının da yardımlarıyla Devlet Mali İstatistikleri (GFS) ve AB’de uygulanan ESA’95 (Avrupa

Muhasebe Sistemi) kod yapısına uyumlu bir bütçe kod yapısı olan analitik bütçe sınıflandırması ilk defa 2004 yılında konsolide bütçe kapsamındaki idarelerin bütçelerinde uygulanmaya başlanmıştır. Mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile özel bütçeli idareler ise 2006 yılından itibaren bu sınıflandırma sistemine dahil edilerek bütçelerini hazırlamaya başlamışlardır (BÜMKO, 2016a; 1).

Bütçe uygulamalarının tek mali yılla sınırlı olması nedeniyle ileriye dönük perspektiflerin hazırlanamaması, bütçe ile kalkınma planları arasında bağ kurulamaması ve Avrupa Birliği'ne (AB) uyum süreciyle, mevcut mali yönetim anlayışında değişiklik yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Buna bağlı olarak 5018 sayılı KMYKK 10.12.2003 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilmiştir. Bu kanunla ülkemizde kamu kaynaklarının daha etkin, etkili ve ekonomik kullanımı, plan-program ve bütçe ilişkisinin kurulması, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması gibi ilkeler ile çok yıllık bütçeleme anlayışı benimsenmiş olup, çıktı-sonuç odaklı kaynak tahsisinin gerçekleştirilmesi amacıyla performans esaslı bütçelemeye geçiş çalışmaları başlatılmıştır (BÜMKO, 2016a; 1).

1.1. BÜTÇE KAVRAMI

Bütçe ile ilgili olarak Türk Dil Kurumu güncel sözlüğünde iki farklı tanımlama yapılmıştır. Bunlardan ilki;

“devletin, bir kuruluşun, bir aile veya bir kimsenin gelecekteki belirli bir süre için tasarladığı gelir ve giderlerin tümü”, ikincisi ise “devlet ve öteki kuruluş veya toplulukların belirli bir dönem içindeki gelir ve giderlerinin oranlama niceliklerini önceden belirleyen, onaylayan ve bu işlemlerin yapılmasına izin veren kanun veya karar”

olarak tanımlanmıştır.

Bütçe esas olarak kanun olmasına karşın, bütçe tasarısının hazırlanması, mecliste görüşülmesi kabul edilip yasallaşması açısından özellik arz eden bir kanundur. Kamu yönetimi faaliyetlerinin hukuki kurallara göre yerine getirilmesi bütçe ile sağlanmaktadır. Devlet bütçesi ülkemizde yasal dayanağını Anayasa ve 5018 sayılı Kanundan almaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile devlet bütçesinin esas ve şekle ait hükümleri, hazırlanma esasları ve bütçenin uygulanması

esaslı bir şekilde saptanmış ve yasal ilkeleri belirlenmiştir (BÜMKO, 2016b;1). 1982 Anayasasının 161. maddesinde bütçe

“devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılır. Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz” hükmü bulunmaktadır. 5018 sayılı kanunda bütçe ise *“belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge”*

olarak tanımlanmaktadır. Kaldırılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nda bütçe;

“devlet daire ve kuruluşlarının bir yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulama ve yürütülmesine izin veren bir kanundur”

hükmü ile tanımlanmıştır.

Kamu finansman dengesinin sağlanabilmesi amacıyla kamu kesiminde karar birimleri ve dolayısıyla devletin yürütme organları aracılığıyla gerçekleştirilen faaliyetler devlet bütçesi vasıtasıyla yerine getirilmektedir. Ülkede devletin karar birimi olarak söz sahibi olması kamu mali yönetiminin belirli bir sistem dâhilinde planlanması ve yürütülmesini zorunlu kılmaktadır. Kamu mali yönetiminin belirli bir sistem dâhilinde oluşturulması ve yürütülmesinde bütçe önemli bir paya sahiptir. Böylece bütçe faaliyetlerin yerine getirilebilmesi için bir araç olur iken, faaliyetlerin gerçekleştirilme derecelerinin de ölçülebildiği bir otokontrol aracı olarak karşımıza çıkmaktadır (Siverekli, 2014; 63).

Bütçeleme, bilgiyi karara dönüştüren bir süreçtir. Bu kararların kalitesi karar vericilerin hem ulaşabildiği verilere hem de bilgi sürecinde kullanılan analitik araçlara bağlıdır. Bütçe inovasyonunun kalıcı amaçlarından biri de nitelik, sınıflandırma ya da yeni analitik yöntemlerin tanımlandığı süreçlerin akışıdır (Schick, 2007; 110). Bütçe, siyasi ve hukuki özelliği itibariyle büyük bir öneme sahip ve esas itibariyle iktisadi niteliği olan bir kurumdur. Gerçekten de insanlar için asıl iktisadi sorun, sınırlı kaynaklar ile sınırsız ihtiyaçları karşılayabilmektir. İhtiyaçlar ve ihtiyaçları karşılayacak kaynakların karşı karşıya gelmesi sürekli olarak "tercih" ve "denkleştirme" sorununu ortaya çıkarır. Mevcut kaynaklarla ihtiyaçları denkleştirme ve hangi ihtiyaçların giderileceği kişi ve kurumların üstesinden gelmesi gereken bir sorundur. Kaynaklar ve

gelirlerle ihtiyaçları ve giderleri karşılaştırarak, denkleştirme bilinçli veya bilinçsiz olarak yapılan ve genelde gelecekteki bir zaman ile sınırlı olan bir sorundur. Bütçe kelimesinin etimolojik aslının Latince "bulge" ve Fransızca "bouge" veya "bougette" kelimelerinden geldiği söylenmektedir. Deri çanta veya torba anlamında kullanılan bu kelime İngilizceye önce "bougett" şeklinde geçmiş ve Orta Çağlarda Fransızca'daki anlamlarında kullanılmıştır. Zamanla İngilizce'de "budget" şeklini alan kelime, bugünkü anlamında ilk kez İngiltere'de 17. yüzyılda kullanılmaya başlanmış ve oradan bütün Batı dillerine ve ülkemize geçmiştir. Bizde daha önce bütçe kavramı "Muvazene-i Umumiye Lahiyası" veya "Muvazene Defteri" adıyla kullanılmaktaydı. Cumhuriyet devrinde, 491 sayılı Teşkilatı Esasiye Kanunu'nda hem Muvazene-i Umumiye Kanunu, hem de bütçe terimi yer almıştır. Zaman zaman değişmekle beraber 1960 yılında da devlet bütçesi "Muvazene-i Umumiye Kanunu Lahiyası" ismiyle Büyük Millet Meclisine sunulmuştur. Esasen halk diline de tamamen yerleşmiş olan bütçe terimi, 26.5.1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunuyla da benimsenmiştir. 1961 ve 1982 Anayasalarında ise yalnız "bütçe" terimi kullanılmıştır (Orhan, 1994; 7,9).

Bütçe, kamunun mal ve hizmet üretimi için finansman kaynağıdır. Piyasadan karşılanamayan çeşitli ihtiyaçlar kamu kesimi tarafından üretilmektedir. Yasama organı bütçeyi onaylamakta, yürütme organı bütçe aracılığıyla kamunun yerine getirmesi gereken mal ve hizmetleri üretilip gelirleri toplamaktadır. Yargı ise bütçeye ilişkin olarak kamu kurum ve görevlileri ile vatandaşlar arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkları karara bağlamaktadır (Fırat, 2016; 322).

Bütçe; devlet, il ve belediye gibi kamu hükmi şahısları ile yarı resmi ya da özel teşekkül ve grupların belirli bir dönem için gelir ve giderlerini tahmin eden ve gelir toplanmasına ve harcama yapılmasına önceden izin veren bir kanun, nizamname, kararname yahut idari bir tasarruftur (Sayar, 1970; 7).

Kamu bütçeleri, kamu kesiminde faaliyet gösteren kurumların üstlendikleri mal veya hizmet üretimini gelecek belirli bir dönem içinde sunulabilir kılmak için yapılacak kamu harcamalarını ve bu harcamaların finansmanını gösteren bir listedir (Altuğ, 2004; 3).

Bütçe devletin gelir kaynakları ve giderlerinin belirtildiği, bunlar arasında dengenin kurulduğu, kaynakların elde edilmesine ve harcamaların yapılmasına belirli bir süre için yetki veren bir yasadır. Çağdaş bütçeciliğe geçilirken mali ve ekonomik koşullar yanında politik ve sosyal gereksinimlerle de bazı değişiklikler yapılarak bütçe

devlet ekonomisinde öncü araçlardan biri haline gelmiştir. Bu açıdan bütçenin çağdaş ilke ve işlevleri de dikkate alınarak, bütçeyi şöyle tanımlayabiliriz. Bütçe, "*kamu hizmetlerinin ve bunların maliyetlerinin karşılanması yollarının bir listesidir. Başka bir deyişle bütçe, kamu ekonomisi karar birimlerinin (merkezi hükümet, bölgesel idareler, vb.) maliyetlerini göstererek kendi örgütlerine yaptıkları bir sipariş listesidir.*" tanımıyla bütçenin kamu ekonomisi ile bağı ve kamu ekonomisindeki konumu açıklanmıştır (Orhan, 1994; 10).

Tüm bu tanımlamalara göre bütçeyi kısaca aşağıdaki gibi tanımlamak mümkündür (Moğol, 2012;4).

- *Bütçe, en basit olarak gelir giderleri gösteren bir dokümandır.*
- *Bütçe, gelecekte devletin harcayacağı paralarla toplayacağı gelirlerin tahminidir.*
- *Bütçe, kaynaklarla amaçlara ulaşmak için bir araçtır.*
- *Bütçe, fiyat etiketli bir hedef sınıflamasıdır.*
- *Bütçe, kaynakların sınırlı olması ve ihtiyaçların sonsuz olması nedeniyle alternatif hizmetler arasında tercih yapma mekanizmasıdır.*
- *Bütçe tercihlerin amaçlara ulaşmak üzere koordine edilmesi anlamında bir plandır.*
- *Bütçe, amaçlara nasıl ulaşılacağını gösteren ayrıntılı bilgi içeren, bir çalışma planıdır.*
- *Bütçe, yürütme organıyla halk arasında yapılan bir sözleşmedir.*

1.2. BÜTÇENİN FONKSİYONLARI

Bütçe belirlenen hedef ve politikalar doğrultusunda bazı görevleri yerine getirmek durumundadır. Bütçenin işlevleri, ülkedeki ekonomik ve toplumsal hayat ile devlet anlayışındaki ve ekonomik-mali düşüncelerdeki değişim ve gelişmelere göre zaman içinde hemen hemen bütün ülkelerde genişleme göstermiştir (Tüğen,2015; 20).

1.2.1. Bütçenin Siyasal Fonksiyonu

Bütçe hakkının asiller (vatandaşlar) tarafından parlamentoya verilmesi siyasal bir süreçtir (Yüksel, 2015; 5). Dünya tarihinde ilk bütçeler, devletin hangi hizmetleri yapacağını ve yapılacak hizmetlere halkın katkısının ne olacağını belirlemek amacıyla yapılmıştır. Bu sebeple bütçenin ortaya çıkışının asıl nedeni siyasaldır. Hükümetlerin

politikaları bürokrasi içinde uygulanarak, halkın istekleri karşılanmış olmaktadır. Hükümetlerin siyasi tercihlerinin, parlamentoda onaylanarak uygulanması bütçenin siyasi işlevini açıklamaktadır. Halkın istek ve onayının bütçelerde yer alması, vatandaşların demokratik hakkını kullanımıyla gerçekleşebileceğinden bütçenin siyasal işlevi sadece demokratik ülkelerde geçerli olacaktır (Tosunoğlu ve Ergül, 2012; 127). Yasama organı bütçenin hazırlanarak onaylanması aşamasında, yürütme organının faaliyetlerine izin verme ve onu denetleme imkânını elde etmiş olmaktadır. Milletvekilleri de halkın talepleriyle yürütme organına yön vererek, halkın eğilimlerinin hükümet faaliyetlerine yansıtılmasına aracılık etmiş olmaktadır (Kalenderoğlu, 2008; 199).

Bütçe, hizmet verilecek ve vergi ödeyerek bütçenin finansmanına katkı sağlayan toplum üyelerinin kamusal tercihlerini yansıtmaktadır. Örneğin, hazırlanan devlet bütçesinin uygulanması amacıyla yetki verip vermemek, toplum adına meclisin elindedir. Toplum, kendi adına karar verme yetkisini devrettiği milletvekilleri aracılığıyla; milletvekilleri de topluma hizmet etme, harcama yapma ve gelir toplama yetkisini belirli bir süre için toplum adına bütçe aracılığıyla hükümete devretmektedirler; hükümet de bakanlar aracılığıyla toplumsal faaliyetleri üstlenmekte ve yerine getirmektedir (Altuğ, 2004; 12).

1.2.2. Bütçenin Hukuki Fonksiyonu

Kamu kesimi tarafından mali işlemlerin tamamı hukuki sınırlar içinde gerçekleştirilmektedir. Örneğin meclis, hükümete gelir toplama ve gider yapma yetkisini, bütçe kanunuyla vermektedir. Hükümet, bütçede belirtilen hükümlerin dışına çıkamamaktadır (Altuğ, 2004; 13).

Bütçe de her kanun gibi anayasaya göre yürütme organı olan hükümet tarafından tasarı olarak hazırlanıp meclise sunulmakta, mecliste yapılan görüşmeler sonucu oylanarak kabul veya reddedilmektedir (Tüğen, 2015; 21). Tüm bütçe işlemlerinin yasalara, tüzüklere, yönetmeliklere uygun yapılması, uygun yapılmayan işlemlerin iptal edilmesi ve bütçeye aykırı hareket eden kişilerin cezalandırılması, bütçenin hukuki işlevidir. Hukuki işlevin bir başka açıdan önemi de bütçenin uygulamasına yönelik kamuyla vatandaşlar arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların, hukuki sınırlar dâhilinde yargı organları tarafından çözüme kavuşturulmasıdır (Tosunoğlu ve Ergül, 2012; 127).

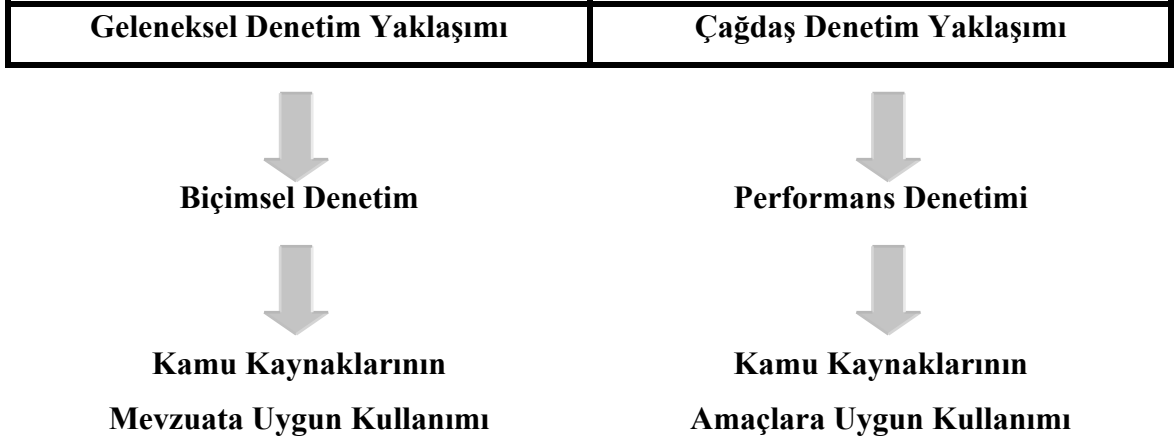
1.2.3. Bütçenin Ekonomik ve Mali Fonksiyonu

Bütçenin en eski ve en olağan işlevlerinden birisidir. Bu işlev devlet hizmetlerinin gerektirdiği maliyetleri ve bunların finansmanının gerekliliği üzerinde durmaktadır (Tosunoğlu ve Ergül, 2012; 126). Klasik maliye anlayışı gelirlerle giderler arasında dengenin olmasını ve denk bütçe anlayışını içermekte olup bütçenin denkliliği üzerine kurulmuştur (Tüğen, 2015; 20). Bu fonksiyon bütçenin mümkün olan en az kaynak tahsisi ile yapılmasını ve bütçenin denk olmasını ifade eder. Devletin minimum düzeyde harcama yapması ve toplayacağı vergileri de harcamalarıyla eşit düzeyde tutması fikri olmalıdır. Harcamalar ve gelirler arasında sıkı bir denge oluşturulmasını amaçlayarak kamu gelir ve giderleri arasında sürekli ve sağlam bir denkliliğin olmasına ve bütçenin rasyonel bir şekilde gerçekleşmesine dayanmaktadır (Yüksel, 2015; 4).

Bütçeden, kamu hizmetlerini bir mali plan çerçevesinde önem sırasına göre ele alıp harcamaların üstlenilmesi; kamu gelirlerini israf etmemek için olabildiğince az harcama yapılması beklenmektedir (Altuğ, 2004; 13). Sınırlı kaynaklarla sınırsız ihtiyaçlar arasında alternatif tercihlerde bulunulması ve ihtiyaçların giderilmeye çalışılması, bütçenin iktisadi niteliğini göstermektedir (Kalenderoğlu, 2008; 199).

1.2.4. Bütçenin Denetim Fonksiyonu

Denetim fonksiyonu yukarıdaki bütçe fonksiyonlarını tamamlayıcı nitelikte olup belki de bu fonksiyonlardan en önemlisidir. Devletin mali yönetiminin denetlenmesi, faaliyetler yapılırken veya sonuçlandıktan sonra yapılmaktadır. Denetim ile devredilen yetkinin nasıl, ne ölçüde ve ne zaman kullanıldığı araştırılmaktadır (Altuğ, 2012; 13). Uygulamaya konulan bütçe ile faaliyet sonuçlarının karşılaştırılıp devletin mali idaresinin ve genel olarak faaliyetlerinin kontrol edilmesi esasına dayanmaktadır. Bütçeyle kuruluşların hizmet amaçlarını ne ölçüde gerçekleştirdikleri denetlenebilir. Bütçe denetimi; yasama organı kararlarının yerine getirilmesi yönüyle siyasi, devlet gelir ve giderlerinin kanuna uygunluğunu denetleme yönüyle de mali bir nitelik taşımaktadır (Tüğen, 2015; 22), (Kalenderoğlu, 2008; 199). Günümüzde denetimin yasal denetim olması yanında performans denetimi yapılmasının da gerekliliği bütçenin denetim işlevinin önemini bir kez daha ortaya koymaktadır (Yüksel, 2015; 5).



Kaynak: Sivrekli, 2014; 62

Şekil .1.1: Kamu Mali Yönetiminde Denetim Süreci

1.2.5. Bütçenin Konjonktürel Fonksiyonu

Bütçenin bu fonksiyonu çağdaş maliye görüşünü yansıtmakta olup, ekonomik ve mali fonksiyon ile yakından ilişkilidir. Bütçe devletin gelir ve gider tahminlerinden ziyade özel ve kamu ekonomisi arasında denge oluşmasını sağlayan ve böylece genel ekonomide istikrarın sağlanmasına çalışan önemli bir araç olmaktadır. Bütçede gelir ve giderler arasında yıllık denkliğin bulunması gerekli değildir (Edizdoğan, 1998; 16). Bütçe denkliği yerine, ekonomik denklik esası ve dolayısıyla ekonomik koşullar gereğince bütçenin açık ve fazla vermesi olağan kabul edilmektedir (Altuğ, 2004; 14).

İzlenen maliye politikasıyla, kaynakların tam kullanımı, adil gelir dağılımı, ekonomik kalkınma, ekonomik istikrar vb. hedefler belirlendikçe, hizmet-harcama ve gelir araçları, amaçlar doğrultusunda kullanılarak; vergi ve harcama politikalarında düzenlemeler yapılmaktadır. Belirlenen ekonomik amaçlar, bütçeden beklenen yeni işlevler olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin bütçenin konjonktürel fonksiyonu gereği, bütçe ekonomideki dalgalanmalara ters yönde hareket etmelidir. Enflasyonist eğilimleri durdurabilmek için bütçenin gelir fazlası yaratarak fazla alım gücünü geri çekmesi; deflasyonist eğilimleri önleyebilmek için ise gider fazlasıyla, ekonomiyi canlandırması; kısaca anti-konjonktürel biçimde hazırlanıp uygulanması gerekmektedir. Bu haliyle bütçe politikası, ekonomideki beklentilere karşı esnek; bölgeler ve sektörler arasındaki dengesizliği düzenlemeye yarayan bir araç olmalıdır (Altuğ, 2004; 14).

1.2.6. Bütçenin Yönetim ve Planlama Aracı Olma Fonksiyonu

Siyasi ve mali denetim aşamalarından geçen bütçe, kamu yönetiminde ortaya çıkan sorunların aşılmasında yöneticilere yardımcı olmasının yanında, devlet yönetiminde verimlilik ve etkinliği artırma aracı olarak ta kullanılmaktadır. Kamu yönetimi işleyişini icracı kurumlarla bütçe aracılığıyla tahsis edilen ödeneklerle sürdürmektedir. Ayrıca ülkede iyi bir yönetim ve planlama için alınacak önlemlerin çıkış noktası da ülkenin bütçesi olmaktadır (Edizdoğan, 1998; 16,17).

1.2.7. Bütçenin Telafi Edici Fonksiyonu

Gelişmiş ülkelerde, iktisadi faktörlerin ekonomik yapıya göre serbest hareket etmesi halinde ekonominin yapısal bir depresyona uğrayacağı fikrine dayanmaktadır. Böyle bir durumla karşılaşılması halinde bütçe özel sektörün ve piyasanın gerçekleştiremediği tam istihdamı sağlamak zorundadır. Bu fonksiyon, işsizliğin azaltılması ve özellikle yapısal olmayan depresyondan kurtulmak için önemli bir araç olabilmektedir. Bu fonksiyon çerçevesinde bütçe gerektiğinde açık vererek özel sektörün yetersiz kaldığı alanlara müdahalede bulunabileceği ve bu suretle, ekonomi normal gelişim sürecine kavuşabilecektir (Tüğen, 2015; 25).

1.2.8. İktisadi Kalkınmayı Sağlama Fonksiyonu

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin temel sorunlarından biri de kalkınma olmakla beraber kalkınmanın sağlanabilmesi için tasarruf edilebilir gelirlerin artırılması gerekmektedir. Tasarruf artışıyla yatırımlar artacak ve sonuç olarak sermaye birikimi hızlanacaktır. Bunun için de bütçe önemli bir maliye politikası olarak kullanılabilir. Bu manada bütçede yatırım giderlerinin payının artırılması ile ekonomik kalkınma gerçekleştirilebilecektir (Bülbül ve diğerleri, 2005; 13).

1.2.9. Optimal Kaynak Dağılımı Fonksiyonu

Devletin bütçe kaynaklarının kısıtlı olması ve toplumsal ihtiyaçların sınırsız olduğu düşünüldüğünde kamu hizmetleri arasında tercih yapma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda kamu kesiminin, hangi hizmetleri üstleneceğine, hangi hizmetlere fazla hangilerine de daha az kaynak tahsis edeceğini kararlaştırması gerekmektedir. Bu fonksiyon ile bir taraftan kamu ve özel sektör arasında kaynak tahsisinde etkinlik ve verimliliğin sağlanması amaçlanırken, diğer taraftan, kamu

kurumlarının hizmetlerinde birbirine rakip, çıkar ve taleplere ne kadar kaynak tahsis edileceği belirlenmeye çalışılmaktadır (Tosunoğlu ve Ergül, 2012; 129).

Bütçe ile kamu kaynakları, kurumların faaliyet ve ihtiyaçlarına uygun bir şekilde ilgili kurumlara tahsis edilmektedir. Böylece kaynak kullanımında etkinliğin gerçekleştirilebilmesi için önemli bir adım atılmış olmaktadır. Kaynak kullanımında etkinlik; toplumsal faydayı en üst düzeyde gerçekleştirebilmek amacıyla, sınırlı kaynaklarla en ideal mal ve hizmet üretiminin yapılması, başka bir deyişle, en yüksek faydanın sağlanabilmesi amacıyla, mevcut üretim araçlarının rasyonel biçimde dağılımı ve kullanılması olarak ifade edilebilir (Tüğen, 2015; 26).

1.2.10. Gelir Dağılımını Düzenleme Fonksiyonu

Bu fonksiyon bireylerin, bölgelerin, üretim faktörlerinin veya sektörlerin milli gelirden aldıkları yani üretimden aldıkları payları belirtmektedir (Bülbül ve diğerleri, 2005; 14). İktisadi işleyişin sonucu kendiliğinden oluşan gelir dağılımını etkileme, emek gelirin payını yükseltme, her hangi bir nedenle iktisadi faaliyetlere katılmayan bir emek faktörü varsa ona asgari geçim seviyesinde bir gelir sağlama gibi tedbirlere başvurma anlamına gelmektedir (Tüğen, 2015; 27).

1.2.11. İstikrarı Sağlama Fonksiyonu

Ekonomik istikrarın sağlanmasında bütçe, harcama ve gelirin (vergi ve borçlanma) ülke koşulları dikkate alınarak esnek hale getirilmesi ve diğer politika araçlarıyla uyumlaştırılmasını sağlamaktadır. (Tüğen, 2015; 28). Bütçe ile gelir ve harcamalar arasında denge sağlanması en azından açık verilmemesi planlanarak ekonomik istikrara ulaşılması düşünülmektedir.

1.3. BÜTÇELEME SİSTEMLERİ

Devlet yöneticilerinin iyi bir yönetim sergileyebilmesi ve geleceği öngörebilmeleri amaçlarıyla bütçe ve bütçenin yapısı ile işleyişi, ihtiyaç duyulan bilgilerin elde edilip, edilememesine göre zaman içinde değişerek günün koşullarına uyum sağlaması amaçlanmıştır.

1.3.1. Klasik Bütçe Sistemi

Bu sistemde bütçenin denk olması gerekliliğinden bahsedilerek, bütçe denkliği için kamu harcamalarının, vergi, resim, harç gibi normal kamu gelirleriyle finanse

edilmesi gerektiği savunulmuştur. Klasikler devlet bütçesini, devletin gelirlerinin devam ettiği sürece harcama yapılması gerektiği düşüncesiyle değerlendirmişlerdir. Bazı temel hizmetler haricinde devlet faaliyetlerinin sınırlı düzeyde tutulması, ekonominin doğal dengesinin korunması ve bu dengeyi bozacak gelişmelerden kaçınılması düşüncesinin uzantısı olarak, klasik bütçe teorisi içerisinde devlet fonksiyonlarının son derece sınırlı bir oranda olması düşünülmektedir (Akdoğan, 2011; 399).

Klasik bütçe görüşünün ana düşüncesi; devletin faaliyetlerinin mikro düzeyde tutulması devletin ekonomiye müdahale etmemesi ve kamuya sunulan hizmetlerin çok sınırlı düzeyde tutulmasından oluşmaktadır. Bütçenin denk olması büyük bir önem taşımakta olup, bütçe açıklarının yanında bütçe fazlaları da ekonominin doğal dengesini bulması açısından sakıncalı görülmüştür. Klasik bütçecilikte, harcamaya ilişkin alınan kararlar, kamu yararı, toplum yararı ya da maliyet-fayda, maliyet etkinlik ilişkilerinden ziyade büyük ölçüde siyasi nitelik taşımaktadır. Bütçenin hazırlanmasında ve ödeneklerin tahsisinde; kamu hizmeti sunan kurumların ihtiyaçları büyük önem taşımakta olup, sunulacak kamu hizmetlerinin özellik ve miktarı pek fazla dikkate alınmamaktadır (Akdoğan, 2011; 400).

Klasik bütçe aşırı ayrıntılıdır. Bu nedenle de etkin değildir. Klasik bütçede kamu örgütlerince halka verilen hizmet önemli değildir. Kamunun yönetim fonksiyonu önemlidir. Hizmetin gerçekleştirilmesi için tek bir program vardır ve verilen hizmetin sonucu çok önemli değildir. Klasik bütçede önemli olan örgüttür ve örgütü ön planda tutar, örgütlerin yerine getirdiği kamu hizmetleri önemli değildir (Kalenderoğlu, 2008; 208).

1.3.2. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi

Performans esaslı bütçeleme açıklaması kolay fakat uygulaması zor bir bütçelemedir. Bu bütçelemenin temel esası personel malzeme veya diğer kaynaklar gibi girdilerden ziyade çıktılar veya sonuçlar gibi gerçek veya beklenen sonuçlar için bütçe yapmaktır (Schich, 2007: 122).

Kamu maliyesi parasal tutarlarla ilgilenir iken, kamu ekonomisi tahsis edilen kaynakların kullanımı ile ilgilidir (Kökocak, 2011: 3). Kamu mali yönetimi ve kontrolünde ortaya çıkan değişimlerden kamu harcamalarının da etkilenmesi, kamu harcamaları ve bunların denetiminde bütçe anlayışını da etkilemiştir. Bu etkileşim içinde, küresel olarak benimsenen “*küçük (daha ince) fakat etkin devlet*” anlayışı

kapsamında kamu harcama denetimi sisteminde harcamacı birimlerin sorumluluğu ilkesi ve performans denetimi uygulanmaya başlamıştır (Siverekli, 2014: 64).

Tablo 1.1: Kamuda Bütçeleme Anlayışındaki Değişim

Klasik Bütçeleme	Performans Bütçe
Hukuka Uygunluk Denetimi ve Mali Denetim	Hukuka Uygunluk Denetimi + Performans Denetimi
Merkezi Sorumluluk	Birim Sorumluluğu
Kamu Harcamalarında Esneklik	Kamu Harcamalarında Disiplin
Denk Olmayan Bütçe(Açık bütçe)	Denk Bütçe
İçe Dönük Merkezi Bütçeleme	Kamu Harcamalarında Hesap Verebilirlik, Mali Saydamlık
Yıllık Bütçe Anlayışı	Kamu Harcamalarının Denetimine Çok Yıllı Bütçeleme ile Uzun Vadeli Bakış Açısı
Geleneksel Bütçe Sistemi	Performans Bütçe Sistemi
Saydam Olmayan Bütçeleme Anlayışı	Şeffaf Bütçe Yönetimi
Yasama, Yürütme, Yargı Denetimi	Yasama, Yürütme, Yargı ve Kamuoyu Denetimi
Mali Denetim	Performans Denetimi

Kaynak: Siverekli, 2014: 64

Kamu kurumlarında sonuçlara göre yönetim, performans hareketinin başlıca amacıdır. Performans yönetimi hem kamu kurumlarının kültüründe hem de kurumların yönetiminde değişiklikler gerektirdiği için zor bir görevdir. Performans kolektif sonuçlar üretilmesi için, insan, finansal ve diğer kaynakların kombinasyonu olan organizasyona bağlıdır (Schich, 2003: 85).

Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) ve tahakkuk esaslı bütçeleme geleneksel yaklaşımlar yoluyla elde edilemeyen bilgi ve öngörülerini sağlayan analitik bir araçtır. Her ikisi de hükümetin kaynakları paylaşırma kurallarını belirleyen kararların iskeletini oluşturabilmektedir. Bu kararlardan bir tanesi hükümetin çıktılar elde edebilmesi için para harcaması, bir diğeri ise, borçları kapatmak ve tüketilen malların maliyetini karşılamak amacıyla uygun fonların gerekli olabilmesidir (Schich, 2007: 110).

PEB sistemi yaşanan gelişmeler sonucunda günümüzde kabul görmüş yeni kamu yönetimi anlayışı ile uyumlu ve bu kapsamdaki ihtiyaçlara cevap verecek nitelikte bir bütçe sistemidir. PEB sistemi kaynakların öncelikler çerçevesinde ve en yüksek faydayı sağlayacak şekilde tahsis edilmesini öngörmektedir. PEB dar anlamda harcamalardaki artışı beklenen sonuçlardaki artışa bağlayan bir sistem olarak tanımlanmaktadır (Aniç, 2016: 17). Maliye Bakanlığı ise PEB sistemini;

“kaynakların kamu idarelerinin amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü ve değerlendirmesi yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşılp

ulaşılmadığını tespit eden ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi” olarak tanımlamıştır (BÜMKO, 2009: 5).

OECD’ye göre geniş anlamda performans bütçelemesi, kamu kurumların yaptıkları hakkında bilgi veren veya temin edilen paralarla yapılması beklenen herhangi bir bütçe olarak tanımlanmaktadır. Bununla birlikte performans esaslı bütçelemenin sıkı bir tanımı: tahsis edilen kaynakların ölçülebilir sonuçlara paylaştırıldığı bütçeleme şeklidir (OECD, 2004: 5).

Devletin yüklendiği görevleri ifası esnasında yerine getirdiği hizmetler ile bu hizmetlerin birim maliyetlerinin önem kazandığı bir bütçeleme sistemidir. Asıl amaç kamu kuruluşlarının faaliyetlerinin etkinliğinin ölçülmesi olup, üretim maliyeti ile üretim miktarı arasındaki ilişki önem taşımaktadır. Faaliyet planlaması yapıldıktan sonra, her bir hizmet biriminin alanına giren hizmetler belirlenmekte, ilgili programlar ve faaliyetler incelenmektedir. Faaliyetler sonucu elde edilen çıktılar ve faaliyetin yapılabilmesi için katlanılan maliyetin en aza indirilmesi, performans bütçenin esasını oluşturmaktadır (Akdoğan, 2011: 402). Performans bütçe fonksiyonel bütçe veya iş bütçesi olarak da adlandırılmaktadır. Performans bütçede hizmetin nasıl yapılacağı önemlidir. Hizmetler ölçülebilir ve sayılabilir hedefler haline getirilir. Performans bütçe, en az girdi kullanılarak en fazla kamu hizmetinin nasıl verileceğinin ve dolayısıyla kamu kurumlarının faaliyetlerinin ölçülmeye çalışıldığı bir bütçeleme sistemidir. Bütçe ile kamu hizmetlerinin maliyetini minimuma indirgeyerek etkin bir kaynak kullanımı hedeflenen amaçtır (Kalenderoğlu, 2008: 209). Kamu kurumlarının ve vakıf, dernek gibi kâr amacı gütmeyip belirli bir amaca ulaşmak için kurulan kuruluşların başarısı, kamusal ihtiyaçları karşılamadaki performansları ile ölçülmelidir (Usta, 2012: 108). Bu da zamanında karar alabilen, paydaş analizi yapabilen, etkin, verimli ve stratejik planlamaya dayalı bir yönetim tarzını gerektirmektedir.

Performans esaslı bütçe sistemi hükümetin neleri satın aldığı veya sattığı ile değil, yaptığı ve başardığı işler üzerine odaklanır. Dikkatleri amaçlara ulaşmak için kullanılan araçlardan, amaçların kendilerine çevirir. Sistem yönünden, yapılan giderle hükümetin ne kazandığı veya ne gibi faydalar sağladığı önem kazanır. Sisteminde belirli amaçlara hizmet eden giderler aynı programlar içinde toplanarak her bir programın maliyet-faydası hesaplanmaktadır. Önemli olan personele ödenecek maaş, kullanılacak makine-teçhizat veya malzeme değil bunların aracılığıyla ulaşılabilecek sonuçlardır. Kullanılan kaynak ve verilen hizmet dengesi içinde en verimli sonuçlara ulaşmak

amacıyla yapılan faaliyetlerde “sistem analizi” “maliyet fayda”, maliyet-etkinlik”, “PERT/CPM” (Program Evaluation and Review Technique/Critical Path Method), “lineer programlama” gibi analitik tekniklerle “harekât araştırması” gibi matematiksel veriler ve çeşitli analizlerden faydalanmaktadır. Yapılan analizlerle kaynakların etkin kullanılması amaçlanmaktadır. Sonuç olarak geleneksel bütçe sistemi ile performans bütçe sistemi (ve diğer modern bütçe sistemleri) arasındaki temel fark da etkin ve verimli bir kaynak dağılımının yapılmasından kaynaklanmaktadır (Tüğen, 2015: 123).

Performans bütçeler toplum adına karar alacak olan sorumlu kamu yöneticilerine daha rasyonel hareket etme imkânı vererek fayda maliyet bilincinin yerleşmesine sebep olmuştur. Bununla beraber; sistemin esasını ölçülebilir birimlerin oluşturması sisteme yöneltilen önemli bir eleştiridir. Şayet güvenlik, adalet, eğitim hizmetleri gibi kamu hizmetleri birim maliyetlere ve çıktılarına göre değerlendirilmeye elverişli değil ise programın sonunda başarı derecesinin ölçülmesi mümkün olamayacaktır. Performans bütçe, bina yol ve benzeri inşaatlarda olduğu gibi birim maliyetlerin ve çıktılarının hesaplanabildiği konularda (hizmetlerde) çok yararlı sonuçlar verebilmektedir (Aksoy, 1993: 77).

1.3.3. Program Bütçe Sistemi

Performans bütçenin geliştirilmesi sonucu program bütçe sistemi ortaya çıkmıştır. Devletin belirli hedeflere ulaşabilmesi amacıyla üstlendiği fonksiyonların öncelik sırası içinde programlar, alt programlar ve faaliyet/proje esasına göre sınıflandırılmasına dayanmaktadır (Tüğen, 2015: 124).

Program bütçe sistemi, devletin faaliyetlerinin yapılmakta olan hizmetlere göre sınıflandırıldığı, kaynak tahsisinde ve faaliyetlerin yürütülmesinde hizmeti esas alan bir bütçe sistemi olarak tanımlanmaktadır. Program bütçe sisteminde kamu kesiminde yürütülen hizmetlerin ve bu hizmetler için yapılacak harcamaların belirlenmesi özellikle önem arz etmektedir. Aynı zamanda hangi hizmete öncelik verileceğinin saptanarak kaynakların bu önceliklere göre dağılımının sağlanması gerekli görülmektedir (Şahin İpek ve diğerleri, 2014: 87).

Program bütçe sisteminde, klasik bütçe sisteminin sağladığı parasal denetim, performans bütçe sisteminin sağladığı hizmet verimliliği yanında program bütçede de alternatif maliyetler ile bütçenin stratejik bir planlama aracı olmasını sağlanmıştır. Program bütçe sistemi ile maliyetler ölçülerek hangi faaliyetin yapılacağına karar

verilmektedir. Bu sistemde kamu hizmetleri önce belirli programlara ayrılır. Sonra programlar daha belirgin faaliyet türüne ayrılır. Bunlara alt program denir. Alt programlar ise proje ve faaliyetlere ayrılır. Örneğin köylere hizmet götürme programı; sulama, toprak ıslahı alt program, köyde sulama için gölet yapımı, bir yerdeki toprak erozyonunun önlenmesi, sulama kanallarının yapımı proje olmaktadır. Yapılacak iş yatırım cinsinden ise proje aksi halde faaliyet olarak değerlendirilmektedir (Akça, 1996: 15,16).

Program bütçe her bir harcamacı daire ve kamu kuruluşunu, yapmış olduğu hizmetlerin gerekçelerini araştırmaya zorlar. Hizmetlerin amaçlarının daha ayrıntılı ve açık bir biçimde ortaya konulmasını sağlar. Dolayısıyla kuruluşların kendilerine tahsis edilen ödenekleri en etkin ve verimli bir biçimde kamu hizmeti için kullanmalarını teşvik eder. Böylece alt programlar, faaliyet ve projeler arasında bir koordinasyon kurularak hem hizmetlerin kalitesi artırılmış, hem de daha az kaynakla daha çok hizmet sunulmuş olur. Bu uygulama ile birlikte aynı zamanda mali denetim konusunda etkinlik de sağlanabilmektedir (Aksoy, 1993:78).

Bu bütçe sisteminde önce programlar tanımlanır. Sonra program analizleri yapılır. Programlar için gerekirse alternatif programlar hazırlanır. Program analizlerinde sistem analizleri önem kazanmakta olup, alternatifler arasında analitik seçimler söz konusu olmaktadır. Yani programlar için çeşitli alternatifler bu alternatiflerin maliyetleri ve ortaya çıkacak nihai ürünler tespit edilmeye çalışılır. Bundan sonra ise katlanılan maliyetler ile sağlanacak faydalar karşılaştırılarak en az maliyetle en yüksek fayda sağlayan program uygulanır. Elde edilecek faydalar parasal olabileceği gibi toplumsal da olabilecektir. Bundan sonra hangi hizmetin ne kadar süre içinde ve maliyetle yapılacağına dair zamanlama analizleri yapılır. Program bütçe sisteminin uygulanması kolay bir iş değildir. Çoğu zaman program değerlendirilmesi yapılmaz. Kurulan bir birimi hizmet önemi azaldığı için kaldırmak kolay değildir. Yine sistemi uygulayabilmek için analizleri yapabilecek yetişmiş elemanlara ihtiyaç vardır. Bütçenin uygulama şeklini gösteren devlet muhasebesinin maliyet hesaplarını yapacak uzman kişilerin istihdamının sağlanması gerekir (Akça, 1996: 15,16).

1.3.4. Planlama Programlama Bütçeleme Sistemi

Performans ve program bütçe sisteminin daha ileri bir adımı olarak görülmektedir. Bütçenin yapılan hizmetlere ve hizmet çıktılarına göre yeniden yapılandırılmasını ve sonraki yıllara ait maliyetlerinin belirli bir projeksiyonla belirlenmesi öngörülmektedir. Stratejik hedeflerin maliyet ve sonuçlarını değerlendirmek, hedeflerin gerçekleştirilmesi için emek ve diğer girdileri bütçe yılına göre belirlemek için geliştirilmiş rasyonel ve sistematik bir süreçtir (Tüğen, 2015:126).

Günümüzde kamu harcamalarında verimliliği sağlayabilmek ve etkinliği artırabilmek için klasik bütçenin yerini program bütçe almıştır. Planlama, programlama ve bütçeleme olarak adlandırılan bu yeni anlayışın temeli fayda-maliyet analiz tekniklerinden oluşmaktadır. Bu amaçla kullanılan başlıca teknikler; yöneylem araştırması, doğrusal programlama, PERT ve CPM teknikleri ile diğer sistem analizi teknikleridir (Şener, 2010:111).

1.3.5. Sıfır Tabanlı Bütçeleme Sistemi

Planlama programlama bütçe sisteminin ihtiyaca cevap veremeyerek eksik yönlerinin belirlenmesi üzerine geliştirilmiş olan bu sistem ilk defa ABD’de özel sektörde uygulanmış ve daha sonra kamu kesiminde kullanılmaya başlanmıştır (Tüğen, 2015:142). Bu sistemde bütçeleme, daha önceki faaliyet ve harcamaların dikkate alınmayarak tüm faaliyetlerin yeniden gerekçelendirilmesi anlamındadır. “*yeni baştan bütçeleme*”, ya da “*sil baştan*” gibi deyimlerle ifade edilen bu sistemde geçmiş yıl veya yıllar ödenekleri hemen hiç dikkate alınmayarak her şeyin sıfır kabul edilmesiyle, yeni mali yıl bütçesinin hazırlanmasında önceki yıllarda yapılan faaliyet ve ödeneklere bağımlılığın ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır (Oktar, 2012: 186). Hâlbuki diğer bütçeleme anlayışlarında yapılan ise, genellikle bir önceki bütçenin temel verileri aynı kalmak üzere, yeni hazırlanan bütçenin önceki bütçenin bir nevi devamı niteliğinde olmasıdır. Bu anlayışta hazırlanan bütçede eski bütçeye sadık kalınmakta, ödeneklerin yalnızca yeni hazırlanan bütçede belli oranda artırılması yoluna gidilmektedir

Bu sistemde her program yeniden ele alındığı zaman bunlardan bazı programların uygulanması durdurulabilir veya ödenekleri azaltılabilir yahut önemi artan programların ödenekleri artırılabilir. Sıfır esaslı bütçeleme ile kamu kaynakları yeniden değerlemeye tabi tutulmakta kaynaklar düşük öncelikli faaliyetlerden yüksek öncelikli faaliyetlere yönlendirilmek istenilmekte yöneticileri de sorumlulukları çerçevesinde

yönettikleri kurumun faaliyetleri hakkında daha fazla bilgi sahibi olmaya zorlamaktadır (Akça, 1996:17).

1.4. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU'NA GÖRE BÜTÇENİN İLKELERİ

OECD'ye göre bütçe yönetiminin esasları; yıllık bütçeyi formüle etme, uygulamayı denetleme ve bütçenin kamu hedefleriyle uyumlaştırılmasının sağlanmasıdır. Bütçeleme faaliyetlerinin tamamında iyi uygulamaların kısaca özetini oluşturan aşağıdaki on ilke vatandaşların yaşamını olumlu yönde etkilemek için bütçe sistemlerini tasarlamak, uygulamak ve geliştirmek amacıyla pratik bir yol göstermeyi amaçlamaktadır (OECD, 2015: 3).

1-Mali politika için bütçeleri açık, güvenilir ve tahmin edilebilir sınırlar içinde yönetin.

2-Bütçeleri hükümetin orta vadeli stratejik öncelikleriyle sıkı bir şekilde uyumlu hale getirin.

3-Uygun maliyet ve tutarlılık içinde ulusal kalkınma ihtiyaçlarını karşılamak için sermaye bütçeleme çerçevesini oluşturun.

4-Bütçe belgelerinin ve verilerinin açık, şeffaf ve erişilebilir olduğundan emin olun.

5-Bütçesel seçimler için katılımcı ve gerçekçi bir tartışma ortamı oluşturun.

6-Kamunun mali durumunu kapsamlı, doğru ve güvenilir bir şekilde sunun.

7-Bütçenin uygulanmasını aktif olarak planlayın, yönetin ve izleyin.

8-Paranın performans, değerlendirme ve değerinin bütçe sürecinin ayrılmaz bir parçası olduğunu önemseyin.

9-Uzun vadeli sürdürülebilirlik ve diğer mali riskleri ihtiyatlı olarak belirleyin, değerlendirin ve yönetin.

10-Bağımsız denetim de dâhil olmak üzere sıkı kalite güvencesi ile bütçe tahminlerinin, mali planların ve bütçe uygulamasının bütünlüğünü sağlayın ve kalitesini yükseltin.

Bütçe yıllık kamu hizmetlerini saptar, ödenekleri, harcama kurallarını koyar, bürokrasinin hizmet üretimini düzenler. Bu işlevlerin etkinliğini sağlamak için bütçeleme ilkeleri uygulanır (Bulutoğlu, 2004: 12).

5018 sayılı KMYKK'nın 5. maddesine göre, kamu maliyesinin temel ilkeleri aşağıdaki gibidir:

- *Kamu malî yönetimi uyumlu bir bütün olarak oluşturulur ve yürütülür.*
- *Kamu maliyesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanır.*
- *Maliye politikası, makroekonomik ve sosyal hedefler ile uyumlu bir şekilde oluşturulur ve yürütülür.*
- *Kamu malî yönetimi Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür.*
- *Kamu malî yönetimi malî disiplini sağlar.*
- *Kamu malî yönetimi ekonomik, malî ve sosyal etkinliği birlikte sağlayacak şekilde kamusal tercihlerin oluşması için gerekli ortamı yaratır.*
- *Kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması esastır.*

5018 sayılı KMYKK'nın 13. maddesine göre bütçelerin hazırlık, uygulama ve kontrol aşamalarında şu ilkelere uyulması zorunludur.

- *Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır.*
- *Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.*
- *Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.*
- *Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.*
- *Bütçe, kamu malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.*
- *Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.*

- *Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.*
- *Bütçelerde gelir ve gider denkliğinin sağlanması esastır.*
- *Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.*
- *Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez.*
- *Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanır ve uygulanır.*
- *Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınır.*
- *Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.*
- *Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.*
- *Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir.*

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 41. maddesine göre

“Belediye başkanı, mahallî idareler genel seçimlerinden itibaren altı ay içinde; kalkınma plânı ve programı ile varsa bölge plânına uygun olarak stratejik plân ve ilgili olduğu yılbaşından önce de yıllık performans programı hazırlayıp belediye meclisine sunar. Stratejik plân, varsa üniversiteler ve meslek odaları ile konuyla ilgili sivil toplum örgütlerinin görüşleri alınarak hazırlanır ve belediye meclisi tarafından kabul edildikten sonra yürürlüğe girer. Stratejik plân ve performans programı bütçenin hazırlanmasına esas teşkil eder ve belediye meclisinde bütçeden önce görüşülerek kabul edilir.” hükmü bulunmaktadır.

Yukarıdaki maddelerle kanun bütçe ile kamu maliyesinin kurumun stratejik planına uyumlu, istikrarlı ve makroekonomik hedeflere uygun olarak hazırlanarak uygulanması amaçlarıyla yöneticiler için yol haritası özelliği taşımaktadır.

1.5. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU'NA GÖRE BÜTÇE ÇEŞİTLERİ

Kamu harcamalarının gerek nicelik, gerekse nitelik itibariyle planlamasının yapılmasında kullanılan en önemli araç devlet bütçesidir. Devlet, bütçesi ile kamu harcamalarını bir taraftan miktar olarak belirlerken, diğer taraftan belirli amaçların gerçekleştirilmesine yönelik harcama gruplarını yapmaya çalışır. Böylece, iktisat ve maliye politikası amaçlarının yerine getirilmesinde, bütçe içerisinde yer alan miktar ve bileşim olarak ayarlaması yapılan kamu harcamaları araç olarak kullanılmış olur (Siverekli, 2014: 63). Günümüz modern ekonomilerinde kamu harcamaları devlet organları yoluyla gerçekleştirilir. Kamu harcamalarının büyük bölümünü merkezi devlet örgütü gerçekleştirir, diğer kısmını yerel yönetimler ve devlet adına diğer bazı kuruluşlar gerçekleştirir.(Kökocak, 2011: 214).

Bütçe; fiyat istikrarını sağlama, gelir dağılımını düzeltme, yatırımları teşvik etme gibi hedeflerin gerçekleştirilmesi amaçlarıyla kullanılan önemli mali araçlar içindedir. Bütçeyle yapılan harcamalarının nitelikleri ve etkileri fark sonuçları ortaya çıkardığından bütçenin etkin bir mali araç olarak kullanılabilmesi amacıyla harcamaların temel kriterlere göre sınıflandırılması gerekmektedir (BÜMKO, 2016: 3).

Avrupa Birliğine uyum süreciyle birlikte yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun, mali literatürümüze yeni kavramları getirmiş ve köklü bir sistem değişikliği yaratmıştır. Bu kanunla bütçe ve bütçeleme sistemimiz yeniden tanımlanarak idareler bütçeleri itibariyle ayrıştırılmış, sorumlular ve sorumluluk alanları belirlenmiştir.

Bütçecilik anlayışının daha çağdaş bir yaklaşımı olan 5018 sayılı Kanun ile uluslararası standartlarda ve AB normlarında, daha etkin ve şeffaf bir kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır (Karacal, Uyduranoğlu Öktem, 2007: 3). Bu Kanun ile mali sistemin daha etkinleşmesi, uluslararası standartlara ve AB ilke ve kurallarına uygun yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması amaçlanmaktaydı. Ayrıca bütçenin kapsamının genişletilmesiyle bütçe hakkının en uygun olarak kullanılması, bütçenin hazırlık ve uygulanması süreçlerinde daha fazla etkinlik ve mali şeffaflığın sağlanması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, hesap verilebilirliğin artırılması gibi iyileştirmelerle, modern bir mali yönetim anlayışının oluşturulması öngörülmüştür. Kısaca, bu Kanun ile bütçe türleri, kapsamı, bütçe süreci ve uygulaması ile bütçe denetimi kavram ve yöntemleri çağdaş bir anlayışla yeniden düzenlenmiştir. Yeni Kanun'un 1050 sayılı Kanun ile arasındaki

en temel ve önemli iki fark makro ekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasını öngörmesi ve çok yıllık bütçeleme esaslarıdır (Karacal, Uyduranoğlu Öktem, 2007: 6).

5018 sayılı KMYKK'na göre bütçe çeşitleri ve kapsamı şöyledir:

Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçesi olarak hazırlanmakta ve uygulanmaktadır. Kanuna göre “*kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.*” hükmü ile bütçe birliği sağlanmıştır.

Merkezî yönetim bütçesi, KMYKK ekinde yer almakta olan (I), (II) ve (III) sayılı cetvelerde sayılan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşmaktadır.

Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dâhil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir.

Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlere harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.

Sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

Mahallî idare bütçesi, mahallî idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir

1.5.1. Merkezi Yönetim Bütçesi

Merkezi yönetim, yerel ihtiyaçlardan ziyade toplumun genelini ilgilendiren ihtiyaçların karşılanması amacıyla oluşturulan örgütlenmeyi ifade etmekte olup, temel özelliği kararların merkeze bağlı birimler tarafından yerine getirilmesidir. Merkezi yönetimin içinde ise yasama, yürütme ve yargı organları ile bunlara bağlı bakanlıklar ve bakanlıklara bağlı veya ilgili kuruluşlar yer almaktadır (Tosun ve Cebeci, 2006: 8). Merkezi Yönetim Bütçesi üçe ayrılmaktadır.

1.5.1.1. Genel Bütçe

Bu bütçeye dâhil kurumlar aynı nakit idaresine dâhil, tek bir tüzel kişiliğe sahip, kendilerine has mal varlığı ve geliri olmayan, hazine birliği ilkesi çerçevesinde yer alan kurumlardır. (Tosun ve Cebeci, 2006: 9). Bu kurumlardan bazıları; TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Başbakanlık, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu, Sayıştay, Bakanlıklar, Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü, Diyanet İşleri Başkanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Devlet Personel Başkanlığı, Türkiye İstatistik Kurumu'dur.

1.5.1.2. Özel Bütçe

Bir bakanlığa bağlı yahut ilgili olarak faaliyet konusu içindeki kamu hizmetini yürütmek amacıyla kurulan, gelir tahsis edilen, gelirlerinden harcama yapma yetkisine sahip, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunlara tabi bütçe çeşididir. Bu kurumlardan bir kısmı; Yükseköğretim Kurulu, Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı, İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Devlet Üniversiteleri, Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, Atatürk Araştırma Merkezi, Atatürk Kültür Merkezi, Türk Tarih Kurumu, Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu, , Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu, Karayolları Genel Müdürlüğü, Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü, Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü, Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü, Türk Akreditasyon Kurumu, Türk Patent ve Marka Kurumu, Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Kamu Denetçiliği Kurumu, Doğu Anadolu Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı, Konya Ovası Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı'dır.

Özel bütçe ile faaliyetlerini yürüten kamu kurumlarının genel özellikleri şunlardır (Gözler, 2011: 841):

- Belirli bir kamu idaresi tarafından kurulmuşlardır.
- Kendilerini kuran kamu idaresine bağlı olarak onun vesayet denetimi altında olmakla birlikte belirli bir idari, mali ve personel özerkliğine sahip kurumlardır.

- Çeşitli uzmanlık alanlarında faaliyetlerini sürdürmektedirler. Bu kurumların varlık sebebi genel idare içinde yerine getirilemeyecek derecede uzmanlık ve bağımsızlığı gerektiren faaliyetleri kapsamaktadır.

- Gerek kendilerini kuran kamu idaresinden, gerekse diğer kamu kurumlarından farklı olarak kendilerine has tüzel kişiliğe sahiptirler.

- Kendilerine has mal varlığına, personele, hak ve fiil ehliyetine sahiptirler. Hukuki işlemler yapabilirler, hak ve borç altına girebilmektedirler.

1.5.1.3. Düzenleyici Ve Denetleyici Kurumlar Bütçesi

Bu kurumlar, kamu hizmetlerindeki dönüşüm, yeni kamu işletmeciliği, ekonomik karar süreçlerinde siyasetin dışlanarak rasyonel kararlar alınması talepleri gibi ekonomi ve siyaset ilişkisindeki reform hareketleri sonucu ortaya çıkan özerk ve bağımsız kurumlardır. Ayrıca AB, IMF, Dünya Bankası (DB) gibi uluslararası kuruluşların ve küresel ekonomik sistemin daha güvenilir bir piyasa talep etmeleri, özellikle parasal politikaların siyasetten etkilenmemesi, uzun vadeli plan yapabilme kapasitesine sahip, istikrarlı politik çözümlerden etkilenmeyen, devletin müdahalesinin azaldığı ekonomik sistemin oluşturulması amaçlarıyla özel kanunlarla kurulmuş ve bütçeleri de buna göre oluşturulmuştur (Sever, 2015: 201). 5018 sayılı kanun ekinde (III) sayılı cetvelde yer almakta olup bunlar; Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Kamu İhale Kurumu, Rekabet Kurumu, Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Kişisel Verileri Koruma Kurumu'dur.

1.5.2. Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçesi

5018 sayılı Kanuna göre Sosyal güvenlik kurumlarının bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, bütçe kesin hesabı gibi malî işlemleri, KMYKK hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kendi özel kanunlarına göre yürütülmektedir. Ancak, ayrıntılı harcama ve finansman programları bütçeleriyle birlikte hazırlanmakta, görüşülmekte ve onaylanmaktadır. Ödeneklerini de bu usul ve esaslar kapsamında kullanmaktadırlar.

Sosyal Güvenlik Kuruluşlarının kendilerine mahsus özel gelirleri bulunmaktadır. Fakat gelir-gider dengesizliği nedeniyle bütçeleri giderleri karşılamakta yetersiz kalmakta ve bütçe açığı merkezi hükümet bütçesinden yapılan transferlerle

karşılanmaktadır (Fırat, 2016: 332). Kanuna göre bu kurumlar; Sosyal Güvenlik Kurumu ve Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü'dür.

1.5.3. Mahalli İdareler Bütçesi

Belirli bir coğrafi bölgede ve hizmetlerle sınırlı yetkiye sahip olarak kamu faaliyetini yürüten belediye, il özel idaresi ile bu kurumlara bağlı, bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri ifade etmektedir. (Akdoğan, 2011: 352). 09/11/1982 tarih ve 17863 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayınlanan Anayasamıza göre;

“mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir.” hükmü yer almaktadır.

5018 sayılı Kanun'a göre mahalli idarelerin bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, bütçe kesin hesabı ve diğer malî işlemleri, KMYKK hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kendi özel kanunlarındaki hükümlere göre yürütülmektedir. Ancak, ayrıntılı harcama programları ile finansman programları bütçeleriyle birlikte hazırlanmakta, görüşülmekte ve onaylanmaktadır. Ödenekleri de esaslar dikkate alınarak kullanılmaktadır.

1.6. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNA GÖRE ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASI

Analitik kelimesi Fransızca kökenli olup, çözümlemeli, çözümlemeye dayalı (Dayar ve Esenkar, 2008: 265), Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğü'nde ise analiz yöntemi kullanan, analizle ilgili, anlamlarında kullanılmaktadır.

Analitik bütçe detaylı bir kurumsal kodlamaya yer veren, program sorumlularının tespitini sağlayan, fonksiyonel sınıflandırma imkanı tanıyan, aynı sistem dahilindeki diğer bütçelerle konsolide edilebilme imkanı sağlayan, uluslararası karşılaştırmalara imkan veren, ölçmeye ve analize elverişli istatistiki bilgiler üretebilen bir bütçe sistemidir. Bu sisteme dâhil bütün idareler için aynı faaliyet türleri (fonksiyon) için aynı isim ve kodları, aynı ödenek türleri (ekonomik sınıflandırma) için aynı isim ve kodları ve aynı gelir türleri için aynı isim ve kodları kullanmaları zorunludur (Bal, 2008: 13).

Bu sınıflandırma ayrıntılı kurumsal sınıflandırmayla sorumluların tespitine imkân verilmesi, nakit esaslı olarak hazırlanan bütçede olmayan fonksiyonel sınıflandırmaya yer vermesi, konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilmesi, uluslararası karşılaştırmalar yapılabilmesine, ölçmeye ve analize elverişli olması gibi özellikleri ile analize elverişli bilgiler üretilebilmesi nedeniyle “*Analitik Bütçe Sınıflandırması* ” (ABS) olarak adlandırılmıştır (Dayar ve Esenkar, 2008: 265).

1973 yılından itibaren Türkiye’de uygulanan program bütçe modeliyle yapılan programlarda, sadece kurum yapısı izlenmiş ve fonksiyonel bir sınıflandırma öngörülmemiştir. Diğer taraftan bu olumsuzlukla beraber geleneksel bütçe esasları devam ettirilmiş, herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Kamu yönetiminde sadece bütçenin sınıflandırma yapısını değiştiren şekil değişikliği olarak algılanarak, ekonomik ve mali bir araç olma özelliğini kaybetmiştir. Bu sebeplerle beraber; kamu kaynağını kullanım hak ve yetkisine sahip kurum ve kuruluşların bütçelerinin konsolide edilememesi, IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği gibi uluslararası kurum ve kuruluşlarla olan ilişkiler de analitik bütçe sınıflandırma sistemine geçilmesi için etkili ve zorlayıcı olmuştur (Dayar ve Esenkar, 2008: 266).

ABS sadece bir bütçe sınıflandırma modelidir. Dolayısıyla, ABS bütçe kuramlarının amaçlarına benzer amaçları ve politikalara sahip olmadığı için bu kuramlardan beklenen faydaları da ABS’den beklememek gerekmektedir. Bununla birlikte, bütçe sınıflandırması, verilerin;

- Ölçmeye dayandırılarak elde edilmesini,
- Sade ve az tekrar edilir olmasını,
- Güvenilir olmasını,
- En az işlemle konsolide edilmesini,
- Ülkeler, dönemler ve kurumlar arasında karşılaştırılabilmesini,

sağlayabilmeli ve uluslararası standartlara uygun olmalıdır. Bu özellikleri taşıyan bir sınıflandırma, bütçenin çağdaş işlevlerinin yerine getirilmesi açısından önem taşımaktadır (Temel, 2015: 17).

Türkiye’de 1973 yılından beri uygulanan program bütçe sisteminden, kodlamadan ve uygulamada görülen diğer yetersizliklerden dolayı arzu edilen sonuçlar alınamamıştır. Bütçe uygulamalarında giderlerin ve gelirlerin belirli bir sistematik içinde sınıflandırılması, aynı türdeki giderlerin ve gelirlerin kolaylıkla toplanabilmesi,

gelir, gider, açık istatistiklerine ulaşılabilmesi için bütçe kodlamaları geliştirilmiştir. Devletin gelir ve giderlerini, faaliyet sonuçlarını değerlendirmek, takip etmek, analiz etmek, ülkeler, yıllar ve dönemler arasında karşılaştırmalar yapabilmek ancak anlaşılır, kapsamlı bir kodlama sistemi ile mümkün olabilmektedir (BÜMKO,2001: 15).

Devletin faaliyetleri ile faaliyetlerin milli ekonominin geneli veya alt bölümlerindeki etkilerinin analizinin yapılabilmesi amacıyla bütçenin kodlanması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Kodlama bu bakımdan, kamusal faaliyetlerin sonuçlarını değerlendirmek, takibini yapmak, analiz ederek raporlandırmak, ülkeler ve dönemler arası karşılaştırmalar yapmak amacıyla hizmet etmektedir. Bütçenin kodlanması, devletin piyasa şartlarındaki üretimiyle, aynı işlemlerini ve para otoritelerinin işlemleri ile bunların sonuçlarını kapsamamaktadır. Bütçe sınıflandırmasıyla elde edilen veri ve bilgiler, milli gelir hesaplarında en güvenilir girdi olarak kullanılabilmesi amacıyla, milli gelir hesaplarında kullanılan yöntem ve sınıflandırmaları içermesi beklenmektedir (DPT, 2000: 81).

Türkiye’de devlet bütçesinin yeniden yapılandırılarak mali şeffaflığı sağlamaya yönelik bir uygulama oluşturulması amacıyla, 1995 yılında kamunun yeniden yapılandırılmasını amaçlayan “Kamu Mali Yönetim Projesi” kapsamında yeni bir bütçe sınıflandırması çalışmaları başlatılmıştır. 1998 yılında IMF uzmanlarıyla birlikte Devlet Mali İstatistikleri (GFS, Government Finance Statistics,) esasına dayanan sınıflandırma modeli oluşturulmuştur. Bu sınıflandırmanın 1999 yılında dört kuruluşta test edilmesi kararlaştırılmış ancak, proje hedeflerindeki değişiklikler nedeniyle, pilot olarak seçilen kuruluşlardan sadece Hacettepe Üniversitesi’nde otomasyon desteği olmaksızın test edilerek kesin hesap çıkarılmıştır. Sonradan, uygulamaya ara verilmiş ve Avrupa Birliği’ne katılım sürecinde bütçe kodlamasının uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır (Öz, 2010: 37). 2003 yılı Avrupa Birliği Katılım Ortaklığı Belgesi ile ulusal programda kısa vadeli öncelikler içinde yer almıştır. (Tügen, 2015: 219)

Bütçenin uluslararası standartlarla uyumlu olarak kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların belirlenmesini, gelir ve giderlerin analizinin yapılabilmesini, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde hazırlanması ve uygulanması gerekliliği 5018 sayılı KMYKK ile hüküm altına alınmıştır. Bu açıdan ABS’yi;

1. Giderin sınıflandırılması,
2. Gelirin sınıflandırılması,

3. Finansmanın sınıflandırması

olarak üç bölüme ayrılabilir (BÜMKO, 2016c: 3). Bu sınıflandırmalar ile kamu kaynaklarının nerelerde kullanıldığı, gelirlerin nerelerden elde edildiği ayrıntılarıyla rahatlıkla görülebilmektedir.

1.6.1. Giderin Sınıflandırılması

Analitik bütçe sınıflandırmasına göre giderler;

- -Kurumsal Sınıflandırma
- -Fonksiyonel Sınıflandırma
- -Finansal Sınıflandırma
- -Ekonomik Sınıflandırma

ABS ile hiyerarşik olarak kamu kurumlarından en alt harcamacı kurum ve daireler ile bağlı bulunulan en üst kurumun harcama ve gelirleri, her bir bütçe tertibi bazında en ince ayrıntısına kadar izlenebilmekte ve dolayısıyla belirlenen bütçe ve performans hedefleri ile harcama kalemleri kolaylıkla takip edilebilmektedir.

Tablo 1.2. Giderin Sınıflandırılması

KURUMSAL				FONKSİYONEL				FİNANS	EKONOMİK			
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II	III	IV
00	00	00	00	00	0	0	00	0	00	0	0	00

Kaynak: 2017-2019 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi dikkate alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kurumsal sınıflandırma, dört düzeyli ve sekiz haneli, fonksiyonel sınıflandırma, dört düzeyli ve altı haneli, finansal sınıflandırma, tek haneli ve tek düzey, ekonomik sınıflandırma ise dört düzeyli ve altı haneli bir kod sisteminden oluşmaktadır.

Tablo 1.3: Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS) ve Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) İlişkisi

<p>KURUMSAL SINIFLANDIRMA Program sorumlularını tespit ederek performans hedeflerinin gerçekleştirilmesinden sorumlu olanları göstermektedir.</p>
<p>FONKSİYONEL SINIFLANDIRMA Sektörel tavanların belirlenmesini sağlayarak orta vadeli harcama sistemiyle kurum bütçeleri arasında ilişki kurmaktadır. Kaynak tahsisinin yapıldığı faaliyetleri açıkça gösterdiğinden kurumun amaç ve hedefleri ile bağlantısı olmayan faaliyetlerden asli faaliyetlerine kaynakların yönlendirilmesini sağlamaktadır.</p>
<p>FİNANSMAN TİPİ SINIFLANDIRMA Kurumun hizmetlerinin hangi kaynaklardan finanse edildiğini göstermektedir.</p>
<p>EKONOMİK SINIFLANDIRMA Hizmetlerin etkin ve verimli gerçekleştirilmesini sağlayacak stratejik tercihlerinin bütçeleştirilmesi imkânı sağlamaktadır. Kurumların hedeflerine ulaşmak amacıyla ne tür girdiler kullanıldığı hususunda fikir vermektedir.</p>

Kaynak: Kurnaz, 2010: 50

1.6.1.1. Kurumsal Sınıflandırma

Bütçe sisteminde yer alan idari yapı esas alınarak kurumsal sınıflandırma oluşturulmuştur. Siyasi ya da bürokratik olarak yönetim yetkisi bu sınıflandırmanın temel kriteri olarak kabul edilerek bu yetkinin bütçede gösterilmesi amaçlanmıştır (Tüğen, 2015:220).

Analitik bütçe sınıflandırmasının ilki olan kurumsal sınıflandırmanın temelini siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesi ve performans sorumluluklarının tespiti oluşturmaktadır. (Demirel, 2007: 43). Bunun neticesinde farklı idarelerdeki aynı görev tanımlı birimler arasında şeffaf bir mukayese ortaya konulabilecek, ayrıca birimler arasında rekabet duygusu da tetiklenmiş olacaktır. Kurumsal sınıflandırmada amaç, performansından kimin sorumlu olacağının açıkça ortaya konması olup, 5018 sayılı KMYKK'nın 31. maddesinde;

“bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir”

hükmüyle bu duruma açıklık getirilmiştir.

Tablo 1.4: I. Düzey Kurumsal Sınıflandırma

BÜTÇE KODU	BİRİNCİ DÜZEY KURUMSAL SINIFLANDIRMA
01	CUMHURBAŞKANLIĞI
02	TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ
03	ANAYASA MAHKEMESİ
04	YARGITAY
05	DANIŞTAY
06	SAYIŞTAY
07	BAŞBAKANLIK
08	ADALET BAKANLIĞI
09	MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI
10	İÇİŞLERİ BAKANLIĞI
11	DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI
12	MALİYE BAKANLIĞI
13	MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI
15	SAĞLIK BAKANLIĞI
18	ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI
20	ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI
21	KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
23	HAKİMLER VE SAVCILAR KURULU
24	AİLE VE SOSYAL POLİTİKALAR BAKANLIĞI
25	AVRUPA BİRLİĞİ BAKANLIĞI
26	BİLİM, SANAYİ VE TEKNOLOJİ BAKANLIĞI
27	ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI
28	EKONOMİ BAKANLIĞI
29	GENÇLİK VE SPOR BAKANLIĞI
30	GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI
31	GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI
32	KALKINMA BAKANLIĞI
33	ORMAN VE SU İŞLERİ BAKANLIĞI
34	ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAKANLIĞI
38-39	YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARI
40-41	ÖZEL BÜTÇELİ KURUMLAR
42	DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR
43	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI
44-45	İL ÖZEL İDARELERİ
46-47	BELEDİYELER
48	MAHALLİ İDARE BİRLİKLERİ

Kaynak: BÜMKO, 2016c: 23

Kurumsal sınıflandırmanın I. düzeyi, bakanlıklar ve anayasal açıdan eşit idareler ile bütçe türleri dikkate alınarak oluşturulmuştur. II. düzeyde, I. düzeyde gösterilen yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler ile bütçe türlerine göre idareler; III. düzeyde, II. düzeye bağlı olan ve kurumsal politikaların uygulanmasından sorumlu birimler; IV. düzeyde ise, destek ve lojistik birimleri ile politikaları uygulayan ve hizmetten yararlananlarla doğrudan muhatap olan birimler yer almaktadır. Dolayısıyla III. ve IV. düzeyde kurumun teşkilat yapısına uygun olarak sınıflandırılan idari birimler

yer almakta ve harcama yetkilisinin belirlenmesinde de bu birimler esas alınmaktadır (BÜMKO, 2016c: 3)

Tablo 1.5: 2015 Yılı Kurumsal Düzeyde Harcama Listesi

Kurum Adı	2015 yılı harcama toplamı (Bin TL)
Cumhurbaşkanlığı	471.240
TBMM	725.757
Anayasa Mahkemesi	32.769
Yargıtay	173.761
Danıştay	121.078
Sayıştay	175.099
Başbakanlık	2.440.842
Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı	1.175.927
Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği	22.308
Basın Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü	233.725
Hazine Müsteşarlığı	68.290.037
Diyanet İşleri Başkanlığı	6.037.744
Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı	3.111.479
Adalet Bakanlığı	9.846.499
Milli Savunma Bakanlığı	22.722.047
İçişleri Bakanlığı	7.277.391
Jandarma Genel Komutanlığı	7.348.305
Emniyet Genel Müdürlüğü	18.603.227
Sahil Güvenlik Komutanlığı	458.162
Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı	10.421
Göç İdaresi Genel Müdürlüğü	176.964
Dışişleri Bakanlığı	2.201.197
Maliye Bakanlığı	133.340.352
Gelir İdaresi Başkanlığı	2.453.350
Milli Eğitim Bakanlığı	62.218.101
Sağlık Bakanlığı	4.873.435
Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu	10.416.473
Türkiye Halk Sağlığı Kurumu	7.665.155
Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	25.654.409
Devlet Personel Başkanlığı	22.591
Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı	1.478.848
Kültür ve Turizm Bakanlığı	2.316.090
Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu	43.498
Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	18.046.930
Avrupa Birliği Bakanlığı	452.831
Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	3.410.170
Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	2.126.775
Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü	932.468
Ekonomi Bakanlığı	1.875.657
Gençlik ve Spor Bakanlığı	7.518.909

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı	14.839.353
Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	815.153
Kalkınma Bakanlığı	1.003.295
Türkiye İstatistik Kurumu Başkanlığı	217.058
Orman ve Su İşleri Bakanlığı	11.599.946
Meteoroloji Genel Müdürlüğü	242.672
Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı	26.176.271
Genel Bütçeli İdareler	491.395.769
Merkezi Yönetim Bütçesi	505.992.432

Kaynak: BÜMKO, 2015a

Yukarıda tablo 1.5'te de görüleceği üzere kurumsal sınıflandırma her bir kurumun kendine bağlı kuruluşlar da dâhil toplamda ne kadar harcama yaptığını göstermektedir. Analitik Bütçe Sınıflandırması ile daha ayrıntılı bir rapor elde edilmek isteniyor ise alt sınıflandırmalar belirlenerek bir rapor hazırlanabilme imkânı mevcuttur.

1.6.1.2. Fonksiyonel Sınıflandırma

Performans bütçeden beklenen amacın gerçekleşmesi için bütçe harcamaları fonksiyonel şekilde sınıflandırılarak hizmet maliyeti ile hizmet miktarı arasında ilişki kurulmaktadır. Başka bir deyişle eldeki kamu kaynağı ile maksimum kamu hizmeti sağlanması amaçlanmaktadır (Akça, 1996: 15).

Kamu harcamalarının salt harcamacı kuruluşlara göre sınıflandırılması devletin bir takım amaçlarına ulaşip ulaşmadığını anlamada ve harcamaların hangi amaçlara yönelik yapıldığını görme konusunda yardımcı olamaz bu nedenle kamu harcamalarının yapıldığı amaçlar (diğer bir ifadeyle yapıldığı hizmetler) esas alınarak sınıflandırılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Kamu harcamalarının hangi işlevleri yerine getirdiğini gösteren bu sınıflandırma türü ise fonksiyonel sınıflandırmadır. Fonksiyonel sınıflandırmayla toplam kamu harcamalarının eğitim, sağlık, adalet, savunma vb. hizmetler arasında dağılımı gösterilmektedir (Kökocak, 2011: 217).

Devletin faaliyetlerini yerine getirebilmesine yönelik yapılan harcamaların zaman serileri boyunca takibi ve uluslararası karşılaştırma yapılabilmesi fonksiyonel sınıflandırma ile mümkündür. Diğer taraftan, bu sınıflandırmanın hedefleri arasında sektörel ayrımların yapılarak politikaların oluşturulması da yer almaktadır. Devlet faaliyetlerinin türü fonksiyonel sınıflandırma ile gösterilmektedir (BÜMKO, 2016c: 5).

Fonksiyonel sınıflandırma kamu hizmetlerinin türlerine göre ayrıştırıldığı kodlama grubu olup, devlet faaliyetleri on temel fonksiyona ayrılmaktadır.

Tablo 1.6: I. Düzey Fonksiyonel Sınıflandırma

I.Düzey Kod	Fonksiyonel Sınıflandırma Adı
01	GENEL KAMU HİZMETLERİ
02	SAVUNMA HİZMETLERİ
03	KAMU DÜZENİ VE GÜVENLİK HİZMETLERİ
04	EKONOMİK İŞLER VE HİZMETLER
05	ÇEVRE KORUMA HİZMETLERİ
06	İSKAN VE TOPLUM REFAHI HİZMETLERİ
07	SAĞLIK HİZMETLERİ
08	DİNLENME, KÜLTÜR VE DİN HİZMETLERİ
09	EĞİTİM HİZMETLERİ
10	SOSYAL GÜVENLİK VE SOSYAL YARDIM HİZMETLERİ

Kaynak: BÜMKO, 2016c: 29

Fonksiyonel sınıflandırma farklı kurumlar içinde aynı işleve sahip harcamaların tüm kurumlardaki toplamını gösterir. Örneğin tablo 1.5'e göre kurumsal sınıflandırma içinde sağlık harcamaları ilk bakışta Sağlık Bakanlığı, Türkiye Kamu Hastaneleri Birliği ve Türkiye Halk Sağlığı Kurumu harcamalarının toplamı olan 22.955.063.000,00 TL olarak görünmesine karşın fonksiyonel sınıflandırma içinde tablo 1.7.'de 2015 yılında sağlık harcamalarının 25.047.488.000,00 TL gerçekleştiği görülmektedir. Gerçekleşen bu fark, temel amacı sağlık olmayan kurumların yapmış olduğu harcamalardır. Temel amacı eğitim olan yükseköğretim kurumlarına bağlı üniversite hastanelerin yaptığı harcamalar buna örnek olarak verilebilir. Dolayısıyla giderin fonksiyonel sınıflandırması her bir kurumun ne amaçla ne kadar harcama yaptığını kurumsal sınıflandırmaya göre daha ayrıntılı göstermektedir.

Aşağıdaki tablo 1.8'de fonksiyonel sınıflandırmaya ilişkin kod yapısı gösterilmekte olup bu kod yapısı ile verilen hizmetlere ait harcamalar ayrıntılarıyla takip edilebilmektedir.

Örneğin üniversitelerde, rektörlüğe ilişkin giderlerde, (09.9.9), genel sekreterlikle ilişkili giderlerde (01.3.9), Kütüphane ve Dokümantasyona ait giderlerde (08.2.0), Sağlık, Kültür ve Spor Dairesi ve Öğrenci İşleri Daire Başkanlığına ait giderlerde (09.6.0) fonksiyonları kullanılmaktadır (BÜMKO, 2016c: 6).

Tablo 1.7: 2015 Yılı Kamu Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırması

Kod	Fonksiyonel Sınıflandırma Adı	2015 Yılı Harcama Toplamı (BinTL)
01	GENEL KAMU HİZMETLERİ	141.316.432
02	SAVUNMA HİZMETLERİ	22.874.677
03	KAMU DÜZENİ VE GÜVENLİK HİZMETLERİ	38.837.184
04	EKONOMİK İŞLER VE HİZMETLER	73.389.818
05	ÇEVRE KORUMA HİZMETLERİ	552.911
06	İSKAN VE TOPLUM REFAHI HİZMETLERİ	5.974.928
07	SAĞLIK HİZMETLERİ	25.047.488
08	DİNLENME, KÜLTÜR VE DİN HİZMETLERİ	11.020.607
09	EĞİTİM HİZMETLERİ	86.810.156
10	SOSYAL GÜVENLİK VE SOSYAL YARDIM HİZMETLERİ	100.168.446
	TOPLAM	505.992.432

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/TR,165/merkezi-yonetim-butce-giderleri-2006-2015.html>
08/02/2017

Bu sınıflandırma, dört düzeye sahip kodlama sisteminden oluşmaktadır. I. düzeyde, faaliyetler on ana fonksiyona ayrılmıştır., II. Düzeyde ise ana fonksiyonlar alt fonksiyonlara bölünmüştür. Nihai hizmetler ise III. düzeyde gösterilmektedir. IV. düzey ise, özel olarak izlenmesi gereken bazı kurumsal planlama ihtiyaçları için oluşturulmuştur. IV. düzeye ilişkin kodlar böyle bir ihtiyaç doğduğunda Maliye Bakanlığı ile mutabakat sağlanarak bu kodların oluşturulması sağlanacaktır (BÜMKO,2016c: 5).

Tablo 1.8: III. Düzey Fonksiyonel Sınıflandırma

I	II	III	FONKSİYONEL SINIFLANDIRMA
01			GENEL KAMU HİZMETLERİ
	1		Yasama ve Yürütme Organları, Finansal ve Mali İşler, Dışişleri Hizmetleri
		1	Yasama ve yürütme organları hizmetleri
		2	Finansal ve mali işler ve hizmetler
		3	Dışişleri hizmetleri
		9	Sınıflandırmaya girmeyen yasama ve yürütme organları, finansal ve mali işler, dışişleri hizmetleri
	2		Dış Ekonomik Yardım Hizmetleri
		1	Gelişmekte olan ülkelere yapılan ekonomik yardım hizmetleri
		2	Uluslararası kuruluşlar aracılığı ile yapılan ekonomik yardım hizmetleri
		9	Sınıflandırmaya girmeyen dış ekonomik yardım hizmetleri
	3		Genel Hizmetler
		1	Genel personel hizmetleri
		2	Genel planlama ve istatistik hizmetleri
		9	Diğer genel hizmetler
	4		Temel Araştırma Hizmetleri
		1	Doğal bilimler, mühendislik ve teknoloji konusundaki temel araştırma hizmetleri
		2	Sosyal ve beşeri bilimler konusundaki temel araştırma hizmetleri
		3	Çok branşlı temel araştırma hizmetleri
		9	Sınıflandırmaya girmeyen temel araştırma hizmetleri
	5		Borç Yönetimi Hizmetleri
		0	Borç yönetimi hizmetleri

	6	Genel Nitelikli Transferlere İlişkin Hizmetler
	0	Genel nitelikli transferlere ilişkin hizmetler
	8	Genel Kamu Hizmetlerine İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
	8	Genel Kamu Hizmetlerine İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya Girmeyen Genel Kamu Hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen genel kamu hizmetleri
02		SAVUNMA HİZMETLERİ
	1	Askeri Savunma Hizmetleri
	0	Askeri savunma hizmetleri
	2	Sivil Savunma Hizmetleri
	0	Sivil savunma hizmetleri
	3	Dış Askeri Yardım Hizmetleri
	0	Dış askeri yardım hizmetleri
	8	Savunmaya İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
	8	Savunmaya ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya Girmeyen Savunma Hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen savunma hizmetleri
03		KAMU DÜZENİ VE GÜVENLİK HİZMETLERİ
	1	Güvenlik Hizmetleri
	1	Genel güvenlik hizmetleri
	2	Adli güvenlik hizmetleri
	3	Trafik güvenliği hizmetleri
	4	Kurumsal güvenlik hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen güvenlik hizmetleri
	2	Yangından Korunma Hizmetleri
	0	Yangından korunma hizmetleri
	3	Mahkeme Hizmetleri
	1	Yüksek mahkeme hizmetleri
	2	Adli mahkeme hizmetleri
	3	İdare mahkeme hizmetleri
	4	Tahkim kurulları ve ombudsmanlık vb. hizmetleri
	9	Diğer mahkeme hizmetleri
	4	Cezaevi İdaresi Hizmetleri
	0	Cezaevi idaresi hizmetleri
	8	Kamu Düzeni ve Güvenliğe İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
	8	Kamu düzeni ve güvenliğe ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya Girmeyen Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri
04		EKONOMİK İŞLER VE HİZMETLER
	1	Genel Ekonomik İşler ve Hizmetler
	1	Genel ekonomik ve ticari işler ve hizmetler
	2	İşgücü işleri ve hizmetleri
	2	Tarım, Ormancılık, Balıkçılık ve Avcılık Hizmetleri
	1	Tarım hizmetleri
	2	Ormancılık hizmetleri
	3	Balıkçılık ve avcılık hizmetleri
	3	Yakıt ve Enerji Hizmetleri
	1	Kömür ve diğer katı yakıt hizmetleri
	2	Petrol ve gaz işleri ve hizmetleri
	3	Nükleer yakıt işleri ve hizmetleri
	4	Elektrik işleri ve hizmetleri
	5	Elektrik dışındaki enerji işleri ve hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen yakıt işleri ve hizmetleri
	4	Madencilik, İmalat ve İnşaat Hizmetleri

	1	Yakıt dışındaki madencilik, İmalat ve inşaat hizmetleri
	2	İmalat işleri hizmetleri
	3	İnşaat işleri hizmetleri
5		Ulaştırma Hizmetleri
	1	Karayolu inşaat işleri ve hizmetleri
	2	Karayolu sistemi işletme işleri ve hizmetleri
	3	Suyolu taşımacılığı tesisleri inşaat işleri ve hizmetleri
	4	Suyolu taşımacılığı işletme işleri ve hizmetleri
	5	Demiryolu inşaatı ve işletme işleri ve hizmetleri
	6	Havayolu taşımacılığı tesisleri inşaat ve işletme işleri ve hizmetleri
	7	Boru hattı ve diğer nakil tesislerinin inşaat işleri ve hizmetleri
	8	Boru hattı ile nakletme ve diğer taşımacılık sistemi işletme işleri ve hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen ulaştırma hizmetleri
6		İletişim Hizmetleri
	0	İletişim hizmetleri
7		Diğer Endüstriler
	1	Dağıtım ticareti, ambar ve depolama hizmetleri
	2	Otel ve lokanta hizmetleri
	3	Turizm hizmetleri
	4	Çok amaçlı geliştirme projeleri işleri ve hizmetleri
8		Ekonomik Faaliyetlere İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
	1	Genel ekonomik, ticari ve işgücü araştırma ve geliştirme hizmetleri
	2	Tarım, ormancılık ,balıkçılık ve avcılık araştırma ve geliştirme hizmetleri
	3	Yakıt ve enerji araştırma ve geliştirme hizmetleri
	4	Madencilik, imalat ve inşaat araştırma ve geliştirme hizmetleri
	5	Ulaştırma araştırma ve geliştirme hizmetleri
	6	İletişim araştırma ve geliştirme hizmetleri
	7	Diğer endüstriler araştırma ve geliştirme hizmetleri
9		Sınıflandırmaya Girmeyen Ekonomik İşler ve Hizmetler
	9	Sınıflandırmaya girmeyen ekonomik işler ve hizmetler
05		ÇEVRE KORUMA HİZMETLERİ
1		Atık Yönetimi Hizmetleri
	0	Atık yönetimi hizmetleri
2		Atık Su Yönetimi Hizmetleri
	0	Atık su yönetimi hizmetleri
3		Kirliliğin Azaltılması Hizmetleri
	0	Kirliliğin azaltılması hizmetleri
4		Doğal Ortamın ve Bio Çeşitliliğin Korunması
	0	Doğal ortamın ve bio çeşitliliğin korunması
8		Çevre Korumaya İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
	8	Çevre korumaya ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri
9		Sınıflandırmaya Girmeyen Çevre Koruma Hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen çevre koruma hizmetleri
06		İSKAN VE TOPLUM REFAHI HİZMETLERİ
1		İskan İşleri ve Hizmetleri
	0	İskan işleri ve hizmetleri
2		Toplum Refahı Hizmetleri
	0	Toplum refahı hizmetleri
3		Su Temini İşleri ve Hizmetleri
	0	Su temini işleri ve hizmetleri
4		Sokak ve Caddelerin Aydınlatılması Hizmetleri
	0	Sokak ve caddelerin aydınlatılması hizmetleri
8		İskan ve Toplum Refahına İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
	8	İskan ve toplum refahına ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri

	9	Sınıflandırmaya Girmeyen İskan ve Toplum Refahı Hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen iskan ve toplum refahı hizmetleri
07		SAĞLIK HİZMETLERİ
	1	Tıbbi Ürünler, Cihaz ve Ekipmanlara İlişkin İşler ve Hizmetler
	1	İlaç ve ilaç benzeri ürünlerin temini hizmetleri
	2	Diğer tıbbi ürünler
	3	Terapik alet ve araç hizmetleri
	2	Ayakta Yürütülen Tedavi Hizmetleri
	1	Genel poliklinikler
	2	İhtisaslaşmış poliklinikler
	3	Ağız ve diş sağlığı hizmetleri
	4	Yardımcı sağlık hizmetleri
	3	Hastane İşleri ve Hizmetleri
	1	Genel hastane hizmetleri
	2	İhtisas hastaneleri tarafından verilen hizmetler
	3	Tıp merkezi ve doğumevlerinde verilen hizmetler
	4	Hastane bakım ve nekahat merkezlerinde verilen hizmetler
	9	Sınıflandırmaya girmeyen hastane işleri ve hizmetleri
	4	Halk Sağlığı Hizmetleri
	0	Halk sağlığı hizmetleri
	8	Sağlık Hizmetlerine İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
	8	Sağlık hizmetlerine ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya Girmeyen Sağlık Hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen sağlık hizmetleri
08		DİNLENME, KÜLTÜR VE DİN HİZMETLERİ
	1	Dinlenme ve Spor Hizmetleri
	0	Dinlenme ve spor hizmetleri
	2	Kültür Hizmetleri
	0	Kültür hizmetleri
	3	Yayın ve Yayım Hizmetleri
	0	Yayın ve yayım hizmetleri
	4	Din Hizmetleri
	0	Din hizmetleri
	8	Dinlenme Kültür ve Din Hizmetlerine İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
	8	Dinlenme kültür ve din hizmetlerine ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya Girmeyen Dinlenme, Kültür ve Din Hizmetleri
	9	Sınıflandırmaya girmeyen dinlenme, kültür ve din hizmetleri
09		EĞİTİM HİZMETLERİ
	1	Okul Öncesi ve İlköğretim Hizmetleri
	1	Okul öncesi eğitim hizmetleri
	2	İlköğretim hizmetleri
	2	Ortaöğretim Hizmetleri
	1	Ortaöğretim genel programlar
	2	Mesleki ve teknik ortaöğretim
	9	Sınıflandırmaya girmeyen ortaöğretim hizmetleri
	3	Ortaöğretim Sonrası Mesleki Eğitim Hizmetleri
	0	Ortaöğretim sonrası mesleki eğitim hizmetleri
	4	Yükseköğretim Hizmetleri
	1	Üniversiteler ve yükseköğretim hizmeti veren kurumlar
	2	Doktora eğitimi veren yükseköğretim hizmetleri
	5	Seviyeye Göre Sınıflandırılmayan Eğitim Hizmetleri
	0	Seviyeye göre sınıflandırılmayan eğitim hizmetleri
	6	Eğitime yardımcı hizmetler
	0	Eğitime yardımcı hizmetler

8	Eğitime İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
8	Eğitime ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri
9	Sınıflandırmaya Girmeyen Eğitim Hizmetleri
9	Sınıflandırmaya girmeyen eğitim hizmetleri
10	SOSYAL GÜVENLİK VE SOSYAL YARDIM HİZMETLERİ
1	Hastalık ve Malullük Yardım Hizmetleri
1	Hastalık yardım hizmetleri
2	Malullük yardım hizmetleri
2	Yaşlılık Yardımı Hizmetleri
0	Yaşlılık yardımı hizmetleri
3	Dul ve Yetim Aylığı Hizmetleri
0	Dul ve yetim aylığı hizmetleri
4	Aile ve Çocuk Yardımı Hizmetleri
0	Aile ve çocuk yardımı hizmetleri
5	İşsizlik Yardımı Hizmetleri
0	İşsizlik yardımları hizmetleri
6	İskan Yardımı Hizmetleri
0	İskan yardımı hizmetleri
7	Sosyal Güvenliği Bulunmayanlara Sağlanan Hizmetler
0	Sosyal güvenliği bulunmayanlara sağlanan hizmetler
8	Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardımlara İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
8	Sosyal güvenlik ve sosyal yardımlara ilişkin araştırma ve geliştirme hizmetleri
9	Sınıflandırmaya Girmeyen Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri
9	Sınıflandırmaya girmeyen sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetleri

Kaynak: BÜMKO, 2016c: 32

1.6.1.3. Finansman Tipi

Bu sınıflandırma, yapılan harcamaların finansman kaynaklarını göstermektedir. Bu sınıflandırma ile ayrıca dış projelerin kredileri, özel ödenekler, şarta bağlı bağış ve yardımların da takibi yapılabilmekte olup, özellikle farklı tertiplerde izlenmesi gereken ödenekler de takip edilebilmektedir. Ödemenin nereye yapıldığı bu sınıflandırma tipinin belirlenmesinde önem taşımamaktadır. İlgili kodlar, aşağıdaki tabloda verilmiştir (BÜMKO, 2016c: 8).

Tablo 1.9: Finansman Tipi Sınıflandırma

FİNANSMAN KODU	AÇIKLAMA
1	Genel Bütçeli İdareler
2	Özel Bütçeli İdareler
3	Düzenleyici Ve Denetleyici Kurumlar
4	Sosyal Güvenlik Kurumları
5	Mahalli İdareler
6	Özel Ödenekler
7	Dış Proje Kredileri
8	Şartlı Bağış Ve Yardımlar

Kaynak: BÜMKO, 2016c: 38

1.6.1.4. Ekonomik Sınıflandırma

Kamu harcamalarının genel ekonomi üzerindeki etkilerini ve bunların sonuçlarını görebilmek amacıyla, aynı ekonomik özelliklere ve/veya etkilere sahip olan harcamaların bir arada gruplandırılması gerekmektedir (Kökocak, 2011: 218). Devletin, yürüttüğü faaliyetlerin milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına etkilerinin planlanması, takibi ve sonuçlarının değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. (BÜMKO, 2016c: 8).

ABS içindeki kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi sınıflandırmalar sadece gider bütçesine yönelik iken, yani bütçe kanunlarının (A) cetveli ile verilen ödeneklerin kodlanmasında kullanılırken, bu sınıflandırma, harcama ve borç vermenin, gelirlerin ve finansmanın (gelir gider farkının) sınıflandırmasında kullanılmaktadır (Zekioglu, 2009: 187). Ekonomik sınıflandırma ile kurumlar harcamalarını ayrıntılı bir şekilde kayıtlarına geçirebilmekte ve birim bazında maliyet tespiti yapılabilmektedir. (Tügen, 2015: 232).

Gelirin, harcamanın ve borç vermenin sınıflandırılmasında, karşılıklı veya karşılıksız olarak, cari veya sermaye ayrımı önem kazanmaktadır. Karşılıksız işlemler, burs veya vergi gelirleri gibi herhangi bir mal veya hizmetin karşılığı olmadan yapılan, tahsilatlar ile ödemeleri kapsamaktadır. Sermaye ve cari harcamalarda ise, Maliye Bakanlığı tarafından her yıl belirlenen asgari değerler ve kullanım ömürleri dikkate alınarak harcama ayrımı yapılmaktadır (BÜMKO, 2016c: 8).

Tablo 1.10:Gaziosmanpaşa Üniversitesi Örnek Bütçe Tertibi

KURUMSAL				FONKSİYONEL				FİNANS	EKONOMİK			
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II	III	IV
38	49	00	01	07	3	1	00	2	03	2	6	02
38	49	00	01	09	4	1	00	2	06	1	1	03

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

- 38 Yüksek Öğretim Kurumları
- 49 Gaziosmanpaşa Üniversitesi
- 00 Üst Yönetim
- 01 Akademik birimler
- 07 Sağlık Hizmetleri
- 3 Hastane İşleri ve Hizmetleri
- 1 Genel hastane hizmetleri
- 00 Genel hastane hizmetleri ((Bu kod boş olup ihtiyaç duyulması halinde Maliye Bakanlığı ile mutabakat sağlandıktan sonra açılacaktır.)
- 2 Özel Bütçe
- 03 Mal ve hizmet alım giderleri
- 2 Tüketime yönelik mal ve malzeme alımları
- 6 Özel malzeme alımları
- 02 Tıbbi malzeme ve ilaç alımları

38	Yüksek Öğretim Kurumları
49	Gaziosmanpaşa Üniversitesi
00	Üst Yönetim
01	Akademik birimler
09	Eğitim Hizmetleri
4	Yükseköğretim Hizmetleri
1	Üniversiteler ve Yükseköğretim Hizmeti Veren Kurumlar
00	Üniversiteler ve Yükseköğretim Hizmeti Veren Kurumlar (Bu kod boş olup ihtiyaç duyulması halinde Maliye Bakanlığı ile mutabakat sağlandıktan sonra açılabilir.)
2	Özel Bütçe
06	Sermaye Giderleri
1	Mamul Mal Alımları
1	Büro ve İşyeri Mefruşatı Alımı
03	Okul Mefruşatı Alımı

Yukarıda Gaziosmanpaşa Üniversitesi için mal alımına yönelik bütçe tertibine ilişkin bir örnek verilmiş olup, yapılan açıklamalar da dikkate alındığında ilgili kurumun satın aldığı mal veya hizmeti, yaptığı harcamanın çeşidini ve kurum hakkındaki genel bilgileri rahatlıkla elde edebilmekteyiz.

1.6.1.4.1. Harcama ve Borç Vermenin Sınıflandırması

Harcama; borç vermeden farklı bir kavram olarak geri ödemesi yapılmayan, başka bir anlamıyla herhangi bir mali hak ortaya çıkartmayan veya mevcut mali hakkı ortadan kaldırmayan devlet ödemeleri olarak tanımlanabilmektedir. Harcama, cari ya da sermaye niteliğinde yahut mal veya hizmet alımı gibi karşılıklı olabileceği gibi karşılıksız olarak da yapılabilir. Bu sınıflandırma da, bu ilkeler ve kriterlere göre, üç bölüme ayrılmıştır.(BÜMKO, 2016c: 9):

1.6.1.4.1.1. Cari Giderler

Cari harcamalar devletin genel yönetiminin devamını sağlayabilmek amacıyla yapılan, sağladıkları faydanın cari yıl içerisinde tükendiği, bu nedenle genellikle süreklilik arz eden tüketime yönelik harcamalardır. Devletin cari yıl içerisinde aldığı emek hizmeti karşılığında ödediği personel maaşları başta olmak üzere, kırtasiye, elektrik, su masrafları diğer cari harcamaları da söz konusudur (Kökocak, 2011: 219).

Bu giderler, cari giderler ve cari transferleri kapsamaktadır. Personel giderleri, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri, merkezi yönetim bütçe kanunları ile belirlenen asgari tutarı geçmeyen ve normal ömrü bir yıl ya da bir yıldan az olan mal ve

hizmet alım giderleri ile faiz giderleri cari giderlerdir. Askeri lojman alımı, yapımı ve büyük onarımı için yapılan harcamalar hariç, savunmaya yönelik harcamalar cari nitelikli harcamalardır. Aşağıda yer alan her bir alım için ihtiyacın nereden ve hangi usulle temin edileceğine bakılmaksızın 2017 mali yılı bütçesi eki E cetvelinde vergiler dâhil olmak üzere;

- Menkul mal alımlarında 25.000 TL'sine,
- Gayri maddi hak alımlarında 20.000 TL'sine,
- Menkul malların bakım ve onarımlarında 25.000 TL'sine,
- Gayrimenkullerin bakım ve onarımlarında 55.000 TL'sine,

kadar olan tutarlar “03- Mal ve Hizmet Alım Giderleri” tertiplerinden ödenmesi hüküm altına alınmıştır.

1.6.1.4.1.2. Sermaye Giderleri

Devletin sermaye birikimini gerçekleştirmek amacıyla sermaye malları alımına yönelik yaptığı ve sağladıkları faydaları yıllara yayılan harcamalardır. Ekonominin kapasitesini genişleten harcamalar olduğundan, üretimi artıran harcamalardır. Bu harcamalara da baraj otoyol yapımı ile makine ve teçhizat alımı örnek gösterilebilir (Kökocak, 2011: 219).

Bu grup ta, sermaye giderleri ve sermaye transferlerinden oluşmaktadır. Sermaye giderleri, normal ömrü bir yıldan fazla olan mal ve hizmet alımları ile sabit sermaye edinimleri ve gayri maddi aktiflerin edinimi için yapılan, bütçe rehberi ve merkezi yönetim bütçe kanunları ile belirlenen asgari tutarları geçen ödemelerdir. İlgili idare bütçesinden, kişi veya kurumların sermaye nitelikli ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, karşılıksız olarak yapılan kaynak aktarımları sermaye transferlerini oluşturmaktadır. Sermaye giderleri ayrıca mevcut sabit sermaye malları kapsamında kayıtlara alınan mal ve hizmetlerin geliştirilmesi, ekonomik ömürlerinin uzatılması, verimlerinin artırılması, performanslarını iyileştirilmesi amacıyla yüklenicilere ödemesi yapılan giderleri de kapsamaktadır. Olağan bakım-onarım giderleri sermaye giderlerine dâhil edilmeyip cari giderlere dâhil edilmektedir. Bu giderler içinde, gayrimenkule dâhil olan mal ve hizmetler için yapılan harcamalar, araziler, binalar ve diğer sabit sermaye malları ile gayri maddi aktifler üzerindeki mülkiyetin devredilmesi sırasında yapılan masraflar ile sabit sermaye aktiflerinin değeri içinde bulunan tüm hizmetler için yapılan harcamalar da bulunmaktadır. Diğer taraftan, amortismanına tabi kıymetlere dâhil

olmakla birlikte, küçük alet ve edevatlar, iş elbiseleri, genel bakım amaçlı kullanılan yedek parçalar, normal ömürleri bir yıldan fazla olsa dahi tutarı düşük alet, avadanlık gibi kıymetlere, sermaye giderlerine değil, cari giderlere dâhil edilmektedir. (BÜMKO,2016c: 10).

1.6.1.4.1.3. Borç Verme - Geri Ödeme

Kamu yararı gözetilerek ve bir mali hakka ya da taahhüde bağlı olarak yapılan işlemlerdir. Bir mali hakka veya devletin teşebbüs mülkiyetinde sermaye katılımına neden olan ödemeleri, nakit yönetimi ya da gelir elde etme amaçları dışında, kamu politikası amaçlarıyla elde tutulan hisseyi azaltan ya da sona erdiren gelirleri kapsamaktadır. Bu bölüme, devlet tarafından verilen krediler (orman köylüsüne iş imkânı yaratmak veya vatandaşın mülk sahibi olabilmesi amacıyla kredi verilmesi gibi), alınan hisseler, verilen kredilerden devlete yapılan ödemeler, satılan hisselerden elde edilen gelirler dâhil olmaktadır. Verilen borçlar, giderler bölümünde sınıflandırılırken, geri ödemeler de gelirler bölümüne dâhil edilmektedir.

5.1.4. Birinci Düzey Ekonomik Kodlar

ABS'de ekonomik kodlama dört düzeyli bir bütçe kodlamasından oluşmakta olup, bu kod yapısının ilk düzeyi olan kodlama yapısı şöyledir.

Tablo 1.11: I. Düzey Ekonomik Kodlama

KOD	GİDERİN EKONOMİK SINIFLANDIRMASI
01	Personel Giderleri
02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri
03	Mal ve Hizmet Alım Giderleri
04	Faiz Giderleri
05	Cari Transferler
06	Sermaye Giderleri
07	Sermaye Transferleri
08	Borç Verme
09	Yedek Ödenekler

Kaynak: BÜMKO, 2016c: 39

Ekonomik sınıflandırmadaki personel giderleri, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri, mal ve hizmet alım giderleri ve sermaye giderleri reel harcamalar; diğer harcamalar ise transfer harcamalarıdır (Kökocak, 2011: 220).

Ekonomik sınıflandırmadaki **personel giderleri**; bordroya dayalı olarak görev yapan kamu görevlilerine yapılan ödemeleri, **sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri**; işveren olarak devletin ödediği sosyal güvenlik katkı paylarını; **mal ve hizmet alım giderleri**, Kurumlarca teslim alınan mal ve hizmet tutarlarını; **faiz**

giderleri, iç ve dış kamu borçlarının faiz ödemelerini kapsamaktadır. **Cari transferler**, SGK ve KİT'lerin görev zararı ve tarımsal destekleme ödemeleri gibi sermaye birikimi hedeflemeyen karşılıksız ödemeleri içermektedir. **Sermaye gideri**, devletin varlığını artıran, her yıl bütçe kanunlarıyla belirlenen asgari değeri aşan ekonomik ömrü bir yıl veya daha uzun süreli olan mal ve hizmet alımları ile sabit sermaye edinimleri ve gayrimenkullerin ya da gayri maddi aktiflerin edinimlerini kapsamaktadır. **Sermaye transferi** ise bütçe dışındaki idarelere yapılan yatırım amaçlı transferleri; **borç verme**, KİT'lerin sermayesine iştirak gibi bir mali varlık karşılığında yapılan ödemeleri; **yedek ödenekler** ise bütçede öngörülmeleyen mal ve hizmetler için Maliye Bakanlığı bütçesinde yer alan ödenekleri kapsamaktadır. (Tüğen, 2015: 230)

Bu sınıflandırma dört düzeyli kod yapısından oluşmakta ve I. düzeyde yer alan ve yukarıdaki tabloda gösterilen gider grupları aşağıda açıklanmaktadır. (BÜMKO, 2016c:12):

01- Personel Giderleri

Kamu personeli ile kamu personeli olmamakla birlikte kamu personeli gibi çalıştırılan kişilere yapılan ödemeleri (maaşlar, er-erbaş harçlıkları, öğrenci harçlıkları vb.) içermektedir.

02- Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri

İşveren vasfıyla devletin Sosyal Güvenlik Kurumuna ödeyeceği sigorta primleri, usta öğreticiler için ödenecek primler, memur olmayanlara ders ücreti karşılığında görevlendirilmelerine karşılık ödenen işveren payları, aday, çırak ve öğrenciler ile cezaevlerinde çalıştırılan hükümlüler için ödenecek primlerden oluşmaktadır.

03- Mal ve Hizmet Alım Giderleri

Kamu kurumlarında, mal ve hizmet alımı nedeniyle yapılan ödemeleri içermekte olup, karşılığında herhangi bir mal veya hizmetin alınmadığı karşılıksız ödemeler ile sermaye giderleri bu kapsamın dışında tutulmaktadır. Ayrıca askeri lojmanlar hariç askeri amaçlı inşaat, tesis, mal ve malzeme alımları bu gider kalemi içine dâhil edilmektedir.

04- Faiz Giderleri

Bu bölümde sadece devlet borçlarına ilişkin faiz ödemelerine yer verilmektedir. Anapara geri ödemesi, borçlanma için ödenen komisyon ve ihraç giderleri ilgisine göre ayrı tertiplerde izlenmektedir. Borçlanmayla ilgili ödenen komisyonlar ve ihraç giderleri

ise mal ve hizmet alımına dahil edilmekte ve genel bütçeli idareler için sadece Hazine Müsteşarlığı bütçesinde gösterilmektedir.

05- Cari Transferler

Transfer harcamaları, karşılığında mal veya hizmetin satın alınmadığı bir çeşit karşılıksız harcamalardır. Devletin kamu kaynaklarını karşılıksız olarak başka ekonomik aktörlere aktarmasının çok çeşitli nedenleri olabilmektedir. Devlet toplumsal huzuru sağlamak gibi bir takım sosyal hedeflerine ulaşmak için toplumdaki belli kesimlere karşılıksız yardımlarda bulunmaktadır. Öğrencilere verilen burslar, evsizlere kalacak yer sağlanması için yapılan harcamalar sosyal transfer harcamalarına örnek olarak verilebilir. Bunun yanı sıra devletin çeşitli iktisadi hedeflere ulaşmak için ekonomik birimlere aktardığı karşılıksız yardımlar da vardır. Bu tür ekonomik transferler belli bir sektörü (mesela tarım sektörünü) sübvans etme şeklinde olabileceği gibi; çeşitli vergilerin alınmaması veya iktisadi devlet teşekküllerinin zararlarının kapatılması şeklinde de olabilir. Ayrıca devletlerin iç ve/veya dış borçlanma yoluna gitmeleri borç faizi ödemeleriyle karşı karşıya kalmalarına neden olur. Borç faiz ödemeleri de mali transfer olarak kabul edilmektedir (Kökocak, 2011:219).

Cari transferler sermaye birikiminin hedeflenmediği, cari özellikteki mal ve hizmet alımının finanse edilmesi amacıyla karşılıksız olarak yapılan ödemelerdir. Transfer ödemelerinin cari mi veya sermaye niteliğinde mi olduğu konusunda ayırım yapılamayıp belirsizlik ortaya çıktığında bu giderin, cari transferler arasında gösterilmesi gerekmektedir. Cari transferler;

- *görev zararları,*
- *hazine yardımları,*
- *kâr amacı gütmeyen kuruluşlara transferler,*
- *hane halkına yapılan transferler,*
- *sosyal güvenlik kurumlarından hane halkına yapılan transferler,*
- *yurtdışına yapılan transferler,*
- *gelirlerden ayrılan paylar*

olarak sınıflandırılmaktadır.

06- Sermaye Giderleri

Önceki konularda da açıklandığı üzere sermaye giderleri, normal ömrü bir yıldan fazla olan mal ve hizmet alımları ile sabit sermaye edinimleri ve gayri maddi aktiflerin

edinimi için yapılan, Maliye Bakanlığı tarafından her yıl belirlenen asgari tutarı aşan ödemelerdir.

07- Sermaye Transferleri

Bütçe dışına sermaye birikimi hedefleyen ve sermaye nitelikli mal ve hizmetlerin finansmanının sağlanması amacıyla karşılıksız olarak yapılan ödemeleri içermektedir.

08- Borç Verme

Mali bir hakka veya devletin mülkiyetinde sermaye katılımına sebep olan ödemeleri kapsamaktadır. Devletin verdiği krediler ve devletin aldığı hisseler borç verme olarak sınıflandırılmaktadır, KİT'lerin faaliyet zararları cari transferlere dahil edilmektedir.

09- Yedek Ödenekler

Sadece Maliye Bakanlığı bütçesinde yer almakta olan bu ödenekler, başlangıç bütçesinde tahmin edilemeyen hizmetler veya gerçekleşen tutarların bütçe tahminlerinin üzerine çıkması ihtimaline karşılık hizmetlerin aksamaması için ihtiyat olarak tutulmaktadır. Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki diğer kurumlar bütçe tekliflerinde yedek ödeneklere yer vermemektedirler.

1.6.2. Gelirin Ekonomik Sınıflandırılması

Gelir, herhangi bir mali hakka dayanmayan, karşılıklı veya karşılıksız olarak yapılan tahsilâtlardır. Gelirlerin ekonomik sınıflandırması ABS'de II. düzeyde aşağıdaki gibidir.

Tablo 1.12: II. Düzey Gelirin Ekonomik Sınıflandırılması

I	II	GELİRİN EKONOMİK SINIFLANDIRMASI
01		Vergi Gelirleri
01	1	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler
01	2	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler
01	3	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri
01	4	Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler
01	5	Damga Vergisi
01	6	Harçlar
01	9	Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler
02		Sosyal Güvenlik Gelirleri
02	1	Sosyal Sigortalar Prim Gelirleri
02	2	Genel Sağlık Sigortası Prim Gelirleri
02	3	İş Kazaları ve Meslek Hastalıkları Prim Gelirleri
02	4	Devlet Katkısı
02	5	5510 Öncesi Sosyal Sigortalar Prim Gelirleri
02	9	Diğer Sosyal Güvenlik Primi Gelirleri
03		Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri
03	1	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri
03	2	Malların kullanma veya faaliyette bulunma izni gelirleri
03	3	KİT ve Kamu Bankaları Gelirleri
03	4	Kurumlar Hasılatı
03	5	Kurumlar Karları
03	6	Kira Gelirleri
03	9	Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri
04		Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler
04	1	Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar
04	2	Merkezi Yönetim Bütçesine Dahil İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar
04	3	Diğer İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar
04	4	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışlar
04	5	Proje Yardımları
04	6	Özel Gelirler
05		Diğer Gelirler
05	1	Faiz Gelirleri
05	2	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar
05	3	Para Cezaları
05	9	Diğer Çeşitli Gelirler
06		Sermaye Gelirleri
06	1	Taşınmaz Satış Gelirleri
06	2	Taşınır Satış Gelirleri
06	3	Menkul Kıymet ve Varlık Satış Gelirleri
06	9	Diğer Sermaye Satış Gelirleri
08		Alacıklardan Tahsilat
08	1	Yurtiçi Alacıklardan Tahsilât
08	2	Yurtdışı Alacıklardan Tahsilât
09		Red ve İadeler (-)
09	1	Vergi Gelirleri
09	2	Sosyal Güvenlik Gelirleri
09	3	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri
09	4	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler
09	5	Diğer Gelirler
09	6	Sermaye Gelirleri

Kaynak: BÜMKO, 2016c: 72

Bu sınıflandırma da dört düzeyde bir kod yapısından oluşmaktadır. Bütçenin (B) işaretli gelir cetvellerin hazırlanmasına bu sınıflandırma temel teşkil etmektedir. Vergiler, yapılan bağışlar, satışlardan elde edilen gelirler gibi devletin kasasına giren varlıkların kayıt altına alınmasında kullanılan sınıflandırma sistemidir.

1.6.3. Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması

Devletin yükümlülükleri karşılığında finansman açıklarını karşılamak amacıyla, yaptığı ödeme ve tahsilâtlar olarak tanımlanan finansmanın ekonomik sınıflandırması aşağıda yer almaktadır.

Tablo 1.13: II. Düzey Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması

I	II	FİNANSMANIN EKONOMİK SINIFLANDIRMASI
1		İÇ BORÇLANMA
	1	TÜRK LİRASI TAHVİLLER
	2	DÖVİZE ENDEKSLİ VE DÖVİZ CİNSİNDEN TAHVİLLER
	3	TÜRK LİRASI BONOLAR
	4	DÖVİZE ENDEKSLİ VE DÖVİZ CİNSİNDEN BONOLAR
	5	İSKONTO GİDERLERİ
	6	BAŞKA YERDE SINIFLANDIRILMAMIŞ UZUN VADELİ TAHVİLLER
	7	BAŞKA YERDE SINIFLANDIRILMAMIŞ KISA VADELİ TAHVİLLER
	8	MALİ KURULUŞLARDAN SAĞLANAN FİNANSMAN
	9	DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
2		DIŞ BORÇLANMA
	1	UZUN VADELİ TAHVİLLER
	3	BAŞKA YERDE SINIFLANDIRILMAMIŞ UZUN VADELİ TAHVİLLER
	4	BAŞKA YERDE SINIFLANDIRILMAMIŞ KISA VADELİ TAHVİLLER
	8	MALİ KURULUŞLARDAN SAĞLANAN FİNANSMAN
	9	DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
3		LİKİDİTE AMAÇLI TUTULAN NAKİT, MEVDUAT VE MENKUL KIYMETLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER
	1	KASA
	2	BANKALAR
	3	MENKUL KIYMETLER
4		NET BORÇLANMA
	0	NET BORÇLANMA
5		NET FİNANSMAN
	0	NET FİNANSMAN

Kaynak: BÜMKO, 2016c: 93

BÖLÜM II

KAMU KURUMLARINDA DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE

Genel anlamda işletme, insan ihtiyaçlarını karşılamak üzere ekonomik mal ve hizmet üretiminde bulunan organizasyon birimi veya örgütler olarak tanımlanabilir. Buna göre çevremizde bir mal ya da hizmetin üretilmesi için ekonomik değer yaratan çok sayıda işletme diye adlandırdığımız birim söz konusudur.

Devlet ekonomiden bazı kaynakları vergi, fon, bağış, eza iç ve dış borçlanma, kiralama, satma gibi çeşitli şekillerde kendisi alır, sonra da mal veya hizmet talepleri karşılığı veya transferler şeklinde devlet gideri olarak ekonomiye geri verir. Devletin bu faaliyetleri ekonomi üzerinde çok çeşitli ve birbirinden farklı etkiler doğurur. Çünkü devletin ekonomiye maliyeti sadece yıllık bütçelerle topladığı gelirler ve yaptığı harcamalarla sınırlı değildir. Bir kamu ekonomisinde devletin toplumdan aldıkları ile verdikleri ancak devlet malvarlığındaki kıymetlerin bir dönem içindeki değişimlerin hesaba alınması ile ortaya çıkar. Devlet faaliyetlerinin ekonomi ve toplum üzerindeki etkilerinin istenilen şekilde olup olmadığını tespit edebilmek için devlet faaliyetlerinin parasal sonuçlarının belli bir hesap sistemi içinde incelenmesi gerekir ki buna “devlet muhasebe sistemi” denir (Akça, 1996: 51)

Muhasebe, günümüzde hayati derecede önemli hale gelmiştir. Zira özel sektör usulüyle yönetilecek kurumların finansal durumunu değerlendirme konusunda ilgililere güven verecek bir sisteme her zaman ihtiyaç duyulmaktadır. Bu da yeni dönemin şartlarına uygun ve değişime açık muhasebe sistemleriyle gerçekleştirilebilecektir. Örneğin, bu dönemde performans denetimi en önemli uygulamalar içinde yer almaktadır. Performans denetimi, faaliyetlerin verimlilik ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla, faaliyetlerle ilgili yöntem ve esasların uygulanışının gözden geçirilmesini kapsamaktadır. Bir faaliyetin performansının değerlendirilebilmesi için onun öncelikle ölçülebilir özellikte olması yahut da ölçülebilecek bir hale getirilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan muhasebeden elde edilecek veri ve bilgilerin niteliği oldukça önemli olacaktır. Önceki dönemlerde kamu kurumları, hesap verirken bir faaliyeti hukuka uygun şekilde yerine getirip getirmediğini ortaya koymak zorundaydı. Oysa günümüzde, hukuka uygunluğun yanında yapılan faaliyetin maliyet kontrolünü içerip

içermediği, aynı alanda faaliyet gösteren rakipleriyle olan durumunun ne olduğu, önceden belirlenmiş olan performans hedeflerini yakalayıp yakalamadığı gibi konuları da belirtmek zorunluluğu bulunmaktadır (Pehlivan ve Gerekan, 2009: 55).

Yeni bir devlet muhasebesine gereksinim duyulmasının nedenleri şu şekilde sıralanmaktadır (Gökçen, 2003: 10).

1. Nakit esaslı devlet muhasebesinin kapsamı dardır. Kamuda muhasebe birliği yoktur.

2. Kayıtlar genel olarak nakit esasına göre tutulmaktadır.

3. Mevcut muhasebe sistemi bütçe odaklıdır. Devlet faaliyetlerinden bir kısmı ve maddi duran varlıklar sistem tarafından kapsama alınmamakta ve raporlanmamaktadır.

4. Hesaplar yeterli derecede detaylı değildir.

5. Hesaplar sınıflandırılmamıştır.

6. Devlet muhasebesinde süreklilik yoktur.

7. Devlet muhasebesi ödenek ve nakit planlamasının yapılabileceği sağlıklı veriler sağlamamaktadır.

8. Devlet borçlarının muhasebe kayıtlarında tam olarak ve sağlıklı bir biçimde görülmesi mümkün değildir.

9. Devlet muhasebesinin bütçe hazırlık çalışmalarına katkısı olmamaktadır.

10. Muhasebe verilerinden “kesin hesap kanun tasarısı” elde edilememektedir.

11. Kurumların muhasebe bilgileri çıkarılamamakta ve mali tablolar üretilmemektedir.

12. Devlet muhasebesi uluslararası standartlara uygun mali raporları üretecek sağlıklı veri tabanı sunamamaktadır.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap, kayıt ve mali işlemlerine ilişkin ilke ve standartları belirleyen ve 23/12/2014 tarih ve 29214 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nde kamu kurumlarının muhasebe işlemlerine esas teşkil eden temel muhasebe kavramları sayılmıştır.

Muhasebenin temel kavramlarını devlet muhasebesi çerçevesinde incelediğimizde aşağıdaki ilişkiler kurulmaktadır (Gökçen, 2003: 8).

Sosyal Sorumluluk Kavramı: Devletin temel özelliklerinden birinin de sosyal sorumluluk olması ilkesi göz önüne alındığında devlet muhasebesinin her aşamasında bu ilke bir işletmeye göre daha büyük bir önem arz etmektedir.

Kişilik Kavramı: Muhasebe uygulamasının saymanlıklarda başlaması kişilik kavramını devlet muhasebesinde ön plana çıkarmaktadır. Devlet muhasebesi oluşturulurken her birimin bir muhasebe kişiliği bulunduğu göz önünde tutulmalıdır.

Süreklilik Kavramı: Devlet hayatının sonsuz olacağı düşünüldüğünde bu kavram varsayım olarak nitelendirilebilir.

Dönemsellik Kavramı: Bu kavram tahakkuk esasında önem kazanmaktadır. Devlet muhasebesi uygulamasında nakit esası göz önünde tutulduğunda dönemsellik kavramının uygulandığı söyleyemeyiz. Bu nedenle tahakkuk esası dönemsellik kavramının temelidir.

Parayla Ölçülebilme Kavramı: Parayla ölçülebilme kavramı gereğince yapılan işlemler yapıldıkları anda yürürlükteki para birimi ile ifade edilirler.

Maliyet Esası Kavramı: Devlet tarafından yerine getirilen hizmetler ile devletçe edinilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde elde etme maliyetlerinin esas alınmasını ifade etmektedir.

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı: Tüm işlemler usulüne uygun belgelere dayandırılmalı ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve objektif olunmasını ifade etmektedir.

Tutarlılık Kavramı: Bu kavram devlet muhasebe sisteminde yönetmeliklerle sağlanmıştır. Her işlem yönetmeliklere uygun biçimde kayda alınmalıdır.

Tam Açıklama Kavramı: Bu kavram mali tabloların, bu tablolardan faydalanacak kişi ve kuruluşların doğru karar almalarına yardımcı olacak ölçüde yeterli açık ve anlaşılır olmasını belirtmektedir.

Muhasebe sisteminde yer alan üç temel kavramın ise uygulanabilirliği şu nedenlerle mümkün değildir.

İhtiyatlılık Kavramı: Bu kavram kârın ihtiyatlı bir yaklaşımla belirlenmesine yöneliktir. Devlet muhasebesinde ise kâr kavramı olmadığından ihtiyatlılık kavramına uyulması söz konusu olamaz.

Ancak son yıllarda yapılan düzenlemelerle bu kavram devlet muhasebe mevzuatına da girmiştir. Örneğin kamu sektöründe taşeron bir şirket tarafından

çalıştırılan personellerin kıdem tazminatları ilgili kamu kurumu tarafından ödenmesi gerektiğinden bu kavram gereğince ödenek tahsisi kanuni bir zorunluluktur.

Önemlilik Kavramı: Devlet muhasebesinde her işlem ayrıntılı olarak yönetmelikler yardımıyla belirlendiğinde bu kavrama gereksinim duyulmamaktadır.

Özün Önceliği Kavramı: Devlet muhasebesinde işlemlerin biçimlerinin öze uygunluğu esas olduğundan bu temel kavrama da ihtiyaç duyulmamaktadır.

2.1. DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI

Devlet Muhasebesinin tanımı da aslında genel muhasebenin tanımından farklı değildir. Genel muhasebede işletme ön planda iken devlet muhasebesinde devlet faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sebep ve sonuçlarının muhasebeleştirilmesi söz konusudur (Aydoğdu, 2001: 1). Genel muhasebe tanımlarını dikkate alarak “devlet faaliyetlerinin para cinsinden ve anlamlı bir şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve yorumlanmasına devlet muhasebesi denir (Akça, 1996:53).

Devlet muhasebesinin iki unsurundan birini oluşturan devlet; insan topluluklarının toplumsal ihtiyaçlarına cevap veren bir örgüttür. Muhasebe ise bir örgütte meydana gelen hukuki, iktisadi ve mali olaylara ilişkin bilgi ve belgelerin toplanması, sınıflandırılması, kayıtlanması, raporlanarak ilgililere sunulmasına yönelik bir bilimdir. Devlet muhasebesi, devletin para ile ifade edilen değerlerini göstermek ve değişikliklerini takip etmek, her türlü faaliyetlerini ve bunların sebep ve sonuçlarını tespit etmek amacı ile yapılan işlemlerin tümüdür (Gökçen, 2003: 7).

Devlet muhasebesi hükümetlerin mali amaç ve politikalarına ilişkin yürüttüğü faaliyetlerin kayıtlarını tutup raporlamaktadır. Bu sebeple, hesap verilebilirliğin ve saydamlığın en başta yer alan önemli bir unsurudur (Dişli, 2004: 10,11).

Devlet muhasebesi kavramının bütçesel bir bakış açısıyla tanımı ise şöyledir; “Devlet faaliyetlerinin bütçe yasaları ile belirlenen süreler içinde, yasama organının belirlemelerine göre yerine getirilip getirilmediğinin denetimini sağlayan, devlet hizmetlerinin maliyetlerini ortaya koyan, ileriye dönük kararların alınmasında yönetime ışık tutan ve devlet patrimuanındaki değişimleri para ile ifade eden bir muhasebe tekniğidir (Birliktir, 2010: 36).

2.2. DEVLET MUHASEBESİNİN AMACI, KAPSAMI VE ÖNEMİ

Bir muhasebe sisteminden beklenen başlıca iki amaç vardır: Birincisi mali yönetim ve kontrol aracı olmak, ikincisi ise milli ekonominin planlanması ve yönetimi

için gerekli ekonomik bilgileri sağlamaktır. Devlet faaliyetlerinin temel amacı toplumun ortak ihtiyaçlarını gidermektir. Faaliyetlerin çoğunda kâr amacı ve üretim amacı yoktur. Faaliyetlerin çoğu tüketim şeklinde olmaktadır. Örneğin adalet, güvenlik hizmetleri gibi hizmetler daha çok tüketime veya gidere yönelik faaliyetleri kapsamaktadır. Maliyet hesapları daha çok hizmetlerin verimliliği yönünden önem taşımaktadır. Özel sektör firmalarında ise temel amaç girdi kullanarak kâr elde etmektir. Bu yüzden girdilerin fiyatları ve mal ve hizmetin maliyetleri önemlidir. Devletin yaptığı giderler ile toplumsal ihtiyaçların karşılanması amaçladığından maliyetten çok bütçe ile önceden belirlenen ödeneye göre harcama yapılmaktadır. Bunun için devlet muhasebesinde hukukilik önem kazanır (Akça, 1996: 54).

Devlet muhasebesinin amacı; devlet varlık ve kaynaklarının izlenmesi, yıllık faaliyet sonuçlarının bütçe hedefleri ile kontrolüne imkân verecek bir biçimde ve mevzuat hükümlerine uygun olarak belirlenmesi ve dönem sonları itibariyle mali durumun, belirli dönemler itibariyle de faaliyet sonuçlarının ilgililere, ihtiyaçlarına uygun şekilde raporlanmasıdır (Gökçen, 2003: 7).

Devlet muhasebesi, devletin gerçekleştirdiği hizmetlerin maliyetlerini belirleyerek, etkinlik, etkililik ve verimlilik analizlerinin yapılabilmesine temel oluşturmaktadır. Bu kapsamda devlet muhasebesi kamu idarelerinin performans kriterlerini gerçekleştirip gerçekleştiremediklerine ve performans hedeflerine olan yakınlığın belirlenmesine yönelik yapılacak denetim ve değerlendirmeler için sayısal veriler üretmektedir. Başka bir deyişle, devlet muhasebesinin amacı icra edilen faaliyetlerin rasyonelliğinin tespit edilmesidir. Ayrıca, devlet muhasebesinin amacı; mali yönetim ve kontrol aracı olarak milli ekonominin planlanması ve yönetimi için ekonomik bilgileri sağlamak üzere; bir mali yıla ait bütçeleştirilmiş gelir ve giderleri ile devletin varlık ve kaynaklarını izlemek ve belirli dönemler itibariyle faaliyet sonuçlarını ilgililere, bilgi ihtiyaçlarına uygun şekilde rapor etmek şeklinde özetlenebilir. Bu amaçlarını yerine getirmede devlet muhasebesi bünyesinde, bütçe hesapları, mal varlığı ve sermaye hesapları bulundurmaktadır. Böylece devlete etkin mali ve ekonomik kararlar almada gerekli verileri sağlayan bir yönetim aracı olarak ortaya çıkabilir (Yar, 2009: 30).

Kısaca devlet muhasebesinin amacı genel yönetim kapsamında bulunan merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumları arasında karşılaştırma yapma ve

konsolide edilebilir ortak bir muhasebe standartları oluşturmaktır (Sipahi ve diğeri, 2007: 6).

Devlet muhasebesinin bir başka özelliği de arzu edilen hedeflere ulaşmak için yöneticilere karar almalarında doğru, tutarlı ve yararlı bilgileri kolaylıkla sunabilmesidir. Bu yönüyle yönetim muhasebesine benzemektedir.

Yönetim muhasebesinin temel amaçları (Ertaş, 2015b: 6) ise aşağıda da görüldüğü üzere performans esaslı bütçeleme sistemiyle örtüşmektedir.

1. Karar alma: Yöneticilere, karar vermelerinde doğru ve zamanlı bilgiler sağlamak,
2. Kontrol: Etkin bir süreç kontrolüyle, verimliliğin artırılması,
3. Planlama: Faaliyetlerle ilgili geleceğe dönük yol gösterebilecek bilgiler vererek planlamaya destek olmak,
4. Performans ve değerlendirme: Belirlenen hedeflere ne derece ulaşıldığının ölçülebilmesine imkân sağlamak.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsayan kamu mali yönetiminin bütçesinin parlamentoda kabul edilip yürürlüğe girmesinden sonra uygulaması devlet muhasebesinin işlemleriyle gerçekleştirilmektedir. Yani bütçe ile verilen ödeneklerle yapılacak giderler toplanacak gelirler, alım-satım ve raporlama işlemleri devlet muhasebesi ile hayata geçirilmektedir. Devleti yönetenleri devlet muhasebesinden aldıkları sonuçlara göre devlet gelir ve giderleri ile toplum istekleri arasında tercih yapacaklar, gelecek yıllar için hedefleri, kaynakları tespit edecekler, gerekirse yeni kaynaklar bulacaklardır. Bu arada mevcut hedeflere varmak için devlet muhasebesinin sağladığı verilere dayanarak bütçe uygulama sonuçlarına bakacak, uygulama yılı içinde mümkün tedbirleri alacak, uygulama yılından sonra da gerekli yeni tedbirleri araştıracaklardır. Kamu yöneticilerinin bütün bu işleri yapmaları ve karar vermeleri için devlet muhasebesinin sağladığı verilerin doğru, analiz etmeye ve yorumlanmaya müsait olması gerekir. Bu gerçekler devlet muhasebesinin bütçe açısından önemini ortaya koymaktadır. Böylece etkin mali ve ekonomik kararlar almada gerekli verileri sağlayan bir yönetim aracı ülkelerin gelecek projeksiyonları için gerekli olan bilgi ve verileri sağlamada da en önemli görevi üstlenmiş olmaktadır (Akça, 1996: 57).

2.3. DEVLET MUHASEBESİNİN GELİŞİMİ

Devlet muhasebesindeki ilerleme esas olarak OECD, IMF, DB gibi uluslararası mali kuruluşlar ve AB gibi ekonomik ve siyasi birliklere yönelik mali istatistikler ve raporlar hazırlama ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Çünkü farklı muhasebe ve raporlama sistemleriyle üretilen mali raporları karşılaştırmak ve konsolide ederek mali istatistikler oluşturmak mümkün değildir (Gökçen, 2003: 11). Günümüzde devletlerin hiyerarşik yapı olarak genişlemesi sebebiyle, geleceğe yönelik planlar yapılabilmesi amacıyla mali bilgiler büyük bir önem kazanmış ve üzerinde dikkatle durulması gereken bir konum edinmiştir.

2.3.1. Devlet Muhasebesi Yaklaşımları

Önceleri devletin yapı ve faaliyetlerinin, gelir-gider ve mal varlığının az olması, muhasebenin bütçe hazırlanmasında kullanılması gibi sebeplerle devlet muhasebesi ön plana çıkamamıştır. Ancak günümüzde yönetim anlayışındaki değişimler, halkın devletten beklentilerinin artması, kaynak dağılımında adil, yönetimde şeffaf ve hesap verebilen bir kurum anlayışının yer edinmesi gibi sebepler ülkeleri, devlet muhasebesi alanında bir takım yeniliklerin yapılmasını zorunlu kılmıştır.

2.3.1.1. Klasik Yaklaşım Göre Devlet Muhasebesi

Bu görüşü savunan bilim adamlarına göre; iktisadi hayatta tabii bir denge vardır. Sistemdeki sağladığı dengeyi bozmamak için, devletin müdahalesinin en düşük seviyede olması gerekmektedir. Devlet müdahaleci ve himayeci olmamalıdır. Çünkü müdahalecilik tabii düzeni bozmakta, himayecilik ise kaçakçılığa teşvik etmektedir. Devletin görevi, gelir ve giderleri izlemek bunların bütçeye uygunluğunu takip etmektir. Dolayısıyla klasik devlet muhasebesi görüşü bir bütçe muhasebesinden oluşmaktadır. Devlet muhasebesi içerisinde devletin nakit gelir ve gider hareketleri yer almakta olup, devletin sahip olduğu mal varlığı devlet muhasebesi içinde yer almamakta ve takibi yapılmamaktadır (Gökçen, 2003: 24). Devletin gelir ve giderlerinin bütçe uygulamalarına uyarlanmış bir hesap planı içerisinde izlenmesine ve uygulama sonuçlarının denetlenmesine öncelik veren bir yaklaşım egemen olmuştur (Yanık, 2000: 15).

Klasikler devletin mal varlığının devlet muhasebesi içinde yer almamasını şu şekilde izah etmektedirler (Yıldırım ve Çetinkaya, 1999: 26,27);

1. Devlet elinde bulundurduğu mal varlığı üzerinde tam bir tasarruf hakkına sahip değildir. Eski eserler, müzeler, saraylar gibi devlet malları üzerinde mülkiyette olduğu gibi tasarrufta bulunamaz. Yani bu mallar satılamaz ve kiraya verilemezler. Devletin mal varlığının bir değişim kıymeti olmadığına göre muhasebesini de tutmak mümkün değildir.

2. Devlet malları fertlerin mallarından alınmış hisselerin toplanmasından meydana gelir. Gerçekte bu mallar devlete ait değil millete aittir. Dolayısıyla devlet mal varlığına sahip olamaz.

3. Yine klasikler devletin mal varlığına sahip olmasını çok tehlikeli bulurlar. Çünkü mal varlığı muhasebesi düşüncesi devlet mal varlığını artırmaya yöneltir. Bu da devleti zoraki sosyalizme götürür. Oysa devletin temel görevi mal varlığını artırmak değil bunu en iyi biçimde korumak ve kullanmaktır.

4. Bütçe ve mal varlığı muhasebeleri ayrı ayrı şeylerdir. Bütçe gerçek olmayan değerleri yansıttığı halde, mal varlığı muhasebesi gerçek değerleri gösterecektir. Gerçek ve tahmini değerlerin bir arada izlenmesi ise mümkün değildir.

5. Nihayet devletin çok geniş ve adet olarak çok olan menkul ve gayrimenkul mallarının bir arada gösterilmesi, zorunlu olarak çok karmaşık bir sistemi gerektirir. Bütün devlet mallarının sayılması, envanterinin yapılması, değerlerinin belirlenmesi ve bunların amortismanlarının hesaplanması küçük devletlerde yapılabilir ama büyük ilkelere uygulanması olanaksızdır.

2.3.1.2. Modern Yaklaşım Göre Devlet Muhasebesi

Devletin bir tüzel kişiliğe sahip olması sebebiyle, devletin borç ve yükümlülük içinde olması ve mal varlığının olması doğaldır. Bu nedenle bütçe ile birlikte devletin mal varlığının ve varlıklarındaki değişikliklerin de mutlaka izlenmesi ve gözetim altında tutulması gerekmektedir (Yıldırım ve Çetinkaya, 1999: 26). Ancak devletin borç alacak ilişkilerinin ve varlıklarının muhasebesi, bütçe ile sınırlandırılmamalıdır. Devletin yaptığı harcamalar, bütçe açısından gider teşkil etmekle birlikte, muhasebe açısından bir borç verme, bir taşınır veya taşınmaz varlık satın alınması olabilmektedir. Bu varlık satın almaları çağdaş görüşe göre; muhasebe kayıtlarında gider olarak değil, varlık olarak gösterilmesi gerekmektedir (Gökçen, 2003: 24). Devletin borçlu ve alacaklı olmasının yanında bir mala sahip bulunması doğaldır. Dolayısı ile mal varlığına ilişkin

olarak gerçekleşen işlemler de muhasebe tarafından izlenmelidir. Örneğin devletin bir taşınmaz satın alması bütçe açısından bir harcamadır. Ancak satın alınan taşınmazın tüm yararı o dönemde tüketilmediğine göre yapılan harcamanın tamamı da gider değildir (Yanık, 2000: 16).

Devlet muhasebesinin hem bütçe hem mal varlığı muhasebesi olduğunu kabul eden modern görüş sahipleri, klasiklerin mal varlığı muhasebesi konusundaki düşüncelerine şu şekilde yanıt vermektedirler (Yıldırım ve Çetinkaya, 1999: 28).

1. Devlet müzeler ve büyük saraylar vb. hariç mal varlığının büyük bir kısmı üzerinde tasarruf hakkına sahiptir. Kaldı ki mal varlığı üzerinde tasarruf hakkına sahip olmaması bunların hesabını tutmasına mani değildir. Devlet bu malları korumak, bunlarda meydana gelen değişikliklerin hesabını vermek zorundadır.

2. Devletin tasarrufunda bulunan mal varlığının daha çok millete ait olması devlet bilançosunda yer almamasını gerektirmez. Zira devletin bir mal varlığı vardır ve gün geçtikçe çoğalmaktadır.

3. Devleti mal varlığını arttırma arzusunu çoğaltarak sosyalizme götüreceği görüşü ilmi ve teknik olmaktan çok politiktir. Devletin mal varlığının çoğalması tüm malları kendisinde toplaması demek değildir. Devletin mal varlığının çoğalması modern devlet anlayışının sonucudur ve bu tarihsel bir olgudur.

4. Bütçe ve mal varlığı hesaplarının birbirinden farklı olduğu doğrudur. Ancak bir arada tutulması imkânsız değildir. Bir muhasebe içinde bütçe hesapları bir grup, mal varlığı hesapları ikinci bir grup halinde planlanıp yürütülebilir ve bu iki grup arasında gerekli bağlantı yardımcı hesaplarla sağlanabilir.

5. Klasiklerin mal varlığı muhasebesinin büyük devletlerde uygulanması konusunda güçlüklerle karşılaşılacağı iddiası kısmen doğru ve haklıdır. Ancak bir işin güç olması onun yapılmamasını gerektirmeyeceği gibi devlet mallarının çok olması bunların iyi saklanması için hesabının devlet muhasebesi içinde tutulmasını gerektiren önemli bir nedendir.

2.3.2. Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri

Hükümetlerin ekonomik rollerinin daha dar kapsamlı olduğu geçmiş dönemlerde, ekonomi yönetimi için bilgiye duyulan ihtiyaç ve bilgi kullanımı oldukça basitti (DPT, 2000: 25). Günümüzde teknolojik ilerlemeye bağlı olarak iletişim ve etkileşimin artmasıyla küresel bazda ülke sınırları ortadan kalkmıştır. Nüfus artışıyla birlikte de ülke kaynaklarının etkin ve verimli olarak yönetilmesi önem kazanarak halkın sosyal ve ekonomik refah düzeyinin artırılması amacıyla devlete çeşitli sorumluluklar yüklenmiştir. Tüm bu gelişimlerle etkin bir kamu yönetimi için zamanında elde edilebilen, doğru, ulusal ve uluslararası karşılaştırmalar yapılabilen bilgiye, bilginin kaydedilmesine ve raporlanmasına duyulan gereksinim artarak önemli bir konum elde etmiş ve yönetimin planlanması için zorunluluk haline gelmiştir.

Devlet muhasebesinin amacı genel yönetim kapsamında bulunan merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetimler arasında karşılaştırma yapma ve konsolide edilebilir ortak bir muhasebe standartları oluşturmaktır. Ortak bir standart oluşturabilmek için hesap ve kayıtlarda saydamlık ve tekdüzenin sağlanması, tüm işlemlerin kayıtlara geçirilmesi, gerçekleştirilen faaliyetlerin özelliklerine uygun, sağlıklı ve güvenilir olarak muhasebeleştirilmesi, mali tabloların zamanında, gerçekçi, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre uluslararası standartlarda, yönetim ve paydaşların ihtiyaçlarına uygun bilgiler üretebilecek şekilde hazırlanması, raporlanması ve kamuoyuna sunulmasına ilişkin usul, esas ve ilkelerin belirlenmesi gerekmektedir (Sipahi ve diğerleri, 2007: 6).

2.3.2.1. Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi

Devlet muhasebe sistemleri ile uzun yıllar boyunca, tahsis edilen ödenekleri, yapılan harcamaları ve devletin gelirlerini içeren esasen gelirin tahsilâtının yapıldığında, giderin de ödendiği zaman kayıtlarının yapıldığı nakit esasına dayanan işlemler gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle modern anlamda devlet muhasebesinin başlangıç noktası nakit esasına dayanan muhasebe sistemidir (Gökçen, 2003: 24).

Bu sistem muhasebe işlemleri sonucu elde edilen hizmet ve faydaların ne zaman yapıldığıyla değil, nakit kıymetin ne zaman ödendiği veya tahsil edildiğiyle ilgilenebilir. Buna göre, sadece nakit tahsil edildiğinde ve ödeme yapıldığında muhasebe kayıtları yapılmaktadır. Devletin satın aldığı mal ve hizmetlerin bedeli yükleniciye ödendiği zaman tüketilmiş sayılarak kayıtlara geçirilmektedir. Kullanılan

malların tahsis edilen ödenekten düşülmesi ödeme sırasında yapılmaktadır. Gelirler ise tahsil edildiği zaman kazanılmış kabul edilerek hesaplara kaydı yapılmaktadır. Nakit esaslı, devletin gelir ve giderlerinin hesaplarının tutulduğu en basit yöntemdir. Ancak genel olarak ödemeler üzerine yoğunlaşması sebebiyle mali yönetim için yeterince faydalı bilgiyi verememektedir. Devletin mal varlıklarını, tahakkuk eden gelir ve giderleri, aktiflere yapılan yatırımları, yükümlülük ve borçları, uzun vadeli varlıkların değerlemesi, girişilen taahhütler, ödeneklerin gerçek anlamda kullanılabilir kısmı, yarı-mali nitelikli işlemleri, ertelenen ödemeleri, hazine garantileri ve vergi harcamaları gibi mali işlemleri kapsamamakta ve kaydetmemektedir. (DPT, 2000: 70).

2.3.2.2. Taahhüt Esaslı Kayıt Yöntemi

Mali işlemler hesaplara mal veya hizmete ilişkin taahhüde girişildiğinde kaydedilir. Taahhütlerin kaydıyla birlikte harcama sürecinin en başında bütçe ödeneğinin kullanılan kısmının belli olması ve ödenekten düşülmesi veya bloke edilmesi nedeniyle ödenek üstü harcama engellenmiş olmaktadır. Taahhüt esaslı ödenek kontrolü ve hesap verebilirlik açılarından önemli ve kullanışlı bir sistemdir. Ayrıca girişilen taahhütlerle ilgili bilgiler sağladığı için nakit esaslı kayıt yöntemine göre daha avantajlıdır (DPT, 2000: 77).

2.3.2.3. Uyarlanmış Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi

Genel olarak nakit esasına dayanan muhasebe sistemiyle, dönemsellik ilkesi dışında aynı ilkelere sahiptir. Bu yöntemin nakit esasından farkı; muhasebe hesaplarının mali yılsonunda kapatılmayıp yeni mali yıl içinde önceki yıl mali yıl işlemlerinin kaydı için ortalama bir ay açık tutularak mahsuplaşmanın yapılmasıdır (Gökçen, 2003: 25). Önceki yıl ödeneklerin mahsup dönemine aktarılmış olması şartıyla, mahsup döneminde önceki yıla ait olan faturalar ve tahsilâtlar kabul edilerek kabul edildiği tarih itibarıyla kayıtlara işlenir. Ancak önceki dönemin hesaplarında gösterilir. Önceki raporlama döneminden kaynaklanan ve mahsup döneminde hesaplara alınan yeni dönemin başındaki nakit akımları, yeni dönemin kayıtlarından çıkarılırlar. Raporlamanın temelini nakit akım tablosu oluşturmaktadır. (DPT, 2000: 74).

2.3.2.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi

Bu yöntem tahakkuk esasına dayalı muhasebenin özelliklerini taşımaktadır. Genel olarak işlem ve olaylar nakit hareketinin olduğu zaman değil ekonomik bir değer

yaratıldığında, değişime uğradığında, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir. Bu sistemi kapsamı bakımından tahakkuk esasından farklı kılan uygulama maddi duran varlıkların muhasebe sistemine dâhil edilmemesi ve raporlanmamasıdır. Bundan dolayı maddi duran varlıkların tespiti, amortismanı, yeniden değerlendirilmesi gibi işlemler yapılamamaktadır (Gökçen, 2003: 25).

2.3.2.5. Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi

Tahakkuk esasında işlemler ortaya çıktıkları zaman kaydedilirler. Gelirlerin tahsilatının yapıp yapılmadığı, giderlerin ise ödenip ödenmediği dikkate alınmaz. Nakit, alacaklar, borçlar, fabrika, ekipman, tarihi varlıklar, avlanma hakkı, yer altı kaynaklarını çıkarma hakkı patentler gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve mali varlıklar kayıtlara alınır. Dönemsellik ilkesi gereği gelirler ve giderler ait oldukları döneme kaydedilirler (Aslan, 2009: 26).

Tahakkuk esaslı kayıt yöntemiyle gerçekleştirilen faaliyetlere ait çok sayıda ve çeşitli mali veri elde edilmektedir. Nakit olarak ödenen tutarlar, üçer aylık dilimler halinde serbest bırakılan ödenekler, mevcut harcanmaya hazır ödenekler, taahhüde girilmiş harcamalar için ne kadar ödeme yapıldığı ve ne kadar daha ödemenin yapılacağı, kalan ödenekler, herhangi bir iş için açılmış avans ve kredilere ilişkin bilgiler gibi verilere kolaylıkla ulaşılabilmektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde hazırlanacak temel mali tablolar; bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosudur. Bu tablolardan da net faaliyet dengesi, net borç verme, net borç alma, nakit dengesi ve net değerdeki değişime ilişkin göstergelere ulaşılabilecektir. Bu göstergeler aracılığı ile de hükümet politikalarının etki ve sonuçları değerlendirilerek devlet hesaplarında saydamlık ve karar verme birimlerinin hesap verebilirliğinin temeli oluşturulacaktır (Sipahi ve diğerleri, 2007: 10).

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin diğer devlet muhasebesi kayıt yöntemlerinden üstünlükleri aşağıdaki gibidir (Öz, 2008: 18).

1. Bilanço düzenlenebilmektedir: Hazırlanan bilanço ile kamunun borç ve yükümlülüklerini gösterdiğinden ileriye yönelik değerlendirmelerde bulunulabilmektedir.

2. Faaliyet tablosu düzenlenebilmektedir: Devletin ve kamu kurumlarının yerine getirdiği faaliyetlerin sonuçları görülebilmekte ve bu faaliyetlerin maliyetlerini belirleyebilme olanağı vermektedir.

3. Performans göstergeleri belirlenebilmektedir: Tüm faaliyetlerin kayıt altına alınarak üretilen raporlardan ekonomik ve mali performansın ölçülmesi için kriterler belirlenebilmektedir.

2.3.3. Devlet Muhasebesi Alanındaki Uluslararası Gelişmeler

Günümüze kadar değişerek gelişen süreçte nüfus artışı, savaşlar, ekonomik krizler, siyasal baskı ve çekişmeler, işsizliğin artması, gelir paylaşımındaki sorunlar, kurumlardaki artan verimsizlik gibi çeşitli sorunlar içinde büyüyen devlet, bürokratik, hantal, baskıcı bir yapıya bürünmüştür. Bu yapı da ülkelerde kaynak tahsisi ve yönetiminde sürekli olarak istikrarsızlık, verimsizlik, kamuda yozlaşmalara ve yolsuzluklara sebep olmuştur.

Devlet; her şeyi üreten piyasaya müdahale ederek piyasayı yönetip yönlendiren devlet anlayışı yerine kurallar koyan standartlar belirleyerek denetleyen, rantı engelleyen, rekabet ve rekabet gücü yaratabilen, ileri teknoloji ve yüksek verimlilikte sanayi toplumu oluşturma hedefine sahip devlet olmalıdır. A. Toffler ve P. Durucker gibi araştırmacıların da üzerinde durdukları konu “*ülkelerin zenginliklerinin kaynağı verimlilik artışlarıdır.*” (Ekin ve diğerleri, 1999: 28). Başta ABD ve İngiltere’de olmak üzere 1980’li yıllardan itibaren sosyal devlet anlayışı ve uygulamaları eleştirilmeye başlanmış, buna karşın, özel sektörün ön plana çıkarıldığı ve avantajlarına önemsenmeye başlandığı yeni bir döneme girilmiştir. Adalet, eşitlik, kamu yararı gibi kavramların önem kazandığı sosyal devlet dönemi yerini, kamu kurumlarının özel sektör şirketlerinde olduğu gibi etkinlik, verimlilik, ekonomiklik, hesap verilebilirlik kavramların önem kazandığı bir döneme bırakmaya başlamıştır. Bu dönemin en kritik unsurlarından birisi de finansal açıdan ne durumda olduğunu gösterecek muhasebe sisteminin kurulmasıdır (Pehlivan ve Gerekan, 2009: 53). Yeni dönemde ortaya çıkan anlayışın hayata geçirilebilmesi için de devletin ülke ekonomisi içindeki mali faaliyetlerinin belirlenerek tam olarak ortaya çıkarılabilmesi amacıyla genel yönetim kapsamındaki tüm kurumların ortak muhasebe ve raporlama standartları ve konsolide edilebilir hesap planlarının hazırlanması gerekmektedir (Gökçen, 2003: 10)

2.3.3.1. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)

1953 yılında Birleşmiş Milletler tarafından “Uluslararası Hesap Sistemleri ve Destekleyici Tablolar” adıyla ilk defa yayınlanan ve 1968 yılında genişletilerek tekrar yayınlanan SNA 68 adlı raporun yeniden düzenlenmiş şekli SNA 93 adıyla 1993 yılında

Avrupa Birliği (EU), Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Dünya Bankası (WB) ve Birleşmiş Milletler (UN) tarafından ekonominin tamamıyla kayıt altına alınabilmesi ve tüm ekonomik verilerin belirli bir sistem içinde toplanıp bir hesap çatısı altında sunulabilmesi amacıyla yayımlanmıştır (Aslan,2009: 31).

Ulusal ekonomilerin kurumlar ve sektörler-alt sektörler olarak sınıflandırılması, bilânço, fiyat ve değer değişimleri, stoklar ve muhasebe kuralları, üretim hesabı, gelir dağılımı, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amaçlarıyla kullanılmıştır (Gökçen, 2003: 11) (Sevim ve diğerleri, 2009: 45).

2.3.3.2. Avrupa Hesaplar Sistemi 1995 (ESA 95)

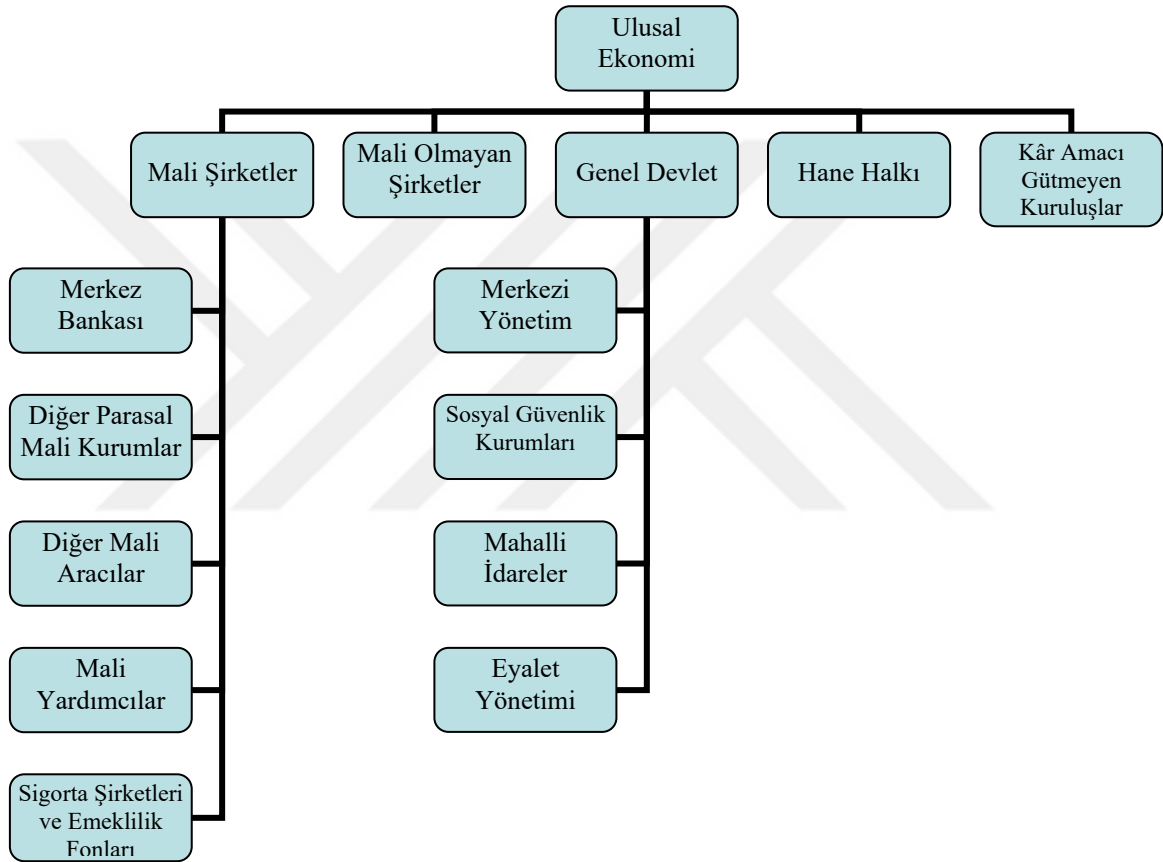
Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (European System of National and Regional Accounts-ESA 95), bir ekonominin, bölgenin, ülkenin ya da ülkeler grubunun, bu ekonominin bileşenlerinin ve diğer ekonomilerle olan ilişkilerinin sistematik ve ayrıntılı bir açıklamasını yapan uluslararası kabul gören bir muhasebe sistemidir (Sevim ve diğerleri, 2009: 45).

Avrupa Birliği'nin istatistik alanında faaliyetler gösteren alt kuruluşu olan EUROSTAT tarafından hazırlanan ve birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan bir çalışmadır. Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibariyle GFSM 2001 ile paralellik taşımaktadır. ESA çalışmalarında 8 temel karakteristik ön plana çıkmaktadır (Sipahi ve diğerleri, 2007: 15).

1. Uluslararası uyumluluk
2. Diğer sosyal ve ekonomik istatistik verilerle uyumluluk
3. Tutarlı
4. Operasyonel
5. Birçok yönetim kavramından farklılık
6. Uzun dönem için iyi yapılandırılmış olma,
7. Ekonomik olayların belirlenmesine odaklanmış olma
8. Esneklik ve çok amaçlı kullanım

2.3.3.3. Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 (GFSM 2001)

IMF ve Dünya Bankası'nın kullandığı Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı (Government Finance Statistics-GFSM 2001) IMF tarafından tahakkuk esaslı muhasebe alanında ilerlemiş İngiltere, Avustralya, Kanada, ABD gibi ülke uzmanlarının ve uluslararası kuruluşların ortak çalışması ile tahakkuk esasına göre devlet mali raporlarının her ülkede aynı sınıflandırılması amacıyla hazırlanmıştır. Bu hesap sisteminde ulusal ekonomi beş sektörden oluşmaktadır (Dağ, 2015: 28).



Kaynak: Dağ, 2015: 28

Şekil 2.1: Ulusal Ekonomi

Kamu sektörü, genel yönetim ile mali ve mali olmayan kamu şirketlerinden oluşmaktadır. Giderlerinin % 50'sinden fazlası devlet tarafından karşılanan şirketlerin genel yönetim kapsamında olduğu değerlendirilmektedir. Üç yıllık dönem içindeki değişim şirketin genel yönetim kapsamında olup olmadığını değiştirmemektedir. Piyasa ekonomilerinde yapılan işlemler parasaldır ve birimlerin bir kısmı üretimle, bir kısmı üretim faaliyetinden elde edilen gelirin kullanımıyla başka bir kısmı ise sermaye oluşumu ile ilgilenmektedir. Bahsedilen hesap sistemleriyle ulusal ekonomiyi oluşturan

diğer kurumsal birimlerin yanı sıra genel yönetim birimlerinin faaliyetleri ve bu birimlerin ulusal ekonominin diğer kurumsal birimleriyle olan ilişkileri hakkında ihtiyaç duyulan bilgiler sistematik, ayrıntılı ve bütüncül olarak sağlanabilmektedir. GFSM tam olarak çift taraflı kayıt sistemi ile tahakkuk esaslı muhasebe esasını benimsemiştir. (Dağ, 2015: 29,30).

2.3.3.4. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IFAC-IPSAS)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Komitesi (IFAC) muhasebe mesleğini güçlendirerek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkı sağlayarak kamu yararına hizmet etmeye kendini adanmış küresel bir muhasebe meslek organizasyonudur. IFAC 130'dan fazla ülke ve bölgede 175'in üzerinde üye ve iştirakçiyle kamu muhasebecileri, eğitimciler, devlet hizmetleri, sanayi ve ticaret alanında yaklaşık üç milyon muhasebeciden oluşmaktadır (www.ifac.org/about-ifac). IFAC, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB International Public Sector Accounting Standards Board) kamu kuruluşları için Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları olarak adlandırılan muhasebe standartları seti (IPSAS International Public Sector Accounting Standarts) geliştirmektedir. Komite tutarlı ve karşılaştırılabilir finansal bilgi akışının sağlanmasının büyük çapta önemli olduğunu kabul etmiş ve uluslararası standartların bunu gerçekleştirmede önemli bir rol oynadığına inanmaktadır. Uluslararası standartların hükümetler tarafından kabul edilmesiyle kamu kurumları, dünya çapında hem kaliteli hem de karşılaştırılabilir finansal bilgiler raporlaması geliştirilmiş olacaktır (Worldbank, 2004: 13). Ülke içindeki ulusal raporlamanın uluslararası raporlamayla eşleştirilebilmesi yabancı yatırımcılar, reyting kuruluşları, Dünya Bankası, IMF, gibi uluslararası kuruluşlar açısından ülkenin izlenmesine, karşılaştırmalar yapılmasına ve değerlendirilmesine katkılar sağlayarak ülkenin uluslararası arenada finansal yerinin tespitine imkân verecektir.

IFAC Kamu Sektörü Komitesi'nin ana amacı, dünya çapında tekdüzen muhasebe sistemini yaygınlaştırmaktır. Komite bu amaçla şu görevleri yerine getirmektedir (Öz, 2008: 29;

1. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını oluşturmak
2. Standartların kabul görme seviyesini yükseltmek
3. Kılavuz niteliğinde açıklayıcı bilgiler vermek belgeler yayımlamak

2015 yılından itibaren IPSASB tek bir stratejik hedefe sahiptir: Tahakkuk Esaslı Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının benimsenmesiyle kamu mali yönetim ve bilgisinin güçlendirilmesi için (www.ipsasb.org/about-ipsasb);

1. Yüksek kalitede kamu sektörü finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi,
2. Kamu sektörü için diğer yayınların geliştirilmesi ve
3. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları'nın farkındalığını ve benimsenmesinin faydalarını artırma çabasındadır.

IPSASB, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının geliştirilmesinde yapılandırılmış ve kamuya açık bir süreç takip etmektedir. Bu süreç standartlardan doğrudan etkilenen standartları hazırlayanlar ve kullananlar da dâhil kamu sektöründe finansal raporlama ile ilgili görüşleri kurula bildirmek ve standartların geliştirilmesinde dikkate alınmasını sağlamak için fırsatlar sağlamaktadır.

2.4. TÜRK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN YAPISI

Varoluş nedeni topluma hizmet olan devlet ve devletin işlerliğini sağlayan kamu kuruluşları, kamunun sahip olduğu kaynakları çağdaş yönetimin gerektirdiği en ideal örgütlenme ve işleyiş süreçleriyle, en uygun sistemleri kullanarak ve kamu yararını gözeterek hizmete dönüştürmek durumundadır (Usta, 2012: 100).

Kamu kurumlarının ve vakıf dernek gibi kâr amacı gütmeyip belirli bir amaca ulaşmak için kurulan kuruluşların başarısı, kamusal ihtiyaçları karşılamaadaki performansları ile ölçülmelidir (Usta, 2012: 108). Bu da zamanında karar alabilen, paydaş analizi yapabilen, etkin, verimli ve stratejik planlamaya dayalı bir yönetim tarzını gerektirmektedir.

Yeni kamu yönetimi yaklaşımı "*yeni kamu yönetimi*", "*piyasa odaklı yönetim*", "*kamu işletmeciliği*" gibi adlarla literatürde yer almıştır. Bu konuda Osborne ve Gaebler literatürde öncü olarak kabul edilebilecek yazarlardır ve devletin piyasa dışında kalmayıp direkt olarak girişimci rolü üstlenmesi gerektiğini belirtmektedirler (Arslan, 2010: 27).

2.4.1. Osmanlı Dönemi Devlet Muhasebe Sistemi

Türkiye'de devlet muhasebesi, Osmanlı İmparatorluğu'nun beylik yıllarından başlayarak günümüze kadar uzanmaktadır. Osmanlı Devlet Muhasebesi kapsam ve şekil özelliklerini yüzyıllar boyunca muhafaza etmiştir. Günümüzde gelişmiş ülkelerin

kullandığı genel olarak kabul gören muhasebe ilke ve standartlarının büyük bir kısmı Osmanlı İmparatorluğunda uygulanan devlet muhasebesinde yer almaktaydı (Demirci, 2015: 56)

Muhasebe kayıtlarında kullanılan siyakat (şifreli) yazı ve rakamlar İlhanlı Devleti'nden Selçuklu Devletine geçmiş ve Osmanlı döneminde XIX. Yüzyılın ortalarına kadar kullanılmıştır. Şifreli yazı ve rakamların kullanılmasının sebebi ise mali bilgileri herkesin bilmemesi ve hile yapılmaması için olduğu ileri sürülmektedir (Güvemli, 2000a: 29). Osmanlı Devletinin kuruluş döneminde “tahsisi varidatlı şeriat muvazenesi” esastı. Bu bütçe, giderin önceden tespiti ve gelirin tahmin ve giderlerin tasdik edilmesi esasına uymamaktaydı. Ancak bütçenin uygulanmasından sonra devlet gelir ve giderleri hesaplanarak defterlere kaydedilmekte ve şeriat muvazenesi sağlanmaktaydı (Akça, 1996: 59). Sultan Orhan zamanında, Çandarlı Kara Halil Hayrettin Paşa beyliğın gelirini oluşturan tımar ve zeamet usulünü hayata geçirmiştir. Bu usule göre fethedilen yerler tasnif edilerek gelirleri;

- Hassı Hümayun adıyla hazineye,
- Dirlik adı altında, vezir ve amirlere, sipahilere,
- Arpalık ismi ile sancak beylerine ve dizdarlara,
- Tahsisat adıyla devlete ve millete yararı olan kişilere,

dağıtılmaktaydı. Yeniçerilere ödenene maaşlar da devletin giderleri arasındaydı. Devletin gelir ve giderleri bugünkü yevmiye defteri denilen zamanın ruznamçe defterine kaydedilmekteydi. Osmanlı'da vergiler zekat, öşür, haraç ve cizyeden oluşan şer-i vergiler ve örfi olmak üzere ikiye ayrılmaktaydı (Giray, 1997: 155).

Tablo 2.1: Osmanlı'ya Ait Örnek Gelir Gider Bütçesi

Daire	Gelir	Gider	Daire	Gelir	Gider
I.	Zekatı Sevaim	-Fukara	III.	Ganaim	Müftiler
	Aşar	-Meesakin		Maadin	Muallimler
	Müslüman tüccardan alınan vergi, gümrük	-Amilin		Zekat	Meteallim - Serhat muhasebesi - Müessesatı Hayriye - İnşaatı nafiye -Eytam - Mesakir - Fukara -Ebyanı sebil
II.	Haraç	-Rikap	IV.	Lukata	Hastaneler-
	Cizye	-Medyun (Borçlu)		-Yave	Muhtaçlar
	İmaretlerden alınan vergi	-Gazi ve muhtaç		-Tereke	-Kefin masrafı -Kisibten aciz kalanlar iaşesi - Lukatilerin faki

Kaynak: Giray, 1997: 157

Bütçede her gelirin bir masrafa ayrılması metodu kabul edilmişti. Bütün gelir ve giderler Beytülmal denilen devlet hazinesi yönetimine bırakılmıştır. Devlet hazinesini yöneten Beytülmal Emiri ile gelir ve giderleri tutan divan üyeleri, sayman ve kâtipler mevcuttu (Giray, 1997: 157). Osmanlının uyguladığı muhasebe sisteminde, kesin hesabı en kısa zamanda çıkarabilmek ve iç denetime öncelik verildiği, tahsilatları hızlandırmak, gelirleri artırmak, giderleri denetim altında tutup azaltmak özelliklerinin bulunduğu görülmektedir (Demirci, 2015: 56).

Bütçeler önceleri şeriat hükümleri ile sonradan ise ihtiyaçlar doğrultusunda hükümdar kararnameleriyle değişiklik ve iyiye doğru gelişim göstermiştir. Kur'an-ı Kerim, sünnet, İslam alimlerinin icihatlarına (kıyas, icma) göre şeriat hükümleri ve bütçeleri oluşturulmaktaydı. Devletin siyasi, iktisadi, sosyal hayatı bu esaslara göre yönetilmekteydi. Bu esaslar yetmediği zaman şeriatın verdiği yetkiye dayanılarak "uluemir" adı verilen ve konusunda uzman bilim adamlarının görüşleri dikkate alınarak hükümdar tarafından yürürlüğe konulan kararnameler boşluğu doldurmuştur (Akça, 1996: 58,59).

Tablo 2.2: Osmanlı Dönemi Sivas Mali Kayıt Örnekleri

Maaş Miktarı		Tahsis Tarihi	Esas No	Liva No	Maaş Sahibinin İsmi	Sıra No	Mülâhazat
Para	Kuruş						
20	57	2 Mart 1293		124	4. ordu. 4. tabur tala' 3. bölük Hüseyin bin Halil	1	Mûmâ-üeyhin 6. derecede ma'lûliyetine mebni Rakibe Kanunu mûcibince bir defalık 200 liralık arazi i'tâsı sened-i resmisine vekâletçe verilen meşrûhât mücebine Duyûnu Muntazama Müdürinin fi 2 Şubat sene 93 ve S957.90 nolu tahrirâtı
	72	1 Mart 1294		43	4. Ordu 6. Redif Alayı 2. Tabur S. Bölük. neferi Selim bin Yusuf		Fi 5 Eylül sene 329
	43	1 Ağustos 1294		115	2. Ordu 6. Redif-i Mukaddem Alay 2. Tabur 6. Bölük efradından Ahmed Selahaddin	3	
20	21	1 Temmuz 1294		130	2. Ordu 1. Muvazzaf Alay 1. Tabur 1. Bölük efradından Mehmed bin Mustafa	6	Nakli Fi 15 Teşrin-i sâni 731 Mal Müdürlüğünün Fi 4 Temmuz sene 334 tarihi ve 628/231 tahrirât-ı mücebine
	120	1 Nisan 1293	255	48	2. Ordu. 5. Mustahfiz Alay 2. Tabur 1. Bölük neferi Ayan oğlu Halü bin Hasan	7	Fevt 3 Kanûn-i evvel sene 73

Kaynak: <https://www.muhasebat.gov.tr/portal/osmanli-donemi-kayit-orneklere> (30/11/2016)

Yukarıdaki tabloda Osmanlı döneminde Sivas ilinde tutulan kayıt örnekleri verilmekte olup, bu kayıtlar ile Osmanlı'da kayıt ve raporlamanın önemli olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca yapılan ayrıntılı kayıtlar ile ilgili gelir veya gidere ilişkin bilgiler de elde edilebilmektedir.

Tablo 2.3: Osmanlı Dönemi Bursa Mali Kayıt Örnekleri

Maaş Miktarı		Tayin ve Tahsis Tarihi	Memuriyete Başlama Tarihi	Ayrılma Tarihi	İsimler	Vukuat Tevellüdü: 1300	Aylık Maaş	Te'diye Tarihi	Yevmiye Numarası	Senesi	
Senelik	Aylık									Aylar	İsimler
	1000		1 Eylül 1331	31 T.Evvel 1338	Hafız Abdullah Efendi	Heyet vekili kararı mucibince müdüriyetten atfiyla tayini medresenin 6 Teşrin-i Sani sene 338 tarihli ve 230 tezkiresi mucibince	2784 1000			Mart	
			1 T.Sani 1338	19 T.Sani 1338	Hacı Ziya Efendi	6 T.Sani 1338 tarihli ve 230 numaralı tezkiresi mucibince	2782 1000			Nisan	

Kaynak: <https://www.muhasabat.gov.tr/portal/osmanli-donemi-kayit-orneklere> (30/11/2016)

Yukarıdaki tabloda da memurlara ilişkin kayıt örnekleri yer almakta olup, ilgili kişiye ait işe giriş, işten ayrılma, ödenen maaş gibi kişisel bilgileri içeren ayrıntılı mali kayıtların tutulduğu anlaşılmaktadır.

Merkezi Yönetimdeki Defterdarlıkların Örgütsel Yapısı

Osmanlı'da XVI. yy'da gelir ve giderlerin hesaplandığı, kaydedildiği ve kontrol edildiği aşağıda açıklanan yönetim birimleri bulunmaktaydı (Güvemli, 2000a: 101-107).

1. Hazine-i Amire kalemleri
 - a. Ruznamçe-i Evvel (birinci) ve Ruznamçe-i Sani (ikinci) Kalemleri
 - b. Rumeli Muhasebesi Kalemi
 - c. Anadolu Muhasebesi Kalemi
 - d. Mukabele Kalemi
2. Baş Defterdara Bağlı Kalemler
 - a. Mukataacı-i Evvel Kalemi
 - b. Mukataacı-i Sani Kalemi

- c. Mevkufat Kalemi
 - d. Varidat Kalemi
 - e. Kale Tezkiresi Kalemi
 - f. Rumeli Ahkam Tezkiresi Kalemi
3. Anadolu Defterdarına Bağlı Kalemler
- a. Mukataacı-i Evvel Kalemib. Mukataacı-i Sani Kalemi
 - c. Mukataacı-i Salis Kalemi
 - d. Mevkufat Kalemi
 - e. Varidat Kalemi
 - f. Anadolu Hükümleri Tezkireci Kalemi
4. Üçüncü Defterdara Bağlı kalemler
- a. Mukataacı-i Evvel Kalemi
 - b. Mukataacı-i Sani Kalemi
 - c. Mukataacı-i Salis Kalemi
 - d. Mevkufat Kalemi
 - e. Varidat Kalemi
 - f. Üçüncü Defterdar Hükümleri Teskireci Kalemi
 - e. Kale Tezkireci Kalemi
5. Mevcudatçı, Teşrifatçı, Teslimatçı
- a. Mevdudatçı
 - b. Teşrifatçı
 - c. Teslimatçı

Büyük ruzname veya mizan kalemi adı verilen daire devletin gelir ve gider kütüklerini tutarak yıl sonu icmalleri çıkarırdı.1654 yılında yapılan ve devletin merkezi bütün gelir ve giderlerini cetveller halinde gösteren Tarhuncu Cetvelleri önem kazanmıştır. Eyyübi Efendinin İstanbul'a ait gelir ve gider cetvelleri III. Selim (1789-1808) zamanda yapılan ıslahlata kadar devam etmiştir (Akça, 1996: 59).

Osmanlı İmparatorluğu'nda 16. yy. sonlarından itibaren Avrupa'daki değişimin Osmanlı İmparatorluğu üzerindeki olumsuz etkisi hissedilmeye başlamıştır 17. yy sonlarında toplumsal bozulma ve çözülme hızlanmıştır. 1683 Viyana kuşatmasının başarısızlıkla neticelenmesi Osmanlı ile Avrupa arasında büyük bir öneme sahiptir. Osmanlı'nın iktisadi ve sosyal alandaki çöküntülerin artarak devam etmesiyle maaşlar ödenememeye ve zorunlu ihtiyaçların temini bile zorlaşmaya ve tehlike çanları çalmaya

başlamıştır. 19. yy.'da emperyalist devletlerin Osmanlı İmparatorluğu'na karşı sürdürdükleri olumsuz politikalar ve halkı kışkırtmaları bu yüzyılda devletin yenilik hareketlerini etkilemiştir. Devlet otoritesinin zayıfladığı bu dönemlerde ordunun yapısındaki bozulmalar, toprak ve vergi sistemindeki bozulma ve yozlaşmalarla tımar sistemi bozulmuş topraklar gasp edilmeye başlanmış, İngilizlerden ilk dış borç alınmış, ekonomiye girmeyen para ve enflasyonun artması mali bunalıma ve kaosa sebebiyet vermiştir (Karabulut, 2010: 126,127). Osmanlı İmparatorluğu'nda bu bozulmalar bazı değişikliklerin ve yeniliklerin yapılmasını gerekli kılmıştır. İmparatorlukta bütçe olarak kabul edilebilecek belgeler 1839'da başlayan ve batıda "*Osmanlı Reformu*" olarak adlandırılan Tanzimat döneminde kullanılmaya başlanmıştır.

Tanzimat döneminden önceki uygulamalar gelir ve giderleri gösteren kesin hesap cetvelleri niteliğindedir. Tanzimat döneminde yapılan çalışmalarla batılı anlamda ilk bütçe hazırlanmıştır. Modern anlamda bütçeleme ve bütçe kanununa ilişkin hükümler ilk defa 1876 tarihli Kanun-i Esaside yer almaktadır. Meclise ait bütçe hakkı 1876 Anayasası ile kabul edilmiş olmasına rağmen, uygulama olanağı bulunamamıştır. Bütçeyle ilgili hukuki şekil 1876 Anayasası ile düzenlenmesine karşın, çağdaş anlamda ilk bütçe II. Meşrutiyet döneminde hazırlanan 1909 yılı bütçesi (Muvazene-i Umumiye Kanunu) olduğu kabul edilmektedir. 1909 yılı bütçesini takiben devlet bütçesinin uygulamasını yıllık değil devamlı olarak düzenlemek amacıyla 1910 yılında Usulü Muhasebe-i Umumiye Kanununun-i Muvakkatı yürürlüğe konulmuştur. Bu geçici Kanun 1912 yılında bazı düzenlemeler/değişiklikler yapılarak aynı adla yeniden yürürlüğe konulmuştur. Usulü Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile bütçenin hazırlanmasına, uygulanmasına, devlet hesaplarının tutulmasına, denetlenmesine ait usuller düzenlenmiş, bütçenin kanuni tarifi yapılmış ve böylece bütçeye ilişkin esaslar yasal bir temele dayandırılmıştır (Candan, 2007: 113,114).

19. yy sonlarına doğru çift taraflı kayıt yönteminin uygulanmasına dair çalışmalar yapılmış ve aşağıdaki kararlar alınmıştır (Güvemli, 2000b: 222).

1. Kayıt, belge ve muhasebenin usulüne uygun tutulmaması, gelir (varidat) ve giderlerin gerçek bilgi verebilecek defterlerinin olmaması Maliye Nezaretinin eksikliğidir.

2. Avrupa usulü ile kurulan Osmanlı Bankasının Maliye Nezareti ile karşılaştırılması,

3. Kayıt, hesap ve giderlerin gerçeği ayrıntılı bir şekilde gösterecek şekilde tutulması ve çift yanlı (usul-i muzaaf) muhasebenin kullanılması gerekmektedir

4. Kayıt ve hesapların, gelir ve giderlerin gerçek bilgiler vermesi için öncelikle çift yanlı (usul-i muzaaf) muhasebenin kullanılması ve herkese öğretilmesi gerekmekte ve uygulama için zamana ihtiyaç vardır. Bunun için muhasebe sistemi eski ve yeni olarak ikiye ayrılabilir.

5. Hazine tarafından gerçek esaslar üzerinden kayıtların tutulmasına bir an önce başlanması gerekli görüldüğünden gelecek Mart başlangıcından itibaren çift yanlı muhasebe sistemine geçilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki görüşler ile çift taraflı kayıt sistemine geçilmiş ancak uygulamanın tam olarak başlaması uzun bir zaman almıştır.

2.4.2. Cumhuriyet Dönemi Devlet Muhasebe Sistemi

Türkiye’de devlet muhasebesi alanında en önemli sorun devlet muhasebe uygulamalarındaki dağınıklığıdır. Önceleri genel yönetim içinde yer alan kurumların bütününe yönelik çalışmalar yapmak, standartlar ve kurallar yapmak üzere yetki verilmiş bir kurum yoktu. Devlet muhasebesinde standartların ve kuralların oluşturulamamasının en önemli sebebi de buydu. Genel idareye ait mali istatistiklerin oluşturulamaması konusu uluslararası mali kuruluşların Türkiye’ye yaptığı eleştirilerin başında gelmekteydi. Mali ve ekonomik politikalara ilişkin karar alıcı konumunda olanların ihtiyaç duyacakları en önemli veri devletin bütününe yönelik oluşturulacak mali istatistiklerdir. Ancak bu şekilde, örneğin bir vergi kalemindeki yüzde bir artışın yaratacağı gelir artışını veya belirli bir gider kaleminde yapılan gider kaleminde yapılan yüzde bir azalışın yaratacağı tasarrufu ve bunların ekonomiye etkilerini doğru bir şekilde ölçmek mümkün olabilir (Gökçen,2003: 10).

Kurtuluş savaşı dönemi bütçeleri (1920-1923) ayrı tutulursa, savaş sonrası bütçelerin bütçe tasnifleri hizmet ağırlıklı idari sınıflandırmaya göre yapılmıştır. Klasik bütçe anlayışına dayanan bu uygulama 1973 yılına kadar devam etmiştir. 1973 yılında program bütçeye geçiş çalışmalarına kadarki dönemde, kamu harcamaları kurumsal olarak ve harcama türleri itibariyle sınıflandırılmıştır. Kaynak tahsislerinde hizmet maliyet ilişkisi kurulmamış, kurumların ihtiyaçları esas alınmış ve bütçe uygulamalarına ve ödeneklerin kullanımına ilişkin işlemlere yönelik denetimlerde yasaya uygunluk biçiminde gerçekleştirilmiştir. 1973 yılından sonraki dönemde program bütçenin

gerektirdiği ve bu bütçe sisteminde geçiş sürecinde öngörülen çalışmalar yapılmamış, bütçe uygulamaları eski düzen çerçevesinde yürütülmüştür (Candan, 2007: 115).

1923-1945 Dönemi Devlet Muhasebesi: Türkiye Büyük Millet Meclisinin 1920 yılında kurulması ve milli mücadelenin başlamasıyla meclis Osmanlı'dan süre gelen mali yapıyı Cumhuriyet'in ilanından birkaç yıl sonra da devam ettirmiştir. 1923 yılında kabul edilen talimatname ile Amerikan sisteminden esinlenen iki yanlı muhasebe yöntemi uygulanmaya başlanmıştır. 1925 yılında tüm hesap hareketlerinin bir sayfada gösterildiği bir esas defteri oluşturulmuştur. Amerikan usulü olarak adlandırılan (defteri kebiri yevmiye) sisteme benzeyen bu muhasebe usulü kaza mal sandıkları ile tümen ve kor muhasebeciliklerinde uygulamaya konulmuştur (Dağ, 2015: 29,30).

Ülkemizde cumhuriyetin ilk yıllarında ülke genelini kapsayan ilk düzenleme 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye yani Genel Muhasebe Kanunu'dur. Kanunun Muhasebe Sistemini kurma ve Uygulama başlıklı 139. maddesi, 178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde kararnamenin 11. Maddesi ve İl Özel İdaresi Kanunu, Belediye Kanunu, Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu, Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu, Kamu Finansmanı ve Borç Yönetimi Düzenlemesi Hakkında Kanun ve Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'na dayanılarak hazırlanan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile devlet muhasebesi uygulamaya konulmuştur.

1050 sayılı kanun hükümlerine göre Devlet Muhasebesi Yönetmeliği yürürlüğe konulmuştur. 2004 yılına kadar yürürlükte kalan, mali işlemlerin büyük ölçüde nakit yönüyle ilgilenen bu yönetmelik işlemlerin ortaya çıkış zamanıyla ilgili bilgileri ihmal ettiği gibi bir muhasebe mantığını da tam olarak yansıtmamaktadır. Dolayısıyla önemli sakıncalar içerdiğinden böyle bir muhasebe sisteminden analize elverişli bilgiler üretmek imkânı büyük ölçüde bulunamamıştır. Kanunun kapsamına dâhil olmayan yerel yönetimler, sosyal güvenlik kurumları, döner sermayeler, fonlar ve diğer özel ve özerk bütçeli birimlerde ise farklı muhasebe sistemleri uygulanmaktadır (Keleş, 2005: 5).

1928 yılında düzenlenen "Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatnamede iki yanlı muhasebe sistemi yerine **tasnif yevmiyesi** adı verilen çift taraflı muhasebe ile kameral muhasebe sistemi birleştirilerek yeni bir sistem uygulanmaya başlamıştır. Bu sistemde bazı hesaplar kaldırılmış bazıları birleştirilerek daha basit bir sistem oluşturulmaya çalışılmıştır. Gelir ve gider tahakkuk hesapları kaldırılarak yerine gelir ve

gider müfredat defteri getirilmiştir. Hesap planındaki birçok hesap çift taraflı kayıt yöntemine göre tutulmadığından hesapların doğruluğu ancak yardımcı defterlerdeki kayıtlarla denetlenmeye çalışılmıştır. Ancak bu sistem, gelir ve gider tahakkuklarının izlenememesi, gerçek mali durumu göstermemesi, ödeme hesaplarının tam bir kontrolünün yapılamaması sebepleriyle uygulamadan kaldırılmıştır (Dağ, 2015: 32) (Dişli, 2010: 13).

1948-1980 Dönemi Devlet Muhasebesi: 1928 yılında yayımlanan talimatnamenin ihtiyacı karşılayamaması sebebiyle 01/01/1948 tarihinde Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmelikleri yürürlüğe girmiştir. “*tasnif yevmiyesi*”nden vazgeçilerek “*yevmiye defteri*” uygulaması kabul edilmiştir. Ayrıca hesapların maliyeti ve işleyişi açıkça ifade edilmiş ancak ödenek ve yüklenme işlemleri ile gelir ve gider tahakkukları muhasebe dışı bırakılmıştır. Açılan yeni hesaplarla devletin borçları, dış borçlar, döner sermayeler, müteahhit bonoları, hazine kefaletleri, esham ve tahvilat gibi hazine işlemlerinin kayıtlarının tutulabilmesi imkanı doğmuştur (Öz, 2008: 31)

1960 yılında planlı kalkınma dönemine geçilmesi nedeniyle bu dönemde bütçe konusunda plan uygulamalarına başlanmış, yatırım hizmetlerine ilişkin bütçe tekliflerinin ve projelerinin incelenmesinde Devlet Planlama Teşkilatı da görev almıştır. Bu dönemde bütçenin hazırlanma, onaylanma, uygulama ve denetimi aşamalarına ilişkin bazı değişiklikler yapılmıştır. Plan ve bütçe ilişkisine ait esaslar 1982 Anayasasında da yer almıştır. Bütçe sisteminin reforma tabi tutulması ve yeni bir bütçeleme tekniğine geçilmesi 1960’lı yıllarda gündeme gelmiş ve bu dönemde program bütçe sistemine geçiş fikri ortaya çıkmıştır. Türkiye’de görev yapan Amerika Birleşik Devletleri uzmanlarının önerisiyle bütçe reformu konusunda teknik yardım yapılması kararlaştırılmış ve 1965-1970 döneminde bu konuda çeşitli çalışmalar yürütülmüştür. Bütçe Reform Grubu tarafından yapılan hazırlıklar ve bazı kuruluşlardaki pilot uygulamalar neticesinde 1973 yılı bütçesinin program bütçe esaslarına göre hazırlanması kararlaştırılmış, kuruluşlara bu yönde çağrı yapılmış ve bu yıldan itibaren Türkiye’de görünüşte program bütçe sistemi uygulanmaya başlanmıştır. İlk program bütçe tasarısı Meclislerde kabul edilerek 1 Mart 1973 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Ancak, 1968-1972 yılları arasında yapılan çalışmalar sonraki yıllarda sürdürülememiş ve 1973 yılında program bütçeye geçilmesi

kararlaştırılmasına rağmen bütçe sisteminde bir ilerleme kaydedilememiştir (Candan, 2007: 115,116).

1975 yılında Birleşmiş Milletler'in finansmanını sağladığı “*devlet muhasebesini geliştirme projesi*” adıyla geniş bir proje başlatılmıştır (Dağ, 2015: 33).

1980 yılı sonrası dönemde ekonomideki liberalleşme akımı bütçe sistemini de etkilemiştir. Bu dönemde kamu gelirleriyle kamu giderlerinin karşılanamaması, uluslar arası yakınlaşmalar dolayısıyla ekonomik ve mali ilişkilerin artması nedenleriyle ulusal ve uluslararası karşılaştırmalara imkân verecek, ölçme ve analiz yapmaya elverişli bir bütçe kod yapısının oluşturulabilmesi amacıyla 1995 yılında “Kamu Mali Yönetimi Projesi” ile çalışmalara başlanmıştır. Bu bağlamda IMF uzmanlarının da yardımlarıyla GFS (Devlet Mali İstatistikleri) ve AB’de uygulanan ESA’95 (Avrupa Muhasebe Sistemi) kod yapısına uyumlu bir bütçe kod yapısı olan analitik bütçe sınıflandırması ilk defa 2004 yılında konsolide bütçe kapsamındaki idarelerin bütçelerinde uygulanmaya başlamıştır. özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler ise 2006 yılından itibaren bu sınıflandırma sistemine dahil edilerek bütçelerini hazırlamaya başlamıştır (BÜMKO, Türkiye’de Bütçeleme).

Tablo 2.4 Cumhuriyet Dönemi Bütçeleme Sürecindeki Gelişim

DÖNEM	SÜREÇ
1923-1990	Türk Bütçeleme Sürecinde Klasik Bütçe Sisteminin Etkileri
1990-1995	Türk Bütçeleme Sürecinin AB’ye Uyum Süreci ve Dünya Bankası Ortak Bütçe Reform Çalışmaları
1995-1998	Türk Bütçeleme Sürecinde Sistem Değişikleri Yönünde IMF ve AB ile Ortaklaşa Başlatılan Girişimler
1998-2004	Hesap verebilirlik, Mali Disiplin, Mali Saydamlık ve Performans Esaslı Bütçelemeye Geçiş Yönünde Yapılan Kanuni Düzenleme

Kaynak: Sivrekli Demircan, 2006: 55

2.5. NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN YETERSİZLİKLERİ VE SAKINCALI YÖNLERİ

Nakit esaslı devlet muhasebe sistemi basit bir kayıtlama ve raporlama sistemi olması sebebiyle anlaşılması ve yönetilmesi kolaydır. Özellikle nakit esaslı hazırlanan bütçeye uygun olması nedeniyle denetlenmesi ve kontrolü kolaydır. Bu sebeplerden, uzun yıllar boyunca devletler tarafından kullanıla gelmiştir (Falay, 2006: 237). Günümüzde ülkelerin sosyo-ekonomik yapılarındaki gelişimler, demokratikleşme sürecinin hızlanması, halkın yönetime hesap sorabilmesi, uluslararası bütünleşme gibi

sebeplerin getirdiği zorlamaların da etkisiyle nakit esaslı muhasebenin sağladığı bilgiler yetersiz kalmış daha kapsamlı, eşanlı ve doğru bilgiye ihtiyaç hızla artmıştır.

Nakit esasında kasaya para girişi ya da kasadan parasal çıkış gerçekleştiğinde, işlem muhasebe kayıtlarına geçirilmektedir. İşlemler tamamlandığı halde hak sahibine fiilen ödeme yapılmamışsa, muhasebe kayıtlarında nakit çıkışı gösterilmez; ya da tahakkuk etmiş fakat henüz tahsil edilmemiş gelirlerin kaydı tutulmazdı. Bu yöntemde, ekonomik değerlendirmeler için gerekli bilgiler de sağlanamamaktadır. Tahakkuk esasında ise, işlemlerin tahakkuk ederek kesinleşmesiyle kayıtlar tutulur; fiili nakit giriş çıkışı beklenmez; kamu hizmet maliyetlerinin bütün olarak ele alınmasından ötürü, alternatif program seçiminde yardımcı olur; dolayısıyla, yeni bütçeleme tekniklerinde kullanılmaktadır (Gökçen, 2003: 7).

Nakit esaslı muhasebe sisteminin olumsuz özellikleri şunlardır (Dayar ve Esenkar, 2008: 273), (Yıldırım ve Çetinkaya, 1999: 124).

1. Devlet muhasebesinin kapsamı dardır, kamuda muhasebe birliği yoktur.
2. Kayıtlar nakit esasına göre tutulmaktadır.
3. Bütçe odaklı muhasebe sistemi mevcuttur. Maddi duran varlıklar kayıtlara alınmamaktadır.
4. Hesap sayısı sınırlıdır ve hesaplar yeterince detaylı değildir.
5. Muhasebe sisteminde süreklilik yoktur.
6. Ödenek ve nakit planlamasında sağlıklı bilgiler sunamamaktadır.
7. Devletin borçları tam ve sağlıklı olarak kayıtlarda izlenememektedir.
8. Devlet muhasebesinin bütçenin hazırlık aşamalarına katkısı olmamaktadır.
9. Muhasebe bilgilerinden “Kesin Hesap Kanun Tasarısı” çıkarılamamaktadır.
10. Muhasebe bilgileri çıkarılmadığından kurumsal mali tablolar hazırlanamamaktadır.
11. Hesaplar arasında olması gereken ilişki bulunmamaktadır. Hesaplar kendilerini ilgilendiren işlemleri yansıtmaktan uzaktır.
12. Hesaplarda analitik bir sınıflandırma mevcut değildir. İhtiyaçlara göre hesaplar açılmış olup, yeni hesap kodu belirlenirken hangi kod boş ise onun numarası kullanılmaktadır.
13. Bütçe giderlerinin tamamı tek bir hesapta toplanmış olup kayıtlar tahakkuk aşamasında yapılmaktadır. Bu hesaba kaydedilen gider nakden ödenmiş olabileceği gibi

önceden verilmiş bir avansın mahsubu veya sonradan ödenecek bütçe emanetine alınmış da olabilmektedir.

14. Yeterli otomasyon sistemi olmayıp tüm işlemler elle yapılmaktadır. Bu da kayıt ve raporlamayı geciktirmektedir.

15. Devlet muhasebesinin bütün kamu saymanlıklarını kapsamaması nedeniyle elde edilen bilgiler genel ve katma bütçeli idarelere ait bilgileri göstermektedir. Bu ise toplam kamu kaynaklarının bilinmesinde engel teşkil etmektedir.

Yürürlüğe girdiği tarihten 5018 sayılı Kanun'un uygulamaya geçirilmesine kadar olan zaman diliminde kullanılan **1050 sayılı kanuna yöneltilen eleştiriler kısaca şunlardır** (Candan, 2006: 189):

1. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler gibi bağımsız bütçeli kurumlar, döner sermaye işletmeleri gibi birçok kamu kurum ve kuruluşun özel kanunlarla tanınan ayrıcalıklara istinaden mali yönetim sistemi ve bütçe dışında tutulması.

2. Meclisin bütçe sürecinde pasif olması, kesin hesap kanununun beklenen işlevi gösterememesi.

3. Kalkınma planları ile bütçe arasında ilişkinin kopması ve plan-program-bütçe uygulaması arasında olması gereken uyumun gözetilmemesi.

4. Kamu kaynağının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak müesseselerin sistemin yokluğu.

5. Harcama sürecinde Maliye Bakanlığı ile Sayıştay Başkanlığı'ndan vize alınması ve tescil işlemleri gibi harcama öncesi kontrol işlemlerinin çokluğu.

6. Yetki ve Sorumluluk dengesinin kurulamamış ve iyi bir şekilde tanımlanmaması,

7. Bütçe hazırlık ve harcama aşamalarında harcamacı kurumlara inisiyatif tanınmaması, yetkilerin merkezi kuruluşlarda (Maliye Bakanlığı, DPT, Sayıştay, Hazine Müsteşarlığı) toplanması.

8. Bütçe kod yapısının yetersizliği, ulusal bütçe sonuçları ile uluslararası karşılaştırmalar yapılamaması, sistemin değişime kapalı olması.

9. Kamu kurumlarında muhasebe birliğinin olmaması, muhasebe sisteminin sadece bütçenin gelir ve giderlerinin takibi için kullanılması, faaliyetlerinin kamuoyuna açıklanmaması, zamanında ve güvenilir bilgiler verilmemesi,

10. Sayıştay denetiminin kapsamının dar olması, bazı kurumların denetim dışında tutulması, iç denetim sisteminin olmayışı, kurumların tüm faaliyetlerinin denetlenmemesi.

Türkiye’de 5018 sayılı kanundan önce bütçenin hazırlanması aşamasında şu temel sorunlar bulunmaktadır (DPT, 2000: 56).

1. Kurumların bütçelerinin hazırlanmasında yaptıkları hizmetler ile bunların maliyetleri arasındaki ilişkiyi belirleyen bütçe sistemi fiilen bulunmamaktadır. Mevcut program bütçe sistemi klasik bütçe sistemine dönüşmüştür.

2. Bütçenin kapsamı, kamu harcamaları ve gelirlerinin tamamını gösterecek şekilde düzenlenmemiştir. Bütçe hazırlık aşamalarında kurumların bütçe içi ve dışı bütün kaynakları ile bu kaynaklardan ne kadar ve hangi kalitede çıktı elde edeceği bilgisi bulunmamaktadır.

3. Bütçenin hazırlık aşamaları ekonomik ve mali istikrar ve sürdürülebilir kalkınma için orta vadeli bir harcama programı çerçevesinde yapılmamaktadır. Plan ve bütçe ilişkisi yeterli ölçüde kurulamamaktadır.

4. Kurumlar ilk bütçe hazırlıklarında amaçlarını ve uygulayacakları politikaları ortaya koyan geniş kapsamlı bir değerlendirme yapmamaktadırlar.

5. Harcamacı kurumlarla merkezi kurumlar arasındaki bütçe görüşmelerinde kurumların bütçe tavanlarının ne olacağı bilinmemektedir.

6. Bütçe görüşmelerinde harcamacı kurumların değişik kaynaklardan sağlayacağı gelirler de bilinmemektedir.

7. Gerçekçi bir bütçe yapmada, geçmiş bir iki yıla ilişkin verilen ödeneklerin, etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının tespitini sağlayacak raporlamanın yanı sıra gelecek yıl bütçesiyle istenilen ödenekle ne kadar çıktı üretileceğini gösteren raporlar sunulmamaktadır.

Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminin yetersiz kaldığı durumlar şu şekilde sıralanabilmektedir. (Falay ve diğerleri, 2006: 237):

a. Bilançonun Düzenlenememesi: Bu sistemde varlıklar, borçlar ve öz kaynaklar hakkında bilgilerin üretilmemesi sebebiyle mali durumu gösteren bilanço hazırlanamamaktadır. Kurumların makine teçhizat, bina gibi demirbaşların yıpranma payları dikkate alınmadığı için hizmet maliyeti bilinmemektedir. Toplam borç, varlık, öz kaynaklar ve yükümlülükler hakkında bilgi üretilmediği için kurumun ve devletin

mali durumu ve performansı hakkında ilgili ve ilişkili kişilere yeterince bilgi sağlanamamaktadır.

b. Ekonomik Sonuçların Açıklanmaması: Bütçe gelirleri ile harcamalar ve bütçe ve bütçe dışı tahsilâtlar ile ödemeler sadece nakit akımları temelinde raporlandığı için kurumun faaliyet raporu düzenlenememektedir. Dolayısıyla kurumun tasarruf veya ödenek üstü harcama gibi mali sonuçları bilinmemektedir.

c. Ekonomik ve Finansal Performans Göstergelerinin Olmaması: İlgili dönemde ve ileriye dönük gider ve gelirlerinin karşılaştırılması konusunda bilgi eksikliği mali performansın değerlendirilmesinde önemli bir kısıtlama getirmektedir.

d. Verilen Hizmetin Maliyeti Konusunda Bilgi Üretememesi: Nakit esaslı muhasebe sisteminde gelir-gider ortaya çıktığı zamanda değil de tahsilat veya ödemenin yapıldığı tarihte kayıtlara alındığı ve amortisman uygulaması olmadığı için giderler ve hizmet maliyeti hakkında veri ve bilgi üretilmemektedir.

e. Hesap Verme Sorumluluğunun Yerine Getirilememesi ve Mali Şeffaflığın Sağlanamaması: Nakit esaslı devlet muhasebesi hesap verme sorumluluğu kapsamında bilgiler üretilmemekte, yetersiz ve dışa kapalı bir sistem olması sebebiyle yeterli mali şeffaflık sağlanamamaktadır. Ayrıca ihtiyaç duyulduğu anda doğru ve güvenilir bilgiler verememektedir.

Nakit esaslı muhasebe sistemi devlet hesaplarını kayıt altına almak için kullanılan en basit yöntemdir. Genellikle ödemelerin takibi üzerine yoğunlaşmış olup, mali yönetim için gerekli olan bilgiyi sağlamakta sorunlar yaşanmaktadır. Bu sistem öncelikli olarak fon denetimi ve sorumlulukların tespiti amacıyla kullanılmaktadır. Harcama limitleri, uygunluk ve kısa dönemli ekonomik etkinin tespiti durumlarında faydalı olacağı ancak yönetim ve finansman kararlarında sadece nakit kaynaklarla ilgili konularla ilgili dar bir kapsamda kalmış ve performans değerlendirmesinde ve hedeflere ulaşmada tek başına bilgi sağlamamaktadır (DPT, 2000: 70).

2.6. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN SAĞLADIĞI FAYDALAR

Muhasebe kayıtları birçok hususun yanında tahakkuk eden geliri, tahakkuk edip tahsil edilen geliri, tahakkuk edip tahsil edilmeyen geliri, tahakkuk eden gideri, tahakkuk edip ödenen gideri, tahakkuk edip ödenmeyen gideri, net değerde meydana gelen gelir artış ve azalışlarını bütçe gelirlerinin toplamını ve çeşitlerini şeffaf olarak ve

ayrıntılıyla vermesi gerekmektedir. Tahakkuk Esaslı Muhasebe sistemi ile hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, yapılan işlemlerin tamamının kayıtlara alınması, faaliyetlerin gerçek maliyetlerine uygun olarak doğru ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tabloların zamanında, doğru, muhasebe ilke ve kavramlarına göre uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili kişi ve kurumların bilgi ihtiyacını karşılayacak bir muhasebe ve hesap sistemi amaçlanmıştır (Bal, 2008: 68).

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine geçildikten sonra bütçe uygulama sonuçları nakit esasına göre, faaliyet sonuçları ise tahakkuk esasına göre elde edilmeye başlanmıştır. Bu sistemle getirilen yenilikler şunlardır (Dayar ve Esenkar, 2008: 274), (Aslan, 2009: 19), (Sipahi ve diğerleri, 2007: 21):

- Kayıtlar artık tahakkuk esasına göre yapılmaya başlanmıştır.
- Bütçe hakkı en iyi şekilde kullanılmaya başlanmıştır.
- Maddi duran varlıklar da kayıt altına alınmaktadır.
- Devlet muhasebesi, ödenek, nakit planlaması ve bütçelerin hazırlanmasına destek sağlamaktadır.
- Devlet faaliyetlerinin tamamı kayıtlara alınmıştır.
- Devlet borçlarının kayıtlarda görülmesi sağlanmıştır.
- Kesin hesap kanun tasarısına ilişkin bilgiler muhasebeden elde edilebilecektir.
- Yeterli detayda ve sınıflandırılmış bilgi üretilecektir.
- Devlet muhasebesinde süreklilik sağlanacaktır.
- Vergi harcamaları raporlanabilecektir.
- Kurumsal muhasebe sistemine geçilmektedir.
- Analitik bütçe sınıflandırmasının uygulanmasına temel teşkil etmektedir.
- Raporlamaya ve sonuç üretmeye elverişlidir.
- Mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık yerine getirilmektedir.
- Bütçe hazırlama ve uygulanma sürecinde etkinlik artışı sağlanmıştır.
- İyi işleyen hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki sorumluluk dengesi kurulmuştur.
- Etkin bir iç denetim sistemi oluşturulmuştur.

Günümüz çağdaş gelişmelerine uygun olarak nakit esaslı muhasebe sistemi değiştirilerek daha etkin, ulusal politika ve programlar ile uluslar arası standartlarda ve

AB normlarına uygun bir kamu mali yönetim sistemi oluşturmak için merkezi idare bütçe kanunu ile bütçenin kapsamı genişletilmiş olup bu amaçla yapılan düzenlemeler şunlardır (Dedeoğlu, 2008: 3,4).

1. Katma bütçe kaldırılmış ve bütçe türleri standartlara uygun olarak yeniden tanımlanmıştır. Kamu idareleri genel bütçeli veya özel bütçeli idareler haline getirilmiştir. Ayrıca döner sermaye ve fonların gelir ve giderleri ilgili idarenin bütçelerine dâhil edilmesi ve belirli bir zamandan sonra bunların kaldırılması planlanmaktadır.

2. Kamu kurumlarının tüm gelir ve giderleri bütçeleri içinde yer alması sağlanmakta böylece bütçe dışında gelir ve giderin önüne geçilmektedir.

3. Genel idare kapsamındaki idarelerin son iki yıllık bütçe gerçekleşme durumları ile takip eden iki yıla ait gelir ve gider tahminleri Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun ekinde olması öngörülmüştür.

4. Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçeleri TBMM'ye sunulmaktadır.

5. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar mali özerklikleri çerçevesinde kapsam dışı tutulmuştur.

6. Vergi muafiyeti, vergi istisnası ve indirimleri gibi uygulamalar sebebiyle tahsilinden vazgeçilen gelirler bütçe kanununda gösterilmektedir.

2.7. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNDE KAYIT VE RAPORLAMA

23 Aralık 2014 tarih ve 29214 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre;

“Bir kamu idaresinin başka bir kamu idaresi veya diğer üçüncü kişilerle olan karşılıklı ekonomik ilişkileri veya kamu idaresinin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi ve raporlanması gereken ve para cinsinden ifade edilebilen her türlü işlemi muhasebe işlemidir.”

Muhasebe işlemi (GYMY, md. 14);

- Karşılıklı yükümlülük doğuran mübadele ilişkisi,
- Bir mal veya hizmetin karşılıksız olarak başka bir kuruma veya diğer üçüncü kişilere devri,

- *Kamu idaresinin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi gereken ve para cinsinden ifade edilebilen amortisman hesaplanması, enflasyon düzeltmesi yapılması, stokların kullanılması, ve benzeri şekillerde gerçekleşir.*

Kamu kurumlarında muhasebeleştirme belgesi olarak şekil ve şatları Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan “Ödeme Emri Belgesi ve Muhasebe İşlem Fişi” kullanılmaktadır. Kamu kurumları farklı formatta da muhasebeleştirme belgeleri düzenleyebilirler, ancak düzenleyecekleri bu belgelerde Bakanlık tarafından belirlenen asgari özellikleri taşıması zorunludur. Mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumları ise Bakanlığın görüşünü alarak kendi muhasebe belgelerini düzenleyebilirler.

Tablo 2.5: 2014 ve 2015 Yılları Merkezi Yönetim Bütçe Ödenek ve Harcamaları Fonksiyonel Sınıflandırması

(Bin TL)	Başlangıç ödenekleri		Harcamalar		GSYH payları (%)		Bütçe payları (%)		Artış (%)
	2014	2015	2014	2015	2014	2015	2014	2015	2015
HARCAMALAR	436.432.901	472.942.746	448.752.337	505.992.432	25,7	25,8	100,0	100,0	12,8
I-Genel Kamu Hizmetleri	130.123.302	141.696.266	125.847.032	141.316.217	7,2	7,2	28,0	27,9	12,3
II-Savunma Hizmetleri	21.954.974	23.317.331	21.255.644	22.874.677	1,2	1,2	4,7	4,5	7,6
III-Kamu Düzeni Ve Güvenlik Hizm.	31.953.605	34.350.445	33.789.754	38.837.184	1,9	2,0	7,5	7,7	14,9
IV-Ekonomik İşler Ve Hizmetler	52.668.639	57.468.712	62.228.203	73.389.818	3,6	3,7	13,9	14,5	17,9
V-Çevre Koruma Hizmetleri	542.007	513.607	546.414	552.911	0,0	0,0	0,1	0,1	1,2
VI-İskan Ve Toplum Refahı Hizm.	4.569.872	4.658.502	5.714.714	5.974.928	0,3	0,3	1,3	1,2	4,6
VII-Sağlık Hizmetleri	20.023.164	22.003.866	21.481.791	25.047.488	1,2	1,3	4,8	5,0	16,6
VIII-Dinlenme, Kültür Ve Din Hizm.	8.910.967	9.714.496	10.147.258	11.020.607	0,6	0,6	2,3	2,2	8,6
IX-Eğitim Hizmetleri	73.346.341	81.694.836	75.712.018	86.810.156	4,3	4,4	16,9	17,2	14,7
X-Sosyal Güvenlik Ve Sosyal Yardım Hizm.	92.340.030	97.524.685	92.029.509	100.168.446	5,3	5,1	20,5	19,8	8,8
GSYH			1.748.167.817	1.958.561.332					

Kaynak:<http://www.bumko.gov.tr/TR,165/merkezi-yonetim-butce-giderleri-2006-2015.html> 13/04/2017

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde kamu kurumunun varlıkları, borçları, yükümlülükleri, öz kaynakları, gelir ve gider unsurları ile ilgili kurumun mali durumu, performansı ve planlamaya dayanak oluşturacak bilgiler üretebilmektedir. Bu sistemde sunulan temel mali tablolar; bilanço, faaliyet raporu, nakit akım tablolarıdır. Bu tablolar

dışında özel amaçlı tablolar da üretilebilmektedir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC) göre tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde raporlamanın amaçları şunlardır (Falay ve diğerleri, 2006: 239,240).

1. Kamu kurumunun mali kaynaklarını elde ettiği yerler, tahsisi ve kullanım alanları hakkında bilgiler sağlamak,
2. Kamu kurumunun faaliyetlerini nasıl finanse ettiği ve nakit ihtiyacını nasıl karşıladığında dair bilgiler sağlamak,
3. Kamu kurumunun faaliyetlerini finanse etme, borç ve yükümlülüklerini karşılama yeterliliği hakkında bilgiler sağlamak,
4. Kamu kurumunun mali durumu ve mali yapısındaki değişimler hakkında bilgiler sağlamak,
5. Kamu kurumunun hizmet maliyeti, verimliliği, yetenekleri, güçlü ve zayıf yönleri hakkında bilgiler sağlamak,
6. Yukarıdaki amaçlara ek olarak kaynakların bütçeye uygun olarak elde edilmesi ve kullanımına ait bilgiler üretmek.

23 Aralık 2014 tarih ve 29214 sayılı RG'de Yayımlanan *Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği*'ne göre düzenlenecek temel ve diğer mali tablolar şunlardır. Yönetmelik kapsamındaki kamu idareleri kendi ihtiyaçları doğrultusunda ayrıca mali tablolar hazırlayabilme serbestisine sahiptirler.

a) Temel mali tablolar:

- 1) *Bilanço (Örnek:4)*
- 2) *Faaliyet Sonuçları Tablosu (Örnek:5)*
- 3) *Nakit Akış Tablosu (Örnek:6)*

b) Diğer mali tablolar:

- 1) *Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu (Örnek:7)*
- 2) *Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:8)*
- 3) *Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:9)*
- 4) *Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:10)*
- 5) *Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:11)*
- 6) *Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:12)*
- 7) *Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:13)*
- 8) *Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:14)*
- 9) *Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:15)*

10) Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu (Örnek:16)

Muhasebat Genel Müdürlüğü 41 sıra numaralı Genel Tebliği'nde Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Detaylı Hesap Planları aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır.

Tablo 2.6: Kamu İdareleri Hesap Planı Yapısı

X	Ana hesap grubu
XX	Hesap grubu
XXX	Hesap (büyük defter hesabı)
XXX.XX	1.düzy yardımcı hesap
XXX.XX.XX	2.düzy yardımcı hesap
XXX.XX.XX.XX	3.düzy yardımcı hesap
XXX.XX.XX.XX.XX	4.düzy yardımcı hesap

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü 41 numaralı Genel Tebliği 5. madde

Türkiye'de muhasebe kayıt sisteminin geliştirilmesi ve genel yönetim kapsamındaki tüm idarelerde tek düzenin oluşturulması ile ilgili çalışmalar, 1995 yılındaki "Kamu Mali Yönetim Projesi" kapsamında Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde başlatılmıştır. İlk olarak 1999 yılında Döner Sermayeli İşletmeler için, Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği yürürlüğe konularak, Döner Sermayelerin muhasebe sistemlerinde uygulama birliği sağlanmıştır. Daha sonra da, genel yönetimi kapsayan uluslararası standartlara uygun bir muhasebe ve raporlama sisteminin kurulabilmesi için yapılan çalışmalarla vergi daireleri, saymanlıklar ve diğer birimlerin otomasyonunu kapsayan Say2000i Projesi tamamlanarak genel ve katma bütçeli idareler için internet tabanlı muhasebe sistemi için gerekli alt yapı oluşturulmuştur. (Keleş, 2005: 5).

Yerel yönetimlerin muhasebe sistemleri; 1990 yılında Bakanlar Kurulu Kararıyla uygulamaya konulan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği ile İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliğine göre yürütülmüştür Sosyal güvenlik kurumlarının muhasebe sistemleri, bazı sorunlara rağmen, Devlet kurumları içerisinde uygulanan en ileri muhasebe sistemleridir. Sosyal güvenlik kurumlarının muhasebe planları muhasebe mantığı içinde hazırlanmış, bu yönüyle mali rapor üretmeye elverişli bir yapıya sahiptirler. Bütün sosyal güvenlik kurumlarını kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları olmasa da, muhasebe işlemleri tahakkuk esasına göre belirli bir düzen içinde kaydedilmekte ve raporlanmaktadır (Keleş, 2005: 5). Daha sonra çeşitli değişiklikler yapılarak yürürlüğe giren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (2014), Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (2014), Mahalli İdareler

Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (2016), Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Muhasebe Yönergesi (2007) ve Türkiye İş Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliği (2016) ile muhasebe işlemleri yapılmaktadır.

2.8. NAKİT ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ MALİ SAYDAMLIK SORUNU İLE TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNİN HESAP VERME SORUMLULUĞU VE MALİ SAYDAMLIĞA KATKILARI

IMF'nin yaptığı tanımlama dikkate alındığında mali saydamlığın asgari şartları şunlardır (Atiyas ve Sayın, 2000: 31):

1. Bütçe dışı tüm uygulamalar bütçe sürecine dâhil edilmelidir.
2. Faaliyetlere ait bilgiler bütçede veya tamamlayıcı raporlarda yer almalıdır.
3. Muhasebedeki uygulama esasları yayınlanmalıdır.
4. Sonuçlar hedefler ile karşılaştırılmalıdır.
5. Bütçeyle birlikte aşağıdaki unsurları içeren bir maliye politikası bildirimini sunulmalıdır.
 - a.) Temel varsayımlar, beklentiler ve hedefler
 - b.) Orta vadeli makro ekonomik çerçeve
 - c.) Öncelikler
 - d.) Mali sürdürülebilirlik analizi
 - e.) Riskler

Gerek finansal krizler gerekse hükümetlerin icraatlarının ve vaadlerinin uygulama sonuçlarının tespiti ancak saydam bir bilgi akışı sağlayabilen sistemler vasıtasıyla gerçekleştirilebilmektedir. Bütçe uygulamalarına dair bilgiler ise muhasebe ve raporlama sisteminden elde edilmektedir. Muhasebe bilgilerinin şeffaf, anlaşılabilir, ihtiyaçları karşılayacak derecede bilgiler içermesi ve kamuoyu ile paylaşılması demokrasilerde halkın yöneticileri denetlemelerinde en önemli unsurdur. Dolayısıyla istenilen özellikte bilgiler üretemeyen bir muhasebe sistemi hem kamu yöneticileri için hem de toplum için bir fayda sağlamadığı gibi, toplum ve yöneticiler arasındaki güven duygusunu da zedelemektedir.

2.8.1. Nakit Esaslı Muhasebe Sistemindeki Saydamlık Sorunu

Ülkenin güvenliği ve bölünmez bütünlüğü, uluslararası ilişkiler, özel hayata ait bilgiler, ticari sır niteliğindeki bilgilerin paylaşılmaması ve korunması herkes tarafından

kabul edilebilir bir gerekçeye sahiptir. Yine de kamu kurumlarında gizlilik ve içe dönüklük kamu yönetiminde aşılamayan bazen de kronik bir hastalık olarak kabul edilebilmektedir. Gizlilik bürokrasinin hükümet ve halk nezdinde daha güçlü görünmek amacıyla bilgi ve belgeleri saklayarak keyfi hareket etme, gecikme, kuralcılık, kırtasiyecilik, nepotizm, yolsuzluk gibi kötü yönetim geleneklerinin ortaya çıkma korkusu ve denetimden kaçma eğilimlerini desteklemektedir (Akpınar, 2011: 242).

Ülkemizde uzun yıllar kullanılmış olan nakit esaslı muhasebe sisteminde sorunların teşhisi ve saydamlık konusunda atılması gereken adımlar konusunda dikkat çeken noktalar şunlardır (Atiyas ve Sayın, 2000: 23), (DPT,2000: 85), (Cansız, 2000: 90).

Sorunların teşhisinde ortaya çıkan noktalar;

1. Mevcut raporlama sisteminin son derece dar kapsamlı oluşu, kamusal faaliyetlerin çoğunun raporlanmaması,
2. Uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre raporlama yapılmaması,
3. Bütçe birliğinin olmaması, bütçe kanununun bağlayıcılığının son derece düşük olması, kamu kaynaklarının çok az bir kısmının meclisin onayı ile kullanılması bütçe dışı faaliyetlerin meclise sunulmaması,
4. Belirlenen hedefler ve faaliyet sonuçlarının karşılaştırmasının yapılamaması,
5. Bağımsız dış denetim zayıftır. Kamu faaliyetleri bütüncül bir yaklaşımla değerlendirilmeyip, dış denetim ayrı ayrı kurumlar tarafından yapılmaktadır.
6. Hükümetin yarı mali nitelikteki faaliyetleri açıklanamamaktadır. Vergiye ilişkin harcamalar ve devlet bankaları, KİT'ler ve merkez bankaları ile bu kurumların ilişkili oldukları kurum ve şirketlerden kaynaklanan yarı mali özellikteki işlemleri bütçede gösterilmemektedir.
7. Bütçedeki sınıflandırmanın yetersiz olması nedeniyle yönetsel sorumlular ve sorumluluklar belirlenmemektedir.
8. Bütçenin kapsamının dar olması nedeniyle kamu kaynaklarının çok az bir bölümü parlamento onayıyla kullanılabilmekte ve denetlenmektedir.
9. Sadece ilgili yıl bütçesi meclise sunulmaktadır.

10. Muhasebe standartlarına ilişkin bir çalışma bulunmamaktadır. Nakit bazlı çalışan sistem genel ekonominin değerlendirilmesinde sorunlar oluşturmaktadır.

11. Vergi kanunlarının anlaşılmasında bazı problemlerle karşılaşmakta Mali mevzuat genelde ilgili kurumun dahi bilgisi dışında, toplumla hiç görüşülmeden, görüşler alınmadan değiştirilmekte ve yasalaşmaktadır.

Atılması gereken adımlar ise;

1. Devlet bilançosunun ve bilançoyu destekleyen raporların yayınlanması,
2. Yayınlanacak mali nitelikli raporların devletin tüm mali faaliyetlerini içermesi,
3. Muhasebe sisteminin uluslararası kabul görmüş ilke ve standartlara uygun olarak oluşturulması,
4. Dış denetimin daha etkin olabilmesi için Sayıştay'ın yeniden yapılandırılması,
5. Bütçe çalışmalarının orta vadeli bir program çerçevesinde yapılması,
6. Mali nitelikteki işlemleri düzenleyen bir kanunun ihdas edilmesi,
7. Ombustmanlık sistemine benzer bir sistemin kurulması,
8. Bilgi edinme hakkı anayasal bir hak haline getirilmelidir.

2.8.2. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminde Hesap Verme ve Saydamlık

Mali saydamlık ve şeffaflık devlet faaliyetlerinin daha gözlemlenebilir olması, başkasının adına başkasının parasını yönetenlerin icraatlarının kamuoyuna açık olmasıdır. Sorumluluk duygusunu güçlendirirken, sürdürülebilir olmayan icraatların yüklediği politik riskleri arttırdığı gibi kararların gerçek manada toplumun yararına olan hedeflerle uyumunu da arttırmaktadır (Tüleykan, 2009: 81).

Saydamlık ve hesap verilebilirlik birbirleriyle neredeyse bütünleşmiş kavramlardır. Mali saydamlık daima hesap verme süreciyle son bulmaktadır. Mali saydamlığın en önemli şartı hesap verebilirliktir. Hesap verilebilirliğin varlığı ve kalitesi, mali saydamlığın varlığı ve kalitesine bağlıdır. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanması ile bu iki kavramın gerekliliklerinin yerine getirilmesine dair sonuçlar elde edilebilmekte ve raporlamalar yapılabilmektedir (Ural, 2008: 158). Bu sistemde mali saydamlığın sağlanması adına kamu kurumlarında mali rapor ve

istatistikler oluşturma, faaliyet raporu hazırlama ve kamuoyu ile paylaşma sistemine geçilmiştir (Söyler, 2006: 291).

Kamu kesiminde mali saydamlığın varlığından söz edebilmek için dört özelliğin bulunması gerekmektedir (Karakurt ve diğerleri, 2015: 325).

1. Daha az doküman ile daha fazla bilginin sunulması. Böylece bilgiye ulaşım ve denetim kolaylaşmaktadır.

2. Saydamlığın sağlanması bakımından sunulan bilgilerde kullanılan kelimeler ve kavramlar açık, net, kesin ve anlaşılır olmalıdır.

3. Paylaşılan bilginin inandırıcı ve ikna edici olabilmesi için doğrulanabilir nitelikte olması, gerekmektedir.

4. Paylaşılan bilginin gerekçelerinin de açıklanması saydamlık açısından önemlidir.

Tablo 2.7: Mali Saydamlığın Farklı Tanımları

Kaynaklar	Mali Saydamlık Tanımı
IMF (1998)	Devletin mali işlemlere ilişkin aldığı kararlara (mali politika hedeflerine), mali projeksiyonlarına, söz konusu mali işlemlerin fonksiyonları ve yapısına ve uygulama sonuçlarına kamuoyu tarafından erişilebilmesi ve bilgilerin tamamının kamuoyu ile paylaşılmasıdır.
Kopits ve Craig (1998)	Kamunun yürüttüğü faaliyetler hakkında güncel inanılır, ayrıntılı, anlaşılabilir ve uluslar arası karşılaştırılabilir şekilde kamuoyunun bilgilendirilmesidir. Maliye politikası amaçlarının kamu sektörü hesaplarının ve öngörülerinin bütünüyle kamuoyuna açıklanmasıdır.
Mitchell (1998)	Hükümetin sosyal rejiminin ve politika yapma sürecinin dış gözlemcilerle açık olmasıdır.
Vishwanath, Kaufmann (1999)	Özel yatırımcıların borç kullanımı ve borçluların kredi itibarı, kamunun hizmet tedarigi, para ve maliye politikaları ve uluslar arası kurumların faaliyetleriyle ilgili güncel ve inanılır ekonomik, sosyal ve politik bilgi akışının sağlanmasıdır.
Poterba ve Von Hagen (1999)	Kamu mali politikasının her yönden açık bir şekilde kamuoyuna açıklanmasını sağlayan bütçe sürecidir.
Atiyas ve Sayın (2000)	Devletin belirlediği hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için gerçekleştirdiği politikaları ve politikaların sonuçlarının takibi için gereken bilginin düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir olarak paylaşmasıdır.
Karakaş (2000)	Kamu kesimi mali faaliyetlerinin yapı ve fonksiyonlarının, maliye politikasının temel hedeflerinin, kamu kesimi hesaplarının ve mali alanda geleceğe yönelik beklentilerin kamuya açıklanmasıdır.
Cansız (2000)	Seçmenlerin ve mali piyasaların, hükümetlerin şimdiki ve gelecekteki mali durumlarını doğru olarak değerlendirebilmeleri için kamu sektörü dışında cereyan eden işlemlerini de içermek üzere hükümet üzerine uluslar arası karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, zamanında, kapsamlı ve güvenilir bilgiye kolayca ulaşılmasıdır.
Premchand (2001)	Kendi içinde bir sonu olmayan, amacı kamunun ve kamu mensuplarının tam cevap verebilirliğini sağlamak olan, etkin ve ayrıntılı hesap verebilirliğe katkıda bulunan, kamu politikalarının yapılması ve uygulanmasında iyi düzenlenmiş bir çerçeveyi yansıtan bir sistemdir.
Hood (2001)	Hem kamu hizmet reformunun hem de demokratik yönetimin; kamu hesap verebilirliğinin yükseltilmesi ve yolsuzluğun önlenmesi koşullarının sağlanması amacıyla bilginin açıklanması ve gizliliğin yok edilmesi ile ilgili modern tartışmasının ana merkezidir.

OECD (2002)	Güncel ve sistematik şekilde bütün mali bilgilerin tam olarak açıklanmasıdır.
APEC (2002)	Ticaret serbestisi altında, geniş ölçüde ticaret engellerinin olmadığı alanda, kamuoyunun kendi menfaatlerini etkileyen kanun, düzenleme, prosedür ve idari kararların ne olduğunu bildiği temel prensiptir.
Gökbunar ve Cansız (2003)	Hükümetin almış olduğu kararların, karar verme süreçlerinin, mali amaçların ve kamusal hesapların açık ve gerçekçi bir şekilde kamuoyuna duyurulmasıdır. Bilinçli bir kamuoyu oluşturulmasına, mali politikaların planlamasına ve sonuçlarına ilişkin olarak hükümetlerin sorumlu tutulmasına yardım eden, izlenen mali politikaların anlaşılır ve net olmasını sağlayan mali bir araçtır. Hem bir norm, hem de bir araçtır. Bir norm olarak vatandaşa idarede olanları bilme hakkını sağlayan insan hakları ve demokratik değerler sisteminin bir parçasıdır. Bir araç olarak ise; halkın politik araçları ve hedefleri iyi anlamasıyla kamu mali yönetiminin daha etkin olmasını sağlamaktadır.
OECD (2003)	Kamu politikasının anlaşılabilirliğini geliştirecek, siyasal süreçlerin etkinliğini artıracak ve politika belirsizliğini azaltacak şekilde bilgiyi sevk eden politika, kurum ve uygulamalardır.
Emil ve Yılmaz (2004)	Devletin işleyişi yapısının, uygulayacağı mali politikası konusundaki niyetlerinin, devlet hesapları ve projeksiyonlarının kamuya açık olmasıdır. Halk diliyle ise, devletin millettten aldığı kaynaklarla ne yaptığı hakkındaki tüm hikayeyi ve gerçekleri topluma doğru bir biçimde anlatmasıdır.
Aktan, Ağcakaya ve Dileyici (2004)	Kamuda mali yönetimi ilişkin bilgi ve hesapların (harcama, vergi, borç yönetimi) devletin görev ve fonksiyonlarının aynı zamanda yönetime ve iktisat politikalarına ilişkin planların, niyet ve projeksiyonların anlaşılır, doğru ve düzenli olarak ve güven verecek biçimde kamuoyunun bilgisine sunulmasıdır.
Aktan ve Çoban (2006)	Kamusal alan ile ilgili, ülkenin güvenliği açısından gizliliği elzem olmayan bilgi ve belgelerin vatandaşlara ve sivil toplum kuruluşlarına açık olmasıdır.
Yıldırım (2006)	Düzenleme yapma ve değiştirmeye ilişkin standartlaştırılmış süreçleri, danışmayı anlaşılır bir dille, yasalar halinde toplamayı ve kolayca bulmaya ve anlamaya yönelik diğer kural yöntemlerini, tahmin edilebilir ve uygun başvuru yürütme süreçlerini içeren geniş bir dizi uygulamadır.
Çakır (2006)	Mevcut koşullara kararlara ve eylemlere dair bilginin erişilebilir, görünür ve anlaşılabilir kılındığı bir süreçtir. Bilgilenmek amacıyla karar sürecine katılan yurttaşlarla, karar sürecinin açıklığı ve anlaşılabilirliğidir.
Ural (2008)	Bütçe ile bütçe dışı faaliyetlerin; vergi harcamalarının; ileride karşılaşılabilecek mali risklerin; yarı mali özellikteki işlemlerin; belirli zaman aralıklarında açıkça ve anlaşılır olarak ilgili mercilere sunulmasıdır
Şahin (2011)	Hükümetlerin ekonomik, politik ve sosyal konuları içeren kararlarına vatandaşların erişebilmesi siyasi şeffaflık; özel şirketlerin faaliyetlerine ait bilgilerin zamanında, anlaşılır ve güvenilir olarak elde edilebilmesi de sosyal ve ekonomik şeffaflıktır.
Levent (2015)	Bilgiyi üretenler açısından bilgiyi duyurma, bilgiye ihtiyaç duyanlar açısından bilgiye kolaylıkla ulaşma olarak tanımlanmaktadır.
Karakurt v.d. (2015)	Devletin yapısı ve fonksiyonlarının, maliye politikasının amaçlarının, kamusal hesapların ve mali projeksiyonların açık ve şeffaf olmasıdır.
Eroğlu, Demirbaş (2016)	Stratejik amaç ve hedefleri ile bu amaçlara ulaşmak için uygulanan politikalar ve sonuçlarının takibini yapabilmek için gerekli olan bilginin düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir olarak kamuoyuna sunulmasıdır.

Kaynak: Bilginoğlu ve Maraş, 2011: 61 ile yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şeffaflık kamu yöneticilerinin dolayısıyla devletin hesap vermesini sağlayan hatta hesap vermeye zorlayan ve toplumun yöneticileri denetlediği en önemli mekanizmalardan birisidir. Çünkü şeffaflık ilkesi, devletin amaç ve hedefleri ile bunlara ulaşabilmek için uygulanacak politikaların belirlenmesi ve uygulama sonuçlarının

kamuoyuna objektif, açık ve güvenilir bilgiler verilerek açıklanmasını gerektirmektedir. Açıklık ve şeffaflık, demokratik yönetimin bir gereği olarak, devletle vatandaş arasında güvenin oluşturularak arttırılmasını sağlayarak yolsuzluk, yozlaşma, siyasallaşma gibi olumsuzluklara engel olunması bakımından önemlidir (Akpınar, 2011: 242). Saydamlık, niyetlerin ayrıntılarıyla ortaya konulmasını, konuşulup, tartışılmasını toplum tarafından da uygulama sonuçlarının karşılaştırılması imkânı vermektedir (Atiyas ve Sayın, 2000: 28).

Gerek nüfus artışı gerekse uluslararasılaşma gibi nedenlerle ülke ekonomisindeki kamu kurumları ile özel sektör işletmelerinin yapı ve işleyişleri daha karmaşık bir hal almış ve günümüz yönetimlerinde devlet ve özel sektör işletmelerinin etkileşimleri iktisadi kalkınmayı önemli derecede etkilemesi nedeniyle kamunun mali saydamlığı idarenin etkinliğinde önemli bir yer edinmiştir (Ural, 2008: 157).

Yukarıda da yapılan açıklamalara göre **mali saydamlığın faydalarını** kısaca şöyle sıralamak mümkündür (Kızıлтаş, 2001: 9).

1- Bütçe ve faaliyet bilgilerinin zamanında yayınlanması, devletin hedefleri hakkında piyasanın bir değerlendirme yapmasını ve piyasanın kendini buna göre ayarlamasına imkân verecektir.

2- Saydamlık, demokrasinin hâkim olduğu ülkelerde hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli araçlardan birisi olarak sürdürülebilir olmayan siyasi politikaların ve siyasetçilerin iktidardan kolaylıkla uzaklaştırılmasına yol açmaktadır.

3- Saydam bir mali sistem ile bilgilere tam, doğru ve zamanında ulaşılacak, hiyerarşi içinde sorumlular kolayca bilinerek kamu kesiminde sorumluluk dağılımı kolaylaşacaktır.

4- Mali saydamlık ve şeffaflık ile kamu harcamalarında etkinlik ve verimlilik artışı gerçekleştirilmiş olacaktır. Örneğin kamu alımlarının saydamlık ilkesine bağlı kalınarak yapılmasıyla eşitlik, kamu kaynağının ekonomik ve etkin kullanımı sağlanarak ihaleye fesat karıştırılmasının önüne geçilmiş olacaktır.

5- Mali saydamlık devlete olan güveni arttırmaktadır. Saydamlık toplumun kaynakların nasıl kullanıldığını izleyebilmesine yardımcı olmaktadır. Toplumun devleti daha iyi izleyebilmesi, izlenen politikaların ve bürokratların kamu yararını gözeterek davranmalarını teşvik eder, kaynakların dağılımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirerek kamu yönetimini yetkinleştirir.

Saydam olmayan mali politikalar, bütçe dengesinin bozulmasına ve eşitsizlikleri artırarak uzun dönemde istikrarsızlığa yol açmaktadır. Saydam olmayan vergi ayrıcalıkları, yarı mali sübvansiyonlar ve bütçe dışı harcamaların tümü mali dengesizliklere katkıda bulunur. Ödemelerdeki gecikmeler ve karşılıksız yükümlülüklerdeki artışların istikrarı bozucu sonuçların etkisi geç de ortaya çakacaktır. Bir başka deyişle, şeffaf olmayan politikalar kısa vadede günü kurtarsa da uzun vadede yapısal sorunlara yol açmaktadır (Acar, 2007: 30).

Kısaca saydamlık devletin halka hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli araçlardan birisidir. Dolayısıyla saydamlığı toplumun en önemli kuzu olarak değerlendirebiliriz. Temsili demokrasilerde vatandaşların en temel hakkı ve gücü olan seçimler ile memnun olunmayan siyasilerin yönetimden uzaklaştırılıp planları, programları ve yaptıkları beğenilen siyasetçilerin iktidara getirilmesidir. Saydamlık bu esnada siyasetçilere büyük faydalar sağlamaktadır. Çünkü saydam bir yönetim yapısı ve özellikle mali yapının saydam olması kamu kaynağının hangi amaçlarla, nasıl, kim tarafından ve nerelerde kullanıldığı konusunda ayrıntılı bilgiler sunması sebebiyle kamu kaynağını kullanan hükümetlerin ve bürokrasi içindeki kamu idarelerinin adeta bir karnesi niteliğindedir.

2.8.3. Mali Saydamlık ve Şeffaflığın Ortaya Çıkarabileceği Zararlar

Sahip olunan ve açıklanan her bilgi çeşitli kişi, kurum ve toplum açısından çeşitli sebepler nedeniyle aynı seviyede kavranamayabileceği gibi aynı anlamı da ifade edemeyecektir. Sınırsız ve sonsuz olan bir bilgi ve kaynak olamayacağı için şeffaflık ve saydamlık konularında da sınırın tam olarak belirlenememesi bir takım sıkıntılara sebep olabilecektir. Saydamlık ve şeffaflık adına yapılan her bilgilendirme ve yayımlar gelecekte kurumların problemler yaşamasına neden olabilecektir. Şöyle ki tasnif edilmeden veya içinde gizli ve açık bilgiler bulunan kaynaklardan gizli bilgiler çıkarılmadan kamuoyuna bu bilgilerin sunulması sadece bir kişi yüzünden gerçekten ulusal ve uluslararası bir takım çatışmalara ve ülkenin küçük düşmesine neden olabilecektir.

Saydamlık ve şeffaflık konusundaki asıl sorun, saydamlık ve şeffaflığın doğru zaman ve yöntemlerle kullanılmasıdır. Şeffaflık adına zamansız ve doğru olmayan karışık bilgilerin sunulması, gereksiz maliyet ve zaman kayıplarını ortaya çıkaracaktır. Saydamlık ve şeffaflık her şeyden önce teknik bir alt yapı ve bu konuda yetkin

personelin bulunmasını gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla bu yapının oluşturulması için maddi kaynaklara ve hesap verme sorumluluğu kapsamında bu kaynakların da verimli alanlara yönlendirilebilmesi için de saydamlık adına yapılan düzenlemelerde maliyet-fayda analizlerinin yapılmasına ihtiyaç duyulabilmektedir. Zira sırf yayınlamış olmak veya kanunun gereklilikleri sebebiyle gerekli veya gereksiz bilgilerin yayınlanması bilgi kirliliğine yol açarak bazen önemsiz bilgilerin önemli bilgilerin önüne geçmesine neden olabilmektedir.

Bazı durumlarda, devletin politik amaçları, bu amaçlara ulaşmak için yapılması planlanan eylemlerin, alınacak tedbirlerin ve bunların maliyetlerinin önceden kamuoyu ile paylaşılması toplumda bu faaliyetlerin tartışılmasına, beğenilmemesine, alternatifler sunulmasına sebep olarak faaliyetlerin uygulamaya konmasını geciktirebilmekte veya zorlaştırabilmektedir. Örneğin, çeşitli baskı grupları veya lobiler, kurumlara önceden açıkladığı amaçlarını hayata geçirmelerinde baskı kurarak engelleyebilmektedirler (Kızıldaş, 2001: 10). Aynı şekilde, devlet tarafından sunulan çeşitli mali destekler ile vergiler açısından yapılacak olgunlaşmamış açıklamalar da amaçlarda etkinsizliğe sebep olarak, haksız kazançlara yol açabilmekte veya bütçe dengelerini bozabilmektedir. Bu da gelir ve gider gerçekleştirmelerinde sapmalara neden olarak bütçe açıklarına sebep olabilmektedir (Acar, 2007: 32).

Çağdaş demokrasilerde politikacı ve yöneticilerin medyanın etkisinden ve politik rekabetin giderek görünüm odaklı olmasından dolayı imaj oluşturmaya eğilimleri sebepleriyle aşırı şeffaflık ve saydamlık “imaj mühendisliğine” yol açarak, kaliteyi düşürebilecektir. Bu eğilim hükümetin zor ve büyük sorunlarla ilgilenmesini ve inovatif fikirler üretmekten geri kalmasına sebep olabilmektedir. Böyle bir durumda politikacıları eleştiren ve yanlışlarını açığa çıkaran insanlar için kendilerini baskı altında hissetmelerine yol açabilecektir (Acar, 2007: 32).

2.9. DEVLET MUHASEBESİNİN TİCARİ MUHASEBEDEN FARKI VE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER

Türkiye’de özel sektör işletmeleri tarafından kullanılmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ne benzer bir muhasebe yapısının kamuda olmaması, kamuya bağlı kurum ve işletmelerin muhasebe sistemlerindeki farklı uygulamaları, bu kurumlarda muhasebe uygulamalarında birlik sağlayacak, muhasebe sistemini kurup yönetip yönlendirecek, standartlar ve kurallar tesis edecek kurumların olmayışı devlet

muhasebesinde ilerleme ve reform çalışmalarında gecikmelere ve uluslar arası kurum ve örgütlerce Türk ekonomisinin eleştirilmesine sebep olmuştur (Haftacı ve Badem, 2006: 85).

Türkiye’de yapılan reform hareketleriyle devlet muhasebesi ticari muhasebeye yaklaşmış, kayıt ve raporlama süreci özel sektörde uygulanmakta olan muhasebe sisteminden pek bir farkı kalmamıştır.

Özel sektör firmalarının nihai amacı kar maksimizasyonudur. Devletin amacı ise yurttaşların mutluluğunu ve refahını sağlamaktır. Özel kesim muhasebesi bir kasa muhasebesidir. Ticari muhasebe girişimin patrimuanında meydana gelen değişiklikleri kaydeder. Halbuki devlet gelirlerinin tümünün harcanması halinde devletin sahip olduğu varlıklarda bir değişiklik olmamaktadır. Ticari muhasebede şirketin maliyet hesaplarının yapılması önemlidir. Devlet muhasebesi maliyetin hesaplanmasından ziyade bir kontrol ve denetim mekanizması olarak işlev görmektedir. Devlet muhasebesinde program bütçe ile fayda maliyet ilişkisi kurulmak istenmekle birlikte ticari muhasebe kadar ileri götürülememektedir. Zira devlet faaliyetlerinin çoğunda maliyetleri hesap etmek kolay değil çoğu zaman imkânsızdır. Muhasebe tekniği açısından ticari muhasebe mal ve para akımını çift taraflı kayda tabi tutmaktadır. Devlet muhasebesi de çift taraflı kayıt mevcut olmakla birlikte gelirler tarh, tahakkuk, tahsil; giderler yüklenim, tahakkuk, ödeme evrelerinden geçerek muhasebeleştirilmektedir. Halbuki ticari muhasebede alacak ve borç doğduğu anda kaydedilmektedir (Giray, 1997: 152).

Devletin sahip olduğu malvarlıklarının büyük kısmı donmuş kıymetlerden oluşmaktadır. Bu nedenle piyasa işlemlerine konu olmaları yani devredilmesi ve likit duruma getirilmesi olanaksızdır. Ayrıca bu kıymetlerin envanterinin yapılıp hesaplara alınması ve amortismanına tabi tutulması da uygulamada oldukça zordur. Özel sektörün ise amacının kâr elde etmek olması nedeniyle, sahip olunan mal varlıklarının kaydı ve değer değişimlerinin takibi büyük önem taşımaktadır (Ayvaçiçeği, 2014: 19).

Devletin esas amacı, toplumsal gereksinimlerin karşılanması için kamu hizmetlerini üretip sunmaktır. Devlet bu hizmetleri gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyacağı geliri, gerçek ve tüzel kişilerden vergi, resim, harç, şerefîye v.b. gibi vasıtalarla zorunluluk çerçevesinde elde etmektedir. Devlet kamu hizmetlerinin gerektirdiği kamu harcamalarını, yıllık bütçe ile önceden alınan yetkiye dayanılarak yapmaktadır. Bütçede yer almayan harcamanın yapılması mümkün olmadığı gibi

bütçede yer alan ancak ayrılan ödenek limitini aşan ödemenin de yapılması mümkün değildir. Özel sektör ise varlıklarını gelir elde ederek kâr elde etme amacı ile tüketmektedir (Ayvaçiçeği, 2014: 20).

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi, nakit esaslı devlet muhasebe sistemine göre pek çok üstün yönere sahip olmasına karşılık bu sistemin de kendi içinde eksik yönleri bulunmaktadır. **5018 sayılı Kanun'a ve bu sisteme yönelik eleştiriler** aşağıda açıklandığı gibidir (Söyler, 2006: 285,286) (Pehlivan ve Gerekan, 2009: 58):

1. 5018 sayılı kanun çıkarılır iken Merkez Bankası ve Kamusal şirketler haricindeki merkezi yönetim kapsamına dâhil idareleri (genel ve özel bütçeli kurumlar, düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar), sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareleri kapsamaktadır. 5018 sayılı kanun yürürlüğe girmeden 5436 sayılı kanunla yapılan değişiklikle TMSF, Toplu Konut İdaresi, TRT, Milli Piyango İdaresi gibi 29 kurum kanun kapsamında çıkarılmış olup, bu kurumlar artık TBMM tarafından denetlenemeyeceklerdir.

2. Cumhuriyetin ilk yıllarında ek talebi karşılamak ve devlete gelir sağlamak amacı doğrultusunda kurulmuş olan döner sermayeler günümüzde personele ek ödeme yapılması düşüncesi ile kurulmaktadır. Bu da bütçede birlik ilkesine aykırı bir durum oluşturmaktadır.

3. Bazen kurumların yeni bir reformun gerçekleştirilmesinde görünürde kurumun meşruiyetini korumak ve itibarını yükseltmek istemekte oysa reformun gerekliliklerine ayak direyerek arzu edilen sonuçların gerçekleşmesine engel olmak, işleri zorlaştırmak isteyebilecekleri gözlemlenmektedir. Şayet bu durumdan vazgeçilip reformlar benimsenmedikçe statükonun devam ettirilmesi amacıyla bir araç olarak kullanılmaya devam edilecektir.

4. Performans esaslı bütçe ve analitik sınıflandırma ile merkezi yönetim, bütçe üzerinde sıkı bir denetim imkânına kavuşmuştur. Eski alışkanlıklarını terk edemeyen yöneticiler bütçe yetersizliği ve denetimin katılığından yakınabilecekler ve dolayısıyla uyum ve çatışmalar ortaya çıkabilecektir.

5. Kamu yönetimi reformu sonucunda örgütsel performansın artırılması arzu ediliyor ise muhasebe işleri ile ilgilenen personele güven duyulması çok önemlidir. Muhasebe denetim aracı olarak kullanılacak ise denetlenenin özerkliğini azaltarak strese yol açacağı için güveni zedeleyen bir araç haline gelebilmektedir. Dolayısıyla yeni

dönemde yöneticiler ve muhasebe personellerinin hedeflere ulaşmada ortak hareket etmenin önemini kavramaları üzerinde durulması gereken bir konudur.

6. Kurumsal düzeyde bir değişiklik yapıldığında, bazen kâğıt üstünde öngörülen sonuçlar çıkmayabilecektir. Kurumlar, kurumu oluşturan tarafların etkileşiminin bir ürünü olarak süreç sonunda hiç beklenmedik bir sonuçla karşı karşıya kalabilmektedirler. Dolayısıyla yeni muhasebe sisteminden beklenen faydayı elde edebilmek için güven duygusu, direnç potansiyeli ve güç dengesi sağlanabilmelidir.

2.10. TÜRKİYE'DE KAMU MALİ YÖNETİMİNDE YENİDEN YAPILANDIRMA ÇALIŞMALARI VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME

Mali tablolar ve muhasebe bilgilerinde uyum ve standartlaşmanın sağlanması için her ülkede ulusal muhasebe uygulama standartlarının oluşması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Son yıllarda globalleşme eğilimleri doğrultusunda, uluslararası ticarete engellerin ortadan kalkmaya başlaması, uluslararası düzeydeki işletmelerin sayılarının artması, uluslararası finansal piyasalardaki gelişmeler, serbest piyasa ekonomisine geçilmesi ve ortaya çıkan "Yeni Ekonomi" olgusu, ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların ortadan kalkmasını ve muhasebe bilgilerinin karşılaştırılabilir nitelikte olmasını gerekli kılmıştır. Bu bağlamda uluslararası muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarında büyük önem kazanmaya başlamıştır. Bu yöndeki çalışmalar, muhasebenin önemini ve işlevini büyük ölçüde arttırmıştır (Demirkan, 2001: 52).

Artık kamu kurumlarında eskiden olduğu gibi garantili bir yaşam ve bütçe imkânları geride kalmıştır. Kamu kurumları da özel sektör şirketleri gibi değişen güç ve teknolojik imkânlarla ayak uydurabilmeli, stratejik düşünebilmeli, yeni verimlilik modelleri geliştirebilmeli, hedef kitlesine meziyetlerini en iyi şekilde gösterebilmeli ve vatandaş memnuniyetini temel alan politikaları benimsemelidir (Kotler ve Lee, 2007: 25).

Dünyada ve Türkiye'de yaşanan değişimler sonucunda Türkiye'de kamu yönetiminde yeniden yapılanmayı gerekli kılan dört temel açık olduğu söylenebilmektedir (Dinçer ve Yılmaz, 2003: 65).

1. Stratejik Açık
2. Bütçe Açığı
3. Performans Açığı

4. Güven Açığı

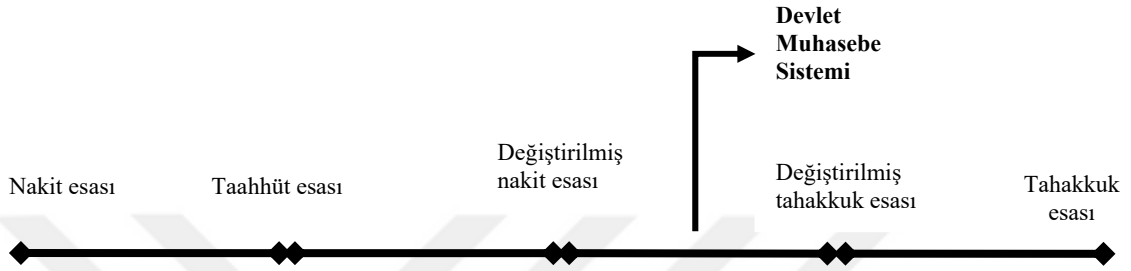
Bu dört açık yönetimde değişim çabalarının temelinde yatan sorunlara kapsamlı bir çerçeve sunmaktadır. Stratejik bir bakış açısından ve uzun vadeli planlamadan yoksun bir çerçevede aşırı büyüyen ve merkezileşen kamu idaresi gelirlerini aşan harcamalara yönelmekte ve kaynakları verimli kullanmayarak bütçe açığı oluşturmakta; halkın beklentilerini karşılayamayarak performans açığı vermekte; bu verimsiz yönetim süreci yozlaşma ve yolsuzluk olayları ile birleştiğinde ise halkın yönetime olan güvenini eritmektedir.

Türkiye’de kamu yönetiminde değişim ve dönüşüm uygulamaları; kamu yönetimi düşüncesi ve örgütlenmesinde değişim, piyasaların kamu yönetimi karşısında özerkleşmesi son olarak ta sivil toplumun yetkilendirilmesi ve özerkleşmesi şeklinde hayata geçirilmiştir. Bu süreçte reformlar üç aşamada gerçekleştirilmiştir. Birinci aşamada; (1980-1985) kamuda yasal-yapısal serbestleşme, sübvansiyonların kaldırılması ve tasarruf önlemleri ikinci aşama; (1985-2002) KİT’lerin özelleştirilmesi, hizmetlerde etkinlik ve verimlilik politikaları ve düzenleyici kurulların oluşturulması ve 2002 ve sonrası dönemi kapsayan üçüncü aşamada ise; hizmetlerde vatandaş odaklılık, hesap verebilirlik, yönetime katılma, yerinden yönetim, saydamlık ve performansa dayalı yönetim ilke ve esaslar hayata geçirilmiştir (Kalkınma Bakanlığı, 2014: 27).

5018 sayılı kanundan önce, bütçeleme sistemimiz kamusal alanın tamamını içermemesiyle birlikte bütçeden beklenen sonuçları ve raporları verebilme konusunda zayıf kalmaktadır. Toplum bu bütçe ile parlamentonun performansını sorgulayamamakta, parlamento bütçeyle hükümet faaliyetlerini yeterince denetleyememekte, hükümet, kurumların hizmet maliyetlerini ve performanslarını ölçebilme konusunda yeterince veri ve bilgiye sahip olamamakta, kurumlar ve yıllar arasında karşılaştırmalar yapılamamakta kaynakların kullanımında etkinliğe dayalı rekabet anlayışı bulunmamaktadır. Kamu faaliyetlerinin çok az bir kısmını kapsamakta, bütçeye dahil olmamakla birlikte vakıf, dernek, döner sermaye, yardım sandıkları bütçeleri gibi kamu harcaması özelliğine sahip harcamaların bütçe ile ilgisi kurulamamakta ve konsolide edilememekteydi (DPT, 2000: 28,29).

Bütçe uygulamalarında başarı sağlanabilmesi açısından, bütçeyi uygulayan örgütlerin ya da harcamacı kuruluşların bütçeye bakış açıları oldukça önemlidir. Uygulanan bütçe sistemi ne olursa olsun başarılı bir bütçe uygulaması için işlevlerini iyi yapabilen objektif, tarafsız, bilgili çalışkan göreve bağlı, sorumluluk duygusu olan

insanlardan oluşmuş bir kamu idaresi öncelikle şarttır. Kamu görevi anlayışının zayıf olduğu, maaşların tatmin edici olmadığı, siyasi bir takım baskıların hâkim güç olduğu bir kamu idaresinde bütçenin asgari bir etikle uygulanabilmesi ve sonuçta, o bütçeden başarılı bir sonuç alınabilmesi mümkün olmayacaktır. Çalışma gücü ve sorumluluk anlayışı zayıflamış bir idarede politik ve etik yozlaşmanın etkisiyle yaygınlaşan rüşvet ve yolsuzluk olaylarının ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır (Canbay, 1998: 43).



Kaynak: DPT,2000: 77

Şekil 2.2: Türkiye’de Devlet Muhasebe Sisteminin Yeri

1990’da yapılan düzenleme ile ülkemizdeki muhasebe sistemi, bazı tahakkuk ve mahsup dönemi uygulamalarını içermesi sebebiyle, söz konusu süreçte değiştirilmiş nakit esası ile değiştirilmiş tahakkuk esası arasında yer almıştır. Kayıtlar nakit esaslı ve bütçe odaklı yapılmakta olup, hesaplar mali yılın bitişiyile birlikte belli bir dönem (mahsup dönemi) daha açık tutularak önceki yıl ile ilgili işlemlere devam edilmiştir. Ayrıca nakit esaslı sistemde izlenmeyen emanetler, nakit yaratmayan borçlar gibi yükümlülükler ve varlıklar (iştirakler, ikrazlar, bütçe dışı sermaye oluşumları gibi) kayıt altına alınmıştır. Bu özellikleri ile kullanılmakta olan muhasebe sistemi değiştirilmiş nakit ile değiştirilmiş tahakkuk esası arasında yer alan bir sistem olarak tanımlanması mümkündür (DPT,2000: 77).

Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde mali raporlama ile ilgili sermaye piyasalarında geçerli mevcut yasal düzenlemeler, uluslar arası ihtiyaçları tam olarak yansıtmamaktadır. Piyasalar artık globaldir ve birbirinden bağımsız düşünülemez. Sınır ötesi ticaret ve yatırım faaliyeti günlük gerçeklerdir. Mali bilgi artık eskisine kıyasla son derece yaygın olarak paylaşılmaktadır. Günümüzde yatırımcılar yatırım kararlarını verebilmek için bu bilgilere elektronik olarak ulaşabilmekte ve bunları analiz edebilmektedirler. Ancak şirketler buldukları ülkenin yasal mevzuatına uymak

zorunda oldukları için temel mali veriler, geçerli uluslar arası kıyaslamalarda doğrudan kullanılamamaktadır.

Türkiye’de 1990 öncesinde kamuda ortak bir muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması düşünceleri olmasına rağmen 1990’lı yılların başına kadar herhangi bir çalışma maalesef yapılmamıştır. Devlet muhasebesi konusundaki gelişmeler ve değişiklikler esas olarak 1990 yılı sonrasında görülmeye başlanmıştır. 1990’lı yılların başında yapılması düşünülen değişikliklerin birincisi; muhasebenin kapsadığı kurumlar, ikincisi; muhasebenin kayıt yöntemiyle ilgiliydi (Çetinkaya, 2004: 93).

1994 ve 2001 ekonomik krizlerinin etkisiyle zorunlu hale gelen yeniden yapılanma ihtiyacı, yeni kamu yönetimi anlayışı, küreselleşme ve Avrupa Birliği’ne tam üyelik sürecinde gündeme gelmiştir. Yaşanan sorun ve süreçlerle birlikte gizlilik ve kapalılık uygulamalarının sorgulanıp daraltılması, buna karşılık şeffaflık ve açıklık uygulamalarının genişletilmesi eğilimi belirgin hale gelmiştir (Akpınar, 2011: 244).

Reform çalışmalarıyla ilgili Bakanlar Kurulu’nun 2002/3 sayılı Prensip Kararı ile oluşturulan “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu” çalışmaları sonucunda aşağıdaki önerilerde bulunmuştur.

- Bütçenin kapsamı genişletilerek, döner sermaye, fon gibi uygulamalara son verilmelidir.
- Plan ve programlarla bütçenin ilgisinin kurulması gerekmektedir.
- Bütçenin kod yapısında değişiklik yapılması gerekmektedir.
- Şeffaf, hesap verebilir nitelikte ve mali istatistik ve raporlamaya yardımcı olacak nitelikte olmalıdır.
- Bütçenin çok yıllık olarak hazırlanması geleceğin planlamasına yardımcı olacaktır.
- Nakit esaslı muhasebeden tahakkuk esasına dayanan muhasebeye geçilmesi uygundur.
- Etkin bir denetim sisteminin oluşturulması gerekmektedir.
- Devletin tasarrufundaki malların tamamı muhasebe ve kayıt sistemine alınması gerekmektedir.

2001, 2002 ve 2003 yılları Ulusal Programlarında, IMF ile imzalanan Stand-By anlaşmaları ve niyet mektuplarında 2003 yılında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol

Kanunu'nun çıkarılacağı taahhüt edilmiştir. Sonuçta IMF İcra Direktörleri Kurulu'nun 6. gözden geçirmeyi onaylamak için tasarının kanunlaşmasını zorunlu tutması üzerine 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı KMYKK kabul edilmiştir. Ancak, gereken anayasal değişikliklerin yapılamaması, ikincil mevzuatın ve diğer hazırlık çalışmalarının tamamlanamaması gibi sebeplerle 01 Ocak 2004 tarihinde yürürlüğe girmesi gereken Kanun, 2004 ve 2005 yılı Bütçe Kanunları ile iki defa ertelenerek, 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun'la önemli değişiklikler yapılarak 1.1.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, bu tarih itibariyle de 1050 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır (Söyler, 2006: 284,285).

Kamu mali yönetiminde reform amacıyla yapılan diğer çalışmalar ise şunlardır (Candan, 2006: 191).

1. 04/01/2002 tarihinde kabul edilen 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu 01/01/2003 tarihinde tümüyle yürürlüğe girmiş ve 05/01/2002 tarihinde kabul edilen 4735 sayılı Kamu İhlale Sözleşmeleri Kanunu'nda 01/01/2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kamuda mal, hizmet ve yapım işleri alımları yeniden düzenlenmiştir. Daha önce yürürlükte olan 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun kira trampa, gayri ayni hak tesisi işlemleri hariç diğer hükümleri uygulamadan kaldırılmıştır.

2. 28/03/2002 tarihinde kabul edilen 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun 01/01/2004 tarihinde tüm hükümleriyle yürürlüğe girmiştir.

3. Aralık 2003'te kabul edilen 5018 sayılı KMYKK bir kısım hükümleri 2004, 2005 ve 2007 yıllarında genel olarak ta 01/01/2006'da yürürlüğe girmiştir.

4. İlgili yıl bütçe kanunlarına konulan hükümlere göre analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmiştir.

5. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiş ve Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği yürürlüğe girmiş Devlet Muhasebesi Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır. 01/01/2006 tarihinden itibaren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Yürürlüğe girmiştir.

6. 5217 sayılı Özel Gelir ve Özel Ödenek Kanunu yürürlüğe girmiştir.

7. Sayıştay Başkanlığı'nın yapısı ve işleyişinin yeniden düzenlenmesini öngören kanun tasarısı hazırlanmış ancak bir gelişme sağlanamamıştır.

8. Kamu yönetiminde yeniden yapılanma kapsamında hazırlanan Kamu Yönetimi Temel Kanunu tasarısı mecliste kabul edilmiş, ancak cumhurbaşkanınca veto edilmiştir.

9. Başbakanlık tarafından personel rejiminde reform çalışmalarına başlanmıştır.

2.10.1. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi

Kamu kurumlarının üstlenmiş olduğu rollerde tarihsel olarak değişiklikler olsa da, kamunun işlevlerini yerine getirebilmek amacıyla yaptığı harcamaların gerek niceliği gerekse niteliği artan eğilimli bir trend halinde devam etmektedir. Bunun başlıca nedenleri ise önceki dönemlere göre halkın devletten beklentilerinin artması, demokratik haklarını daha fazla kullanmak istemeleri ve kamu kurumlarını misyon ve vizyonları doğrultusunda sorgulamaları gösterilebilir. Tüm bu değişimler karşısında kamu harcamaları artar iken kamu gelirlerinin aynı oranda artmaması kamu yöneticilerini de kaynakların etkin, verimli ve hesap verilebilir kullanılmasını zorunlu kılarak özel sektördeki yönetim anlayışının kamuda da hayata geçirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Günümüzde yaygın bir şekilde kabul gören yeni kamu yönetimi kavramı ile kamunun özel sektör mantığı ile faaliyette bulunması, verimliliği en üst seviyeye çıkaracak önlemleri alması gerektiği savunulmaktadır. Aynı zamanda piyasa, rekabet, misyon, vizyon, yönelimlilik, sonuç odaklılık, katılım, demokratik yönetim, yönetimde açıklık, bilgi edinme hakkı, girişimcilik ve yönetimde kalite gibi paradigmaları ön plana çıkarmaktadır. Performansa, hizmetlerin niteliğine, etkinliğine, verimliliğine, vatandaşa, sivil topluma ve piyasa sisteminin önemi üzerinde duran yeni kamu yönetimi yaklaşımları, dünyanın hemen her ülkesinde değişik ölçülerde uygulanmaya başlanmıştır (Akyel ve Köse, 2010: 13).

Türkiye için Dünya Bankası tarafından hazırlanan ilk ülke destek stratejisi Country Assistance Strategy (CAS), 28.11.2000 tarihinde 2001-2003 yıllarını kapsayacak şekilde üç yıllık olarak hazırlanmıştır. Bu CAS, ekonomik reformlar, yaşam standartları ve sosyal refahın analiz edilmesi amacıyla hazırlanmıştır. Yüksek düzeyde sürdürülebilir kalkınmayı başarmak, bu program için temel öncelik ve hedeftir. Hükümetin yaşam şartlarını iyileştirme, yoksulluğu ve ekonomik zayıflığı düşürme stratejisinin merkezidir. 2000 CAS programı beş konu üzerine odaklanmaktadır (Kayıkçı, 2004: 4).

1. Büyüme ve istihdam sağlamak için reformları tamamlamak,
2. Kamu yönetimini ve hesap verebilirliği geliştirmek,
3. Sosyal hizmetleri ve sosyal güvenliği genişletmek,
4. Çevresel yönetimi ve felaketleri azaltmak,
5. Teknolojik yeterliliği hızlandırmak.

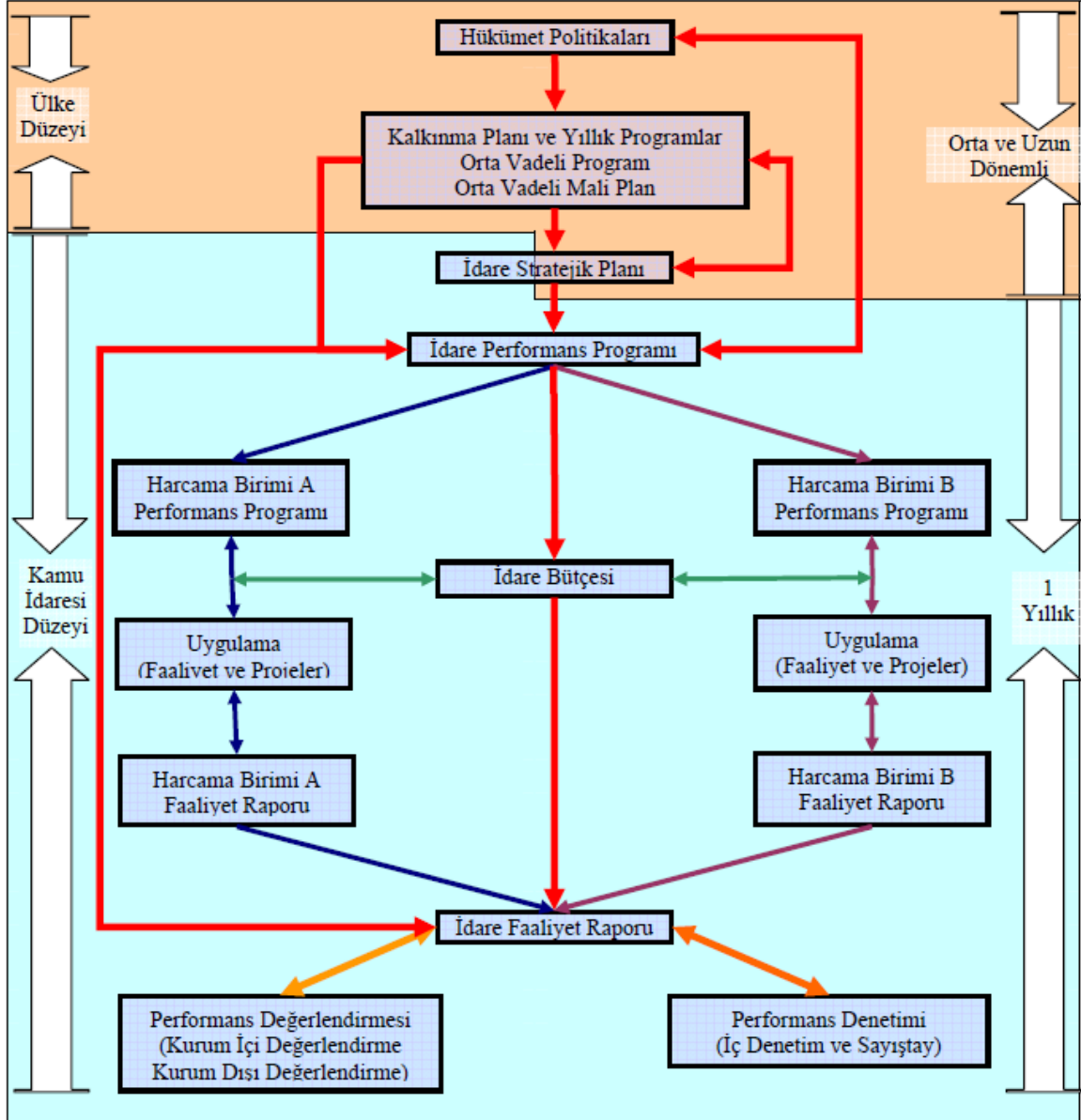
5018 sayılı Kanunla kamu harcama ve kontrol sistemi alanında getirilen önemli yenilikler; genel yönetime dahil kamu idarelerinin çok yıllık bütçelemeye geçmesi, stratejik plan hazırlanması, performans esaslı bütçe yapılması, yönetim sorumluluğu çerçevesinde iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, nakit esasına dayalı muhasebe sisteminden tahakkuk esasına dayanan sistemine geçilmesi ve bağımsız dış denetimin mevzuata uygunluk denetiminin yanında performans denetimi açısından da gerçekleştirilmesi için uygun bir yapının oluşturulması olarak sayılabilir (DPT, 2006a: 33). Bu bağlamda PEB'in temel bileşenleri şunlardan oluşmaktadır;

1. Stratejik plan
2. Performans programı
3. Faaliyet raporu
4. Analitik bütçe sınıflandırması
5. Mali saydamlık
6. Hesap verme sorumluluğu
7. İç denetim

Bütçe sürecinin ana hatları itibariyle yasal çerçevesi ise;

1. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası,
2. 5018 sayılı KMYKK ve ilgili yasal düzenlemeler
3. 4749 sayılı KFBYD Kanunu
4. 5393 sayılı Belediye Kanunu
5. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu
6. 5302 sayılı İl Özel İdare Kanunu
4. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu,
5. İlgili yıllarda çıkarılan bütçe kanunları
6. Devlet plan ve programları
7. Diğer mali düzenlemeler (yönetmelik, genelge, tebliğ, genel yazı vb.)

PEB'e ilişkin süreç içerisinde kurumlar yürüttükleri verimlilik, etkinlik ve hesap verme sorumluluğu kapsamında faaliyetlerini geliştirebilmek amaçlarıyla mevzuat kapsamında kendi PEB sürecini iyileştirmek ve sürece işlerlik kazandırmak ve yönetsel esneklik sağlamak amacıyla çeşitli yönerge, tebliğ, iç yazı, rapor, plan hazırlayabileceklerdir.



Kaynak: BÜMKO,2004: 13

Şekil 2.3: Performans Esaslı Bütçeleme Süreci

PEB süreci makro ekonomik dengeler dahilinde kalkınma planı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan, stratejik plan, çok yıllık bütçeleme ve orta vadeli harcama çerçeveleri esas alınarak hedef ve faaliyetler doğrultusunda oluşturulan bütçenin uygulanmasıyla ve yıl sonunda da faaliyet raporunun hazırlanmasıyla idare açısından

tamamlanmaktadır. Faaliyet raporunun da değerlendirilip performans denetimleri yapılarak amaçlara bağlılık ve hedeflere ulaşma derecesi ölçülmektedir.

Orta vadeli program, orta vadeli mali plan, kalkınma planı gibi ülke genelini ilgilendiren perspektifler doğrultusunda kurumun stratejik planı ile uyumlu ve performans hedefleri doğrultusunda kurumlar bütçelerini hazırlayacaklardır. Yeni bütçe sisteminin en önemli özelliklerinden birisi belirlenen performans kriterlerine ne ölçüde ulaşılabildiğinin ölçülebilmesidir. Performans esaslı bütçeleme ile sadece parasal değil adet, puan gibi belirlenen hedeflere de ulaşıp ulaşılamadığı hakkında bilgiler vererek tahsis edilen kaynakların harcanmasında hedefe ulaşabilmek amacıyla ne derece verimli ve etkin kullanıldığı hakkında bilgiler verebilmesidir. Ayrıca ilgili yıl ve izleyen iki yılı kapsayan bütçeleme yapılarak geleceğe yönelik öngörülerde bulunulmasına olanak sağlamaktadır.

Son deneyimlerden performans bütçelemenin dört önemli avantajı olduğu ortaya çıkarılmıştır (Shah, 2007: 151,152).

1. Halk ile bütçe aktörleri arasındaki iletişimi geliştirir.
2. Kamu kurumlarında yönetimi geliştirir.
3. Bütçeleme karar birimlerine daha fazla bilgi sağlar.
4. Daha fazla şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlar.

Performans bütçeden beklenen amaca ulaşabilmek için bütçe giderleri fonksiyonel şekilde sınıflandırılarak hizmet maliyeti ile hizmetin miktarı arasında ilişki kurularak mevcut kamu kaynağı ile en çok kamu hizmeti sağlanılmaya çalışılır. Performans esaslı bütçe ile tahsis edilen ödeneklere değil, ödeneklerle verilen hizmetler üzerinde durulur. Performans bütçe sisteminde “maliyet muhasebesi” dikkate alınmaktadır (Akça, 1996: 15).

Son dönemlerde önemi daha da artan ve Türkiye’de gerçek anlamda performans esaslı bütçeleme sistemine geçmeyi artık zorunlu hale getiren başlıca nedenler şu şekilde sıralanabilir (Tüğen, 2015: 194,195).

1. Program bütçe sisteminin ihtiyaca cevap verememesi, başarılı şekilde uygulanamaması,
2. Bütçede fonksiyonel sınıflandırmanın olmaması,
3. Kamu kurumlarında hedef ve politikalar arasında uyum sağlanamaması,
4. Kamu kurumlarında stratejik kararlar alınamaması,

5. Hukuki denetimin ağırlıklı olması,
6. Kamu hesaplarının yeterince saydam ve hesap verilebilir olmaması,
7. Kamu idarelerinde standart bir muhasebe sistemi uygulanmaması,
8. Bütçede tasarruf bilincinin yeterince olmaması ve israfın önlenememesi,
9. Harcamacı kuruluşlara kaynak kullanımında yetki devri yapılmaması ve fazla yetki verilmemesi,
10. Bütçenin yıllık hazırlanması,
11. Gelişmiş ülkeler ve AB üyesi ülkelerle aynı veya benzer bir bütçe sistemine geçilmesinin gerekliliği.

Performans esaslı bütçe sistemiyle (Zekioğlu, 2009: 124);

1. Hükümet politikalarının bütçelere yansımaları sağlanmakta,
2. Kurumlara yapılacak kaynak tahsisleri makro-ekonomik durum dikkate alınarak önceden belirlenmekte,
3. Orta vadeli programın bütçe ile ilişkisi kurulmakta,
4. Kalkınma planları, programlar ve ilgili mevzuat da dikkate alınarak kamu idarelerine stratejik plan yapma zorunluluğu getirilmekte,
5. Stratejik planda yer alan amaç ve hedeflerden yola çıkarak yıllık performans programlarının hazırlanması öngörülmekte,
6. Performans programları ile bütçe teklifleri arasında ilişki kurulmakta
7. Performans denetimi için gerekli bilgi tabanı oluşturulmaktadır.

PEB sistemi, gerekli tüm unsurları uygun olarak yürütülür ve alt yapısı tamamen tamamlanır ise etkin işleyebilecek bir bütçeleme sistemi olarak kabul edilmektedir. Performans esaslı bütçeleme sisteminin etkinliğinin sağlanması bakımından aşağıda sıralanan unsurlara önem verilmelidir. Bu unsurlar sistemin aksamadan doğru işleyişi açısından tamamlayıcı bir rol oynamaları sebebiyle, performans esaslı bütçeleme sisteminin etkinliğinin ölçülebilmesi için zorunlu kabul edilmektedir. Bu sistemde etkinliğin sağlanabilmesi amacıyla aşağıdaki unsurlar dikkate alınmalıdır (Tügen ve diğerleri, 2007: 36).

1. Eş zamanlı bilgi üretebilen bilgi sistemine olan ihtiyaç,
2. Performans kültürünü benimsemiş personel,
3. Performans odaklı kamu yönetim anlayışı,
4. Ekonomik ve siyasi yapıdaki güven ve istikrarlılık,

5. Toplumun kamu hizmetlerinden beklediği kalite ve verimlilik,
6. Performansa esaslı ücret sistemi,
7. Siyasi aktörlerin sisteme olan güveni ve inancı.

Türkiye’de şeffaflığın artırılması, kamuda etkin bir yönetim anlayışının geliştirilmesi ve olası yolsuzluk alanlarının belirlenerek önlenmesi amaçlarıyla kamu kurum ve kuruluşlarının düşünce ve tecrübelerinden yararlanmayı amaçlayan 9.7.2001 tarihli ve 2001/38 sayılı Başbakanlık Genelgesi çıkarılarak, kamu kurum ve kuruluşlarının kendi görev alanlarına giren konulara ilişkin önerileri alınmıştır. Daha sonra 12 Ocak 2002 tarihinde 2002/3 sayılı BK Prensip Kararıyla “*Türkiye’de Saydamlığın Artırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı*” kabul edilmiştir. Bu eylem planının temel amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (DPT,2007: 17):

1. Kamu hizmeti sunumunda yaşanan problemlerin asgariye indirilmesi ve böylece Türkiye’de en fazla şikâyet konusu edilen ve vatandaşların haksız işlemlerle sıklıkla karşılaştıkları bazı çok önemli kamu hizmetlerinden (örneğin, imar işlemleri, yatırım teşvikleri ve şirket tescilleri) başlayarak genele yayılan bir kamu hizmet sunum standartları ve sürelerinin ve bunlardan sorumlu kamu görevlilerinin kurumlar ve birimler bazında ivedilikle belirlenerek, kamu görevlilerinin yaptıkları işlemlerle ilgili takdir yetkilerinin objektif kriterlere bağlanması.
2. Kanunen yerine getirilmesi gereken bir talebin karşılanması için tanıdık veya aracı bulma ya da rüşvet verme endişesinin kesinlikle ortadan kaldırılması.
3. Rüşvet veya menfaat karşılığında haksız taleplerin karşılanmasının önlenmesi için caydırıcı disiplin ve cezai yaptırımların hayata geçirilmesinde etkinliğin sağlanması.
4. Yönetimi, objektif kurallara göre hem hiyerarşik olarak içten, hem de dıştan denetleyen ve sorgulayan çağdaş bir kamu yönetimine geçilmesi.
5. Aşırı bürokrasi ve iş yükünün de yolsuzluğa yol açtığı gerçeğinden hareketle, bürokrasinin azaltılarak işlemlerin mümkünse tek merkezden yürütülmesinin sağlanması.
6. Vatandaşların kamu kurumlarına ve siyasal sisteme duyduğu güvenin artırılması.

Çalışmalar sonucu diğer ülke uygulamaları da dikkate alınarak, ülkemizde yolsuzluğa davetiye çıkaran sürecin ve hizmet sunum biçiminin değiştirilmesi gereği göz önünde tutularak sorun ve öneriler tespit edilmiştir. Kamu kurumlarının açıklık ve hesap verilebilirliklerinin sağlanması açısından belirlenen öncelikli hedefler şunlardır (Başbakanlık, 2002: 6).

1. Kamu hizmetlerinin sunumunda performans standartlarının artırılması,
2. Kamu kuruluşları ile kamu vakıf ve dernekleri arasındaki ilişkilerin gözden geçirilerek yeniden düzenlenmesi,
3. Personel sisteminin iyileştirilerek çağın gerekliliklerine uyumlaştırılması,
4. Bilgi edinme hakkının artırılması ve kamu yönetiminde saydamlığın sağlanması,
5. Vatandaşlara verilen sağlık sisteminde kalitenin artırılması,
6. Denetim mekanizmasının güçlendirilmesi,
7. Yargısal reformların yapılması,
8. Kara para ile mücadelenin güçlendirilerek etkin hale getirilmesi,
9. Seçim kampanyalarının finansmanında hesap verilebilirliğin ve saydamlığın artırılması,
10. Mal beyanında hesap verilebilirliğin artırılması,
11. Yerel yönetimlerin güçlendirilmesi

öncelikli hedefler olarak belli bir sürede yapılması kararlaştırılarak atılması gereken adımlar belirlenmiştir

Son yıllarda gündeme gelen kamu yönetimi reformu, yönetimde değişim, yönetimin yeniden yapılandırılması gibi farklı adlarla karşımıza çıkan çalışmalarda hesap verebilirlik önemli bir yer almaktadır. Hesap verebilirlik, kamusal gücün tek elde toplanarak kötüye kullanılmasının önlenmesi, kamusal kaynakların hukuka uygun ve yerinde kullanılmasının güvence altına alınması, vatandaşların istek ve beklentilerine uygun şekilde hareket edilmesi ve vatandaşların devlete olan güveninin artırılması için her yönetimde bulunması gereken temel bir ilkedir. Bilgi iletişim teknolojilerinde yaşanan ilerleme, performans yönetimine geçiş, vatandaşların kamusal bilgi ve belgelere erişiminin kolaylaşması yönünde atılan adımlar hesap verebilirliği de artırmaktadır (DPT,2007: 13).

Genel idare kapsamındaki tüm kamu kuruluşlarının mali plan ve raporlarının uluslararası standartlarda, konsolide edilebilir şekilde düzenlenmesi, performans esaslı bütçelemeye temel oluşturması ile saydamlığın ve hesap verilebilirliğin tesis edilebilmesi amacıyla;

01.01.2004 tarihinden itibaren genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idareler,

01.01.2005 tarihinden itibaren mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumları, kamu tüzel kişiliğini haiz kurul ve üst kurullar, fonlar ile bütçenin yatırım ve transfer tertibinden yardım alan kurum ve kuruluşlar,

01.01.2006 tarihinden itibaren döner sermayeli kuruluşlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç diğer kurumlar bütçelerini, analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlayıp, uygulamaya başlamışlardır (DPT, 2006a: 8)

2.10.1.1 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Günümüzde geleneksel hantal devlet yapısının yerini, çağın gerekliliklerine ayak uydurabilecek tarzda dizayn edilmeye çalışılan, mali saydamlık, şeffaflık, etkinlik ve verimlilik kavramlarının ön plana çıktığı, kamu kurumunun misyon ve vizyonları doğrultusunda faaliyetlerini gerçekleştirecekleri serbest piyasa odaklı ve vatandaş memnuniyetini esas alan bir yönetim ve sorumluluk tarzı benimsenmiştir.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu devletin gelir ve giderlerinin yönetimini 1927 yılından günümüze kadar düzenlemiştir. Kamu yönetiminde ortaya çıkan değişimler kamu harcamaları ve yönetiminde de etkili olmuştur. 2003 yılında yürürlüğe giren ve 2006 yılından itibaren tüm kamu kurumlarında uygulanmaya başlayan 5018 sayılı KMYKK ile kamu maliyesi ve yönetiminde devrim niteliğinde değişiklikler yapılmış olup, kamusal hayatta yeni bir dönem başlamıştır. Kanunla birlikte stratejik planlama, performans programı, faaliyet raporu gibi kurumun faaliyetlerini ve hedeflerini gösteren raporlar ile geçmişe dönük karşılaştırmalar yapılarak performans ölçülebilmekte ve şeffaf, hesap verebilir ve saydam bir kamu yönetimi oluşturulmaktadır.

5018 sayılı KMYKK'nın Kamu Hesapları ve Mali İstatistikler başlıklı dördüncü kısmında; kamuda muhasebe sistemi ve mali istatistiklere ilişkin hükümler yer almaktadır. Kanun'un 49. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında

“muhasebe sisteminin; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin

hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulup ve yürütüleceği ve 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 tutulacağı”

hüküm altına alınmıştır.

Kamuda kullanılan muhasebe ve raporlama sisteminin esaslarının açıklandığı bu maddeye göre muhasebe sisteminin (Öz, 2008: 45);

1. Hesap ve kayıt sisteminde şeffaflık, hesap verebilirlik ve tekdüzen sağlanması, mali işlem ve olayların tamamının kayıt altına alınması, idare faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir olarak muhasebeleştirilmesi,

2. Mali tabloların zamanında, doğru, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve kavramları ile uluslararası standartlara uygun, ilgililerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın hazırlanmasına temel teşkil edecek şekilde hazırlanması,

3. Karar verme, mali kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili ve ekonomik işleyecek biçimde oluşturulması gerekliliğinden bahsedilmektedir.

Bu maddeyle devlet muhasebesinde oluşturulan yeni sistemle muhasebenin yönetim aracı olarak kamusal yönetimde karar ve denetim aracı olarak kullanılmaya başlandığı anlaşılmaktadır.

Yeni bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulmasını amaçlayan KMYKK'nın hedefleri ve kamu maliyesinin temel ilkeleri bakımından getirilen yenilikler ise şöyle sıralanmaktadır (Ulutürk, 2015: 405).

a.) Bütçe çeşitleri, uluslararası standartlarla uyum sağlanarak yeniden tanımlanmış ve sınıflandırılmıştır. Katma bütçe kaldırılmış, kamu kurumları idari ve mali statülerine göre genel ve özel bütçeli hale getirilmiştir. Bütçe kapsamı “genel yönetim” kavramı ile genişletilmiştir.

b.) Kamu kurumlarının gelir ve giderlerinin bütçelerde yer almasını sağlamak yoluyla bütçe dışı gelir elde edilmesi ve giderin yapılması önlenmek istenmektedir. Kalkınma planları ve bütçeler arasındaki bağın kurulması amacıyla stratejik planlama ve PEB, sistemin en önemli unsurları olarak değerlendirilmektedir.

c.) Bütçe hazırlama ve uygulama süreçlerinde kamu idarelerine esneklikler tanınmış, bütçe süreçlerindeki görev, yetki ve sorumluluklar yeniden düzenlenmiştir.

d.) Tüm kamu kurumlarında uygulanmak üzere muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planı uygulanmaya başlanmıştır. Bunun için, IMF'nin Devlet Mali İstatistikleri Standartları (Government Financial Statistics, GFS)'na uygun olarak yeni bütçe sınıflandırması (Analitik Bütçe Sınıflandırması) uygulamasına geçilmiştir.

e.) Kamu gelir ve giderleri gayrisafi tutarları ile bütçelerde gösterilmekte ve vergi muafiyetleri, istisna ve indirimleri ve benzeri uygulamalar ile vazgeçilen kamu gelirlerine ilişkin cetvel bütçe kanunları ekinde yer almaktadır.

5018 sayılı KMYKK'nun 49 uncu maddesinde

“Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde; Sayıştay, Maliye Bakanlığı, DPT, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir. Bu standartlar Resmî Gazetede yayımlanır. Kurulun yapısı, çalışma usûl ve esasları ile diğer hususlar Maliye Bakanlığı'na çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.”

hükmü gereğince Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu kurulmuş ve 23/06/2006 tarihinde çalışmalarına başlamıştır (www.dmsk.gov.tr/?p=hakkında). Bu kurul halen kamu sektöründe muhasebe ilke ve standartlarına yönelik çalışmalarını sürdürmektedir. Kurul yapmakta olduğu çalışmalarla performans esaslı bütçenin uygulamalarına yön vermek üzere devlet muhasebe standartlarını belirlemektedir.

2.10.1.2. 5018 Sayılı KMYKK Çerçevesinde Performans Esaslı Bütçeleme

Türk kamu yönetiminde genel olarak, bürokrasinin ve kırtasiye işlemlerinin çok olduğu, dışa kapalı, merkeziyetçi bir yapıdan bahsedilmektedir. Ancak, son zamanlarda yönetimin karar ve işleyiş tarzı çeşitli sebepler nedeniyle önemli oranda dönüşüme uğramıştır. Hem küreselleşmenin etkileri, hem de AB'ye adaylık sürecinin gerektirdiği yükümlülükler sebebiyle saydam, hesap verebilir ve katılımcı bir kamu yönetimi anlayışı ve merkeziyetçi yapının küçültülerek görev, yetki ve sorumluluk devri ön plana çıkmaya başlamıştır. Ayrıca bu konjonktürel yapının değişimiyle, seçmenler, sivil

toplum örgütleri ve medya kuruluşları gibi baskı grupları yönetimi değişime zorlamıştır. Türkiye’de neredeyse geleneksel hale gelmiş olan kamuya ilişkin bilgi ve belgelerin kamuoyundan saklanması ve kamuoyu ile paylaşılması ilkesini, bozma yönünde olumlu adımlar atılmış ve düzenlemeler halen de devam etmektedir (DPT, 2007: 16).

Türkiye’de devlet bütçesi yasal dayanağını Anayasa ve 5018 sayılı KMYKK’dan almaktadır. 5018 sayılı Kanun devlet bütçesinin esas ve şekle ait hükümlerini, hazırlama esaslarını ve bütçenin uygulanmasını esaslı bir şekilde saptamış ve yasal ilkeleri belirlemiştir.

Uygulanmakta olan kamu mali yönetimi reform girişimlerinin başında, 5018 sayılı KMYKK gelmektedir. Anılan kanunla birlikte, uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği ile uyumlu plan, program ve sonuçlar elde edilebilen yönetim ve kontrol sistemi kurulmuştur. Kanun, saydamlık ve hesap verebilirliğe işlevsel özellikler katılarak artırılmasını, çok yıllık bütçeleme, stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemenin uygulanmasını, bütçenin kapsamının genişletilmesini ve bütçe sisteminin yeniden yapılandırılmasını, iç kontrol sisteminin genişletilerek yeniden oluşturulmasını, dış denetimin genel yönetime dahil tüm kamu idarelerini kapsayacak şekilde genişletilmesini, kamu mali yönetimi ve kontrolüne ilişkin temel yetki, görev ve sorumlulukların kendilerine ödenek tahsis edilen harcamacı kurum ve kuruluşlara devredilmesini amaçlamaktadır. Kanun gereğince, Türkiye’de 2006 yılı başından itibaren ilk defa çok yıllık bütçeleme anlayışı kabul edilmiştir. Bunun yanı sıra, konsolide bütçe uygulamasından merkezi yönetim bütçe uygulamasına geçildiğinden, Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçelerini 2006-2008 yıllarını kapsayacak şekilde hazırlamışlardır. Halen bütçe uygulamaları da bu anlayışa uygun olarak başarılı bir şekilde sürdürülmektedir (Maliye Bakanlığı, 2006: 52).

5018 sayılı Kanunla bütçedeki niceliksel değişime ek olarak niteliksel değişiklikler de yapılarak katma bütçe uygulaması kaldırılmış; genel, özel ve düzenleyici ve denetleyici kuruluş bütçelerini kapsayan “merkezi yönetim bütçesi” anlayışı benimsenmiştir. Bu bütçeler yanında, sosyal güvenlik kuruluşları bütçesi ve mahalli idareler bütçesi altında, yeni bütçe kavramları geliştirilmiştir (Söyler, 2006: 287).

5018 sayılı KMYKK ile ülke kalkınma planları ile programlardaki politika ve hedefler esas alınarak kaynakların özel sektörde olduğu gibi etkili, ekonomik ve verimli olarak temini ile bu doğrultuda kullanılması ana amaç olarak kabul edilmektedir. Bu

amaç çerçevesinde malî saydamlık ve hesap verebilirliği sağlayacak, kamu malî yönetimini, bütçelerin hazırlanması, uygulanması, malî işlemlerin tamamının muhasebe kayıtlarına alınması, raporlanması ve malî disiplinin sağlanması kanunun diğer amaçları arasında sayılmaktadır. Ayrıca görevli memurlara, kaynakların yukarıdaki amaçlara göre kullanılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması, kötüye kullanılmaması, malî yönetim ve kontrol sisteminin işlerliğinin sağlanması, izlenmesi için gerekli önlemlerin alınması zorunluluğu ve yetkili mercilere hesap verme sorumluluğu verilmiştir.

Yukarıdaki hedeflere ulaşılabilme amacıyla kanun maliye bakanına, bütçe kanununun uygulamasında; tasarruf bilinciyle, tutarlı, dengeli ve etkili bir bütçe politikalarına işlerlik kazandırmak için gerekli önlemleri alma, standartlar belirleme, sınırlamalar koyma, kamu istihdam politikasının belirlenmesi ve uygulamasının yönlendirilmesini yapma, bütçedeki gelir ve gider gerçekleştirmelerini izleme, ödeneklerin dağıtım ve kullanımını belirleme ve bu hususlarda kamu idareleri için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapma yetkisi vermiştir.

Yukarıdaki amaçlar doğrultusunda kanunun 7. maddesine göre kamu kaynaklarının elde edilmesi ile kullanılmasında hesap verebilirliğin ve denetimin sağlanması amacıyla;

- a) Görev, yetki ve sorumlulukların açıkça tanımlanması,
- b) Hükümet politikaları, yıllık programlar, kalkınma planları, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, görüşülmesi, uygulanması ve sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve kolaylıkla ulaşılabilir olması,
- c) Teşvik ve desteklemelerin yıl içinde belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,
- d) Kamu faaliyet ve hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun oluşturulması,

zorunludur.

5018 sayılı Kanun'un 13. maddesine göre bütçenin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarında uyulması gereken ilkeler şunlardır.

a. Bütçenin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır.

b. Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.

c. Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.

d. Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.

e. Bütçe, kamu malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.

f. Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.

g. Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.

h. Bütçelerde gelir ve gider denkliğinin sağlanması esastır.

i. Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce TBMM veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.

j. Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez.

k. Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanır ve uygulanır.

l. Gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınır.

m. Kurumların tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.

n. Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.

o. Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir.

Merkezî yönetim kapsamındaki kurumlar; gelir azalışı veya gider artışına sebep olacak ve kamuyu yükümlülük altına sokacak malî yükü, orta vadeli program ve malî plana göre, en az üç yıllık dönem için hesaplayıp kanun tasarılarına eklemeleri gerekmektedir.

Kamu idareleri, belirlenen bütçe ödenekleri kadar harcama yapabilmektedirler. Ödenekler, ilgili mali yılda alınan mal ve hizmetler ile giderlerin karşılanması amaçlarıyla kullanılması zorunludur. Bunun dışında farklı bir amaçla kullanılamaz. Ancak, ilgili malî yılda ödenemeyen ve emanetler hesabına alınamayan, zamanaşımına uğramamış önceki yıllar borçları ile ilama bağlı borçlar, içinde bulunulan yıl bütçesinden ödenmektedir.

Merkezî yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisi TBMM'ye ait olup, meclis bu görevi kesin hesap kanunuyla yerine getirmektedir. Kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, Maliye Bakanlığınca hazırlanmaktadır. Bu tasarı, yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle beraber izleyen malî yılın Haziran ayı sonuna kadar TBMM'ye sunulmakta bir nüshası da Sayıştay Başkanlığı'na gönderilmektedir.



BÖLÜM III

TÜRKİYE’DEKİ DEVLET ÜNİVERSİTELERİNİN ETKİNLİKLERİNİN VERİ ZARFLAMA ANALİZİ İLE ARAŞTIRILMASI

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’na göre üniversite:

“Bilimsel özerkliğe ve kamu tüzelkişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim - öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur.”

olarak tanımlanmıştır. Yükseköğretim kurumlarının amacı; kendi ihtisas gücünü ve kaynaklarını rasyonel ve ekonomik kullanarak kalkınma planları, milli eğitim politikaları doğrultusunda bilim dünyasının önde gelen bir üyesi olarak, bilgi ve teknolojiyi üretip geliştirerek yaymak; toplumu kültürel, sosyal, bilimsel yönlerden ilgilendiren sorunları ilgili kurumlarla işbirliği içinde faaliyetler yürüterek çözüme kavuşturulması için önerilerde bulunmak amaçlarıyla araştırmalar yapmak; kuruluş çevresindeki tarım ve sanayinin gelişmesine ve ihtiyaç duyulan meslek mensuplarının yetiştirilmesini sağlamak; tarım, sanayi, sağlık ve diğer hizmetlerde modernleşmenin, verimlilik artışının sağlanması için planlamalar, uygulamalar yapmak, yapılanlara destek olmak önerilerde bulunarak ülke kalkınmasına bilimsel ve yönetsel güçte destek olmak ve genel olarak ta evrensel ve çağdaş gelişime katkıda bulunmaktır.

Üniversitelerin bilimsel ve teknolojik araştırma yetkinliği, fikri mülkiyet havuzu, işbirliği ve etkileşim, girişimcilik ve yenilikçilik kültürü ve ekonomik katkı ve ticarileşme imkânlarına göre, 2012 yılından itibaren TÜBİTAK, YÖK, Üniversiteler, Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB), Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı (TTGV), Türkiye Bilimler Akademisi (TÜBA), Türk Patent ve Marka Kurumu’ndan (TPE) elde edilen verilerle yirmi üç gösterge dikkate alınarak ülkemizdeki üniversitelerden ilk 50 içinde olan üniversitelerin puanlarının hesaplandığı “girişimci ve yenilikçi üniversite endeksi” yayımlanmaktadır (İstanbul Üniversitesi). Bu göstergeler ve ağırlıkları ise şöyledir (TÜBİTAK, 2012).

Boyut 1: Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Yetkinliği (Ağırlık Oranı %20)

1. Bilimsel yayın sayısı,
2. Atıf sayısı,
3. Ar-Ge ve yenilik destek programlarından alınan proje sayısı,
4. Ar-Ge ve yenilik destek programlarından alınan fon tutarı,
5. Ulusal ve uluslararası bilim ödülü sayısı,
6. Doktoralı mezun sayısı,

Boyut 2: Fikri Mülkiyet Havuzu (Ağırlık Oranı % 15)

1. Patent başvuru sayısı,
2. Patent belge sayısı,
3. Faydalı model/endüstriyel tasarım belge sayısı,
4. Uluslararası patent başvuru sayısı,

Boyut 3: İşbirliği ve Etkileşim (Ağırlık Oranı: %25)

1. Üniversite-sanayi işbirliğinde yapılan Ar-Ge ve yenilik projeleri sayısı,
2. Üniversite-sanayi işbirliğinde yapılan Ar-Ge ve yenilik projelerinden alınan fon tutarı,
3. Uluslararası işbirliği ile yapılan Ar-Ge ve yenilik proje sayısı,
4. Uluslararası Ar-Ge ve yenilik işbirliklerinden elde edilen fon tutarı,
5. Dolaşımdaki öğretim elemanı/öğrenci sayısı,

Boyut 4: Girişimcilik ve Yenilikçilik Kültürü (Ağırlık Oranı: %15)

1. Lisans ve lisansüstü seviyesinde girişimcilik, teknoloji yönetimi ve inovasyon yönetimi ders sayısı,
2. Teknoloji transfer ofisi, teknopark, kuluçka merkezleri ve teknoloji merkezlerinin yönetiminde çalışan tam zaman kişi sayısı,
3. Teknoloji transfer ofisi yapılanmasının varlığı,
4. Üniversite dışına yönelik düzenlenen girişimcilik, teknoloji yönetimi ve inovasyon yönetimi eğitimi/sertifika programı sayısı,

Boyut 5: Ekonomik Katkı ve Ticarileşme (Ağırlık Oranı: %25)

1. Akademisyenlerin teknoparklarda, kuluçka merkezlerinde, teknoloji merkezlerinde ortak veya sahip olduğu faal firma sayısı,
2. Üniversite öğrencilerinin ya da son beş yıl içinde mezun olanların teknoparklarda, kuluçka merkezlerinde, teknoloji merkezlerinde ortak veya sahip olduğu faal firma sayısı,

3. Akademisyenlerin teknoparklarda, kuluçka merkezlerinde, teknoloji merkezlerinde ortak veya sahip olduğu firmalarda istihdam edilen kişi sayısı,

4. Lisanslanan patent/faydalı model/endüstriyel tasarım sayısı.

TÜBİTAK tarafından yayınlanan, 2016 yılı girişimci ve yenilikçi ilk 50 üniversitenin listesi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.1: 2016 Yılı TÜBİTAK Girişimci ve Yenilikçi İlk 50 Üniversite

Sıra	Üniversite	Puan	Sıra	Üniversite	Puan
1	Sabancı	95,05	26	Dokuz Eylül	43,48
2	ODTÜ	85,80	27	Yeditepe	43,38
3	İ.D. Bilkent	82,63	28	Çukurova	42,87
4	İTÜ	80,41	29	İzmir Ekonomi	42,74
5	Boğaziçi	80,11	30	İstanbul	42,53
6	Koç	78,61	31	Akdeniz	42,11
7	Gebze Teknik	77,82	32	Mersin	42,05
8	Özyeğin	75,31	33	Kocaeli	41,81
9	İzmir Y.Tekn. Enst	68,65	34	Pamukkale	40,93
10	Yıldız Teknik	67,64	35	S.Demirel	39,20
11	Tobb Ekonomi Tekn.	63,79	36	Bahçeşehir	38,81
12	Selçuk	58,73	37	Fırat	38,25
13	Ege	55,19	38	Karadeniz Teknik	37,98
14	Erciyes	52,86	39	Yaşar	34,90
15	İstanbul Şehir	52,63	40	Marmara	34,87
16	Gaziantep	51,64	41	Bursa Teknik	33,90
17	Hacettepe	51,57	42	Gaziosmanpaşa	33,34
18	Çankaya	50,78	43	Okan	32,46
19	Atılım	50,58	44	İstanbul Bilgi	32,21
20	Anadolu	50,41	45	Kadir Has	31,42
21	Gazi	50,33	46	Dumlupınar	31,17
22	Ankara	46,63	47	THK	31,12
23	Abdullah Gül	46,28	48	Atatürk	30,98
24	Uludağ	45,26	49	Başkent	30,78
25	Sakarya	43,78	50	Eskişehir Osmangazi	30,48

Kaynak: https://www.tubitak.gov.tr/sites/default/files/2016_gyue_ilk50.pdf 03/05/2017

Üniversite gelirleri, kaynak yönünden değerlendirildiği zaman, ülkelere göre farklı uygulamalarla karşılaşılmaktadır. Kıta Avrupa ülkelerinde üniversite gelirlerinin büyük bir bölümü, devlet kaynaklarından direkt tahsis olarak elde edilirken, Kuzey

Amerika sisteminde ise kaynak çeşitlendirmesine gidilerek devlet katkısı mümkün olduğunca düşük seviyelerde kalmaktadır. Liefner 2003 yılında yapmış olduğu İsviçre, Hollanda, İngiltere ve ABD'deki altı üniversitenin, 1998 yılı bütçelerindeki kaynak tahsisleri araştırmasında İsviçre'nin Zürih ve Basel Üniversitelerinde devlet katkısı hiçbir performans değerlendirmesi yapılmadan direkt olarak sağlandığını devlet katkısının sırasıyla toplam bütçenin % 85 ve % 65'ini oluşturduğu tespitlerinde bulunmuştur.

İngiltere'deki Bristol Üniversitesi ile ABD'deki Austin-Texas Üniversitelerinde devlet katkısı daha düşük seviyede olup, sırasıyla % 36 ve % 25'tir. Bu üniversitelerde kısmi performansa dayalı devlet katkısı mevcuttur. Ancak bu tahsisin kullanımı ile ilgili sınırlamalar mevcuttur. Örneğin Bristol Üniversitesinde, kısmi performansa bağlı olarak yapılan devlet katkısının 3/5'i eğitim ve öğretime, 2/5'i ise araştırmaya ayrılması zorunluluğu getirilmiştir. Austin Texas Üniversitesi'nde ise, kısmi performansa göre eyalet hükümetinden sağlanan devlet katkısı, bütünüyle eğitim ve öğretim için kullanılmaktadır (Tosun, 2016: 64).

Türkiye'de yükseköğretim kurumlarına 2016 yılında devlet tarafından tahsis edilen bütçe toplamı 23.590.696.000,00 TL'dir (BÜMKO, 2015c: 2). Yükseköğretim kurumlarına aktarılan ödeneğin % 58 oranıyla en büyük pay personel giderlerine, % 18'i sermaye giderlerine, % 13'ü mal ve hizmet alım giderlerine, % 9'u Sosyal güvenlik devlet primine ve % 2'si ise cari transferlere ayrılmıştır. Cari transferler çoğunlukla devlet tarafından memurlara verilen öğle yemeğine katkı payını kapsamaktadır. Sosyal güvenlik destek primleri de personellerle ilgili bir gider olması nedeniyle tahsis edilen ödeneğin % 67'sini personel giderleri oluşturmaktadır.

Yükseköğretim kurumlarına 2017 yılında ise 25.620.450.000,00 TL ödenek devlet tarafından tahsis edilmiştir (BÜMKO, 2016f: 2). Aktarılan ödeneğin % 57'si personel giderlerine, % 20'si sermaye giderlerine, % 12'si mal ve hizmet alım giderlerine, % 9'u Sosyal güvenlik devlet primine ve % 2'si ise cari transferlere ayrılmıştır. Sosyal güvenlik destek primleri ve personel giderleri tahsis edilen ödeneğin % 67'sini oluşturmaktadır.

TÜBİTAK tarafından yayımlanan girişimci ve yenilikçi üniversiteler listesinden seçilmiş bazı üniversitelerin 2016 mali yılına ilişkin üniversitelerin internet sitelerinde yayımlanan mali tablo ve raporlarından yararlanılarak elde edilen bilgilere göre bütçe gelirleri aşağıda açıklandığı gibidir.

Ortadoğu Teknik Üniversitesi'nin (ODTÜ) 2016 yılı mali tablolarından gelirlerin ekonomik sınıflandırması tablosuna göre gelirlerinin toplamının 547.715.504,00 TL olduğu bunun 395.000.000,00 TL'sini merkezi yönetim bütçesine dahil idarelerden alınan bağış ve yardımların oluşturduğu kalan 152.715.504,00 TL'nin de kira, mal ve hizmet satışı, faiz, para cezaları, çeşitli bağış ve yardımlar gibi gelirlerden oluştuğu görülmüştür. ODTÜ'nün gelirlerinin %72'si devlet tarafından karşılanırken % 28'ini kendi faaliyetleri sonucu elde etmiştir.

İstanbul Teknik Üniversitesi'nin 2016 yılı faaliyet raporunda gelirlerinin toplamının 503.906.011,00 TL olduğu bunun 425.246.000,00 TL'sini hazine yardımının oluşturduğu kalan 78.660.011,00 TL'nin kira, mal ve hizmet satışı, faiz, para cezaları, çeşitli bağış ve yardımlar gibi öz gelirlerden oluştuğu görülmüştür (İTÜ, 2017: 125). İstanbul Teknik Üniversitesi gelirlerinin % 84'ü devlet tarafından karşılanırken % 16'sı kendi faaliyetleri sonucu elde etmiştir.

Gaziosmanpaşa Üniversitesi'nin 2016 yılı bütçe uygulama tablosunda (GOP, 2016: 2) gelirlerinin toplamının 216.846.785,00 TL olduğu bunun 196.858.827,00 TL'sini merkezi yönetim bütçesine dahil idarelerden alınan bağış ve yardımların oluşturduğu kalan 19.987.958,00 TL'nin kira, mal ve hizmet satışı, faiz, para cezaları, çeşitli bağış ve yardımlar gibi gelirlerden oluştuğu görülmüştür. Gaziosmanpaşa Üniversitesi'nin gelirlerinin % 91'i devlet tarafından karşılanırken % 9'u kendi faaliyetleri sonucu elde edilmiştir.

Selçuk Üniversitesi'nin 2016 yılı faaliyet sonuçları tablosunda (Selçuk, 2016: 4) gelirlerinin toplamının 472.178.886,00 TL olduğu bunun 385.975.389,00 TL'sini merkezi yönetim bütçesine dahil idarelerden alınan bağış ve yardımların oluşturduğu kalan 86.203.497,00 TL'nin kira, mal ve hizmet satışı, faiz, para cezaları, çeşitli bağış ve yardımlar gibi gelirlerden oluştuğu görülmüştür. Selçuk Üniversitesi gelirlerinin % 82'si devlet tarafından karşılanırken % 18'i kendi faaliyetleri sonucu elde etmiştir.

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi'nin 2016 yılı bütçe uygulama tablosunda (OGÜ, 2016: 1) gelirlerinin toplamının 305.941.441,00 TL olduğu bunun 273.670.238,00 TL'sini merkezi yönetim bütçesine dahil idarelerden alınan bağış ve yardımların oluşturduğu kalan 32.271.113,00 TL'nin kira, mal ve hizmet satışı, faiz, para cezaları, çeşitli bağış ve yardımlar gibi gelirlerden oluştuğu görülmüştür. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi gelirlerinin % 89'u devlet tarafından karşılanırken % 11'i kendi faaliyetleri sonucu elde etmiştir.

Yukarıda örnek olarak incelenen üniversitelerin gelirleri ile vakıf üniversiteleri hariç üniversitelerin bütçelerinin büyük bir kısmı -yaklaşık olarak % 80'in üzerinde- devlet tarafından finanse edilmektedir.

Üniversitelerde bütçeler, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan çeşitli bütçe formlarının akademik ve idari birimler tarafından hazırlanarak Rektörlük'e bağlı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı bünyesinde Bütçe ve Performans Program Müdürlüğü'nün kontrol ve koordinatörlüğüyle Bütçe Yönetim ve Enformasyon Sistemine (e-bütçe) girişi yapılmaktadır. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı bünyesinde görev yapan mali hizmetler uzmanları veya yetkili personellerce e-bütçe sistemiyle konsolide edilen formlar aracılığı ile ilgili mali yıldaki Haziran ayı sonu itibariyle harcamalar, yıl sonu tahmini, gelecek yılın bütçe teklifi ile bütçesi hazırlanan yıldan sonraki iki yılın bütçe tahminleri, ayrıca bütçe yılında planlanan ve Orta Vadeli Plan ve Orta Vadeli Mali Planda belirtilen oranları aşan faaliyetlere ilişkin tavanı aşan ödenek taleplerinin ayrıntılı açıklamaları, faaliyetlerin ifası için kullanılan makine-teçhizat, demirbaşlar, ilgili yıllarda kullanılan ve kullanılacak elektrik, su, doğalgaz, odun, kömür, akaryakıt sarfiyatlarının miktarları (adet, kg, kw, ton, m³ gibi) sisteme kaydedilmektedir.

Örneğin 5018 sayılı Kanun'a göre kendilerine ödenek tahsis edilen her birim harcama birimi olmasına karşın, üniversitelerde örneğin fakülte, yüksekokul veya araştırma ve uygulama merkezi gibi birimlerin küçük çaplı mal ve hizmet alımları için ödenek tahsisi yapılmaktadır. Mal ve hizmet alımı, satımı, kiralanması gibi faaliyetlerin çok büyük bir kısmı, Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığı ile İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı tarafından, bina ve tesisler ile çeşitli altyapı işleri ise Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı'nca yürütülmektedir.

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından 25/01/2017 tarih ve 922 sayılı "*cari harcamaların kontrol altında tutulması*" konulu yazısında yükseköğretim kurumlarında ihtiyaçların merkezi düzeyde yapılabilmesine imkan tanımak; ihtiyaçların ölçek ekonomisi avantajlarından da faydalanılarak daha düşük maliyetle, ürün, miktar ve kalite standardı sağlanarak temin edilmesini sağlamak amaçlarıyla yükseköğretim kurumlarında birden fazla birimi ilgilendiren mal ve hizmet alımları, destek hizmetlerini yürüten birimler tarafından yapılacaktır. 2007/3 sayılı Başbakanlık genelgesiyle düzenlenen tasarruf tedbirlerine titizlikle riayet edilecektir." hükmüne istinaden üniversitelerdeki her bir harcama biriminin (fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, meslek yüksekokulları gibi) ihtiyaçları üniversitelerde İdari ve Mali İşler

Daire Başkanlığı tarafından karşılanacaktır. Dolayısıyla bu birimin önemi daha da artmıştır.

Konunun önemini kavrayamamış bir personel ve yönetici tarafından yeterli araştırma, planlama ve değerlendirmeler yapılmadan sadece geçen yılın bütçesinin bir oran dâhilinde arttırılarak hazırlanan bütçe, yapılacak harcamalarda ve girişilecek yüklenimlerde ödenek sıkıntısı nedeniyle işlerin aksamasına yahut ödenek üstü taahhüde girilmesine sebep olabilecektir. 5018 sayılı Kanun'un 70. maddesindeki *“Kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verilir.”* hükmüne istinaden harcama yetkilisi cezai yaptırımla karşı karşıya kalabilecektir.

Diğer taraftan ihtiyaç duyulan harcamadan daha fazla bütçe ise; bazı yöneticilerde şu yanlış düşüncelere sebep olabilmektedir.

1. Ödeneklerimizin tamamını yahut tamamına yakınına harcamamız zorunludur ve performansımız buna bağlıdır.

2. Harcanamayan ödeneğimiz kalırsa gelecek yıl bütçemizde düşüş olacaktır. düşüncesiyle ve Maliye Bakanlığı'nın yıllık toplam ödenekleri üçer aylık dönemler itibariyle serbest bırakması, özellikle yılsonuna yaklaşıldığında toplam ödeneğin tamamının harcanabilir olması nedenleriyle ihtiyaç duyulmayan mal ve malzemeler alınabilmekte bu da savurganlığa yol açmaktadır. Nitekim 5018 sayılı Kanun'un 1. maddesinde *“Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.”* hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla yanlış planlama sonucu eksik tahsis edilen bütçeyle faaliyetler yeterince karşılanamayacak ve performans hedeflerine ulaşamayacak hatta cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalınabilecektir. Aynı şekilde fazla ödenek de kaynakların etkin ve verimli kullanılmadığı ve israfa yol açıldığı gibi düşüncelerle kurumun iyi yönetilmediği ve israfın çok olduğu gibi algılara sebebiyet verebilecektir. Kısaca her

konuda olduğu gibi özellikle de bütçe ve harcama konularındaki iş ve eylemlerde yetkin, işinde uzman, geleceğe dönük öngörülerde bulunabilen personellerin olması son derece önemli konudur.

Her ne kadar kurumlar tarafından performans esasına dayalı hedefler ve ortaya çıkan sonuçlar raporlansa da hedefe ulaşıp ulaşılmadığı konularında bir yaptırım veya ödüllendirme mekanizması mevcut değildir. Örneğin üniversitelere yönelik olarak, devlet tarafından üniversitenin öğrenci sayısına bağlı olarak parasal bir katkı yapılırsa da, yapılan bu katkı üniversitenin performansı ile ilgili olmayıp sosyal devlet ilkesi gereği yapılan bir uygulamadır. Oysa amacı bilim üretmek, geliştirmek ve yaymak olan üniversitelerin bütçeleri belirlenen asgari bütçe ödeneği haricinde, yayın ve atıf sayıları, üniversitenin akademik performansının değerlendirildiği (URAP) puanı, sahip olunan patentler, endüstriyel tasarımlar, üretilen projeler, alınan bilimsel ödüller, üniversite-sanayi işbirlikleri, yüksek lisans ve doktora programları ve sayısı, akademik personelin unvanına göre sayısı, üniversite giriş sınavında belirli bir yüzdelik dilime giren öğrencilerin kendi üniversitelerini tercih etmeleri gibi kriterler dikkate alınarak ek olarak ödenek tahsisi yapılması halinde üniversiteler bütçelerine daha fazla devlet desteği alabilmek adına faaliyetlerinde kalite ve başarı artabilecektir.

Böyle bir uygulama elbette ki üniversitelerin çalışmalarında olumlu etkiler ortaya çıkaracaktır ancak; kuruluşunu tamamlamış eski ve köklü üniversiteler bu uygulamadan fazlasıyla yararlanabilecek iken henüz kuruluşunu tamamlayamamış, akademik kadroları eksik, bölgesel gelişmişlik seviyeleri nedeniyle tercih edilmeyen üniversiteler için dezavantajlı olacağı açıktır. Faaliyetlerini arttırmak ve başarı sağlayabilmek için üniversiteler öğretim üyesi kapma yarışına girebilecek bu da yöneticileri çeşitli olumsuz uygulamalara yönlendirebilecektir. Bunu da önleyebilmek için bölgesel kriterler oluşturularak bu kriterlere göre asgari bütçe tutarının belirlenmesi zaten karmaşık olan performans esaslı bütçeleme sürecinin çözümlenmesine katkılar sağlayabilecektir.

Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanıp TBMM'ye sunulan 2015 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda bazı fakülte, yüksekokul ve enstitülerde öğrenci olmadığı halde hâlâ faaliyetlerine devam ettiği, akademik ve idari personel istihdam edildiği dolayısıyla kamu kaynağının rasyonel, verimli ve ekonomik kullanılmadığı yönünde eleştirilerde bulunulmuştur.

Genç bir nüfus kitlesine sahip olmamız açısından beşeri sermayemizin her bakımdan donanımlı, milli, kültürel, ahlaki, dini değerlerine bağlı olarak yetiştirilebilmesi ülkemizin kalkınmasını hızlandıracaktır. Seyahat sürelerinin kısalması, öğrenci ve işgücü hareketliliğini de etkilemiştir. Ayrıca sahip olduğumuz kültürel miras özellikle Ortadoğu ve Asya ülkeleri, hatta Avrupa ve Amerika açısından değerlendirildiğinde ülkemiz potansiyel olarak fırsatlar içerisinde bulunmaktadır. Üniversiteye erişim her yıl artarak devam etmektedir.

2014-2018 yıllarını kapsayan 10. Kalkınma Planı'yla üniversitelerin yeniden yapılandırılarak ülkemizin hem beşeri sermaye hem de kalkınmasına katkılar sağlanması amaçlanmaktadır. Bu amaçlarla;

1. Yükseköğretim sistemi, hesap verebilirlik temelinde özerklik, performans odaklılık, ihtisaslaşma ve çeşitlilik ilkeleri çerçevesinde kalite odaklı rekabetçi bir yapıya dönüştürülmesi

2. Ortaöğretim ve yükseköğretim seviyesindeki mesleki eğitimlerde bütünlük sağlanarak nitelikli işgücü yetiştirilmesine önem verilmesi,

3. Yükseköğretim Kurulu, standart belirleme, planlama ve koordinasyondan sorumlu olacak şekilde yeniden yapılandırılması,

4. Yükseköğretimde kalite güvencesi sistemi oluşturulması

5. Yükseköğretim kurumlarının sanayi ile işbirliği içerisinde teknoloji üretimine önem veren, çıktı odaklı bir yapıya dönüştürülmesi teşvik edilecek ve girişimci faaliyetler ile gelir kaynakları çeşitlendirilmesi,

6. Yükseköğretim kurumları çeşitlendirilecek ve yükseköğretim sistemi uluslararası öğrenciler ve öğretim üyeleri için çekim merkezi haline getirilmesi, için çalışmalar yapılması planlanmaktadır.

Kurumun verimliliğinin artması, personellerin tutumuna, davranışına, kapasitesine, teknolojiyle ilişkisine, geleceğe yönelik planları olan, kurum içinde kolaylıkla kariyer planlaması yapabilmesine de bağlıdır. Bu yüzden kurum içinde belirli aralıklarla yükselme sınavları açılarak idari personelin şef, müdür gibi pozisyonlara gelebilmesine imkân verilmeli ve üniversitelerde sınavsız olarak atanılabilen, fakülte, yüksekokul, enstitü, meslek yüksekokulu sekreterliği ile daire başkanlığı gibi idari

personel açısından son derece önemli olan kadrolar için belirli kriterler oluşturularak liyakatin esas alındığı bir atama sistemi getirilmesi personellerin performanslarını arttıracak ve personeller de bu güdü ile kurumun performansına olumlu katkılar sağlayacaktır. Diğer taraftan dünya ne kadar değişirse değişsin, teknolojik imkanlar ne kadar gelişirse gelişsin milli şuur ve değerlere sahip insanlara yatırım yapılmadıkça ülkemizin geleceği olan genç nesil heba olacak ve bu nesli yetiştiren üniversitelerimiz maalesef tabelalarda kalacaklardır.

Etkinlik iktisadi açıdan “en az maliyet veya gayret ile en çok faydaya ulaşma kapasitesi” olarak, örgütsel açıdan ise “girdi ve çıktı sistemi kullanılarak faaliyetlerin doğru ve aksamadan yapılması” anlamlarında kullanılmaktadır (Yayar ve Çoban, 2012: 166).

Veri Zarflama Analizi (VZA), etkinliği ölçülecek olan birimlerin girdi ve çıktılarının adet, tutar, puan, miktar gibi bir veya birden fazla sayısal bir değere indirgenmesinin mümkün olmadığı durumlarda etkinliğin belirlenebilmesine imkân tanıyan doğrusal programlamaya dayalı bir tekniktir (Yayar, Çoban, 2012: 169). VZA, çeşitli ölçeklere veya ölçü birimlerine göre değerlendirilmiş, aynı özellikte girdi ve çıktılarla faaliyetini sürdüren birden fazla girdi ve çıktıyı bir çıktı veya girdiye indirgeyerek birimlerin verimliliğini tespit etmektedir (Keskin Benli, Karaca, 2017: 22).

VZA, Charnes A., Cooper W., Rhodes E. (1978) tarafından geliştirilmiş doğrusal programlama teori ve uygulama ilkelerine dayanan matematiksel bir yöntemdir (Ulucan, 2002: 187), (Yayar ve Karaca, 2014: 4). Önceleri “program follow through” olarak literatüre girmiştir. Çalışmalar devam ederken 1957 yılındaki Farrell’in “The Measurement of Productivite Efficiency” çalışması Cooper’ın dikkatini çekmiş, yapılan bu çalışma Charnes A., Cooper W., Rhodes E. (CCR) tarafından genişletilmiştir. Daha sonra Banker, Charnes ve Cooper (BCC) ölçeğe göre değişen getiriye incelemişler ve çalışma sonucunda BCC modeli ortaya çıkmıştır. CCR ve BCC modellerinden her biri girdiye ve çıktıya yönelik olmak üzere iki ayrı şekilde uygulanmaktadır. Böylece VZA verimsizlik kaynaklarıyla birlikte verimsizlik türlerini açıklayacak şekilde genişletilmiştir. Banker bu modelleri detaylı bir şekilde araştırarak sınıflandırmıştır (Bakırcı, Babacan, 2010: 218).

Çok sayıda, kompleks girdi ve çıktı yapısını içeren büyük kuruluşların etkinlik ve verimliliklerini ölçmek önemli bir çalışmadır. Veri Zarflama Analizi tekniği etkinlik ve verimlilik sorunlarını, doğal hesaplamalar yapmak için tasarlanmıştır (Emrouznejad

v.d., 2008: 155). Organizasyonlar pek çok girdi kullanırlar. Aynı şekilde çıktı ölçütleri de çok farklıdır. Yöneticiler için, çok sayıda girdi ve çıktının aynı anda değerlendirilmesinde hangi birimlerin etkinliğinin düşük olduğunu değerlemek oldukça zor bir iştir. Bu açıdan veri zarflama analizi göreceli verimliliği karşılaştırmak için önemli bir destek aracıdır (Yayar vd, 2012: 20).

3.1. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde veri zarflama, karar verme birimleri olarak adlandırılan, benzer çoklu girdiler kullanılarak benzer çıktıları üreten kuruluşları karşılaştırarak verimliliklerini ve göreceli etkinliklerini ölçebilen bir yöntemdir. Yöntemde, en az girdiyi kullanarak en fazla çıktıyı üreten etkin birimlerden bir etkinlik sınırı oluşturulmaktadır. Bu sınırı oluşturan etkin birimler dışında kalan birimlerin etkinlikleri ise bu sınıra olan radyal uzaklıkları ölçülerek hesaplanmaktadır. Genellikle istatistiki yöntemler, karşılaştırmayı ortalama bir kuruma göre yaparken, VZA tekniği, her kurumu yalnızca en iyi kurumla karşılaştırır (Demir ve Durakoğlu, 2013: 28). VZA çoklu girdi ve çıktıların değerlendirilmesinde geleneksel yöntemlerin sağlayamadıkları bütünselliği, toplam faktör verimliliği mantığı ile sağlayabilmektedir (Kutlar, Babacan, 2008:150).

Literatür incelendiğinde hastaneler, oteller, bankalar, zincir mağazalar, imalat şirketleri, ticaret şirketleri, sigorta şirketleri, borsalar ve borsada faaliyet gösteren şirketler, devlet ve özel üniversiteler, eğitim kurumları, belediyeler, çeşitli kamu kurumları (bakanlıklar, bakanlıklara bağlı kurumlar gibi), hemen hemen her sektörde faaliyet gösteren kamu kurumları ve özel şirketlerin etkinliklerinin belirlenmesi amacıyla çeşitli VZA modelleri kullanılmıştır.

Karacabey (2001), yapmış olduğu çalışmada veri zarflama analizi yönteminin işleyişini, temellerini ve matematiksel altyapısını tanıtmıştır. Uygulama olarak ise Türkiye'deki 71 üniversiteyi 3 girdi (profesör, doçent ve yardımcı doçent sayıları) ve 1 çıktı (yayın sayısı) kullanarak etkinliklerini değerlendirmiş ve girdi odaklı CCR modeline göre 6 üniversiteyi etkin olarak bulmuştur.

Gülcü, Coşkun ve diğerleri (2004), Cumhuriyet Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi'nin 1999-2001 yıllarına ilişkin verimliliğini 2 adet girdi (akademik personel ve yardımcı personel sayıları) ve 2 adet çıktı (tedavi edilen hasta sayısı ve hastaların döner sermayeye bıraktıkları net kâr) ile fakülteadaki beş bölümün etkinliğini araştırmış

ve endodonti, pedodonti ve periodontoloji bölümlerinin incelenen üç yıl boyunca etkin olduğunu saptamışlardır.

Kutlar ve Kartal (2004), Cumhuriyet Üniversitesi'nin 2000-2004 yılları arasında 8 fakültesinin analizini girdi yönelimli CCR ve çıktı yönelimli BCC modelleri ile 7 girdi (akademik personel sayısı, idari personel sayısı, personel giderleri, yolluklar, hizmet alımları, tüketim malzemesi alımları ve yüz ölçümü) ve 4 çıktı (öğrenci sayısı, öğrenci harçları, projeler, lisansüstü öğrenci sayısı) kullanarak yapmışlardır. CCR modeline göre 2000 yılında 4 KVB'nin etkin olduğunu ve ayrıca tüm KVB'lerin nispeten yüksek verimlilikle faaliyetlerini sürdürdükleri sonucuna ulaşmıştır. Genel olarak ta fakültelerin tamamının yüksek performanslı olduğu kanaatine ulaşmışlardır.

Baysal, Alçılar, Çerçioğlu ve Toklu (2005), Türkiye'deki 50 devlet üniversitesinin 2004 yılı etkinliklerini 5 girdi (personel gideri, diğer cari giderler, yatırım giderleri, transferler ve öğretim üyeleri sayıları) ve 4 çıktı (lisans öğrencileri, yüksek lisans öğrencileri, doktora öğrencileri ve yayın sayıları) ile ölçerek 2005 yılına ait bütçe tahsislerini yapmışlar ve performansa göre bütçe tahsisi ile gerçekleşen bütçe tahsisi arasında çok yüksek bir fark çıkmamıştır. Sonuçta performans ile bütçeleme arasında bir ilişkinin olduğunu saptamışlar ve 25 üniversitenin etkin olduğunu belirlemişlerdir.

Babacan, Kartal ve Bircan (2007), 2000-2005 yılları arasındaki beş yıllık süreçte 53 devlet üniversitesinden elde edilen verilerle 8 girdi (genel bütçe, bütçe dışı harcama, profesör sayısı, doçent sayısı, yardımcı doçent sayısı, öğretim görevlisi sayısı, yardımcı öğretim elemanı sayısı ve idari personel sayısı) ve 6 çıktı (indekslere giren yayın sayısı, üniversite gelirleri, lisans öğrencisi sayısı, mezun sayısı, lisansüstü öğrenci sayısı, mezun lisansüstü öğrenci sayısı) kullanılarak girdi yönelimli CCR ve BCC modelleri ile Cumhuriyet Üniversitesi'nin etkinliğini diğer devlet üniversiteleri ile karşılaştırmış ve Cumhuriyet Üniversitesi'nin beş yıl boyunca ortalamanın altında bir etkinliğe sahip olduğu sonucuna varmışlardır.

Dikmen (2007-2008), 53 devlet üniversitesinin 2000-2001 eğitim öğretim yılına ait verileri ile 4 farklı model oluşturarak etkinliklerini değerlendirmiştir. 1. modele göre genel performanslarını, 3 girdi (öğretim üyesi sayısı, idari personel sayısı ve bütçe ödenekleri), 3 çıktı (lisans mezunu öğrenci sayısı, yüksek lisans mezunu öğrenci sayısı ve yurtiçi ve yurtdışı yayın sayısı) kullanarak ölçmüş ve 8 üniversitenin ölçeğe göre sabit getiri varsayımı altında etkin ve 15 üniversitenin de ölçeğe göre değişken getiri

varsayımı altında etkin olduğunu tespit etmiştir. 2. modele göre eğitim performanslarını 3 girdi (öğretim üyesi sayısı, idari personel sayısı ve bütçe ödenekleri) ve 2 çıktı (lisans mezunu öğrenci sayısı, yüksek lisans mezunu öğrenci sayısı) kullanarak 4 üniversitenin ölçeğe göre sabit getiri varsayımı altında etkin ve 11 üniversitenin de ölçeğe göre değişken getiri varsayımı altında etkin olduğunu tespit etmiştir. 3. modele göre araştırma performanslarını 1 girdi (öğretim üyesi sayısı) ve 1 çıktı (yurtiçi ve yurtdışı yayın sayısı) ve 4. modelde de araştırma performanslarını ölçmek amacı ile 1 girdi (öğretim üyesi sayısı) ve 1 çıktı (yurtdışı yayın sayısı) kullanmıştır. 3 ve 4. modellerde çıktıya yönelik BCC modeline göre çözümlene yapılmış olup, ortalama araştırma performansı % 39,4'ü geçememiştir.

Kutlar ve Babacan (2008), Türkiye'deki 53 devlet üniversitesini girdi ve çıktı yönelimli CCR modelleri ile 8 girdi (genel bütçe, bütçe dışı harcama, profesör sayısı, doçent sayısı, yardımcı doçent sayısı, öğretim görevlisi sayısı, yardımcı öğretim elemanı sayısı, idari personel sayısı) ve 6 çıktı (indekslere girmiş yayın sayısı, üniversite gelirleri, lisans öğrenci sayıları, mezun öğrenci sayısı, lisansüstü öğrenci sayısı, mezun lisansüstü öğrenci sayısı) kullanarak 2000-2005 yıllarını kapsayan etkinliğini belirlemeye çalışmışlardır. Girdi yönelimli CCR modeline göre 2000-2001 öğretim yılında 33 üniversite etkin iken 2004-2005 öğretim yılında bu sayı 17'ye düşmüştür. Girdi ve çıktı yönelimli CCR modeline göre etkinlikler 2003-2004 yılı hariç genel bir düşüş trendinde olduğunu tespit etmişlerdir. BCC modelini ise ölçek etkinliğini belirlemek için kullanmışlardır.

Yeşilyurt (2008), Türkiye'deki 8 devlet üniversitesinin ekonometri bölümlerinin 2007 KPSS puanlarına göre etkinliklerini araştırmıştır. 1 girdi (derslere ait 4 yıllık kredi toplamı) ve 12 çıktı (genel yetenek ve genel kültür testlerinden alınan ham puan ortalaması ile hukuk, işletme, iktisat, maliye, muhasebe, çalışma ekonomisi ve endüstriyel ilişkiler, ekonometri, istatistik, kamu yönetimi ve uluslar arası ilişkiler test sorularından alınan ham puan ortalamaları) kullanmıştır. 5 bölümün etkin olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Yeşilyurt (2009), Ülkemizdeki 48 adet devlet ve vakıf üniversitesinin iktisat bölümlerini, 2007 KPSS verilerine göre performanslarını 1 adet girdi (eğitim süresi) ve 12 adet çıktı (genel yetenek ham puanları ortalaması, genel kültür ham puanları ortalaması, hukuk, işletme, maliye, muhasebe, çalışma ekonomisi ve endüstriyel ilişkiler, ekonometri, istatistik, kamu yönetimi ve uluslar arası ilişkiler branşlarından

alınan ham puanların ortalamaları) kullanarak belirlemiş ve Ankara, Boğaziçi, Hacettepe, ODTÜ ve Yıldız Teknik Üniversitelerinin etkin olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Oruç, Güngör ve Demiral (2009), Türkiye'deki 24 devlet üniversitesinin 2006 yılı etkinliklerini 6 girdi (öğretim üyesi sayısı, öğretim görevlisi ve okutman sayısı, araştırma görevlisi sayısı, toplam personel gideri, mal ve hizmet alım giderleri, kapalı kullanım alanları) ve 7 çıktı (önlisans ve lisans öğrenci sayısı, lisansüstü öğrenci sayısı, proje sayısı, proje bütçeleri, uluslararası yayın sayısı, ulusal yayın sayısı, araştırma projeleri gelirleri payı hariç öz gelirler) ile çıktıya yönelik olarak bulanık veri zarflama analizi ile belirlemişlerdir. Bulanık olarak bulunan etkinlik değerlerinden etkin olmayan KVB'lerin üretmesi gereken çıktıların belirlenebilmesi amacıyla bu KVB'ler bulanık yapıdan kurtarılmıştır. Ölçek dönüşümü yapılarak ta etkinlik değerleri tespit edilmiş ve sonuçta ortalama % 75,7 etkinlik değerinin olduğu ve en yüksek ve en düşük etkinlik değeri arasındaki farkın ortalamasının % 3,2 gibi çok düşük bir oranda olduğu tespit edilmiştir.

Bakırcı ve Babacan (2010), ülkemizdeki 55 adet İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nin 2000-2005 yılları arasındaki etkinliğini 4 girdi (öğretim elemanı sayısı, eğitim hizmetleri, personel giderleri, mal ve hizmet alımları) ve 2 adet çıktı (toplanan harç miktarı ve mevcut öğrenci sayısı) ile CCR ve BCC modelleri kullanılarak ölçülmüştür. CCR modeline göre 2005 yılına yaklaştıkça etkinliklerin arttığını tespit etmişlerdir. BCC modeline göre ise ortalama etkinliği % 69,72 olarak tespit etmişlerdir. Ayrıca fakülteleri kuruluş yıllarına göre 1992 öncesi ve sonrası olarak gruplandırmışlar ve 1992 yılından önce kurulan fakültelerin % 50,66 ortalama etkinlik değerine sahip olduğunu, 1992 yılından sonra kurulan İİBF'lerin etkinliğini ise % 63,40 olarak tespit etmişlerdir.

Uzgören ve Şahin (2013), Dumlupınar Üniversitesi'ndeki 13 meslek yüksekokulunun 2011 yılı etkinliklerini girdi yönelimli CCR ve BCC modeli ile 4 adet girdi (öğrenci sayısı/derse giren öğretim elemanı sayısı, öğrenci sayısı/idari personel sayısı, öğrenci sayısı/fiziki alan ve bütçe giderleri) ve 2 adet çıktı (toplam harç miktarı ve toplam mezun sayısı) kullanarak belirlemeye çalışmışlardır. CCR ve BCC modeline göre toplam 10 meslek yüksekokulunun etkin olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Kırda (2014), Türkiye'deki 48 devlet üniversitesinin 2013-2014 verilerini kullanarak 5 girdi (toplam öğretim üyesi sayısı, öğretim görevlisi ve okutman sayısı, araştırma görevlisi ve uzman sayısı, idari personel sayısı, genel bütçe ödenekleri) ve 4

çıktı (önlisans öğrenci sayısı, lisans öğrenci sayısı, lisansüstü öğrenci sayısı, akademik yayın sayısı) ile çıktı yönelimli CCR ve BCC modelleri ile verimliliklerini ölçmüştür. Sonuç olarak CCR modeline göre 21, BCC modeline göre 28 devlet üniversitesinin etkin olduğunu tespit etmiştir. CCR modeline göre ortalama etkinlik % 91,7 iken BCC modeline göre % 94,2 ile daha yüksek olduğunu gözlemlemiştir.

Özel (2014), Türkiye’de 2000 yılından önce kurulan 52 devlet üniversitesini 2009-2010 öğretim yılında 5 girdi (toplam bütçe gideri, profesör sayısı, doçent sayısı, yardımcı doçent sayısı ve araştırma görevlisi sayısı) ve 4 çıktı (ön lisans ve lisans öğrenci sayısı, lisansüstü öğrenci sayısı, proje sayısı ve uluslararası yayın sayısı) ile çıktıya yönelik BCC modeline göre çözümleme yapmıştır. Analiz sonucunda 21 üniversitenin etkin olduğunu dolayısıyla üniversitelerin performanslarını iyileştirmeleri gerektiğini bulmuştur.

Arık ve Seyhan (2016), 2 adet girdi (akademik personel sayısı ve üniversite bünyesindeki akademik birim sayısı) ve 3 adet çıktı (yayın sayıları, lisans ve lisansüstü öğrenci sayıları) kullanarak 2003 yılından 2016 yılına kadar Türkiye’de dünyada en iyi 500 üniversite arasına girmiş olan 10 üniversiteyi girdi ve çıktı yönelimli CCR ve BCC modelleri kullanarak karşılaştırmıştır. Girdi ve çıktı yönelimli CCR ve BCC modellerine göre 6 üniversitenin etkin olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Ergülen, Kazan ve Harmankaya (2016), ülkemizde 1992 yılında kurulan devlet üniversitelerinden 7 bölgeyi temsil eden 7 üniversitenin 2014 yılı verilerine dayanarak CCR modelleri ile 4 girdi (akademik personel sayısı, idari personel sayısı, toplam ödenek ve laboratuvar sayısı) ve 4 çıktı (öğrenci sayısı, mezun olan öğrenci sayısı, toplam harcama ve akademik yayın sayısı) kullanarak girdi odaklı CCR modelinde 6 adedinin etkin olduğunu belirlemişlerdir.

Çelik ve Avcı (2016), 2011 yılından önce eğitime başlayan ve son 5 yıl içinde en az bir proje önerisinde bulunan ve en az bir projesi desteklenen 88 üniversitenin 2011-2015 yılları arası bilimsel araştırma projesi verimlilikleri 2 girdi (öğretim üyesi sayısı ve önerilen proje sayısı) ve 2 çıktı (desteklenen proje sayısı ve alınan bütçe desteği miktarı) için VZA ile Malmquist toplam faktör verimliliği endeksi kullanılarak ölçülmüştür. 2012 yılında 26, 2013 yılında 55, 2014 yılında 55 ve 2015 yılında 17 üniversitenin verimliliklerinin arttığı sonucuna ulaşmışlardır.

Yurtdışında yapılmış olan ilgili akademik çalışmalardan bir kısmı ise şunlardır;

McMillan ve Datta (1998), Kanada'daki 45 üniversitenin 1992-1993 verilerini kullanarak etkinliklerini ölçmüşlerdir. 5 girdi (fakülte sayısı, doğa bilimleri ve sağlık alanındaki tam zamanlı öğretim üyesi sayısı, sosyal bilimler alanındaki tam zamanlı öğretim üyesi sayısı, toplam harcama ve toplam işletme giderleri ve desteklenen araştırma giderleri) ve 9 çıktı (toplam lisans öğrenci sayısı, sağlık programları öğrenci sayısı, sosyal programlar öğrenci sayısı, mezun öğrencilerin sayısı, yüksek lisans mezunlarının sayısı, doktora mezunlarının sayısı, desteklenen araştırma giderleri, sosyal ve beşeri bilimlerin eşdeğer fakülteye yüzdesi, sağlık bilimlerinin eşdeğer fakülteye yüzdesi) kullanılmıştır. Üniversiteleri tıp fakültesi olan, tıp fakültesi olmayan ve lisans olarak üç gruba ayırmışlardır. Genellikle üniversiteler verimli ve etkinlik skorları da gerçekten yüksek bulunmuştur.

Abbott ve Doucouliagos (2003), Avustralya'da bulunan 38 üniversitenin teknik ve ölçek etkinliğini VZA yardımıyla bulmuşlardır. 2 çıktı (tam zamanlı öğrenim gören öğrenci sayısı, araştırma miktarı) ve 4 girdi (tam zamanlı çalışan akademik personel sayısı, idari personel sayısı, personel gideri dışındaki diğer harcamalar, duran varlıkların değeri) kullanılarak yapılan çalışma sonucu Avustralya üniversitelerinin birbirlerine göre yüksek düzeyde verimliliklerinin olduğu sonucuna varmışlardır.

Kao ve Hung (2008), Tayvan'daki Ulusal Cheng Kung Üniversitesi akademik birimlerinin etkinliğini VZA ile değerlendirmişlerdir. Analizde 3 çıktı (toplam kredi-saat, yayınlar ve bağışlar) 3 girdi (personel giderleri, faaliyet harcamaları ve yüzölçümü) kullanılmıştır. Sonuç olarak kaynaklarını verimli kullanan ve daha çok gayret gösteren bölümlere kaynak aktarımı sağlanarak böylece zayıf alanların belirlenebileceği kanaatine varmışlardır.

Kantabutra ve Tang (2010), Tayland'daki devlet ve özerk (özel) üniversitelerinin araştırma ve öğretim etkinliklerini VZA ile değerlendirmişlerdir. Öğretim etkinliği için 3 girdi (yıllık bütçe, akademik personel sayısı ve idari personel sayısı) 3 çıktı (lisans mezunu sayısı, yüksek lisans mezunu sayısı, iş oranı) araştırma etkinliği için de 3 girdi (kurum destekli araştırma miktarı, kurum dışı araştırmaların miktarı ve akademik personel sayısı) 3 çıktı (uluslar arası hakemli dergilerdeki yayın sayısı, ulusal hakemli dergilerdeki yayın sayısı ve doktora mezun sayısı) kullanılmıştır. Özerk üniversitelerin devlet üniversitelerinden daha verimli olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Devlet Üniversitelerinin verimliliğini artırmak için üniversite yöneticilerinin desteklenmesi gerektiği kanaatine varmışlardır.

Kuah ve Wong (2011), Malezya’da hazırlanan çalışmada, VZA ile 30 üniversitenin göreceli öğretim etkinliğini 4 girdi (akademik personel sayısı, öğrenci sayısı, öğrencilerin ortalama nitelikleri ve üniversite harcamaları) ve 4 çıktı (mezunların sayısı, mezun öğrencilerin ortalamaları, mezuniyet oranı, mezunların istihdam oranı) ile ölçmüşlerdir. Araştırma verimlilikleri ise 5 girdi (üniversite harcamaları, araştırma görevlisi sayısı, araştırma görevlilerinin ortalama nitelikleri, araştırma öğrencilerinin sayısı, araştırma yardımları) ve 4 çıktı (mezun araştırmacı sayısı, yayın sayısı, ödül sayısı, fikri mülkiyet hak sayısı) kullanılarak ölçülmüştür. Öğretim etkinliği açısından 3 üniversite ve araştırma etkinliği açısından da 11 üniversite etkin olarak bulunmuştur.

Abankina, Aleskerov, Belousova ve diğerleri (2012), İtibar bileşeni kullanarak Rusya’daki üniversiteleri ilgilendiren 4000 koşul içinde üniversitelerin etkinliği ile ilişkili 13 kriter (eğitim süreci, spor, kültür ve sosyal aktiviteler, resmi yapı, iş fırsatlarına yönelik çalışmalar, mezun veya öğrencilere yönelik kariyer fırsatları, bilimsel ve yeniliksel faaliyetler, bölge, finansal faaliyetler, yurt, stadyum spor kompleksi gibi üniversite altyapısı, üniversitenin itibarı, öğrencilerin faaliyetleri, mezunlar ve üniversite hakkında çıkan olumsuz haberler) dikkate alınarak 3 girdi (bütçe fonlarının öğrenim ücreti ödemeyen öğrenci sayısına oranı, doktora veya bilim adayı olan çalışanların yüzdesi, üniversite yerleştirme puanlarının ortalaması) ve 2 çıktı (bütçelenmemiş gelirin öğrenci için ödenen harç miktarına oranı ve bilimsel ve yayın faaliyet skoru) kullanılarak ölçeğe göre değişken getiri ve ölçeğe göre sabit getiri varsayımları altında verimlilikler analiz edilmiştir. Ayrıca örneklemedeki her üniversite için itibar endeksi hesaplanmıştır. Ölçeğe göre değişken getiri modelindeki etkinlik skorları ölçeğe göre sabit getiri modeline göre daha yüksek çıkmıştır. Yayın etkinliği faktörü ile üniversite giriş puanı ortalama değeri arasında anlamlı bir korelasyon var iken aksine bilimsel derecelerin yüzdesi ile yayın faaliyeti arasında zayıf bir korelasyon olduğunu tespit etmişlerdir.

Mikusova (2015), Çek Cumhuriyetindeki 71 adet devlet ve özel üniversitesinin 2013 yılı teknik etkinliklerini VZA ile ölçmüştür. 2 girdi (akademik personel sayısı ve diğer giderler) ile 2 çıktı (lisans ve yüksek lisans mezun ve öğrenci sayıları ve doktora mezun ve öğrenci sayıları) kullanılarak 2 farklı analiz yapmıştır. İlk analizde üniversitelerin tamamını karşılaştırmıştır. İkinci analizde üniversiteleri üç gruba ayırmıştır. İkinci analizde daha iyi etkinlik verileri elde etmiştir.

Nguyen, Thenet ve Nguyen (2015), Vietnam'daki doktora bursu veren 30 üniversitenin etkinlik analizini VZA ile değerlendirmiştir. 4 girdi (tam zamanlı çalışan akademik personel sayısı, doktora derecesine sahip tam zamanlı çalışan akademik personel sayısı, doktora yapmamış tam zamanlı çalışan akademik personel sayısı ve eğitim ve araştırma için kullanılan alanlar) ve 11 çıktı (lisans kayıtlarının sayısı, mezun öğrenci sayısı, lisansüstü kayıt sayısı, doktora kayıt sayısı, toplam kayıt sayısı, lisans öğrenci sayısı, yüksek lisans ve doktora öğrenci sayısı, yüksek lisans öğrenci sayısı, doktora öğrenci sayısı, toplam öğrenci sayısı, toplam gelirler) kullanılmıştır. Karar birimlerinin yaklaşık yarısının optimal verimlilikte olduğu belirlenmiştir. Düşük etkinlikte birçok üniversitenin olduğu ve bunların özellikle lisans ve lisansüstü eğitimlerinin zayıf olduğunu değerlendirmişlerdir. Yapılan sekiz modelin karşılaştırmasıyla on üniversitenin her zaman etkin olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Bu on üniversiteyi temsil kabiliyeti en yüksek birimler olarak belirlemişler ve rol model olarak geliştirilmesi gerektiği kanaatine ulaşmışlardır. Sonuç olarak Vietnam'daki en büyük üniversiteler grubunun yüksek bir etkinliğe sahip olmadığını ortaya çıkarmışlardır.

Hazırlanan diğer akademik çalışmalar ise kısaca şunlardır:

Thanassoulis, Sotiros, Koronakos ve Despotis (2018), Üniversitelerin akademik personellerin işe alımı ve tanıtım politikalarının maliyet etkinliğini VZA ile araştırılmışlardır.

Lee ve Worthington (2016), Avustralya üniversitelerinin araştırma birimlerini VZA ile karşılaştırmıştır.

Mariano, Sobreiro ve Rebelatto (2015), VZA'ya ilişkin bir literatür taraması yapmışlardır.

Mirabent, Lafuente ve Sole (2013), 4 girdi ve 3 çıktı kullanarak İspanya'daki Üniversitelerin 2006-2009 dönemlerini kapsayan etkiliklerini araştırmışlardır.

Jalaliyonn ve Taherdoost (2012) yükseköğretimde performans ölçmenin zorunluluğu üzerine bir araştırma yapmışlardır.

Katharaki ve Katharakis (2010), Yunanistan'daki 20 devlet üniversitesini VZA ile karşılaştırmışlardır.

Johnes (2006), (2003) Üniversitelerin etkinliklerini araştırmıştır.

Aleskerov, Belousova ve Petrushchenko (2017). üniversitelerin etkinliğini VZA ve stokastik sınır analizi ile ölçmüşlerdir.

Yüksel, Aslı (2014) hazırladığı doktora tezinde devlet üniversitelerinde uygulanan performans esaslı bütçeleme sisteminin vakıf üniversitelerine uygulanabilirliğini VZA ile değerlendirmiştir.

Kumral Özçelik, Semanur (2013) ülkemizde hemşirelikte lisans eğitimi veren okulları VZA yardımıyla değerlendirdiği doktora tezini hazırlamıştır.

Erciş, Sertaç (2012) doktora tezinde Türkiye'deki devlet ve vakıf üniversitelerinin spor müsabakalarındaki verimliliklerini değerlendirmiştir.

Oruç, Kenan Oğuzhan (2008) 6 adet girdi ve 7 adet çıktı kullanarak 24 devlet üniversitesinin 2006 yılı etkinliklerini doktora tezi olarak araştırmıştır.

Babacan, Adem (2006) doktora tezinde 53 devlet üniversitesinin etkinliği 8 girdi ve 6 çıktı değişkeni kullanılarak incelenmiştir.

Dikmen, F.Cengiz (2004) doktora tezinde devlet üniversitelerinin etkinliklerini belirleyerek sıralamasını yapmış kısa ve uzun vadede verimliliğe nasıl ulaşabilecekleri konusunda değerlendirmeler yapmıştır.

Özcan, Anıl İlkem (2005) Celal Bayar Üniversitesi'ndeki meslek yüksekokullarının göreceli etkinliklerini VZA ile yüksek lisans tezinde araştırmıştır.

Sarıca, Seçil (2007) yüksek lisans tezinde üniversitelerin performansa göre yönetimi için VZA tabanlı karar destek sistemlerinin tasarımı ve geliştirilmesine yönelik çalışmalar yapmıştır.

Doğan, Zehra (2010) ülkemizde 1992 yılında kurulan devlet üniversitelerinin etkinliğini araştırmıştır.

İçöz, Cenk (2013) ülkemizdeki istatistik bölümlerinin göreceli etkinliklerinin ölçümünü adli yüksek lisans tezini hazırlayarak araştırmıştır.

Baylı, Didem (2013) Türkiye'deki devlet üniversitelerinin genel eğitim ve araştırma imkânlarına yönelik etkinliklerini VZA ile yüksek lisans teziyle araştırmıştır.

Türker, Turgay (2012) Üniversitelerde bölümlerin performanslarını bulanık dematel ve VZA yöntemleriyle değerlendirdiği yüksek lisans tezini hazırlamıştır.

Artut, Ahmet (2013) hazırladığı yüksek lisans tezinde İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinin etkinliklerini bulanık veri zarflama analizi ile ölçmüştür.

Akyol, Meliha (2009) Devlet üniversitelerinin 2007-2008 eğitim öğretim yılı performanslarını yüksek lisans tezi hazırlayarak VZA ile ölçmüştür.

Yıldız, Zafer (2014) Türkiye'de devlet üniversitelerindeki enstitülerinin etkinliğini yüksek lisans tezi ile belirlemeye çalışmıştır.

3.2. UYGULAMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Yükseköğretimin amacı ülkenin ihtiyaçları doğrultusunda analitik düşünce yeteneğine sahip araştırmacı, yenilikçi, tam donanımlı bireylerin topluma kazandırılmasıdır. Bu da ancak iyi bir yükseköğretim ile mümkündür. Günümüzde ülkeler sahip oldukları nitelikli insanların varlığı ile rekabet güçlerini daha da arttırmaktadırlar. Bilgi ekonomisi ile birlikte, bilgi ve yenilik üretimini sağlayan üniversitelerin önemi ve üniversitelerden beklentiler de artmıştır (Özel, 2014: 125).

Ayrıca KMYKK ile uygulamaya konulan stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu gibi şeffaflık ve etkinliği sağlamak üzere yapılan çalışmalar arttırılmıştır. Bunun sonucunda tahsis edilen kaynakların harcanmasında tasarruf bilincini arttırmak, gelir-gider dengesini sağlayarak etkin bir bütçe yönetimi ile en yüksek faydayı sağlamaya yönelik çalışmalar gerek üniversite yönetimlerinde gerekse de devlet tarafından hız kazanmıştır. Son olarak yükseköğretim kurumlarında cari harcamaların kontrol altında tutulması amacı ile Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 25 Ocak 2017 tarihli yazı ile “yükseköğretim kurumlarında ihtiyaçların merkezi düzeyde yapılabilmesine imkân tanımak; ihtiyaçların ölçek ekonomisi avantajlarından da faydalanılarak daha düşük maliyetle, ürün, miktar ve kalite standardı sağlanarak temin edilmesini sağlamak amaçlarıyla yükseköğretim kurumlarında birden fazla birimi ilgilendiren mal ve hizmet alımları, destek hizmetlerini yürüten birimler tarafından yapılacaktır. 2007/3 sayılı Başbakanlık genelgesiyle düzenlenen tasarruf tedbirlerine titizlikle riayet edilecektir.” hükmüne istinaden üniversitelerdeki her bir harcama biriminin (fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, meslek yüksekokulları gibi) ihtiyaçları tek elden karşılanacaktır.

Tablo 3.2: Türkiye’deki Yükseköğretim Kurumlarına İlişkin Bilgiler

Tür	Devlet	Vakıf	Vakıf MYO	Toplam
Üniversite	112	65	6	183
Fakülte	1.225	408	0	1.633
Yüksekokul	368	101	0	469
MYO	856	96	6	958
Enstitü	474	197	0	671
Arş. Uyg. Merk.	2.422	520	8	2.950
Bölüm	14.718	2.851	105	17.674
Program	16.525	10.417	728	27.670
Ana Bilim Dalı	27.301	2.146	0	29.447
Bilim Dalı	7.463	599	0	8.062
Y.Lisans Programı	10.089	2.190	0	12.279
Doktora Programı	4.827	447	0	5.274
Sanatta Yeterlilik Programı	118	12	0	130

Kaynak: <https://istatistik.yok.gov.tr/> 24/06/2017

Türkiye’de 1992 yılından itibaren 84, 2000 yılından itibaren 61 yeni devlet üniversitesi daha kurulmuş olup, şuan 112 devlet üniversitesi olmak üzere toplam 183 yükseköğretim kurumu eğitim öğretim faaliyetlerine devam etmektedir. Ülkemizdeki üniversite sayılarındaki hızlı artış ile birlikte öğrencilerin tercihlerinde de çeşitlilik artmış, üniversiteler de öğrencilerin kendi kurumlarını tercih etmelerini sağlamak adına rekabete girmiştir.

3.3. UYGULAMANIN KAPSAMI, SINIRLARI VE YÖNTEMİ

Bu çalışmada; 2014 ve 2015 yıllarını kapsayan on adet girdi ve yedi adet çıktı kullanılarak Türkiye’deki devlet üniversitelerinden elde edilen girdi ve çıktı değerleri doğrultusunda veri zarflama analizi yöntemi ile çıktı yönelimli BCC ve CCR modelleri yardımıyla etkin ve etkin olmayan üniversiteler tespit edilmeye çalışılmıştır.

Ülkelerin kalifiye insan gücünü yetiştiren üniversitelerin hedefinin mevcut kaynaklarını kullanarak maksimum çıktı elde edilmek, bilimsel üretimi arttırmak olması gerektiği kanaatine varıldığından ve karar verme birimlerinin de devlet üniversiteleri olması nedeniyle girdi olarak personel sayıları ve ödenekler kullanıldığından kamuda personel rejimi dikkate alındığında personelin işten çıkarılması kanuni hükümler haricinde olanak dahilinde olmadığından ve ayrıca tahsis edilen ödeneklerin de önceki yıllara göre belirli bir oranda arttırılarak yeni mali yılın bütçesi oluşturulması gelenek haline geldiğinden girdi odaklı modellerin kullanılması uygun bulunmamış olup, çıktı yönelimli VZA modelleri tercih edilmiştir.

Veri Zarflama Analizi, herkese göre değişebilen göreceli etkinlikleri ölçmesi nedeniyle (Ulucan, 2002: 187), yapılan analizde kullanılan KVB’ler ile girdi ve çıktılarının sayısı analiz sonucunu mutlak olarak etkilediğinden, kesin bir verimlilik veya verimsizlik sonucuna ulaşılamayacaktır.

Analizin sağlıklı olarak gerçekleştirilebilmesi amacıyla aynı özellikte misyon ve vizyon hedefleri ile işlevlere sahip KVB’lerin olması gerekmektedir (Kırda, 2014: 4). Türkiye’deki devlet üniversiteleri gelişmişlik, kapasite, büyüklük gibi farklılıklar göstermekte ise de aynı girdi ve çıktı bileşenlerini kullanmaları sebebiyle homojenliği sağlamak amacıyla araştırmaya sadece devlet üniversiteleri dâhil edilmiştir. Belirlenen girdi ve çıktılar dâhilinde verilerine tam olarak ulaşılabilen 65 devlet üniversitesinin 2014-2015 yılları performans analizi yapılmıştır.

Sistemde, en uygun girdi bileşimi ile mümkün olan maksimum çıktının elde edilmesindeki başarı "**teknik etkinlik**", uygun ölçekte üretim yapmadaki başarı da "**ölçek etkinliği**" olarak tanımlanmaktadır. Teknik etkinlik ile ölçek etkinliği birlikte "**toplam etkinlik**" veya "**VZA etkinliği**" olarak adlandırılır. Toplam etkinlik = Teknik etkinlik x ölçek etkinliğidir (Cingi, Tarım, 2000: 4).

VZA'da kullanılacak gerekli karar verme birimi sayısı, kullanılan girdi ve çıktı değişkenlerinin toplamına bağlıdır. Bu konuda Vassiloglou ve Giokas'ın (1990); güvenilir sonuçlar elde edilebilmesi için, karar verme birimi sayısının (n), girdi (m) ve çıktı (s) sayısının en az üç katı olması gerektiği, yani $n \geq 3(m+s)$ kuralına sadık kalınmıştır.

Tablo 3.3: Karar Verme Birimleri

S.No	Üniversite Adı	S.No	Üniversite Adı
1	Abant İzzet Baysal Üniversitesi	34	Hacettepe Üniversitesi
2	Adıyaman Üniversitesi	35	Harran Üniversitesi
3	Adnan Menderes Üniversitesi	36	Iğdır Üniversitesi
4	Afyon Kocatepe Üniversitesi	37	İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
5	Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi	38	Kafkas Üniversitesi
6	Akdeniz Üniversitesi	39	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
7	Aksaray Üniversitesi	40	Karabük Üniversitesi
8	Amasya Üniversitesi	41	Karadeniz Teknik Üniversitesi
9	Anadolu Üniversitesi	42	Kastamonu Üniversitesi
10	Ankara Üniversitesi	43	Kırklareli Üniversitesi
11	Artvin Çoruh Üniversitesi	44	Kocaeli Üniversitesi
12	Atatürk Üniversitesi	45	Marmara Üniversitesi
13	Balıkesir Üniversitesi	46	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
14	Bartın Üniversitesi	47	Mersin Üniversitesi
15	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	48	Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
16	Bülent Ecevit Üniversitesi	49	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi
17	Celal Bayar Üniversitesi	50	Mustafa Kemal Üniversitesi
18	Cumhuriyet Üniversitesi	51	Muş Alparslan Üniversitesi
19	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	52	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi
20	Çukurova Üniversitesi	53	Ondokuz Mayıs Üniversitesi
21	Dicle Üniversitesi	54	Ordu Üniversitesi
22	Dokuz Eylül Üniversitesi	55	Orta Doğu Teknik Üniversitesi
23	Düzce Üniversitesi	56	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi
24	Ege Üniversitesi	57	Sakarya Üniversitesi
25	Erciyes Üniversitesi	58	Selçuk Üniversitesi
26	Erzincan Üniversitesi	59	Sinop Üniversitesi
27	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	60	Trakya Üniversitesi
28	Fırat Üniversitesi	61	Uludağ Üniversitesi
29	Galatasaray Üniversitesi	62	Uşak Üniversitesi
30	Gazi Üniversitesi	63	Yalova Üniversitesi
31	Gaziantep Üniversitesi	64	Yıldız Teknik Üniversitesi
32	Gaziosmanpaşa Üniversitesi	65	Yüzüncü Yıl Üniversitesi
33	Gümüşhane Üniversitesi		

Etkinliklerin VZA ile güvenilir biçimde ölçülebilmesi için, süreci en iyi ifade edebilecek girdi ve çıktı değişkenlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle

kullanılan değişkenler, literatüre bağlı kalmak adına, önceki çalışmalarda kullanılan girdi ve çıktı değişkenleri araştırılarak belirlenmiştir. Kullanılan girdiler üniversitelerin genelini kapsayacak şekilde seçilmiş; çıktılar ise üniversitenin girdi kullanımına bağlı olarak Türkiye genelindeki performansını gösterebilme kabiliyetine sahip olduğu değerlendirilen en uygun çıktılar içinden seçilmiştir.

Tablo 3.4: Literatürde Kullanılan Girdi ve Çıktı Değişkenleri

Yazar	Kullanılan Girdi Değişkenleri	Kullanılan Çıktı Değişkenleri
Tomkins ve Green (1988)	Tam Zamanlı Çalışan Sayısı Personel Giderleri İşletme Giderleri Diğer Giderler	Üniversite Öğrenci Sayısı Doktora Öğrenci Sayısı Toplam Gelirler Yayın Sayısı
Beasley (1995)	Araştırma Gelirleri İşletme Giderleri Personel Giderleri	Lisans ve Lisansüstü Öğrenci Sayısı İndekslerde Yer Alan Yayın Sayısı
Karacabey (2001)	Prof. Dr. Sayısı Doç. Dr. Sayısı Yrd. Doç. Dr. Sayısı	Yayın Sayısı
Abbott& Doucouliagos (2003)	Akademik Personel Sayısı İdari Personel Sayısı Personel Giderleri Hariç Giderler Duran Varlıklar	Ön lisans, Lisans ve Lisansüstü Öğrenci Sayıları Araştırma Miktarı
Deveci Karakoç (2003)	Genel Harcamalar Ekipman Harcamaları Araştırma Geliri	Lisansdaki Öğrenci Sayısı Ders Veren Lisansüstü Öğrenci Sayısı Araştırma Yapan L.üstü Öğrenci Sayısı Araştırma Geliri Bölümün Araştırma Notu (Yıldız) Bölümün Araştırma Notu (A+) Bölümün Araştırma Notu (A) Bölümün Araştırma Notu (A-)
Flegg, Allen, Field ve Thurlow, 2004	Akademik Personel Sayısı Lisans Öğrenci Sayısı Lisansüstü Öğrenci Sayısı Toplam Giderler	Araştırma ve Danışmanlık Gelirleri Mezun Lisans Öğrenci Sayısı Mezun Lisansüstü Öğrenci Sayısı
Warning (2004)	Personel Giderleri Diğer Giderler	İndekslerde Yer Alan Yayınlar Öğrenci Sayısı
Kutlar ve Kartal (2004)	Akademik Personel Sayısı İdari Personel Sayısı Yolluk, Personel, Hizmet Alımı ve Tüketim Giderleri Yüz Ölçümü	Öğrenci Sayısı Öğrenci Harçları Projeler Lisansüstü Öğrenci Sayısı
Baysal, Alçılar, Çerçioğlu, Toklu (2005)	Personel Giderleri Diğer Cari Giderler Yatırım Giderleri Transferler Öğretim Üyesi Sayıları	Lisans Öğrenci Sayısı Yüksek Lisans Öğrenci Sayısı Doktora Öğrenci Sayısı Yayın Sayıları
Babacan (2006)	Genel Bütçe Bütçe Dışı Harcama Prof. Sayısı Doç. Sayısı Yrd. Doç. Dr. Sayısı Öğr. Gör. Sayısı Yardımcı Öğretim Elemanı Sayısı İdari Personel Sayısı	İndekslere Girmiş Yayın Sayısı Üniversite Gelirleri Lisans Öğrenci Sayısı Mezun Öğrenci Sayısı Lisansüstü Öğrenci Sayısı Mezun Lisansüstü Öğrenci Sayısı

Fandel,2007	Akademik Personel Sayısı Devlet Desteği Dışındaki Kaynaklar Öğrenci Sayısı	Mezun Lisans Öğrenci Sayısı Mezun Lisansüstü Öğrenci Sayısı
Babacan, Kartal vd. (2007)	Genel Bütçe Giderleri Bütçe Dışı Harcama Prof. Sayısı Doç. Sayısı Yrd. Doç. Sayısı Yardımcı Öğr. Elemanı Sayısı İdari Personel Sayısı	İndekslere Girmiş Yayın Sayısı Üniversite Gelirleri Lisans Öğrenci Sayısı Mezun Öğrenci Sayısı Lisansüstü Öğrenci Sayısı Mezun Lisansüstü Öğrenci Sayısı
Dikmen (2007- 2008)	Öğretim Üyesi Sayısı İdari Personel Sayısı Bütçe Ödenekleri	Lisans Mezunu Öğrenci Sayısı Yüksek Lisans Mezunu Öğrenci Sayısı Yurtiçi ve Yurtdışı Yayın Sayısı
Kutlar ve Babacan (2008)	Genel Bütçe Giderleri Bütçe Dışı Harcama Prof. Sayısı Doç. Sayısı Yrd. Doç. Sayısı Yardımcı Öğr. Elemanı Sayısı İdari Personel Sayısı	İndekslerde Yer Alan Yayın Sayısı Üniversite Gelirleri Lisans Öğrenci Sayısı Lisans Mezun Öğrenci Sayısı Lisansüstü Öğrenci Sayısı Lisansüstünden Mezun Öğrenci Sayısı
Bakırcı ve Babacan (2010)	Öğretim Elemanı Sayısı Eğitim Hizmetleri Gideri Personel Giderleri Mal ve Hizmet Alımları	Toplanan Harç Miktarı Mevcut Öğrenci Sayısı
Uzgören ve Şahin (2013)	Öğrenci Sayısı/Derse Giren Öğr. Elemanı Sayısı Öğrenci Sayısı/İdari Personel Sayısı Öğrenci Sayısı/Fiziki Alan Bütçe Giderleri	Toplam Harç Miktarı Toplam Mezun Sayısı
Çınar (2013)	Genel Harcamalar Yatırım Harcamaları	Yayın Sayısı TÜBİTAK Projeleri Tutarı Lisans Öğrenci Sayısı Yüksek Lisans Öğrenci Sayısı Doktora Öğrenci Sayısı
Kırda (2014)	Toplam Öğretim Üyesi Sayısı Arş.Gör. ve Uzman Sayısı İdari Personel Sayısı Genel Bütçe Ödenekleri	Ön lisans Öğrenci Sayısı Lisans Öğrenci Sayısı Lisansüstü Öğrenci Sayısı Akademik Yayın Sayısı
Özel (2014)	Toplam Bütçe Gideri Profesör Sayısı Doçent Sayısı Yrd. Doçent Sayısı Araştırma Gör. Sayısı	Ön lisans Öğrenci Sayısı Lisans Öğrenci Sayısı Yüksek Lisans Öğrenci Sayısı Doktora Öğrenci Sayısı Proje Sayısı Uluslararası Yayın Sayısı
Ergülen, Kazan ve Harmankaya (2016)	Akademik Personel Sayısı İdari Personel Sayısı Toplam Ödenek Laboratuar Sayısı	Öğrenci Sayısı Mezun Olan Öğrenci Sayısı Toplam Harcama Akademik Yayın Sayısı
Arık ve Seyhan (2016)	Akademik Personel Sayısı Akademik Birim Sayısı	Yayın Sayısı Lisans Öğrenci Sayısı

Kaynak: Çelik ve Avcı, 2016: 304 ve yazar tarafından yapılan literatür taraması

Kullanılan girdi ve çıktı değişkenleri üniversitelerin stratejik planları, performans programları, faaliyet raporları, mali tabloları, YÖK, URAP, karşılıklı

görüşmeler neticesinde elde edilmiştir. Elde edilen veriler resmi kaynak ve raporlardan derlendiği için güvenilir veriler olarak değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Ayrıca açık öğretim ve uzaktan öğretim öğrenci sayıları, yarı zamanlı çalışan öğretim üye ve yardımcıları analiz sonucunu olumsuz etkileyeceği düşüncesiyle araştırmaya dahil edilmemiştir.

Tablo 3.5: Analizde Kullanılan Girdi ve Çıktı Değişkenleri

GİRDİLER	AÇIKLAMA	KISALTMALAR
X1	Profesör Sayısı	PROF
X2	Doçent Sayısı	DOÇ
X3	Yardımcı Doçent Sayısı	YDOÇ
X4	Öğretim Görevlisi ve Okutman Sayısı	ÖĞÜK
X5	Araştırma Görevlisi Sayısı	ARŞGÖR
X6	İdari Personel Sayısı	İDAP
X7	Personel Giderleri	PERG
X8	Mal ve Hizmet Alım Giderleri	MHG
X9	Sermaye Giderleri	SG
X10	Toplam Harcama	TH
ÇIKTILAR	AÇIKLAMA	KISALTMALAR
Y1	Önlisans ve Lisans Öğrenci Sayısı	ÖNL-LİÖ
Y2	Yüksek Lisans ve Doktora Öğrenci Sayısı	YL-DRÖ
Y3	Üniversite Toplam Puanı (URAP)	URAP
Y4	Akademik Yayın Sayısı	AKYAY
Y5	Proje Sayısı	PRJS
Y6	Proje Bütçesi	PRJB
Y7	Gerçekleşen Bütçe Gelirleri	BÜTG

Belirlenen girdi ve çıktılar doğrultusunda çıktıya yönelik CCR ve BCC modelleri ile çözümlene yapılmıştır. CCR modeli ölçeğe göre sabit getiri esasını üzerine kurulmuş bir model olup, aynı miktardaki girdi aynı miktardaki çıktıya dönüşmektedir (Çelikkaya, 2016: 111). CCR modeli bütün birimler optimal bir ölçekte faaliyet gösteriyor ise uygun olacaktır (Karacabey, 2001: 5). BCC modeli ise ölçeğe göre değişken getiri esasına dayanmakta olup, girdi ve çıktı arasında belirli sabit bir oran olmadığından CCR modeline kıyasla daha iyimser sonuçlar elde edilebilmektedir.

Yukarıda anlatılan VZA modelleri, Frontier Analysis 4 paket programıyla çıktıya yönelik CCR ve BCC modelleri kurularak çözümlene yapılmıştır. Bu modellerle devlet üniversitelerinin etkinlikleri belirlenmiş, etkin olmayan üniversiteler için potansiyel iyileştirmeler yapılarak etkin hale gelebilmeleri için neler yapmaları gerektiği göreceli olarak ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

3.4. ANALİZ VE BULGULAR

Arz edilen mal veya hizmetleri nitelik ve nicelik olarak ölçebiliyor ise onları değerlendirme imkânına sahip olabiliriz. Bu bakımdan ülkenin gelecek nesillerini yetiştiren üniversitelerin verdiği eğitim öğretim hizmetinin kalitesi önemli bir boyut kazanmakta ve üniversitelere tahsis edilen kaynakların kullanım alanları ve ülke ekonomisi ile personellerine ve öğrencilerine sağladığı faydanın ölçülmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Yapılan çalışma ile ülkemizdeki devlet üniversitelerinden, belirlenen girdi ve çıktı verilerine ulaşılabilen 65 devlet üniversitesinin 2014 ve 2015 yılları etkinlikleri Veri Zarflama Analizi yöntemi ile çıktı odaklı BCC ve CCR modelleri kullanılarak araştırılmıştır.

3.4.1. Çıktı Odaklı CCR Modeli

Yapılan çözümleme ile KVB'lerin 2014 ve 2015 yılları için etkinlik skorları ve etkin olup olmama durumları aşağıdaki tablolarda ve açıklamalarda verilmiştir.

Tablo 3.6: Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2014 Yılı Etkinlikler

S.No	KVB Adı	Etkinlik Skoru	Etkinlik Durumu
1	Abant İzzet Baysal Üniversitesi	100,00	Etkin
2	Adıyaman Üniversitesi	100,00	Etkin
3	Afyon Kocatepe Üniversitesi	100,00	Etkin
4	Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi	100,00	Etkin
5	Akdeniz Üniversitesi	100,00	Etkin
6	Aksaray Üniversitesi	100,00	Etkin
7	Amasya Üniversitesi	100,00	Etkin
8	Anadolu Üniversitesi	100,00	Etkin
9	Ankara Üniversitesi	100,00	Etkin
10	Artvin Çoruh Üniversitesi	100,00	Etkin
11	Atatürk Üniversitesi	100,00	Etkin
12	Bahçeşehir Üniversitesi	100,00	Etkin
13	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	100,00	Etkin
14	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	100,00	Etkin
15	Çukurova Üniversitesi	100,00	Etkin
16	Dicle Üniversitesi	100,00	Etkin
17	Dokuz Eylül Üniversitesi	100,00	Etkin
18	Düzce Üniversitesi	100,00	Etkin
19	Ege Üniversitesi	100,00	Etkin
20	Galatasaray Üniversitesi	100,00	Etkin
21	Gazi Üniversitesi	100,00	Etkin
22	Gaziosmanpaşa Üniversitesi	100,00	Etkin
23	Gümüşhane Üniversitesi	100,00	Etkin
24	Hacettepe Üniversitesi	100,00	Etkin
25	Harran Üniversitesi	100,00	Etkin
26	İğdır Üniversitesi	100,00	Etkin
27	İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü	100,00	Etkin
28	Karabük Üniversitesi	100,00	Etkin
29	Kastamonu Üniversitesi	100,00	Etkin

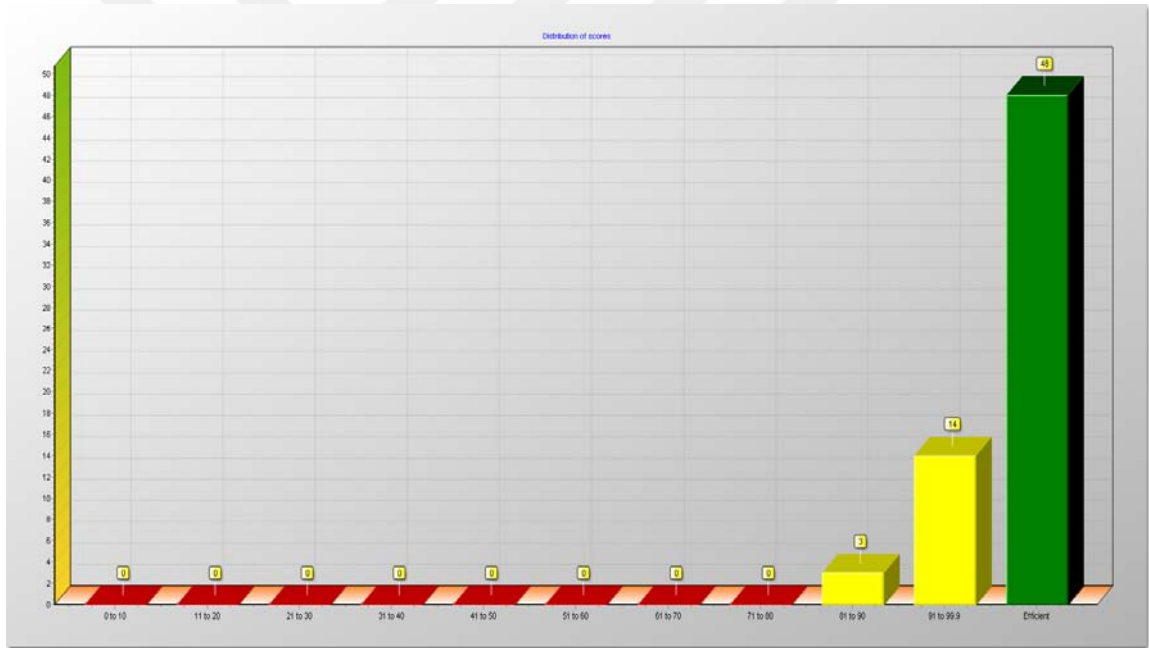
30	Kırklareli Üniversitesi	100,00	Etkin
31	Kocaeli Üniversitesi	100,00	Etkin
32	Marmara Üniversitesi	100,00	Etkin
33	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	100,00	Etkin
34	Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniv.	100,00	Etkin
35	Mustafa Kemal Üniversitesi	100,00	Etkin
36	Muş Alparslan Üniversitesi	100,00	Etkin
37	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniv.	100,00	Etkin
38	Ordu Üniversitesi	100,00	Etkin
39	Orta Doğu Teknik Üniversitesi	100,00	Etkin
40	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi	100,00	Etkin
41	Sakarya Üniversitesi	100,00	Etkin
42	Selçuk Üniversitesi	100,00	Etkin
43	Sinop Üniversitesi	100,00	Etkin
44	Uludağ Üniversitesi	100,00	Etkin
45	Uşak Üniversitesi	100,00	Etkin
46	Yalova Üniversitesi	100,00	Etkin
47	Yıldız Teknik Üniversitesi	100,00	Etkin
48	Yüzüncü Yıl Üniversitesi	100,00	Etkin
49	Fırat Üniversitesi	89,20	Etkin Değil
50	Cumhuriyet Üniversitesi	90,10	Etkin Değil
51	Celal Bayar Üniversitesi	90,30	Etkin Değil
52	Kafkas Üniversitesi	91,50	Etkin Değil
53	Mersin Üniversitesi	91,60	Etkin Değil
54	Erzincan Üniversitesi	91,60	Etkin Değil
55	Trakya Üniversitesi	92,80	Etkin Değil
56	Bülent Ecevit Üniversitesi	93,20	Etkin Değil
57	Adnan Menderes Üniversitesi	94,40	Etkin Değil
58	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniv.	95,10	Etkin Değil
59	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	95,90	Etkin Değil
60	Bartın Üniversitesi	96,10	Etkin Değil
61	Erciyes Üniversitesi	96,10	Etkin Değil
62	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	96,20	Etkin Değil
63	Gaziantep Üniversitesi	96,20	Etkin Değil
64	Karadeniz Teknik Üniversitesi	96,30	Etkin Değil
65	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	97,50	Etkin Değil

Yukarıdaki tabloya göre 2014 yılı için 65 adet KVB arasından 48 adedinin etkin ve 17 adedinin etkin olmadığı tespit edilmiştir. Adnan Menderes, Bartın, Bülent Ecevit, Celal Bayar, Cumhuriyet, Erciyes, Erzincan, Eskişehir Osmangazi, Gaziantep, Kafkas, Kahramanmaraş Sütçü İmam, Karadeniz Teknik, Mersin, Muğla Sıtkı Koçman, Ondokuz Mayıs ve Trakya etkin olmayan üniversitelerdir. Fırat Üniversitesi % 89,20 ile en düşük etkinlik oranına sahiptir. Ondokuz Mayıs Üniversitesi ise etkin olmayan üniversiteler arasında % 97,50 skor ile etkinlik sınırına en yakın üniversitedir. Her ne kadar 17 üniversite etkin olmasa da % 90'ın üzerinde etkinlik skoruyla ve % 98,37 ortalama etkinlik derecesiyle 2014 yılı için bu üniversiteler kaynaklarını optimum seviyeye yakın olarak kullanmakta oldukları kanaatine varılmıştır.

Tablo 3.7: Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2014 Yılı Etkinlik Derece ve Sayıları

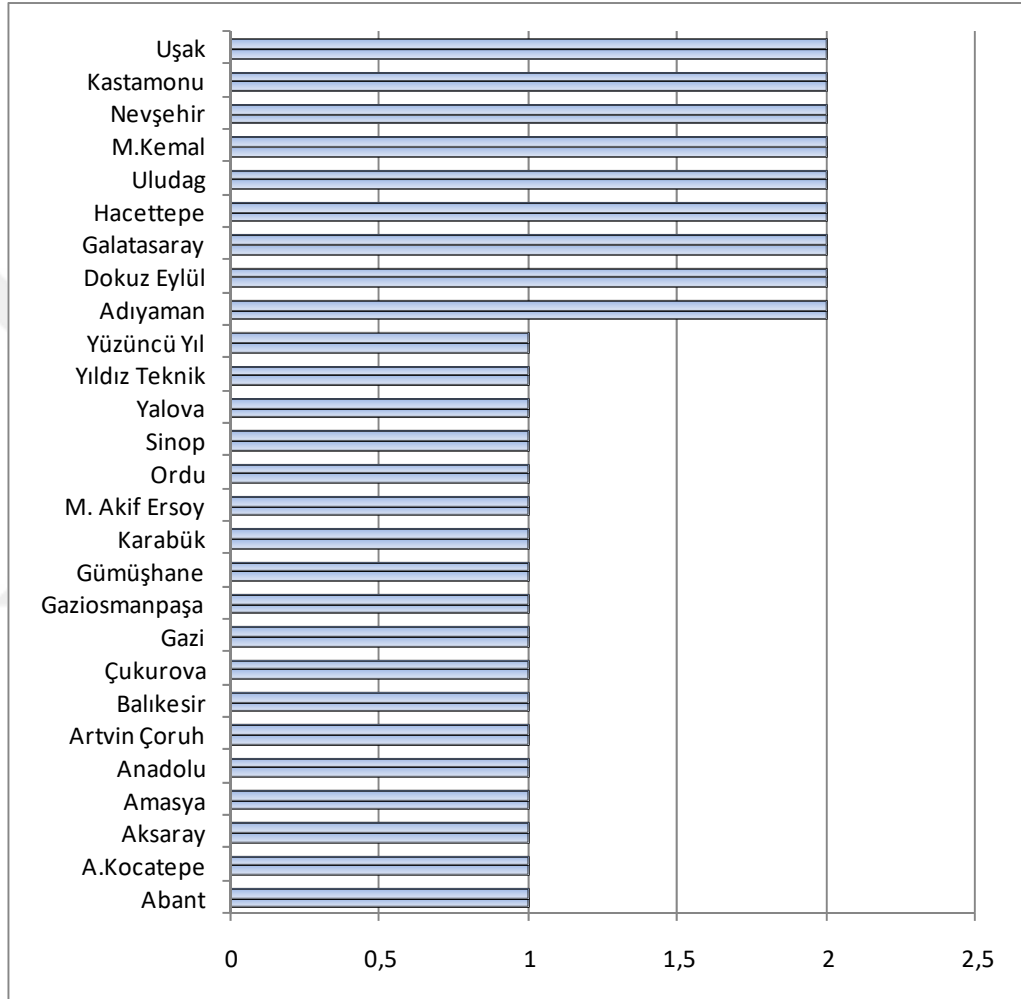
Açıklamalar	2014 Yılı
KVB Sayısı	65
Etkin KVB Sayısı	48
Etkin Olmayan KVB Sayısı	17
Etkin KVB'lerin Yüzdesi	% 73,85
Ortalama Etkinlik	% 98,37
En Düşük Etkinlik	% 89,20

CCR modeline göre 17 adet KVB'nin etkin olmadığı en düşük etkinsizlik skorunun % 89 ile Fırat Üniversitesine ait olduğu tespit edilmiştir. Etkin olan KVB'lerin oranı yaklaşık % 74 olsa da etkin olmayan üniversitelerin skoru % 90'ın üzerindedir.

**Şekil.3.1: CCR Modeline Göre 2014 Yılı Etkinlik Skorları Dağılımı**

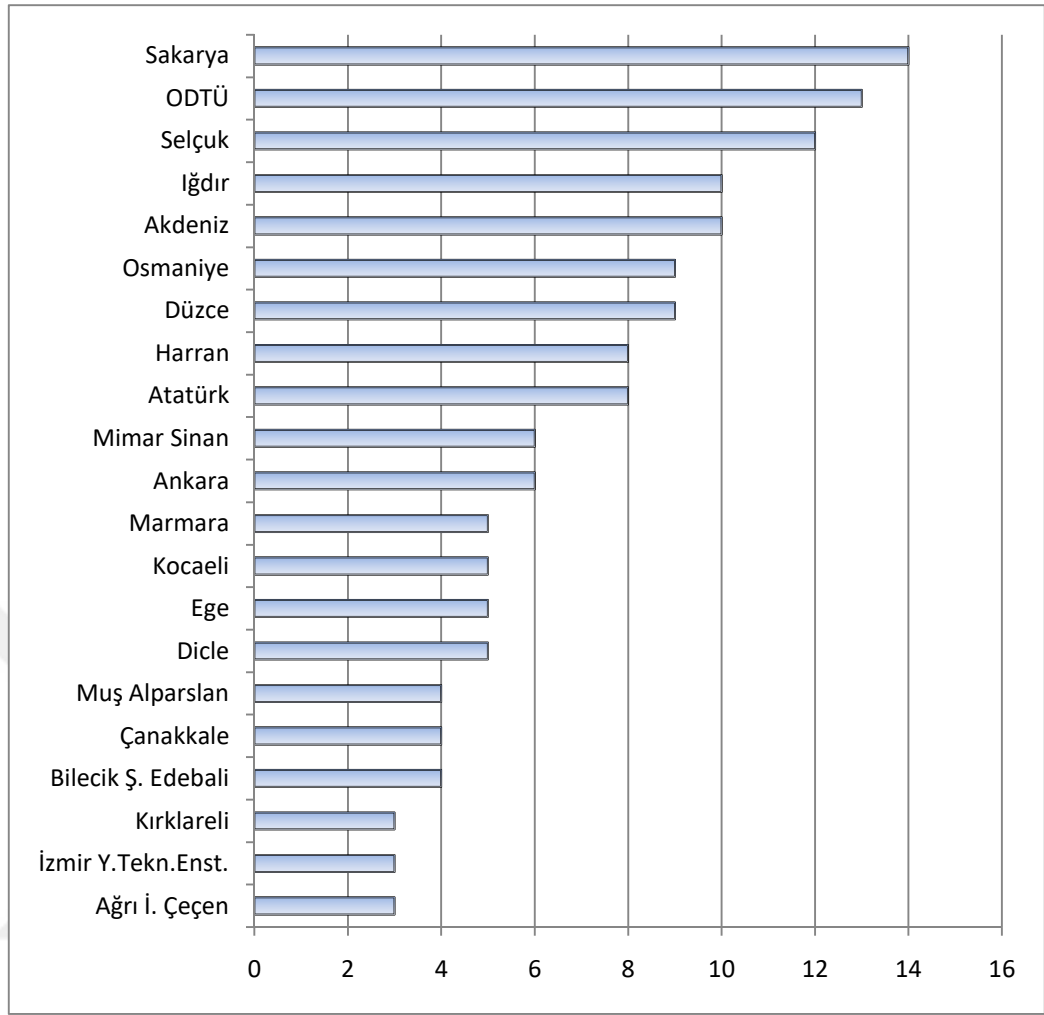
Şekil 3.1.'de CCR modeline göre yapılan çözümleme ile 2014 yılı etkinlik skorlarının dağılımı gösterilmiştir. Buna göre 48 üniversitenin % 100 ile tam etkin olduğu görülmektedir. 14 üniversite % 91 ile % 99,9 arası bir skorla ve 3 üniversite de % 81-90,9 arası bir skorla etkin bulunmamışlardır. Etkin olmayan Adnan Menderes, Bartın, Bülent Ecevit, Celal Bayar, Cumhuriyet, Erciyes, Erzincan, Eskişehir Osmangazi, Fırat, Gaziantep, Kafkas, Kahramanmaraş Sütçü İmam, Karadeniz Teknik, Mersin, Muğla Sıtkı Koçman, Ondokuz Mayıs ve Trakya Üniversiteleri her ne kadar

etkin olmasalar da % 90'ın üzerinde bir skorla etkinlik sınırına yakındırlar. Hatta Ondokuz Mayıs (97,50), Karadeniz Teknik (96,30), Gaziantep (96,20), Eskişehir Osmangazi (96,20), Erciyes (96,10), Muğla Sıtkı Koçman (95,90), Kahramanmaraş Sütçü İmam (95,10) üniversiteleri yüksek bir skora sahip olup, çok az bir gayretle etkinlik sınırına ulaşabileceklerdir.



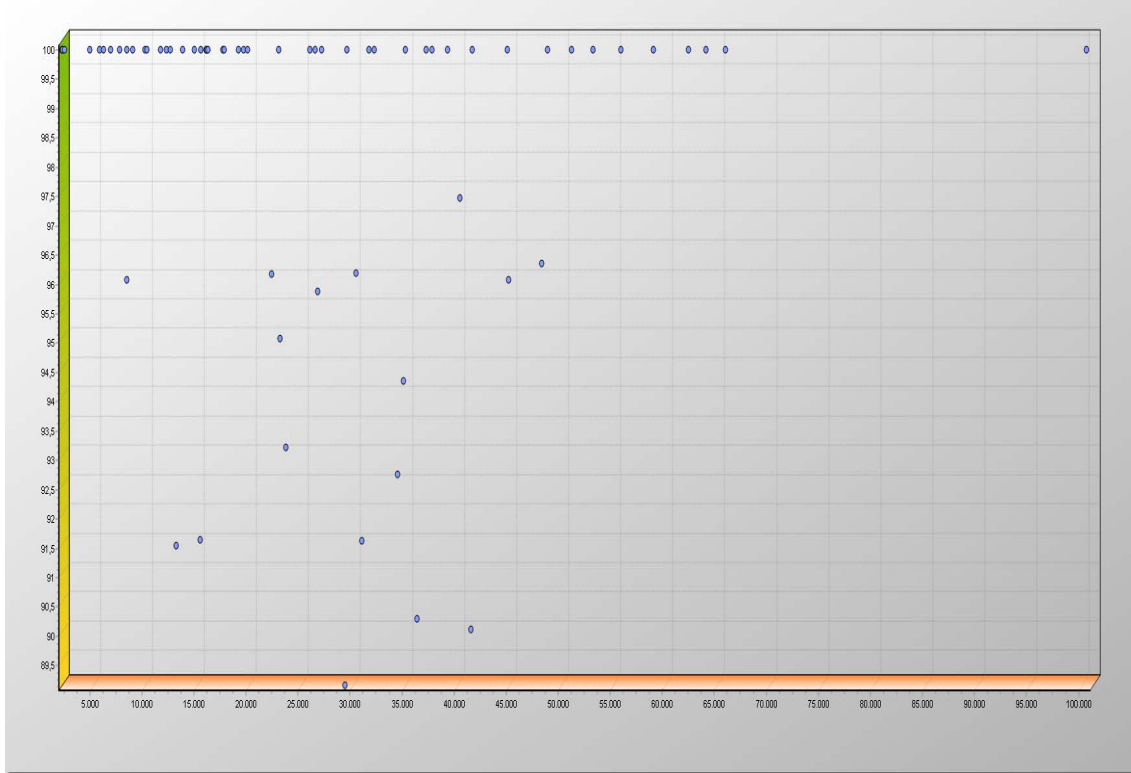
Şekil 3.2: CCR Modeline Göre 2014 Yılı Referans Olma Sıklıkları

Etkin KVB'ler arasından 18 adedi 1'er defa, 9 adedi 2'şer defa etkin olmayan üniversitelere referans olarak etkin olmayan üniversitelerin etkin duruma geçebilmeleri için neler yapmaları gerektiği konusunda yardımcı olmaktadır.



Şekil 3.3: CCR Modeline Göre 2014 Yılı Referans Olma Sıklıkları (Devamı)

Etkin KVB'ler arasından 3 adedi 3'er defa, 3 adedi 4'er defa, 4 adedi 5'er defa, 2 adedi 6'şar defa, 2 adedi 8'er defa, 2 adedi 9'ar defa, 2 adedi 10'ar defa, 1 adedi 12, 1 adedi 13 ve 1 adedi de 14 defa etkin olmayan üniversitelere referans olarak bu üniversitelerin etkin duruma geçebilmeleri için neler yapmaları gerektiği konusunda yardımcı olmaktadır. Sakarya, ODTÜ ve Selçuk Üniversiteleri en fazla referans olan ilk üç KVB'dir.



Şekil 3.4: CCR Modeli 2014 Yılı Etkinlik Plotları

Yukarıdaki şekilde etkin ve etkin olmayan KVB'lerin dağılımını geniş açıdan görebilmekteyiz. Etkin olan KVB'ler şeklin üst kısmında doğrusal bir çizgi halinde görülmekte olup, etkin olmayanların dağılımı ve etkinlik sınırına olan yakınlıkları da ayrıca görülmektedir.

Tablo 3.8: Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2014 Yılı Potansiyel İyileştirmeler

S.No	KVB Adı	Etkinlik Skoru (%)	Değişken	Mevcut Değer	Hedef	Potansiyel iyileştirme Oranı
1	Fırat Üniversitesi	89,20	ÖNL-LİÖ	29.527	33.117	12,16
			YL-DRÖ	2.838	3.228	13,76
			URAP	570.85	698,24	22,32
			AKYAY	813	2.889	255,38
			PRJS	348	688	97,76
			PRJB	1.108.000	17.380.288	1.468,62
			BÜTG	251.553.385	282.135.654	12,16
2	Cumhuriyet Üniversitesi	90,10	ÖNL-LİÖ	41.655	46.228	10,98
			YL-DRÖ	1.730	5.415	213,02
			URAP	477,31	630,66	32,13
			AKYAY	3.169	3.517	10,98
			PRJS	412	740	79,72
			PRJB	23.529.286	26.112.548	10,98
			BÜTG	225.222.563	249.949.572	10,98

3	Celal Bayar Üniversitesi	90,30	ÖNL-LİÖ	36.486	40.409	10,75
			YL-DRÖ	1.912	4.861	154,26
			URAP	485,95	538,20	10,75
			AKYAY	1.802	1.996	10,75
			PRJS	405	449	10,75
			PRJB	9.549.032	11.237.313	17,68
			BÜTG	185.327.990	205.254.240	10,75
4	Kafkas Üniversitesi	91,50	ÖNL-LİÖ	13.299	14.527	9,24
			YL-DRÖ	1008	1.149	14,03
			URAP	525,92	574,51	9,24
			AKYAY	921	1006	9,24
			PRJS	195	237	21,71
			PRJB	5.669.770	6.193.617	9,24
			BÜTG	107.942.028	117.915.124	9,24
5	Mersin Üniversitesi	91,60	ÖNL-LİÖ	31.181	34.034	9,15
			YL-DRÖ	3.253	3.551	9,15
			URAP	523,05	570,91	9,15
			AKYAY	334	1.529	357,92
			PRJS	150	501	233,70
			PRJB	13.197.614	14.405.132	9,15
			BÜTG	211.213.732	230.538.776	9,15
6	Erzincan Üniversitesi	91,60	ÖNL-LİÖ	15.650	17.078	9,12
			YL-DRÖ	969	1.495	54,32
			URAP	416,34	454,33	9,12
			AKYAY	482	774	60,48
			PRJS	46	231	401,99
			PRJB	1.481.800	2.908.980	96,31
			BÜTG	94.977.998	103.643.855	9,12
7	Trakya Üniversitesi	92,80	ÖNL-LİÖ	34.592	37.293	7,81
			YL-DRÖ	2.268	4.240	86,94
			URAP	444,27	688,06	54,88
			AKYAY	222	1.920	764,87
			PRJS	542	837	54,52
			PRJB	41.503.464	44.744.184	7,81
			BÜTG	207.354.190	223.545.053	7,81
8	Bülent Ecevit Üniversitesi	93,20	ÖNL-LİÖ	23.872	25.607	7,27
			YL-DRÖ	1.044	1.807	73,07
			URAP	444,73	493,23	10,91
			AKYAY	230	871	278,53
			PRJS	173	227	31,30
			PRJB	4.149.773	6.740.587	62,43
			BÜTG	164.237.327	176.177.230	7,27
9	Adnan Menderes Üniv.	94,40	ÖNL-LİÖ	35.124	37.226	5,99
			YL-DRÖ	2.410	3.521	46,09
			URAP	454,32	481,52	5,99
			AKYAY	267	1.460	446,88
			PRJS	810	858	5,99
			PRJB	747.354	45.354.287	5.968,65
			BÜTG	190.018.344	201.392.757	5,99
10	Kahramanmaraş S. İmam	95,10	ÖNL-LİÖ	23.277	24.483	5,18
			YL-DRÖ	3.306	3.477	5,18
			URAP	497,12	522,87	5,18
			AKYAY	991	1.406	41,86
			PRJS	420	1.202	186,25

			PRJB	6.345.036	63.169.355	895,57
			BÜTG	169.630.169	178.417.723	5,18
11	Muğla Sıtkı Koçman Üniv.	95,90	ÖNL-LİÖ	26.937	28.094	4,30
			YL-DRÖ	42	3.603	8.477,64
			URAP	428,72	447,14	4,30
			AKYAY	245	1.304	432,42
			PRJS	431	450	4,30
			PRJB	9.227.228	23.908.268	159,11
			BÜTG	162.618.289	169.603.568	4,30
12	Bartın Üniversitesi	96,10	ÖNL-LİÖ	8.598	8.950	4,09
			YL-DRÖ	458	477	4,09
			URAP	309,29	320,91	4,09
			AKYAY	534	555,85	4,09
			PRJS	79	82	4,09
			PRJB	648.571	2.230.962	243,98
			BÜTG	53.049.174	55.220.138	4,09
13	Erciyes Üniversitesi	96,10	ÖNL-LİÖ	45.267	47.117	4,09
			YL-DRÖ	5.689	6.037	6,11
			URAP	633,26	659,14	4,09
			AKYAY	1.931	2.252	16,64
			PRJS	980	1.020	4,09
			PRJB	51.400.687	60.004.873	16,74
			BÜTG	297.857.542	310.031.034	4,09
14	Eskişehir Osmangazi Üniv.	96,20	ÖNL-LİÖ	22.471	27.760	23,60
			YL-DRÖ	3.534	3.675	3,98
			URAP	553,46	684,03	23,59
			AKYAY	2.495	2.594	3,98
			PRJS	360	459	27,43
			PRJB	3.189.201	16.076.354	404,09
			BÜTG	228.701.003	237.806.147	3,98
15	Gaziantep Üniversitesi	96,20	ÖNL-LİÖ	30.583	31.793	3,96
			YL-DRÖ	1.583	1.979	25,01
			URAP	644,15	669,63	3,96
			AKYAY	504	795	57,80
			PRJS	253	706,24	179,15
			PRJB	37.964.346	39.466.227	3,96
			BÜTG	217.541.219	226.174.213	3,96
16	Karadeniz Teknik Üniv.	96,30	ÖNL-LİÖ	48.439	50.276	3,79
			YL-DRÖ	5.520	6.101	10,53
			URAP	566,10	588,92	4,03
			AKYAY	2.342	2.491	6,36
			PRJS	499	780	56,22
			PRJB	21.192.133	21.995.831	3,79
			BÜTG	296.058.738	307.286.569	3,79
17	Ondokuz Mayıs Üniv.	97,50	ÖNL-LİÖ	40.578	41.628	2,59
			YL-DRÖ	4.065	6.744	65,90
			URAP	589,93	605,20	2,59
			AKYAY	201	2.268	1.028,28
			PRJS	53	579	992,57
			PRJB	11.262.650	19.256.752	70,98
			BÜTG	292.518.664	300.088.400	2,59

Çıktı odaklı CCR modeline göre 2014 yılı için yapılan potansiyel iyileştirme sayı ve oranları yukarıdaki tabloda gösterilmektedir. Bu tabloya göre örneğin Fırat Üniversitesi toplam öğrenci sayısını yaklaşık % 13, üniversite puanını % 22, yayın sayısını % 255, proje sayısını % 97, proje bütçesini % 1.468 ve bütçe gelirlerini % 12 arttırması halinde etkin konuma gelebilecektir. Tabloyu genel olarak değerlendirdiğimizde, etkin olmayan üniversiteler her ne kadar % 90'ın üzerinde bir etkinsizlik skoruna sahip olsalar da yapılan potansiyel iyileştirmeler sonucunda akademik yayın ve proje sayılarını büyük oranda arttırmaları gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Akademik personelin ders yüklerinin fazla olması yahut da idari görevlerde bulunulması gibi sebeplerle araştırma ve yayın için yeterli zamanın ayrılabilmesi ayrıca sosyal bilimlerde proje üretimi ve özellikle projelerin kabul ettirilmesi aşamalarının kısır bir döngü içinde olması veyahut bürokratik engeller bu duruma yol açmış olabilmektedir. Diğer taraftan en çok araştırma imkânına sahip fen ve sağlık bilimlerinde ise üniversitelerdeki pek çok bölümün kapatılması veya akademik açıdan yeterince güçlü olmaması da yayın ve projelerin sayılarını olumsuz etkilemiş olabilmektedir.

Tablo 3.9: Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2015 Yılı Etkinlikler

S.No	KVB Adı	Etkinlik Skoru	Etkinlik Durumu
1	Afyon Kocatepe Üniversitesi	100,00	Etkin
2	Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi	100,00	Etkin
3	Akdeniz Üniversitesi	100,00	Etkin
4	Aksaray Üniversitesi	100,00	Etkin
5	Anadolu Üniversitesi	100,00	Etkin
6	Ankara Üniversitesi	100,00	Etkin
7	Artvin Çoruh Üniversitesi	100,00	Etkin
8	Atatürk Üniversitesi	100,00	Etkin
9	Balıkesir Üniversitesi	100,00	Etkin
10	Çukurova Üniversitesi	100,00	Etkin
11	Ege Üniversitesi	100,00	Etkin
12	Galatasaray Üniversitesi	100,00	Etkin
13	Gazi Üniversitesi	100,00	Etkin
14	Gaziosmanpaşa Üniversitesi	100,00	Etkin
15	Gümüşhane Üniversitesi	100,00	Etkin
16	Hacettepe Üniversitesi	100,00	Etkin
17	Harran Üniversitesi	100,00	Etkin
18	İğdır Üniversitesi	100,00	Etkin
19	İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü	100,00	Etkin
20	Karabük Üniversitesi	100,00	Etkin
21	Kastamonu Üniversitesi	100,00	Etkin
22	Kırklareli Üniversitesi	100,00	Etkin
23	Kocaeli Üniversitesi	100,00	Etkin
24	Marmara Üniversitesi	100,00	Etkin
25	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	100,00	Etkin
26	Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniv.	100,00	Etkin

27	Muş Alparslan Üniversitesi	100,00	Etkin
28	Ordu Üniversitesi	100,00	Etkin
29	Orta Doğu Teknik Üniversitesi	100,00	Etkin
30	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi	100,00	Etkin
31	Sakarya Üniversitesi	100,00	Etkin
32	Selçuk Üniversitesi	100,00	Etkin
33	Sinop Üniversitesi	100,00	Etkin
34	Uludağ Üniversitesi	100,00	Etkin
35	Uşak Üniversitesi	100,00	Etkin
36	Yalova Üniversitesi	100,00	Etkin
37	Yıldız Teknik Üniversitesi	100,00	Etkin
38	Yüzüncü Yıl Üniversitesi	100,00	Etkin
39	Cumhuriyet Üniversitesi	100,00	Etkin
40	Kafkas Üniversitesi	100,00	Etkin
41	Bülent Ecevit Üniversitesi	100,00	Etkin
42	Adnan Menderes Üniversitesi	100,00	Etkin
43	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniv.	100,00	Etkin
44	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	100,00	Etkin
45	Bartın Üniversitesi	100,00	Etkin
46	Erciyes Üniversitesi	100,00	Etkin
47	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	100,00	Etkin
48	Abant İzzet Baysal Üniversitesi	89,90	Etkin Değil
49	Gaziantep Üniversitesi	90,40	Etkin Değil
50	Mustafa Kemal Üniversitesi	90,90	Etkin Değil
51	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	91,10	Etkin Değil
52	Erzincan Üniversitesi	91,50	Etkin Değil
53	Düzce Üniversitesi	92,90	Etkin Değil
54	Dicle Üniversitesi	93,30	Etkin Değil
55	Dokuz Eylül Üniversitesi	93,30	Etkin Değil
56	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	93,30	Etkin Değil
57	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	93,30	Etkin Değil
58	Fırat Üniversitesi	94,00	Etkin Değil
59	Trakya Üniversitesi	95,20	Etkin Değil
60	Karadeniz Teknik Üniversitesi	95,30	Etkin Değil
61	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniv.	96,60	Etkin Değil
62	Amasya Üniversitesi	97,30	Etkin Değil
63	Adıyaman Üniversitesi	98,60	Etkin Değil
64	Mersin Üniversitesi	99,70	Etkin Değil
65	Celal Bayar Üniversitesi	99,80	Etkin Değil

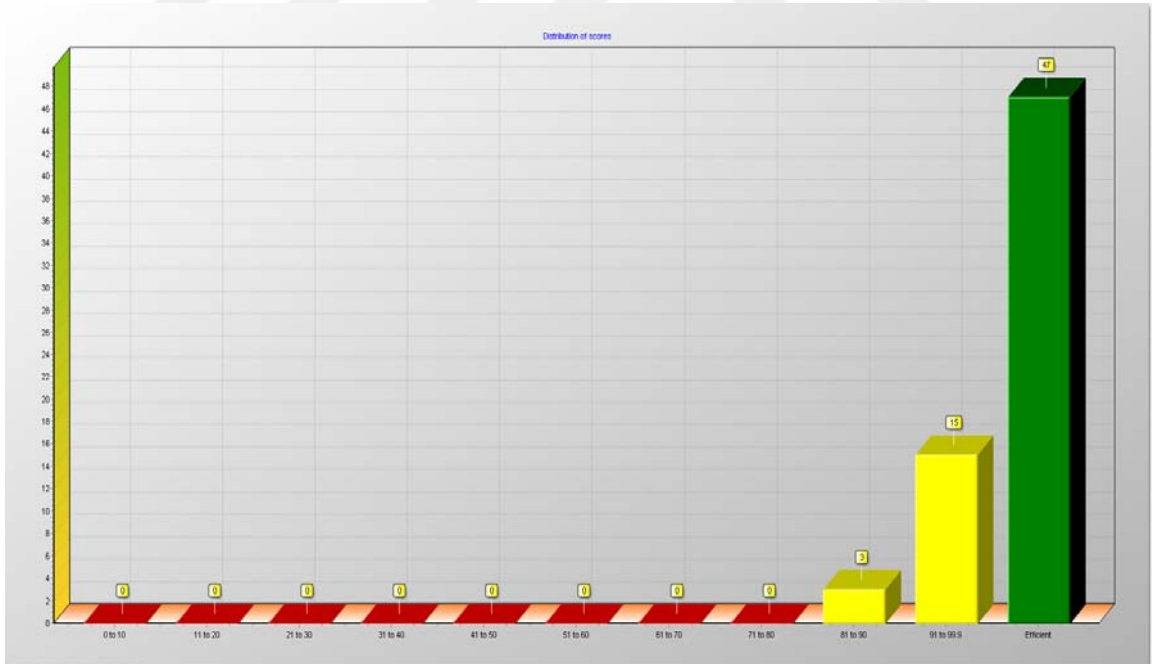
Çıktı odaklı CCR modeline göre 2015 yılı için 65 adet KVB arasından 47 adedinin etkin ve 18 adedinin etkin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Abant İzzet Baysal Gaziantep, Mustafa Kemal, Ondokuz Mayıs, Erzincan, Düzce, Dicle, Dokuz Eylül, Bilecik Şeyh Edebali, Çanakkale Onsekiz Mart, Fırat, Trakya, Karadeniz Teknik, Nevşehir Hacı Bektaş Veli, Amasya, Adıyaman, Mersin ve Celal Bayar etkin olmayan üniversiteler olarak tespit edilmiştir. Abant İzzet Baysal Üniversitesi % 89,90 ile en düşük etkinlik oranına sahiptir. Bu üniversite haricinde daha düşük bir etkinsizlik oranına rastlanmamıştır. Celal Bayar Üniversitesi ise etkin olmayan üniversiteler arasından % 99,80 skor ile etkinlik sınırına en yakın üniversitedir. Her ne kadar 18

üniversite etkin olmasa da % 90'ın üzerinde etkinlik skoruyla ve % 98,41 ortalama etkinlik derecesiyle 2015 yılı için bu üniversiteler kaynaklarını optimum seviyeye yakın olarak kullanmakta oldukları kanaatine varılmıştır.

Tablo 3.10: Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2015 Yılı Etkinlik Derece ve Sayıları

Açıklamalar	2015 Yılı
KVB Sayısı	65
Etkin KVB Sayısı	47
Etkin Olmayan KVB Sayısı	18
Etkin KVB'lerin Yüzdesi	% 72,31
Ortalama Etkinlik	% 98,41
En Düşük Etkinlik	% 89,90

2015 yılında etkin olmayan üniversite sayısı 17'den 18'e yükselmiştir. Etkin olmayan üniversitelerden Abant İzzet Baysal Üniversitesi yaklaşık % 90 skorla en düşük enkinsizlik skoruna sahiptir. Etkin olmayan üniversitelerin oranı yaklaşık % 28 olarak tespit edilmiştir.

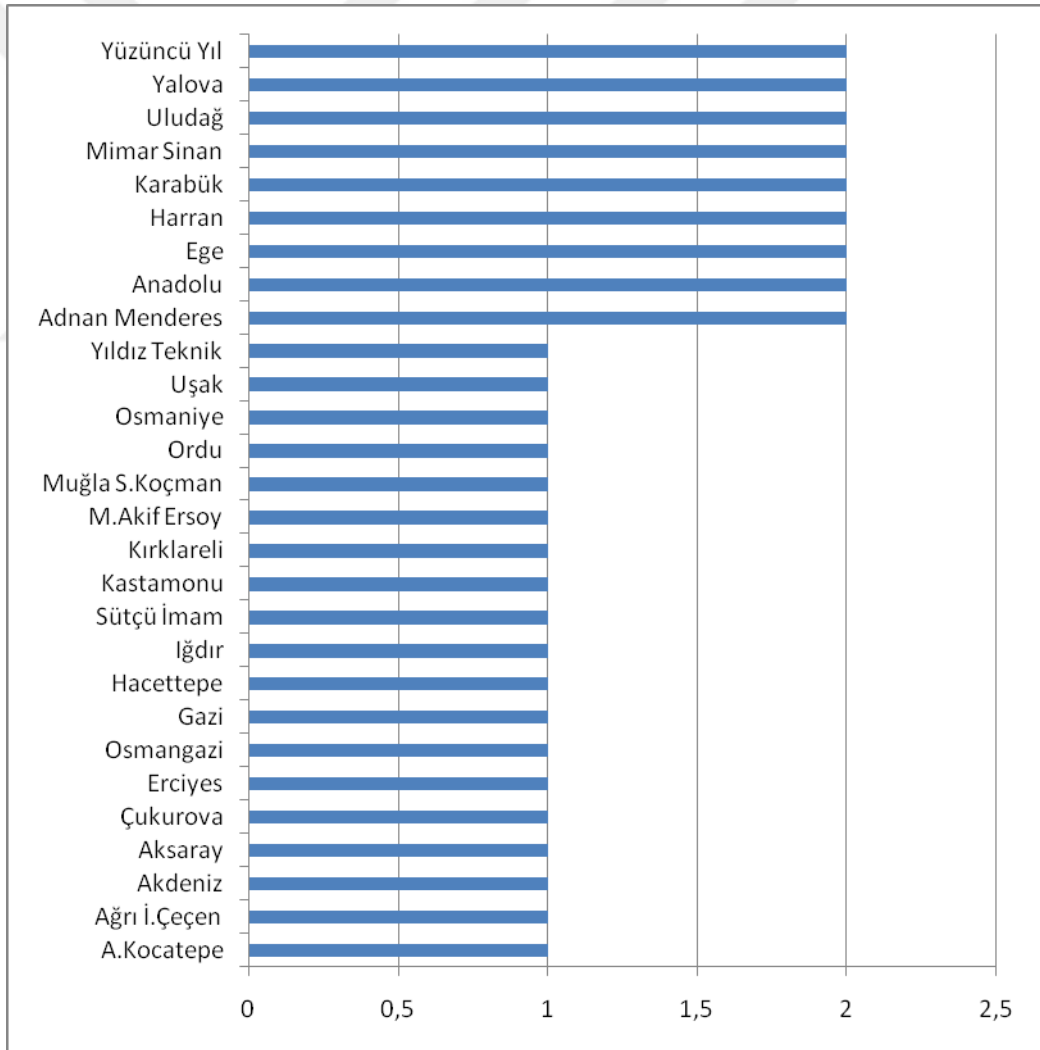


Şekil 3.5: CCR Modeline Göre 2015 Yılı Etkinlik Skorları Dağılımı

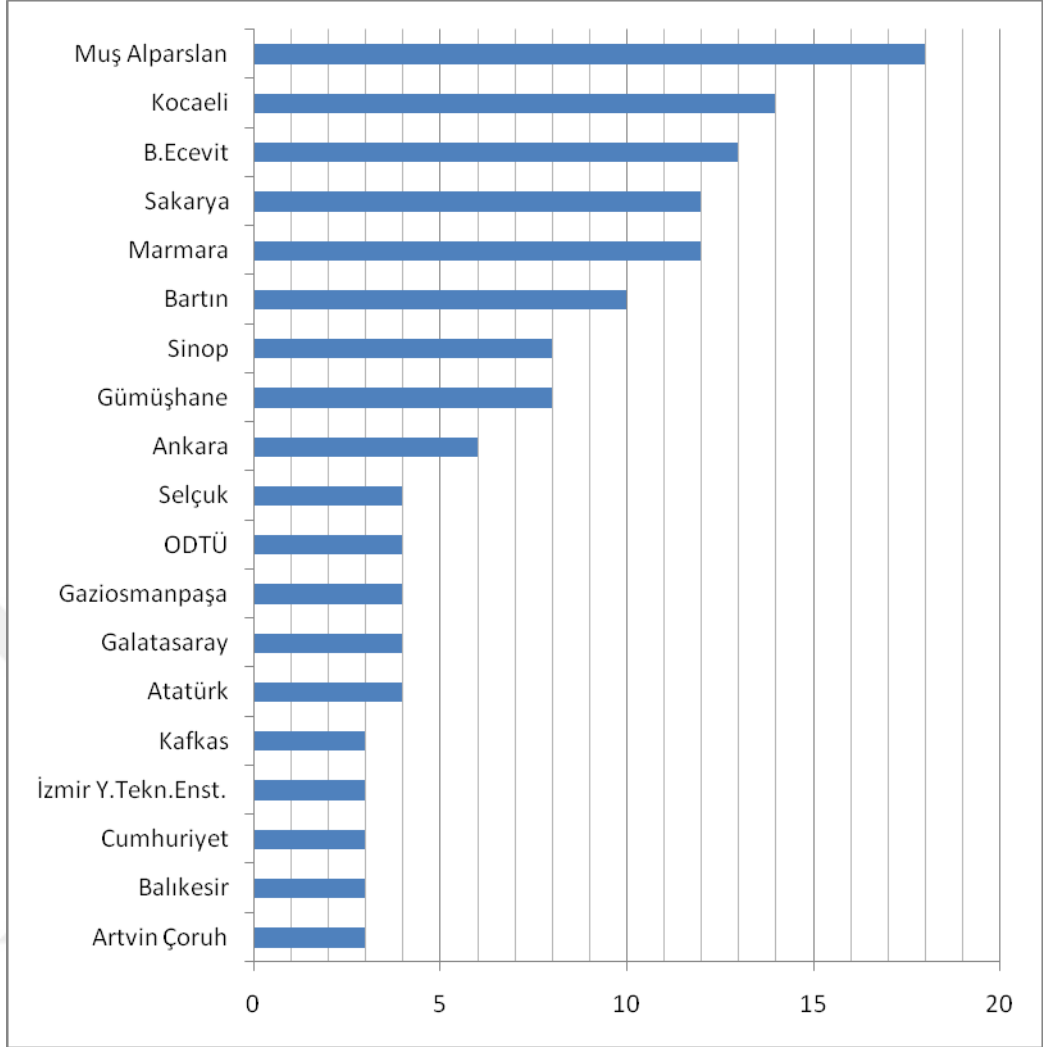
Şekil 3.5'te CCR modeline göre yapılan çözümleme ile 2015 yılı etkinlik skorlarının dağılımı gösterilmiştir. Buna göre 47 üniversitenin % 100 ile tam etkin

olduğu görülmektedir. 15 üniversite % 91-99,9 arası bir skorla ve 3 üniversite de % 81-90,9 arası bir skorla etkin bulunmamışlardır.

Etkin olmayan Abant İzzet Baysal Gaziantep, Mustafa Kemal, Ondokuz Mayıs, Erzincan, Düzce, Dicle, Dokuz Eylül, Bilecik Şeyh Edabali, Çanakkale Onsekiz Mart, Fırat, Trakya, Karadeniz Teknik, Nevşehir Hacı Bektaş Veli, Amasya, Adıyaman, Mersin ve Celal Bayar her ne kadar etkin olmasalar da % 90'ın üzerinde bir skorla etkinlik sınırına yakındırlar. Hatta Celal Bayar (99,80), Mersin (99,70), Adıyaman (98,60, Amasya (97,30), Nevşehir Hacı Bektaş Veli (96,60), Karadeniz Teknik (95,30) ve Trakya (95,20) üniversiteleri % 95'in üzerinde ve yüksek bir skora sahip olup, çok az bir gayretle etkinlik sınırına ulaşabileceklerdir.

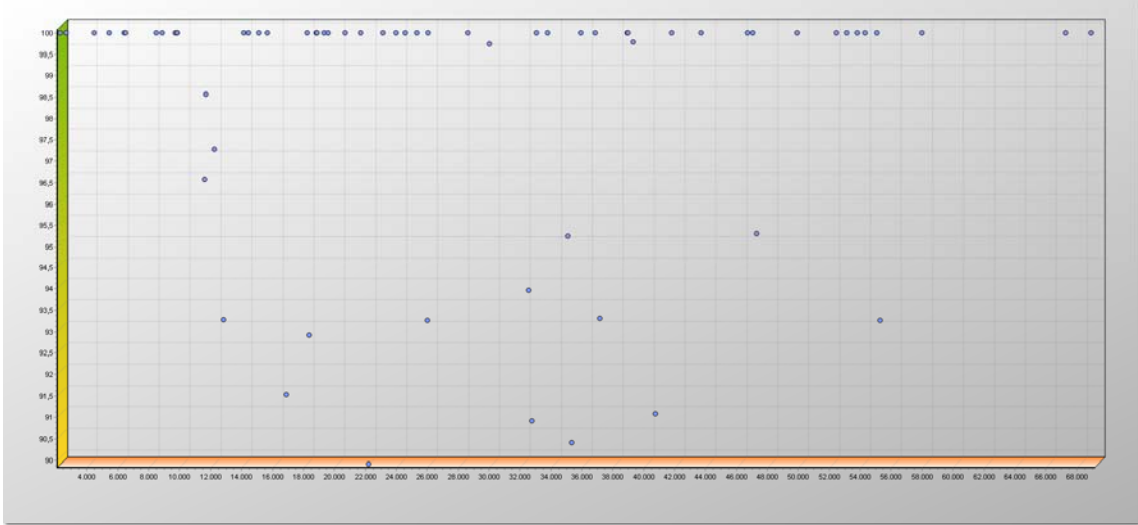


Şekil 3.6: CCR Modeline Göre 2015 Yılı Referans Olma Sıklıkları



Şekil 3.7: CCR Modeline Göre 2015 Yılı Referans Olma Sıklıkları (Devamı)

Etkin olmayan üniversitelere referans olan üniversiteler içinden Muş Alparslan Üniversitesi 18 defa, Kocaeli Üniversitesi 14 defa, Bülent Ecevit Üniversitesi 13 defa, Sakarya ve Marmara Üniversiteleri de 12’şer defa referans olarak en fazla referans alınan üniversiteler içindedirler. Yıldız Teknik, Uşak, Osmaniye, Ordu, Muğla Sıtkı Koçman, Mehmet Akif Ersoy, Kırklareli, Kastamonu, Kahramanmaraş Sütçü İmam, Iğdır, Hacettepe, Gazi, Osmangazi, Erciyes, Çukurova, Aksaray, Akdeniz, Ağrı İbrahim Çeçen ve Afyon Kocatepe Üniversiteleri 1’er defa referans alınan üniversitelerdir.



Şekil 3.8: CCR Modeline Göre 2015 Yılı Etkinlik Plotları

Yukarıdaki şekilde etkin ve etkin olmayan KVB'lerin dağılım kümesini görebilmekteyiz. Etkin olan KVB'ler şeklin üst kısmında doğrusal bir çizgi halinde sıralanmış olup, etkin olmayanların dağılımı ve etkinlik sınırına olan yakınlıkları da ayrıca görülmektedir.

Tablo 3.11: Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2015 Yılı Potansiyel İyileştirmeler

S.No	KVB Adı	Etkinlik Skoru (%)	Değişken	Mevcut Değer	Hedef	Potansiyel iyileştirme Oranı
1	Abant İzzet Baysal Üniv.	89,90	ÖNL-LİÖ	22.219	24.713	11,23
			YL-DRÖ	2.051	3.781	84,35
			URAP	481,07	535,08	11,23
			AKYAY	1.556	1.979	27,17
			PRJS	326	363	11,23
			PRJB	4.699.699	9.425.239	100,55
			BÜTG	170.034.486	189.123.850	11,23
2	Gaziantep Üniversitesi	90,40	ÖNL-LİÖ	35.372	39.126	10,61
			YL-DRÖ	4.681	5.178	10,61
			URAP	523,54	609,84	16,48
			AKYAY	475	1.735	265,23
			PRJS	316	350	10,61
			PRJB	4.728.802	9.481.764	100,51
			BÜTG	261.130.130	288.844.215	10,61
3	Mustafa Kemal Üniversitesi	90,90	ÖNL-LİÖ	32.803	36.083	10
			YL-DRÖ	1.804	2.618	45,11
			URAP	464,48	510,92	10
			AKYAY	1.088	1.364	25,41
			PRJS	12	241	1.909
			PRJB	3.045.072	10.387.690	241,13
			BÜTG	189.687.598	208.652.028	10

4	Ondokuz Mayıs Üniv.	91,10	ÖNL-LİÖ	40.789	50.677	24,24
			YL-DRÖ	5.580	8.334	49,35
			URAP	546,45	599,92	9,79
			AKYAY	728	1.789	145,68
			PRJS	303	396	30,83
			PRJB	18.376.063	20.174.236	9,79
			BÜTG	340.890.934	374.248.503	9,79
5	Erzincan Üniversitesi	91,50	ÖNL-LİÖ	16.907	18.471	9,25
			YL-DRÖ	1.434	1.567	9,25
			URAP	367,38	401,36	9,25
			AKYAY	572	1.159	102,65
			PRJS	25	208	732,26
			PRJB	1.100.000	15.803.777	1.336,71
			BÜTG	108.539.705	118.578.737	9,25
6	Düzce Üniversitesi	92,90	ÖNL-LİÖ	18.369	19.767	7,61
			YL-DRÖ	1.525	1.865	22,28
			URAP	473,99	510,08	7,61
			AKYAY	1.534	1.651	7,61
			PRJS	253	282	11,31
			PRJB	21.148.083.	22.758.150	7,61
			BÜTG	140.385.746	151.073.736	7,61
7	Dicle Üniversitesi	93,30	ÖNL-LİÖ	26.017	48.765	87,44
			YL-DRÖ	2.286	4.686	104,98
			URAP	538,18	643,62	19,59
			AKYAY	2.016	2.162	7,24
			PRJS	157	373	137,69
			PRJB	25.062.111	26.875.931	7,24
			BÜTG	323.146.018	346.533.064	7,24
8	Dokuz Eylül Üniversitesi	93,30	ÖNL-LİÖ	55.320	65.722	18,80
			YL-DRÖ	10.327	11.459	10,97
			URAP	565,17	740,88	31,09
			AKYAY	1.237	2.259	82,61
			PRJS	114	543	375,92
			PRJB	12.671.780	32.617.535	157,40
			BÜTG	493.196.423	528.849.558	7,23
9	Bilecik Şeyh Edebali Üniv.	93,30	ÖNL-LİÖ	12.872	14.304	11,13
			YL-DRÖ	991	1.062	7,21
			URAP	289,37	348,53	20,44
			AKYAY	126	381,44	202,73
			PRJS	80	123	53,46
			PRJB	3.149.896	4.301.824	36,57
			BÜTG	87.197.369	93.488.054	7,21
10	Ç. Onsekiz Mart Üniv.	93,30	ÖNL-LİÖ	37.201	39.870	7,17
			YL-DRÖ	4.199	4.500	7,17
			URAP	498,12	629,36	26,35
			AKYAY	538	1.742	223,77
			PRJS	458	491	7,17
			PRJB	6.571.638,87	9.280.058,87	41,21
			BÜTG	238.464.387	255.573.396	7,17
11	Fırat Üniversitesi	94,00	ÖNL-LİÖ	32.598	43.191	32,50
			YL-DRÖ	3.445	3.961	14,96
			URAP	530,33	735,11	38,61
			AKYAY	111	1.151	937,14
			PRJS	91	274	201,43

			PRJB	23.451.375	24.959.033	6,43
			BÜTG	317.114.519	337.501.388	6,43
12	Trakya Üniversitesi	95,20	ÖNL-LİÖ	35.117	36.871	4,99
			YL-DRÖ	3.157	4.432	40,39
			URAP	419,98	559,06	33,12
			AKYAY	278	2.062	641,83
			PRJS	639	671	4,99
			PRJB	34.909.130	36.652.799	4,99
			BÜTG	236.107.207	247.900.482	4,99
13	Karadeniz Teknik Üniv.	95,30	ÖNL-LİÖ	47.339	50.356	6,37
			YL-DRÖ	6.467	6.785	4,92
			URAP	553,40	580,65	4,92
			AKYAY	799	2.316	189,90
			PRJS	539	566	4,92
			PRJB	16.228.687	21.499.955	32,48
			BÜTG	335.328.167	351.838.989	4,92
14	Nevşehir H.Bektaş Veli Üniversitesi	96,60	ÖNL-LİÖ	11612	16.557	42,58
			YL-DRÖ	1.314	1.361	3,55
			URAP	420,46	435,40	3,55
			AKYAY	179	507	183
			PRJS	89	157	76,38
			PRJB	1.837.000	15.109.272	722,50
			BÜTG	87.119.418	90.215.902	3,55
15	Amasya Üniversitesi	97,30	ÖNL-LİÖ	12.277	15.581	26,92
			YL-DRÖ	539	718	33,26
			URAP	305,01	324,95	6,54
			AKYAY	101	286	183,56
			PRJS	102	106	4,24
			PRJB	10.524.108	10.818.869	2,80
			BÜTG	82.296.822	84.601.808	2,80
16	Adıyaman Üniversitesi	98,60	ÖNL-LİÖ	11.725	14.902	27,10
			YL-DRÖ	556	895	61,01
			URAP	390,28	405,58	3,92
			AKYAY	837	849	1,47
			PRJS	269	273	1,47
			PRJB	2.030.873	5.840.784	187,60
			BÜTG	130.691.729	132.606.535	1,47
17	Mersin Üniversitesi	99,70	ÖNL-LİÖ	30.038	30.117	0,26
			YL-DRÖ	2.781	5.935	113,43
			URAP	481,59	482,86	0,26
			AKYAY	361	1.695	369,58
			PRJS	364	365	0,26
			PRJB	13.138.287	14.033.491	6,81
			BÜTG	243.636.957	244.278.515	0,26
18	Celal Bayar Üniversitesi	99,80	ÖNL-LİÖ	39.332	39.415	0,21
			YL-DRÖ	3.276	3.283	0,21
			URAP	484,43	491,88	1,54
			AKYAY	3.035	3.041	0,21
			PRJS	418	436	4,27
			PRJB	18.477.042	18.515.845	0,21
			BÜTG	250.518.248	251.044.357	0,21

Çıktı odaklı CCR modeline göre 2015 yılı için yapılan potansiyel iyileştirme sayı ve oranları yukarıdaki tabloda verilmiştir. Tabloya göre örneğin en düşük etkinlik değerine sahip Abant İzzet Baysal Üniversitesi lisans ve ön lisans öğrenci sayısını, üniversite puanını, bütçe gelirlerini ve proje sayısını % 11, yayın sayısını % 27, yüksek lisans ve doktora öğrenci sayısını % 84, proje bütçesini % 100 arttırması halinde etkin konuma gelebilecektir. Etkinlik sınırına en yakın üniversitelerden olan Mersin Üniversitesi akademik yayın sayısını % 369 ve yüksek lisans ve doktora öğrenci sayısını ise % 113 oranında ve diğer çıktılarını çok düşük oranlarda arttırması halinde etkin KVB'ler arasına dahil olabilecektir. Tabloyu genel olarak değerlendirdiğimizde, etkin olmayan üniversiteler her ne kadar % 90'ın üzerinde bir etkinlik skoruna sahip olsalar da yapılan potansiyel iyileştirmeler sonucunda akademik yayın, proje bütçesi ve proje sayılarını büyük oranda arttırmaları halinde etkin duruma geçebilecekleri sonucuna ulaşılmıştır. Akademik personelin ders yüklerinin fazla olması yahut da idari görevlerde bulunulması gibi sebeplerle araştırma ve yayın için yeterli zamanın ayrılabilmesi ayrıca sosyal bilimlerde proje üretimi ve özellikle projelerin kabul ettirilmesi aşamalarının kısır bir döngü içinde olması, bürokratik işlemlerin çokluğu bu duruma yol açmış olabilmektedir. Diğer taraftan araştırma ve proje geliştirme imkânının fazla olduğu fen ve sağlık bilimlerinde ise üniversitelerdeki pek çok bölümün kapatılması veya akademik açıdan yeterince güçlü olmaması da yayın ve projelerin sayılarının düşük seviyelerde kalmasında etkili olabilmektedir.

Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2014 ve 2015 Yıllarının Karşılaştırılması

Yapılan analiz sonucunda 2014 ve 2015 yılları etkinliklerine ilişkin veri ve karşılaştırmalar aşağıdaki tablolarda daha net bir şekilde görülmekte olup, her iki yılın değerlendirmesi yapılmıştır.

Tablo 3.12: Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2014 ve 2015 Yılı Etkinliklerinin Karşılaştırılması

S.No	KVB Adı	2014 Yılı Etkinlik Skoru (%) ve Durumu		2015 Yılı Etkinlik Skoru (%) ve Durumu	
1	Abant İzzet Baysal Üniversitesi	100,00	Etkin	89,90	Etkin Değil
2	Adıyaman Üniversitesi	100,00	Etkin	98,60	Etkin Değil
3	Afyon Kocatepe Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
4	Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
5	Akdeniz Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
6	Aksaray Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
7	Amasya Üniversitesi	100,00	Etkin	97,30	Etkin Değil
8	Anadolu Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
9	Ankara Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
10	Artvin Çoruh Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
11	Atatürk Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin

12	Balıkesir Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
13	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	100,00	Etkin	93,30	Etkin Değil
14	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	100,00	Etkin	93,30	Etkin Değil
15	Çukurova Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
16	Dicle Üniversitesi	100,00	Etkin	93,30	Etkin Değil
17	Dokuz Eylül Üniversitesi	100,00	Etkin	93,30	Etkin Değil
18	Düzce Üniversitesi	100,00	Etkin	92,90	Etkin Değil
19	Ege Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
20	Galatasaray Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
21	Gazi Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
22	Gaziosmanpaşa Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
23	Gümüşhane Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
24	Hacettepe Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
25	Harran Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
26	İğdır Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
27	İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü	100,00	Etkin	100,00	Etkin
28	Karabük Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
29	Kastamonu Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
30	Kırklareli Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
31	Kocaeli Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
32	Marmara Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
33	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
34	Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniv.	100,00	Etkin	100,00	Etkin
35	Mustafa Kemal Üniversitesi	100,00	Etkin	90,90	Etkin Değil
36	Muş Alparslan Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
37	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniv.	100,00	Etkin	96,60	Etkin Değil
38	Ordu Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
39	Orta Doğu Teknik Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
40	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
41	Sakarya Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
42	Selçuk Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
43	Sinop Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
44	Uludağ Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
45	Uşak Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
46	Yalova Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
47	Yıldız Teknik Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
48	Yüzüncü Yıl Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
49	Fırat Üniversitesi	89,20	Etkin Değil	94,00	Etkin Değil
50	Cumhuriyet Üniversitesi	90,10	Etkin Değil	100,00	Etkin
51	Celal Bayar Üniversitesi	90,30	Etkin Değil	99,80	Etkin Değil
52	Kafkas Üniversitesi	91,50	Etkin Değil	100,00	Etkin
53	Mersin Üniversitesi	91,60	Etkin Değil	99,70	Etkin Değil
54	Erzincan Üniversitesi	91,60	Etkin Değil	91,50	Etkin Değil
55	Trakya Üniversitesi	92,80	Etkin Değil	95,20	Etkin Değil
56	Bülent Ecevit Üniversitesi	93,20	Etkin Değil	100,00	Etkin
57	Adnan Menderes Üniversitesi	94,40	Etkin Değil	100,00	Etkin
58	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniv.	95,10	Etkin Değil	100,00	Etkin
59	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	95,90	Etkin Değil	100,00	Etkin
60	Bartın Üniversitesi	96,10	Etkin Değil	100,00	Etkin
61	Erciyes Üniversitesi	96,10	Etkin Değil	100,00	Etkin
62	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	96,20	Etkin Değil	100,00	Etkin
63	Gaziantep Üniversitesi	96,20	Etkin Değil	90,40	Etkin Değil
64	Karadeniz Teknik Üniversitesi	96,30	Etkin Değil	95,30	Etkin Değil
65	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	97,50	Etkin Değil	91,10	Etkin Değil

Çıktı odaklı CCR modeli esas alınarak 2014 ve 2015 yıllarında yapılan değerlendirmeler sonucunda; 2014 yılında etkin olan Abant İzzet Baysal, Adıyaman, Amasya, Bilecik Şeyh Edebali, Çanakkale Onsekiz Mart, Dicle, Dokuz Eylül, Düzce, Mustafa Kemal ve Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitelerinin 2015 yılında etkinliklerini kaybettikleri görülmektedir. Ancak bu üniversiteler her ne kadar 2015 yılında etkinliklerini kaybetse de % 90'ın üzerinde bir skorla etkinlik sınırına yakındırlar.

Yine 2014 yılında etkin olmayan Cumhuriyet, Kafkas, Bülent Ecevit, Adnan Menderes, Kahramanmaraş Sütçü İmam, Muğla Sıtkı Koçman, Bartın, Erciyes ve Eskişehir Osmangazi Üniversiteleri 2015 yılında etkin üniversiteler arasına dahil olmuşlardır.

Fırat, Celal Bayar, Mersin, Erzincan, Trakya, Gaziantep, Karadeniz Teknik ve Ondokuz Mayıs Üniversiteleri incelenen her iki yılda da etkin olmayan üniversitelerdir. Afyon, Ağrı, Akdeniz, Aksaray, Anadolu, Ankara, Artvin Çoruh, Atatürk, Balıkesir, Çukurova, Ege, Galatasaray, Gazi, Gaziosmanpaşa, Gümüşhane, Hacettepe, Harran, Iğdır, İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Karabük, Kastamonu, Kırklareli, Kocaeli, Marmara, Mehmet Akif Ersoy, Mimar Sinan Güzel Sanatlar, Muş Alparslan, Ordu, ODTÜ, Osmaniye, Sakarya, Selçuk, Sinop, Uludağ, Uşak, Yalova, Yıldız Teknik, Yüzüncü Yıl Üniversiteleri hem 2014 hem de 2015 yılında etkin olarak çalışan üniversiteler olarak yerlerini korumuşlardır.

Tablo 3.13: Çıktı Odaklı CCR Modeline Göre 2014 ve 2015 Yılı Etkinlik Derece ve Sayılarının Karşılaştırılması

Açıklamalar	2014 Yılı	2015 Yılı
KVB Sayısı	65	65
Etkin KVB Sayısı	48	47
Etkin Olmayan KVB Sayısı	17	18
Etkin KVB'lerin Yüzdesi	% 73,85	% 72,31
Ortalama Etkinlik	% 98,37	% 98,41
En Düşük Etkinlik	% 89,20	% 89,90

Yukarıdaki tabloya göre 65 adet KVB arasından yaklaşık % 73'ünün etkin olduğu bulunmuştur. 2014 yılında 17 adet üniversite etkin değil iken bu sayı 2015 yılında 18'e yükselmiştir. En düşük etkinlik ortalama olarak yaklaşık % 89 olmuştur.

Her ne kadar KVB'lerin % 27'si etkin olmasa da % 98'in üzerinde bir ortalama etkinlik ile etkinlik sınırına çok yakındırlar.

3.4.2. Çıktı Odaklı BCC Modeli

Ülkemizdeki devlet üniversitelerinden 65 adedinin 2014 ve 2015 verileri kullanılarak VZA çıktı odaklı BCC modeline göre yapılan çözümleme sonuçları aşağıda açıklanmıştır.

Tablo 3.14: Çıktı Odaklı BCC Modeline Göre 2014 Yılı Etkinlikler

S.No	KVB Adı	Etkinlik Skoru	Etkinlik Durumu
1	Artvin Çoruh Üniversitesi	100,00	Etkin
2	Amasya Üniversitesi	100,00	Etkin
3	Karabük Üniversitesi	100,00	Etkin
4	Dokuz Eylül Üniversitesi	100,00	Etkin
5	Mustafa Kemal Üniversitesi	100,00	Etkin
6	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi	100,00	Etkin
7	Uludağ Üniversitesi	100,00	Etkin
8	Abant İzzet Baysal	100,00	Etkin
9	Adıyaman Üniversitesi	100,00	Etkin
10	Afyon Kocatepe Üniversitesi	100,00	Etkin
11	Aksaray Üniversitesi	100,00	Etkin
12	Anadolu Üniversitesi	100,00	Etkin
13	Ankara Üniversitesi	100,00	Etkin
14	Atatürk Üniversitesi	100,00	Etkin
15	Bartın Üniversitesi	100,00	Etkin
16	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	100,00	Etkin
17	Dicle Üniversitesi	100,00	Etkin
18	Düzce Üniversitesi	100,00	Etkin
19	Ege Üniversitesi	100,00	Etkin
20	Gazi Üniversitesi	100,00	Etkin
21	Gaziantep Üniversitesi	100,00	Etkin
22	Gaziosmanpaşa Üniversitesi	100,00	Etkin
23	Gümüşhane Üniversitesi	100,00	Etkin
24	Hacettepe Üniversitesi	100,00	Etkin
25	Harran Üniversitesi	100,00	Etkin
26	İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü	100,00	Etkin
27	Kastamonu Üniversitesi	100,00	Etkin
28	Kocaeli Üniversitesi	100,00	Etkin
29	Kırklareli Üniversitesi	100,00	Etkin
30	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	100,00	Etkin
31	Marmara Üniversitesi	100,00	Etkin
32	Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniv.	100,00	Etkin
33	Muş Alparslan Üniversitesi	100,00	Etkin
34	Nevşehir Hacı Bektaş v	100,00	Etkin
35	ODTÜ Üniversitesi	100,00	Etkin
36	Ordu Üniversitesi	100,00	Etkin
37	Sakarya Üniversitesi	100,00	Etkin
38	Selçuk Üniversitesi	100,00	Etkin
39	Sinop Üniversitesi	100,00	Etkin
40	Yalova Üniversitesi	100,00	Etkin
41	Yüzüncü Yıl Üniversitesi	100,00	Etkin

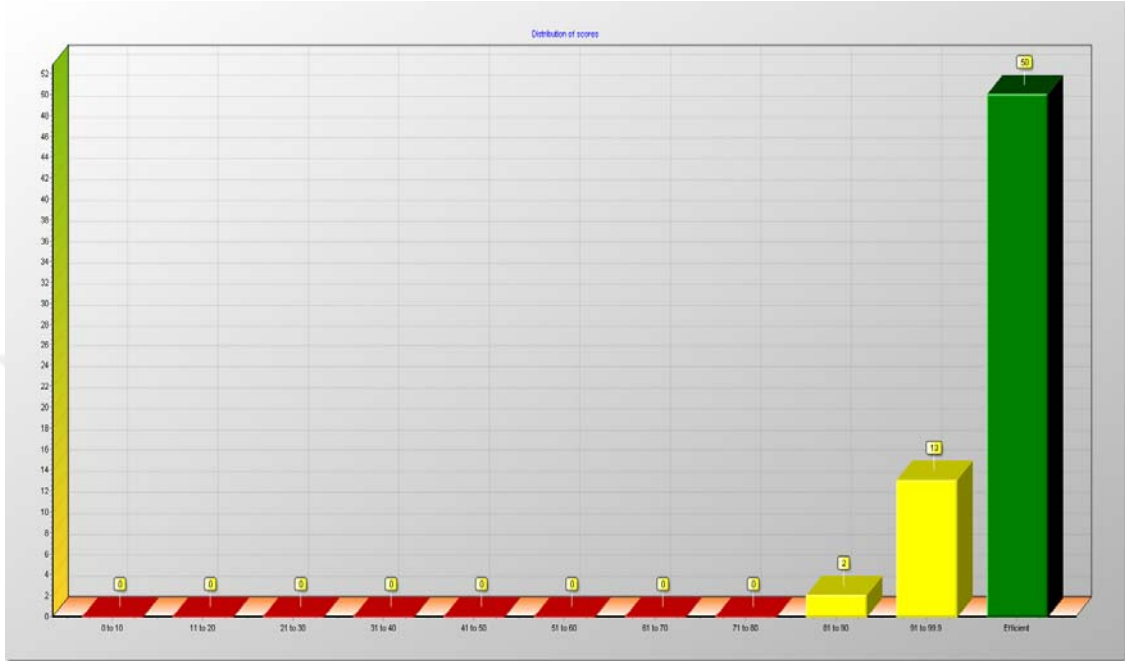
42	Yıldız Teknik Üniversitesi	100,00	Etkin
43	Çanakkale Üniversitesi	100,00	Etkin
44	Çukurova Üniversitesi	100,00	Etkin
45	Iğdır Üniversitesi	100,00	Etkin
46	Akdeniz Üniversitesi	100,00	Etkin
47	Balıkesir Üniversitesi	100,00	Etkin
48	Galatasaray Üniversitesi	100,00	Etkin
49	Uşak Üniversitesi	100,00	Etkin
50	Ağrı İ.Çeçen Üniversitesi	100,00	Etkin
51	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	97,60	Etkin Değil
52	Trakya Üniversitesi	97,20	Etkin Değil
53	Karadeniz Teknik Üniversitesi	97,00	Etkin Değil
54	Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi	96,50	Etkin Değil
55	Erciyes Üniversitesi	96,10	Etkin Değil
56	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	95,90	Etkin Değil
57	Bülent Ecevit Üniversitesi	95,80	Etkin Değil
58	Cumhuriyet Üniversitesi	95,50	Etkin Değil
59	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniv.	95,20	Etkin Değil
60	Adnan Menderes Üniversitesi	94,90	Etkin Değil
61	Kafkas Üniversitesi	93,70	Etkin Değil
62	Mersin Üniversitesi	92,10	Etkin Değil
63	Erzincan Üniversitesi	91,70	Etkin Değil
64	Celal Bayar Üniversitesi	90,30	Etkin Değil
65	Fırat Üniversitesi	89,40	Etkin Değil

Analize göre 2014 yılı için 65 adet KVB'den 50 adedinin etkin ve kalan 15 adedinin etkin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ondokuz Mayıs, Trakya, Karadeniz Teknik, Eskişehir Osman Gazi, Erciyes, Muğla Sıtkı Koçman, Bülent Ecevit, Cumhuriyet, Kahramanmaraş, Adnan Menderes, Kafkas, Mersin, Erzincan, Celal Bayar ve Fırat Üniversiteleri etkin olmayan üniversitelerdir. Fırat Üniversitesi çıktı odaklı CCR modelinde olduğu gibi bu modelde de, % 89,40 skor ile yine en düşük etkinlik oranına sahip olmuştur. Ondokuz Mayıs Üniversitesi de çıktı odaklı CCR modelinde olduğu gibi etkin olmayan üniversiteler arasında % 97,60 skor ile etkinlik sınırına en yakın üniversitedir.

Tablo 3.15: Çıktı Odaklı BCC Modeline Göre 2014 Yılı Etkinlik Derece ve Sayıları

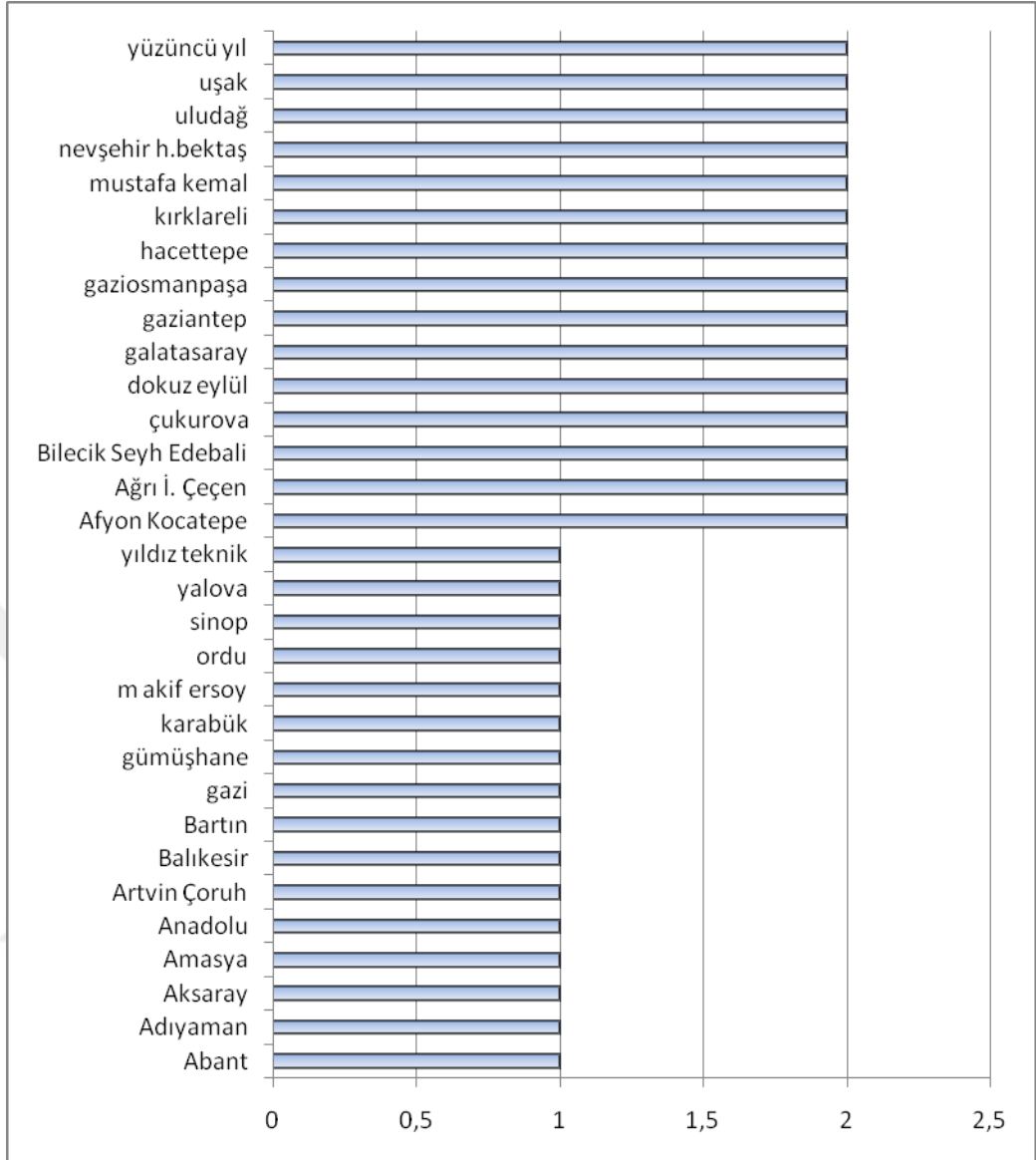
Açıklamalar	2014 Yılı
KVB Sayısı	65
Etkin KVB Sayısı	50
Etkin Olmayan KVB Sayısı	15
Etkin KVB'lerin Yüzdesi	% 76,92
Ortalama Etkinlik	% 98,75
En Düşük Etkinlik	% 89,40

BCC modeline göre 50 adet üniversitenin etkin olarak faaliyetlerine devam ettiği etkin üniversitelerin toplam üniversite içindeki payının ise yaklaşık % 77 olduğu, en düşük etkinlik skorunun ise yaklaşık % 89 olduğu tespit edilmiştir.



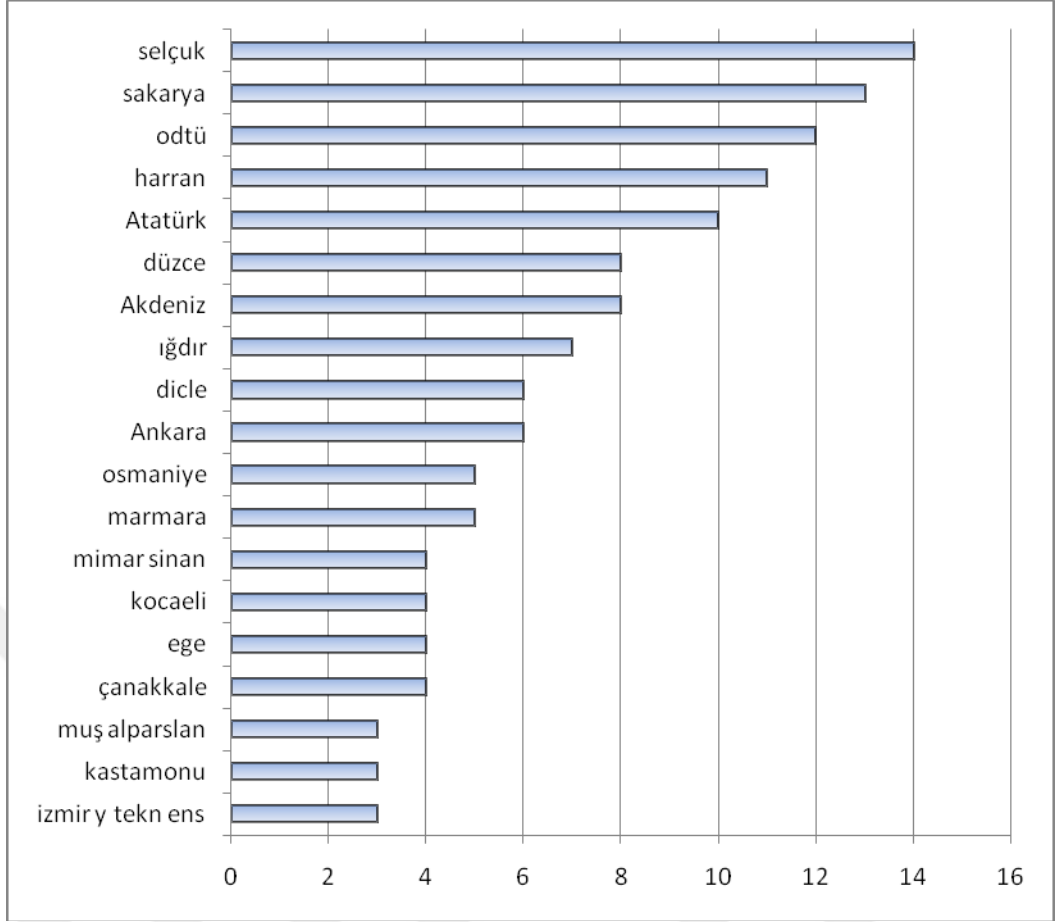
Şekil 3.9: BCC Modeline Göre 2014 Yılı Etkinlik Skorları Dağılımı

Şekil 3.9.'da BCC modeline göre yapılan çözümleme ile 2014 yılı etkinlik skorlarının dağılımı gösterilmiştir. Buna göre 50 üniversitenin % 100 ile tam etkin olduğu görülmektedir. 13 üniversite % 91 ile % 99,9 arası bir skorla ve 2 üniversite de % 81-90,9 arası bir skorla etkin bulunmamışlardır. Etkin olmayan Ondokuz Mayıs, Trakya, Karadeniz Teknik, Eskişehir Osman Gazi, Erciyes, Muğla Sıtkı Koçman, Bülent Ecevit, Cumhuriyet, Kahramanmaraş, Adnan Menderes, Kafkas, Mersin, Erzincan, Celal Bayar ve Fırat Üniversiteleri her ne kadar etkin olmasalar da % 90'ın üzerinde bir skorla etkinlik sınırına yakındırlar. Hatta Ondokuz Mayıs (97,60), Trakya (97,20), Karadeniz Teknik (97,00), Eskişehir Osmangazi (96,50), Erciyes (96,10), Muğla Sıtkı Koçman (95,90), Kahramanmaraş Sütçü İmam (95,10) üniversiteleri yüksek bir skora sahip olup, çok az bir gayretle etkinlik sınırına ulaşabileceklerdir.



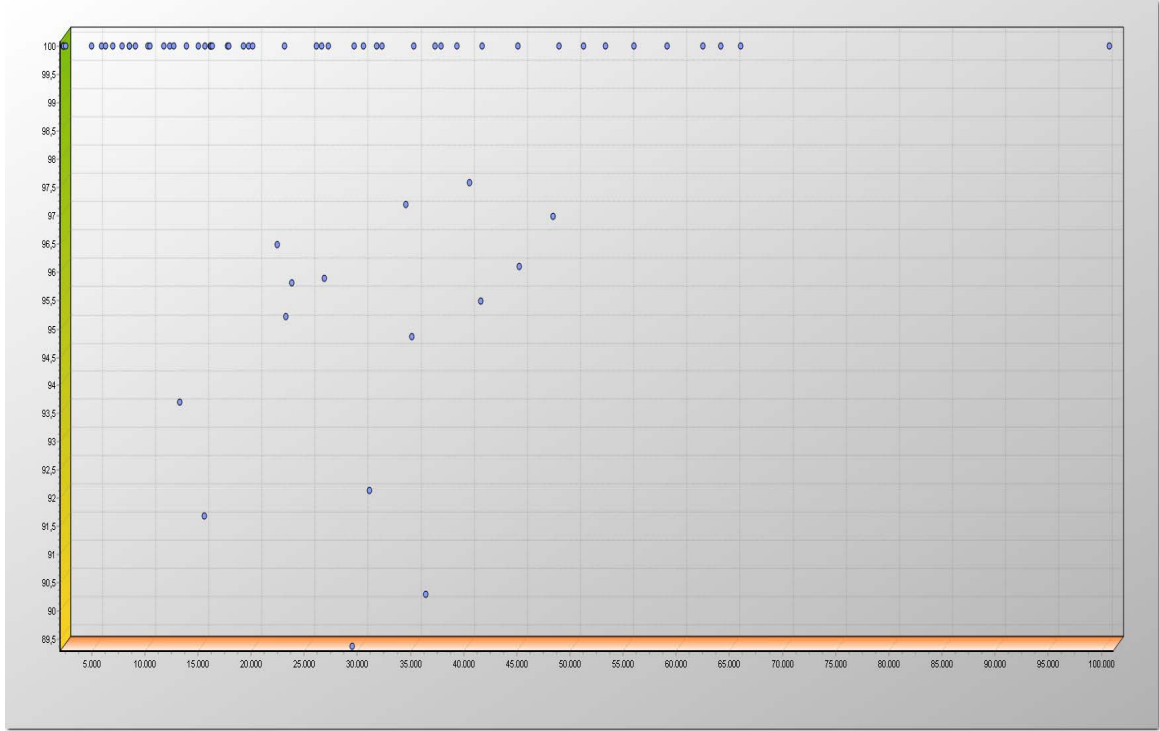
Şekil 3.10: BCC Modeline Göre 2014 Yılı Referans Olma Sıklıkları

Etkin KVB'ler arasından 16 adedi 1'er defa, 15 adedi 2'şer defa etkin olmayan üniversitelere referans olarak etkin olmayan üniversitelerin etkin duruma geçebilmeleri için neler yapmaları gerektiği konusunda yardımcı olmaktadır.



Şekil 3.11: BCC Modeline Göre 2014 Yılı Referans Olma Sıklıkları (Devamı)

Etkin KVB'ler arasından 3 adedi 3'er defa, 4 adedi 4'er defa, 2 adedi 5'er defa, 2 adedi 6'şar defa, 1 adedi 7 defa, 2 adedi 8'er defa, 1 adedi 10 defa, 1 adedi 11 defa, 1 adedi 12 defa, 1 adedi 13 ve 1 adedi de 14 defa etkin olmayan üniversitelere referans olarak bu üniversitelerin etkin duruma geçebilmeleri için neler yapmaları gerektiği konusunda yardımcı olmaktadır. Selçuk, Sakarya ve ODTÜ en fazla referans olan ilk üç KVB'dir.



Şekil 3.12: BCC Modeli 2014 Yılı Etkinlik Plotları

Yukarıdaki şekilde etkin ve etkin olmayan KVB'lerin dağılımını ve yerlerini geniş açıdan görebilmekteyiz. Etkin olan KVB'ler şeklin üst kısmında doğrusal bir çizgi halinde görülmekte olup, etkin olmayanların dağılımı ve etkinlik sınırına olan yakınlıkları da ayrıca görülmektedir.

Tablo 3.16: Çıktı Odaklı BCC Modeline Göre 2014 Yılı Potansiyel İyileştirmeler

S.No	KVB Adı	Etkinlik Skoru (%)	Değişken	Mevcut Değer	Hedef	Potansiyel iyileştirme Oranı %
1	Ondokuz Mayıs Üniv.	97,60	ÖNL-LİÖ	40.578	41.579	2,47
			YL-DRÖ	4.065	6.544	60,99
			URAP	589,93	604,48	2,47
			AKYAY	201	2.291	1.039,68
			PRJS	53	586	1.004,73
			PRJB	11.262.650	20.113.903	78,59
			BÜTG	292.518.664	299.735.754	2,47
2	Trakya Üniversitesi	97,20	ÖNL-LİÖ	34.592	35.591	2,89
			YL-DRÖ	2.268	3.646	60,74
			URAP	444.27	493,09	10,99
			AKYAY	222	1.626	632,11
			PRJS	542	914	68,69
			PRJB	41.503.464	42.701.684	2,89
			BÜTG	207.354.190	213.340.580	2,89

3	Karadeniz Teknik Üniv.	97,00	ÖNL-LİÖ	48.439	49.942	3,10
			YL-DRÖ	5.520	6.058	9,75
			URAP	566,10	583,67	3,10
			AKYAY	2.342	2.415	3,10
			PRJS	499	806	61,52
			PRJB	21.192.133	21.849.854	3,10
			BÜTG	296.058.738	305.247.239	3,10
4	Eskişehir Osman Gazi Üniv	96,50	ÖNL-LİÖ	22.471	31.038	38,13
			YL-DRÖ	3.534	3.663	3,65
			URAP	553,46	575,59	4,00
			AKYAY	2.495	2.586	3,65
			PRJS	360	483	34,14
			PRJB	3.189.200	14.894.851	367,04
			BÜTG	228.701.002	237.040.651	3,65
5	Erciyes Üniversitesi	96,10	ÖNL-LİÖ	45.267	47.101	4,05
			YL-DRÖ	5.689	6.005	5,56
			URAP	633,26	658,92	4,05
			AKYAY	1.931	2.264	17,22
			PRJS	980	1.020	4,05
			PRJB	51.400.687	60.480.597	17,66
			BÜTG	297.857.542	309.927.674	4,05
6	Muğla Sıtkı Koçman Üniv.	95,90	ÖNL-LİÖ	26.937	28.089	4,28
			YL-DRÖ	42	3.348	7.870,67
			URAP	428,72	447,06	4,28
			AKYAY	245	1.195	387,92
			PRJS	431	449	4,28
			PRJB	9.227.228	23.927.702	159,32
			BÜTG	162.618.289	169.575.336	4,28
7	Bülent Ecevit Üniversitesi	95,80	ÖNL-LİÖ	23.872	24.915	4,37
			YL-DRÖ	1.044	1.555	48,94
			URAP	444,73	464,16	4,37
			AKYAY	230	865	276,05
			PRJS	173	276	59,80
			PRJB	4.149.773	7.309.580	76,14
			BÜTG	164.237.236	171.413.657	4,37
8	Cumhuriyet Üniversitesi	95,50	ÖNL-LİÖ	41.655	43.625	4,73
			YL-DRÖ	1.730	5.041	191,37
			URAP	477,31	6.302,56	1.220,43
			AKYAY	3.169	3.319	4,73
			PRJS	412	1.099	166,69
			PRJB	23.529.286	48.501.567	106,13
			BÜTG	225.222.563	235.876.534	4,73
9	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniv.	95,20	ÖNL-LİÖ	23.277	24.995	7,38
			YL-DRÖ	3.306	3.472	5,01
			URAP	497,12	522,05	5,01
			AKYAY	991	1.429	44,17
			PRJS	420	1.491	254,95
			PRJB	6.345.035	86.634.651	1.265,39
			BÜTG	169.630.169	178.135.360	5,01
10	Adnan Menderes Üniv.	94,90	ÖNL-LİÖ	35.124	37.029	5,42
			YL-DRÖ	2.410	3.175	31,74
			URAP	454,32	478,96	5,42
			AKYAY	267	1.265	373,60

			PRJS	810	854	5,42
			PRJB	747.354	50.534.978	6.661,85
			BÜTG	190.018.344	200.323.777	5,42
11	Kafkas Üniversitesi	93,70	ÖNL-LİÖ	13.299	14.195	6,74
			YL-DRÖ	1.008	1.242	23,21
			URAP	525,92	561,36	6,74
			AKYAY	921	983,06	6,74
			PRJS	195	863	342,71
			PRJB	5.669.770	52.025.820	817,60
			BÜTG	107.942.028	115.215.845	6,74
12	Mersin Üniversitesi	92,10	ÖNL-LİÖ	31.181	33.848	8,55
			YL-DRÖ	3.253	3.531	8,55
			URAP	523,05	567,78	8,55
			AKYAY	334	1.747	422,99
			PRJS	150	687	357,67
			PRJB	13.197.614	14.326.350	8,55
			BÜTG	211.213.732	229.277.942	8,55
13	Erzincan Üniversitesi	91,70	ÖNL-LİÖ	15.650	17.071	9,08
			YL-DRÖ	969	1.547	59,63
			URAP	416,34	454,13	9,08
			AKYAY	482	778	61,34
			PRJS	46	211	357,80
			PRJB	1.481.800	2.876.464	94,12
			BÜTG	94.977.998	103.599.585	9,08
14	Celal Bayar Üniversitesi	90,30	ÖNL-LİÖ	36.486	40.407	10,75
			YL-DRÖ	1.912	4.763	149,12
			URAP	485,95	538,17	10,75
			AKYAY	1.802	1.996	10,75
			PRJS	405	449	10,75
			PRJB	9.549.031	11.331.761	18,67
			BÜTG	185.327.990	205.243.834	10,75
15	Fırat Üniversitesi	89,40	ÖNL-LİÖ	29.527	33.038	11,89
			YL-DRÖ	2.838	3.176	11,89
			URAP	570,85	638,73	11,89
			AKYAY	813	2.726	235,30
			PRJS	348	1.175	237,77
			PRJB	1.108.000	59.384.175	5.259,58
			BÜTG	251.553.385	281467.067	11,89

Tabloya göre örneğin en düşük etkinlik değerine sahip Fırat Üniversitesi lisans ön lisans, yüksek lisans, doktora öğrenci sayısını, üniversite puanını ve bütçe gelirlerini % 12, yayın sayısını % 235, proje sayısını % 238, proje bütçesini % 5.259 arttırması halinde etkin konuma gelebilecektir. Etkinlik sınırına en yakın üniversitelerden olan Ondokuz Mayıs Üniversitesi akademik yayın sayısını % 1.040 ve proje sayısını % 1.004, proje bütçesini % 79 oranında ve diğer çıktılarını da yaklaşık % 2,5 oranında arttırması halinde etkin KVB'ler arasına girebileceklerdir. Genel olarak etkin olmayan üniversiteler her ne kadar % 90'ın üzerinde bir etkinlik skoruna sahip olsalar da yapılan potansiyel iyileştirmeler sonucunda akademik yayın, proje bütçesi ve proje sayılarını

büyük oranda arttırmaları halinde etkin duruma geçebilecekleri sonucuna ulaşılmıştır. Akademik personelin ders yüklerinin fazla olması yahut idari görevlerde bulunması gibi sebeplerle araştırma ve yayın için yeterli zamanın ayrılamaması ayrıca sosyal bilimlerde proje üretimi ve özellikle projelerin kabul ettirilmesi aşamalarının kısır bir döngü içinde olması, bürokratik işlemlerin çokluğu bu duruma sebep olabilmektedir. Diğer taraftan araştırma ve proje geliştirme imkânının fazla olduğu fen ve sağlık bilimlerinde ise üniversitelerdeki pek çok bölümün kapatılması veya akademik açıdan yeterince güçlü olmaması da yayın ve projelerin sayılarının düşük seviyelerde kalmasında etkili olabilmektedir.

Tablo 3.17: Çıktı Odaklı BCC Modeline Göre 2015 Yılı Etkinlikler

S.No	KVB Adı	Etkinlik Skoru	Etkinlik Durumu
1	Bartın Üniversitesi	100,00	Etkin
2	Ağrı İ.Çeçen Üniversitesi	100,00	Etkin
3	Atatürk Üniversitesi	100,00	Etkin
4	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	100,00	Etkin
5	Adıyaman Üniversitesi	100,00	Etkin
6	Kocaeli Üniversitesi	100,00	Etkin
7	Mimar Sinan Üniversitesi	100,00	Etkin
8	Uşak Üniversitesi	100,00	Etkin
9	Ankara Üniversitesi	100,00	Etkin
10	Artvin Çoruh Üniversitesi	100,00	Etkin
11	Balıkesir Üniversitesi	100,00	Etkin
12	Celal Bayar Üniversitesi	100,00	Etkin
13	Ege Üniversitesi	100,00	Etkin
14	Erciyes Üniversitesi	100,00	Etkin
15	Osmangazi Üniversitesi	100,00	Etkin
16	Fırat Üniversitesi	100,00	Etkin
17	Gazi Üniversitesi	100,00	Etkin
18	Gaziantep Üniversitesi	100,00	Etkin
19	Hacettepe Üniversitesi	100,00	Etkin
20	Harran Üniversitesi	100,00	Etkin
21	Iğdır Üniversitesi	100,00	Etkin
22	İzmir Y.Teknoloji Enstitüsü	100,00	Etkin
23	Kafkas Üniversitesi	100,00	Etkin
24	Kahramanmaraş Üniversitesi	100,00	Etkin
25	Karabük Üniversitesi	100,00	Etkin
26	Kırklareli Üniversitesi	100,00	Etkin
27	Marmara Üniversitesi	100,00	Etkin
28	M.Akif Ersoy Üniversitesi	100,00	Etkin
29	Mersin Üniversitesi	100,00	Etkin
30	Mustafa Kemal Üniversitesi	100,00	Etkin
31	Muş Alparslan Üniversitesi	100,00	Etkin
32	Nevşehir Üniversitesi	100,00	Etkin
33	Ordu Üniversitesi	100,00	Etkin
34	ODTÜ	100,00	Etkin
35	Sakarya Üniversitesi	100,00	Etkin
36	Selçuk Üniversitesi	100,00	Etkin
37	Sinop Üniversitesi	100,00	Etkin
38	Akdeniz Üniversitesi	100,00	Etkin

39	Uludağ Üniversitesi	100,00	Etkin
40	Yalova Üniversitesi	100,00	Etkin
41	Van Üniversitesi	100,00	Etkin
42	Aksaray Üniversitesi	100,00	Etkin
43	Anadolu Üniversitesi	100,00	Etkin
44	Cumhuriyet Üniversitesi	100,00	Etkin
45	Çukurova Üniversitesi	100,00	Etkin
46	Dicle Üniversitesi	100,00	Etkin
47	Adnan Menderes Üniversitesi	100,00	Etkin
48	Afyon Kocatepe Üniversitesi	100,00	Etkin
49	Kastamonu Üniversitesi	100,00	Etkin
50	Muğla Üniversitesi	100,00	Etkin
51	Osmaniye Üniversitesi	100,00	Etkin
52	Yıldız Teknik Üniversitesi	100,00	Etkin
53	Gümüşhane Üniversitesi	100,00	Etkin
54	Bülent Ecevit Üniversitesi	100,00	Etkin
55	Galatasaray Üniversitesi	100,00	Etkin
56	Gaziantep Üniversitesi	99,60	Etkin Değil
57	Karadeniz Teknik Üniversitesi	99,40	Etkin Değil
58	Amasya Üniversitesi	97,70	Etkin Değil
59	Trakya Üniversitesi	96,70	Etkin Değil
60	Dokuz Eylül Üniversitesi	96,70	Etkin Değil
61	Düzce Üniversitesi	95,50	Etkin Değil
62	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	95,10	Etkin Değil
63	Erzincan Üniversitesi	94,10	Etkin Değil
64	Abant İzzet Baysal Üniversitesi	94,10	Etkin Değil
65	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	93,60	Etkin Değil

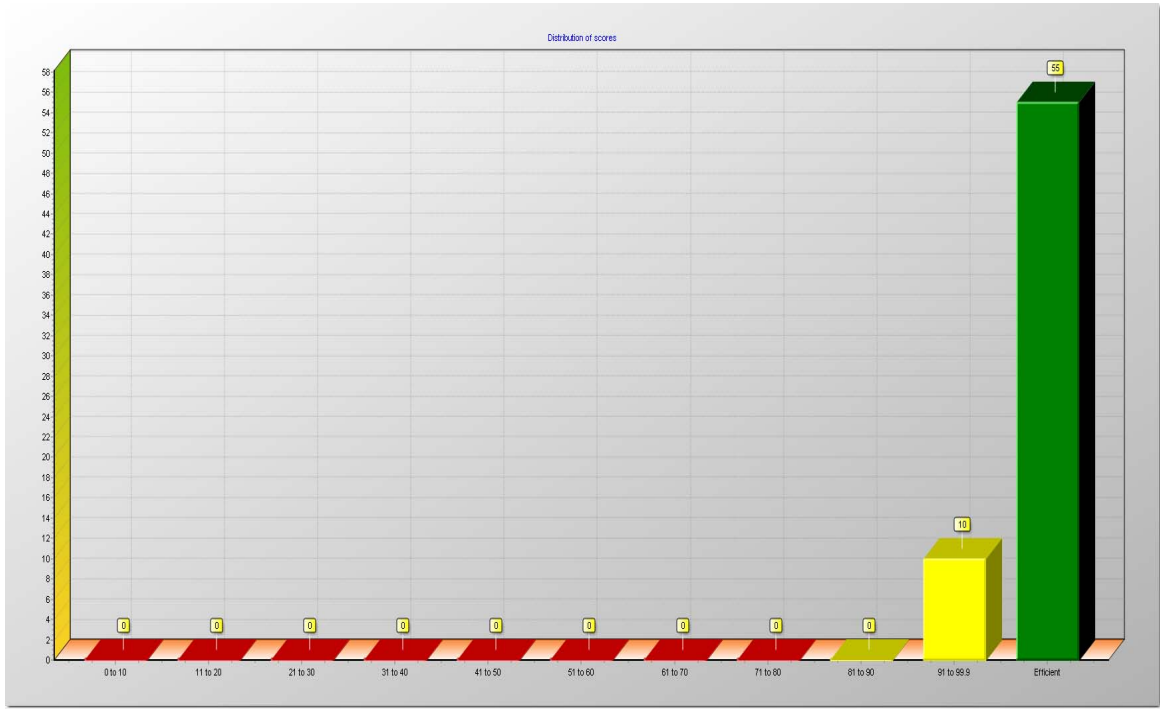
65 adet KVB arasından 55 adedinin etkin ve 10 adedinin etkin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Gaziantep, Karadeniz Teknik, Amasya, Trakya, Dokuz Eylül, Düzce, Ondokuz Mayıs, Erzincan, Abant ve Bilecik Şeyh Edebali Üniversitelerinin etkin olmadığı tespit edilmiştir. Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi % 93,60 oranı ile en düşük etkinlik derecesine sahiptir. Gaziantep Üniversitesi ise % 99,60 ile etkinlik sınırına en yakın üniversitedir

Tablo 3.18: Çıktı Odaklı BCC Modeline Göre 2015 Yılı Etkinlik Derece ve Sayıları

Açıklamalar	2015 Yılı
KVB Sayısı	65
Etkin KVB Sayısı	55
Etkin Olmayan KVB Sayısı	10
Etkin KVB'lerin Yüzdesi	% 84,62
Ortalama Etkinlik	% 99,42
En Düşük Etkinlik	%93,60

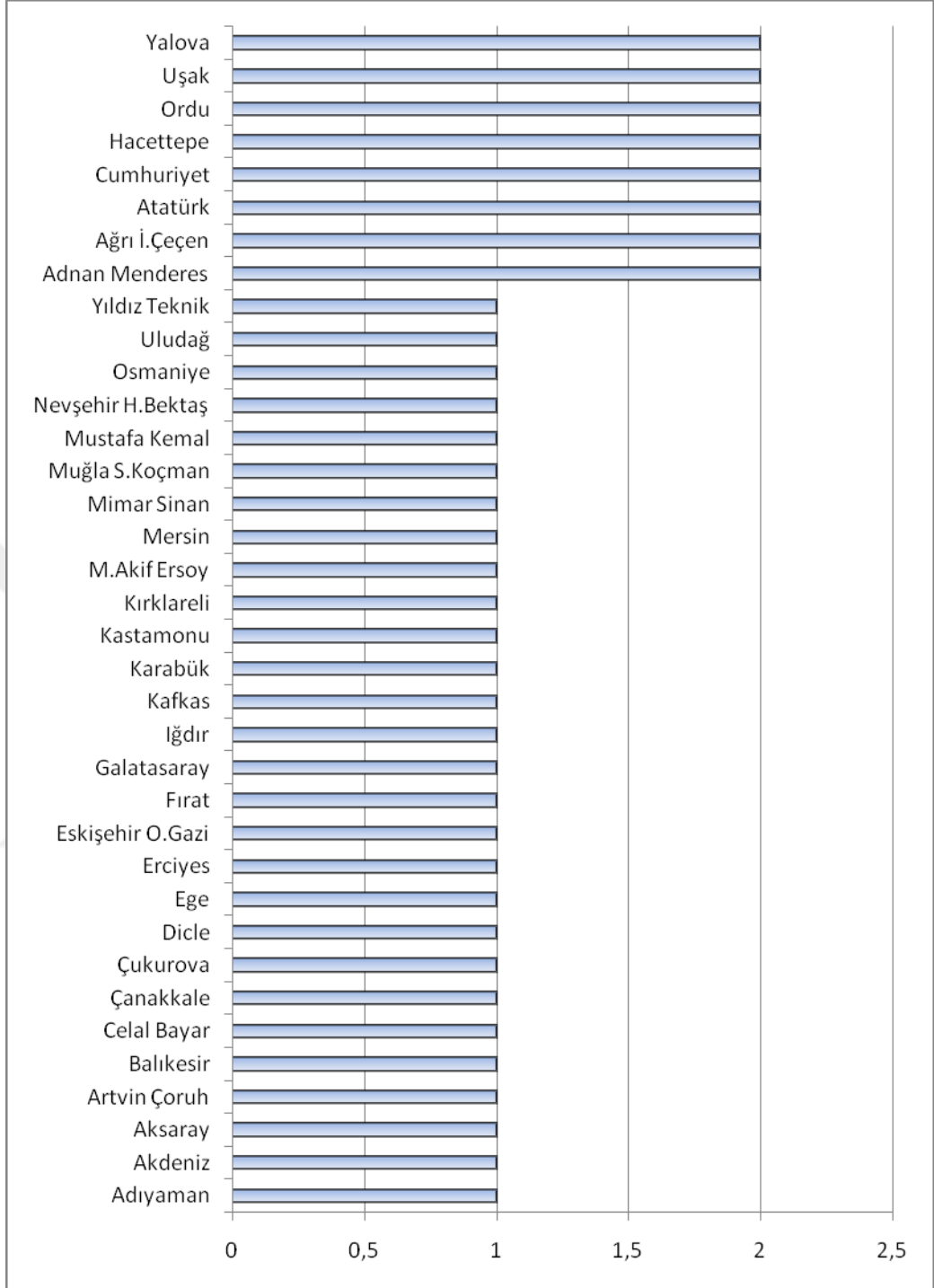
Çıktı odaklı BCC modeline göre 2015 yılı verilerine dayanılarak yapılan analize yönelik özet bilgiler yukarıdaki tabloda gösterilmektedir. Buna göre yaklaşık % 85

etkinlik yüzdesi bulunmuştur. Ortalama etkinlik yüzdesi ise % 99 ile yüksek bir skordur.



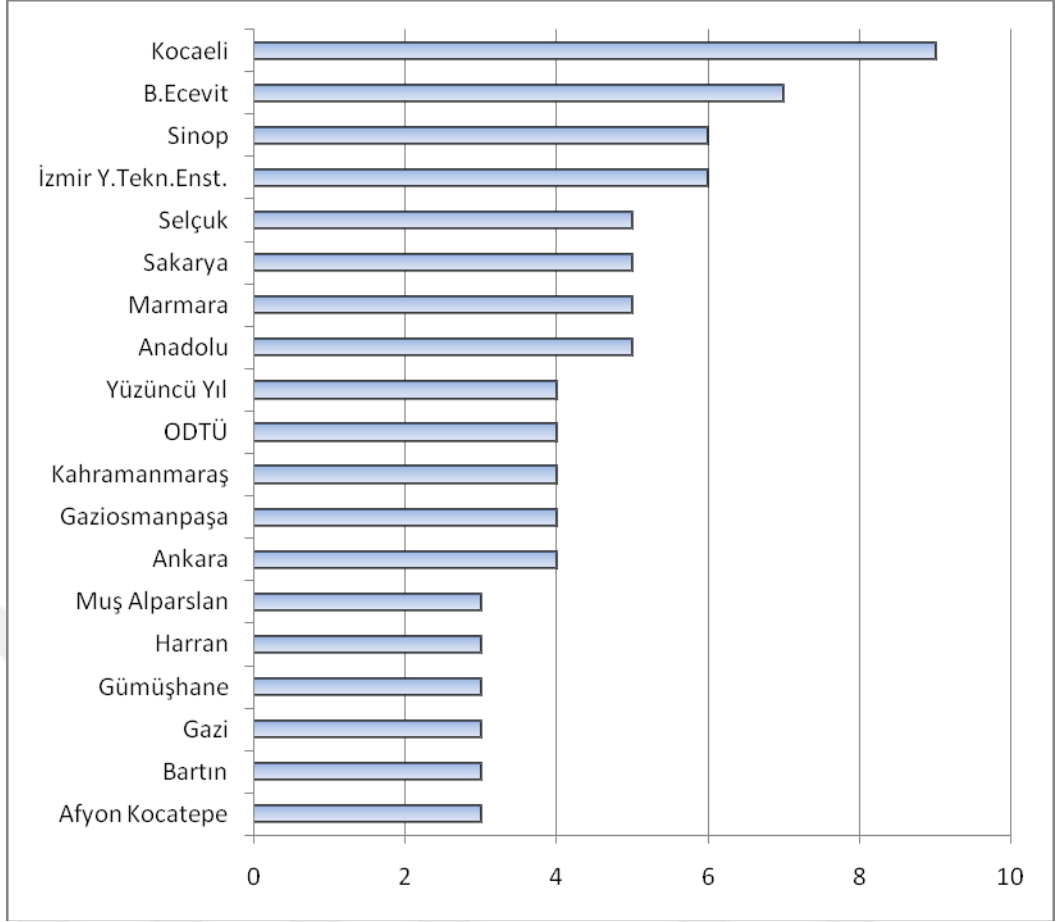
Şekil 3.13: BCC Modeline Göre 2015 Yılı Etkinlik Skorları Dağılımı

Yukarıdaki şekilden de anlaşılacağı üzere 2015 yılında 65 adet KVB'den 55 adedinin % 100'lük skorla etkin ve 10 adedinin ise % 91-99,9 arası bir skorla etkin olmadığı tespit edilmiştir.



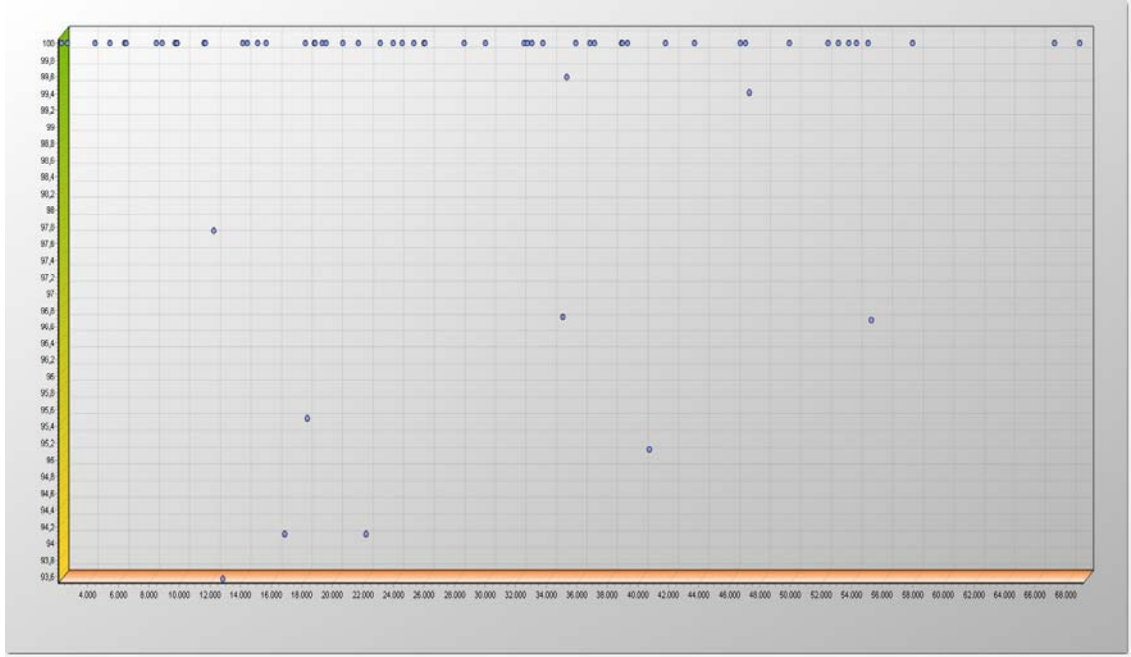
Şekil 3.14: BCC Modeline Göre 2015 Yılı Referans Olma Sıklıkları

Etkin üniversitelerden Yalova, Uşak, Ordu, Hacettepe, Cumhuriyet, Atatürk, Ağrı İbrahim Çeçen ve Adnan Menderes Üniversiteleri 2'şer defa Yıldız Teknik, Erciyes, Çukurova, Kastamonu gibi 28 üniversite ise 1'er defa referans olarak etkin olmayan üniversitelerin etkin duruma geçebilmeleri için örnek olmuşlardır.



Şekil 3.15: Çıktı Odaklı BCC Modeline Göre 2015 Yılı Referans Olma Sıklıkları (Devamı)

Kocaeli Üniversitesi 9 defa referans olarak en fazla referans olan üniversitedir. Kocaeli Üniversitesi'ni 7 defa referans olan Bülent Ecevit ve 6'şar defa referans olan Sinop Üniversitesi ve İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü takip etmektedir. Selçuk, Sakarya, Marmara ve Anadolu Üniversiteleri 5'er defa, Yüzüncü Yıl, ODTÜ, Kahramanmaraş Sütçü İmam, Gaziosmanpaşa ve Ankara Üniversiteleri 4'er defa, Muş Alparslan, Harran, Gümüşhane, Gazi, Bartın ve Afyon Kocatepe Üniversiteleri de 3'er defa referans olarak etkin olmayan üniversitelere örnek olmuşlardır.



Şekil 3.16: BCC Modeli 2015 Yılı Etkinlik Plotları

Yukarıdaki şekilde etkin ve etkin olmayan KVB'lerin dağılımını ve yerlerini geniş açıdan görebilmekteyiz. Etkin olan KVB'ler şeklin üst kısmında doğrusal bir çizgi halinde görülmekte olup, etkin olmayanların dağılımı ve etkinlik sınırına olan yakınlıkları da ayrıca görülmektedir.

Tablo 3.19: Çıktı Odaklı BCC Modeli 2015 Yılı Potansiyel İyileştirmeler

S.No	KVB Adı	Etkinlik Skoru (%)	Değişken	Mevcut Değer	Hedef	Potansiyel iyileştirme Oranı
1	Gaziantep Üniversitesi	99,60	ÖNL-LİÖ	35.372	35.517	0,41
			YL-DRÖ	4.681	5.639	20,46
			URAP	523,54	525,69	0,41
			AKYAY	475	2.599	447,06
			PRJS	316	1.141	260,98
			PRJB	4.728.802	43.234.654	814,28
			BÜTG	261.130.130	262.202.311	0,41
2	Karadeniz Teknik Üniv.	99,40	ÖNL-LİÖ	47.339	47.624	0,60
			YL-DRÖ	6.467	6.843	5,82
			URAP	553,40	556,73	0,60
			AKYAY	799	2.989	274,13
			PRJS	539	591	9,63
			PRJB	16.228.687	31.744.444	95,61
			BÜTG	335.328.166	337.346.249	0,60
3	Amasya Üniversitesi	97,70	ÖNL-LİÖ	12.277	14.952	21,79
			YL-DRÖ	539	697	29,29
			URAP	305,01	312,04	2,30
			AKYAY	101	284	180,87
			PRJS	102	104	2,30
			PRJB	10.524.108	10.766.576	2,30
			BÜTG	82.296.822	84.192.887	2,30

4	Trakya	96,70	ÖNL-LİÖ	35.117	36.309	3,39
			YL-DRÖ	3.157	3.264	3,39
			URAP	419,98	456,02	8,58
			AKYAY	278	1.850	565,30
			PRJS	639	661	3,39
			PRJB	34.909.130	36.094.025	3,39
			BÜTG	236.107.207	244.121.227	3,39
5	Dokuz Eylül	96,70	ÖNL-LİÖ	55.320	57.217	3,43
			YL-DRÖ	10.327	12.264	18,76
			URAP	565,17	585,45	3,59
			AKYAY	1.237	3.201	158,74
			PRJS	114	595	422,94
			PRJB	12.671.780	61.886.750	388,38
			BÜTG	493.196.423	510.109.955	3,43
6	Düzce	95,50	ÖNL-LİÖ	18.369	19.236	4,72
			YL-DRÖ	1.525	2.634	72,74
			URAP	473,99	496,37	4,72
			AKYAY	1.534	1.606,44	4,72
			PRJS	253	374	47,73
			PRJB	21.148.083	22.146.816	4,72
			BÜTG	140.385.746	147.015.555	4,72
7	Ondokuz Mayıs	95,10	ÖNL-LİÖ	40.789	46.384	13,72
			YL-DRÖ	5.580	7.860	40,86
			URAP	546,45	574,49	5,13
			AKYAY	728	2.452	236,86
			PRJS	303	798	163,49
			PRJB	18.376.063	53.439.390	190,81
			BÜTG	340.890.934	358.384.413	5,13
8	Erzincan	94,10	ÖNL-LİÖ	16.907	17.965	6,26
			YL-DRÖ	1.434	1.541	7,44
			URAP	367,38	390,36	6,26
			AKYAY	572	1.047	82,95
			PRJS	25	197	686,21
			PRJB	1.100.000	12.062.201	996,56
			BÜTG	108.539.705	115.329.305	6,26
9	Abant	94,10	ÖNL-LİÖ	22.219	23.609	6,26
			YL-DRÖ	2.051	3.202	56,12
			URAP	481,07	511,17	6,26
			AKYAY	1.556	1.653	6,26
			PRJS	326	346	6,26
			PRJB	4.699.700	11.985.857	155,03
			BÜTG	170.034.486	180.673.932	6,26
10	Bilecik	93,60	ÖNL-LİÖ	12.872	14.064	9,26
			YL-DRÖ	991	1.059	6,87
			URAP	289,37	324,85	12,26
			AKYAY	126	341	170,53
			PRJS	80	92	14,44
			PRJB	3.149.896	4.186.676	32,91
			BÜTG	87.197.369	93.185.834	6,87

Çıktı Odaklı BCC Modeline Göre 2014 ve 2015 Yıllarının Karşılaştırılması

Yapılan analiz sonucunda 2014 ve 2015 yılları etkinliklerine ilişkin veri ve karşılaştırmalar aşağıdaki tablolarda daha net bir şekilde görülmekte olup, her iki yılın değerlendirmesi yapılmıştır.

Tablo 3.20: Çıktı Odaklı BCC Modeline Göre 2014 ve 2015 Yılı Etkinliklerin Karşılaştırılması

S.No	KVB Adı	2014 Yılı Etkinlik Skoru (%) ve Durumu		2015 Yılı Etkinlik Skoru (%) ve Durumu	
1	Artvin Çoruh Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
2	Amasya Üniversitesi	100,00	Etkin	97,70	Etkin Değil
3	Karabük Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
4	Dokuz Eylül Üniversitesi	100,00	Etkin	96,70	Etkin Değil
5	Mustafa Kemal Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
6	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
7	Uludağ Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
8	Abant İzzet Baysal Üniversitesi	100,00	Etkin	94,10	Etkin Değil
9	Adıyaman Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
10	Afyon Kocatepe Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
11	Aksaray Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
12	Anadolu Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
13	Ankara Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
14	Atatürk Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
15	Bartın Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
16	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	100,00	Etkin	93,60	Etkin Değil
17	Dicle Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
18	Düzce Üniversitesi	100,00	Etkin	95,50	Etkin Değil
19	Ege Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
20	Gazi Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
21	Gaziantep Üniversitesi	100,00	Etkin	99,60	Etkin Değil
22	Gaziosmanpaşa Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
23	Gümüşhane Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
24	Hacettepe Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
25	Harran Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
26	İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü	100,00	Etkin	100,00	Etkin
27	Kastamonu Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
28	Kocaeli Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
29	Kırklareli Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
30	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
31	Marmara Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
32	Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniv.	100,00	Etkin	100,00	Etkin
33	Muş Alparslan Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
34	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniv.	100,00	Etkin	100,00	Etkin
35	ODTÜ	100,00	Etkin	100,00	Etkin
36	Ordu Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
37	Sakarya Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
38	Selçuk Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
39	Sinop Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
40	Yalova Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
41	Yüzüncü Yıl Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
42	Yıldız Teknik Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
43	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin

44	Çukurova Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
45	Iğdır Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
46	Akdeniz Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
47	Balıkesir Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
48	Galatasaray Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
49	Uşak Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
50	Ağrı İ.Çeçen Üniversitesi	100,00	Etkin	100,00	Etkin
51	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	97,60	Etkin Değil	95,10	Etkin Değil
52	Trakya Üniversitesi	97,20	Etkin Değil	96,70	Etkin Değil
53	Karadeniz Teknik Üniversitesi	97,00	Etkin Değil	99,40	Etkin Değil
54	Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi	96,50	Etkin Değil	100,00	Etkin
55	Erciyes Üniversitesi	96,10	Etkin Değil	100,00	Etkin
56	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	95,90	Etkin Değil	100,00	Etkin
57	Bülent Ecevit Üniversitesi	95,80	Etkin Değil	100,00	Etkin
58	Cumhuriyet Üniversitesi	95,20	Etkin Değil	100,00	Etkin
59	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniv.	95,20	Etkin Değil	100,00	Etkin
60	Adnan Menderes Üniversitesi	94,90	Etkin Değil	100,00	Etkin
61	Kafkas Üniversitesi	93,70	Etkin Değil	100,00	Etkin
62	Mersin Üniversitesi	92,10	Etkin Değil	100,00	Etkin
63	Erzincan Üniversitesi	91,70	Etkin Değil	94,10	Etkin Değil
64	Celal Bayar Üniversitesi	90,30	Etkin Değil	100,00	Etkin
65	Fırat Üniversitesi	89,40	Etkin Değil	100,00	Etkin

BCC modeline göre yapılan analiz sonucu 2014 yılında etkin olan Amasya, Dokuz Eylül, Abant İzzet Baysal, Bilecik Şeyh Edebali, Düzce ve Gaziantep Üniversitelerinin 2015 yılında etkinliklerini koruyamadıkları görülmüştür.

Eskişehir Osmangazi, Erciyes, Muğla Sıtkı Koçman, Bülent Ecevit, Cumhuriyet, Kahramanmaraş Sütçü İmam, Adnan Menderes, Kafkas, Mersin, Celal Bayar ve Fırat Üniversiteleri 2014 yılında etkin olmayıp, 2015 yılında etkin üniversiteler arasına dâhil olmuşlardır.

Artvin, Karabük, Mustafa Kemal, Osmaniye Korkut Ata, Uludağ, Adıyaman, Afyon Kocatepe, Aksaray, Anadolu, Ankara, Atatürk, Bartın, Dicle, Ege, Gazi, Gaziosmanpaşa, Gümüşhane, Hacettepe, Harran, İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Kastamonu, Kocaeli, Kırklareli, Mehmet Akif Ersoy, Marmara, Mimar Sinan Güzel Sanatlar, Muş Alparslan, Nevşehir Hacı Bektaş, ODTÜ, Ordu, Sakarya, Selçuk, Sinop, Yalova, Yüzüncü Yıl, Yıldız Teknik, Çanakkale Onsekiz Mart, Çukurova, Iğdır, Akdeniz, Balıkesir, Galatasaray, Uşak, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversiteleri incelenen her iki yılda da etkin olarak çalışan üniversiteler olarak yerlerini korumuşlardır. Eskişehir Osman Gazi, Erciyes, Muğla Sıtkı Koçman, Bülent Ecevit, Cumhuriyet, Kahramanmaraş Sütçü İmam, Adnan Menderes, Kafkas, Mersin, Celal Bayar, Fırat Üniversiteleri 2015 yılında etkin konuma geçmişlerdir.

Tablo 3.21: Çıktı Odaklı BCC Modeline Göre 2014 ve 2015 Yılı Etkinlik Derece ve Sayılarının Karşılaştırılması

Açıklamalar	2014 Yılı	2015 Yılı
KVB Sayısı	65	65
Etkin KVB Sayısı	50	55
Etkin Olmayan KVB Sayısı	15	10
Etkin KVB'lerin Yüzdesi	% 76,92	% 84,62
Ortalama Etkinlik	% 98,75	% 99,42
En Düşük Etkinlik	% 89,40	% 93,60

Yukarıdaki tabloya göre etkin olmayan KVB'lerin sayısı 2015 yılında düşüş göstermiştir. 2014 yılında KVB'lerin % 77'si etkin iken bu oran 2015 yılında % 85'e yükselmiştir. Etkin olmayan KVB'lerin sayısında azalma olmasına rağmen ortalama etkinlik çok az artmıştır. Diğer taraftan en düşük etkinlik yüzdesi yaklaşık % 4 artış göstermiştir. Yaklaşık % 99 ortalama etkinlik ile KVB'ler yüksek bir etkinlik derecesine sahiptirler.

3.4.3. Çıktı Odaklı CCR ve BCC Modellerinin Karşılaştırılması

CCR ve BCC modelleri yardımıyla 2014 ve 2015 yıllarını kapsayan analiz sonucunda bulunan verilere göre yapılan karşılaştırmalar aşağıda açıklandığı gibidir.

Uygun ölçek büyüklüğünde çıktı üretiminin gerçekleştirilmesindeki başarı ölçek etkinliği olarak adlandırılmaktadır Teknik etkinliğin saf teknik etkinliğe oranlanmasıyla ölçek etkinliğine ulaşılmaktadır. Ölçek etkinliği, en uygun kaynak miktar ve büyüklüğünün seçiminde yönetimin yeterliliğini vermektedir. (Okursoy ve Tezsürücü, 2014: 3).

Tablo 3.22: Çıktı Odaklı Modellere Göre 2014 Yılı Ölçek Etkinliği Sonuçları

S.No	KVB Adı	Toplam Teknik Etkinlik (CCR)	Saf Teknik Etkinlik (BCC)	Ölçek Etkinliği
1	Abant İzzet Baysal Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
2	Adıyaman Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
3	Adnan Menderes Üniversitesi	94,40	94,90	0,995
4	Afyon Kocatepe Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
5	Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
6	Akdeniz Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
7	Aksaray Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
8	Amasya Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
9	Anadolu Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
10	Ankara Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
11	Artvin Çoruh Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
12	Atatürk Üniversitesi	100,00	100,00	1,00

13	Balıkesir Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
14	Bartın Üniversitesi	96,10	100,00	0,961
15	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
16	Bülent Ecevit Üniversitesi	93,20	95,80	0,973
17	Celal Bayar Üniversitesi	90,30	90,30	1,00
18	Cumhuriyet Üniversitesi	90,10	95,50	0,943
19	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
20	Çukurova Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
21	Dicle Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
22	Dokuz Eylül Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
23	Düzce Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
24	Ege Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
25	Erciyes Üniversitesi	96,10	96,10	1,00
26	Erzincan Üniversitesi	91,60	91,70	0,999
27	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	96,20	96,50	0,997
28	Fırat Üniversitesi	89,20	89,40	0,998
29	Galatasaray Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
30	Gazi Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
31	Gaziantep Üniversitesi	96,20	100,00	0,962
32	Gaziosmanpaşa Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
33	Gümüşhane Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
34	Hacettepe Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
35	Harran Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
36	Iğdır Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
37	İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü	100,00	100,00	1,00
38	Kafkas Üniversitesi	91,50	93,70	0,980
39	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniv.	95,10	95,20	0,999
40	Karabük Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
41	Karadeniz Teknik Üniversitesi	96,30	97,00	0,993
42	Kastamonu Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
43	Kırklareli Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
44	Kocaeli Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
45	Marmara Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
46	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
47	Mersin Üniversitesi	91,60	92,10	0,995
48	Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniv.	100,00	100,00	1,00
49	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	95,90	95,90	1,00
50	Mustafa Kemal Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
51	Muş Alparslan Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
52	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniv.	100,00	100,00	1,00
53	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	97,50	97,60	0,999
54	Ordu Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
55	Orta Doğu Teknik Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
56	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
57	Sakarya Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
58	Selçuk Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
59	Sinop Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
60	Trakya Üniversitesi	92,80	97,20	0,955
61	Uludağ Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
62	Uşak Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
63	Yalova Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
64	Yıldız Teknik Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
65	Yüzüncü Yıl Üniversitesi	100,00	100,00	1,00

2014 yılı incelendiğinde üniversitelerin çok büyük bir çoğunluğunun etkin ölçekte faaliyet gösterdiği kalan küçük bir kısmının ise 1'e yakın bir etkinlik derecesiyle faaliyetlerini sürdürdüğü görülmektedir.

Tablo 3.23: Çıktı Odaklı Modellere Göre 2015 Yılı Ölçek Etkinliği Sonuçları

S.No	KVB Adı	Toplam Etkinlik (CCR)	Teknik Etkinlik (BCC)	Ölçek Etkinliği
1	Abant İzzet Baysal Üniversitesi	89,90	94,10	0,955
2	Adıyaman Üniversitesi	98,60	100,00	0,986
3	Adnan Menderes Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
4	Afyon Kocatepe Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
5	Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
6	Akdeniz Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
7	Aksaray Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
8	Amasya Üniversitesi	97,30	97,70	0,996
9	Anadolu Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
10	Ankara Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
11	Artvin Çoruh Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
12	Atatürk Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
13	Balıkesir Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
14	Bartın Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
15	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	93,30	93,60	0,997
16	Bülent Ecevit Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
17	Celal Bayar Üniversitesi	99,80	100,00	1,00
18	Cumhuriyet Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
19	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	93,30	100,00	1,00
20	Çukurova Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
21	Dicle Üniversitesi	93,30	100,00	0,933
22	Dokuz Eylül Üniversitesi	93,30	96,70	0,965
23	Düzce Üniversitesi	92,90	95,50	0,973
24	Ege Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
25	Erciyes Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
26	Erzincan Üniversitesi	91,50	94,10	0,972
27	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
28	Fırat Üniversitesi	94,00	100,00	1,00
29	Galatasaray Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
30	Gazi Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
31	Gaziantep Üniversitesi	90,40	99,60	0,908
32	Gaziosmanpaşa Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
33	Gümüşhane Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
34	Hacettepe Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
35	Harran Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
36	İğdır Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
37	İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü	100,00	100,00	1,00
38	Kafkas Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
39	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniver	100,00	100,00	1,00
40	Karabük Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
41	Karadeniz Teknik Üniversitesi	95,30	99,40	0,958
42	Kastamonu Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
43	Kırklareli Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
44	Kocaeli Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
45	Marmara Üniversitesi	100,00	100,00	1,00

46	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
47	Mersin Üniversitesi	99,70	100,00	0,997
48	Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniv.	100,00	100,00	1,00
49	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
50	Mustafa Kemal Üniversitesi	90,90	100,00	1,00
51	Muş Alparslan Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
52	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniv.	96,60	100,00	1,00
53	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	91,10	95,10	0,958
54	Ordu Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
55	Orta Doğu Teknik Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
56	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
57	Sakarya Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
58	Selçuk Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
59	Sinop Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
60	Trakya Üniversitesi	95,20	96,70	0,985
61	Uludağ Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
62	Uşak Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
63	Yalova Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
64	Yıldız Teknik Üniversitesi	100,00	100,00	1,00
65	Yüzüncü Yıl Üniversitesi	100,00	100,00	1,00

2015 yılında da üniversitelerin % 80'inin ölçek etkinliğinde faaliyetlerini sürdürdükleri, diğerleri her ne kadar ölçek etkinliğinde olmasalar da etkinlik sınırına yakın bir skora sahip oldukları tespit edilmiştir. Dicle ve Gaziantep Üniversitesi haricindeki üniversiteler % 95'in üzerinde bir ölçek etkinliği ile etkinliğe yakın seviyede faaliyetlerini sürdürmektedirler.

SONUÇ

Kamu kurumlarının asli faaliyetleri tasarrufları altındaki kamu kaynak ve varlıklarını kuruluş amaçları, ülke ve toplum çıkarları doğrultusunda stratejik planlamayla misyon ve vizyonlarına uygun olarak elde etmek, elde edilen kaynakları ilgili faaliyet alanlarına optimal tahsisini sağlamak, bu amaçlar doğrultusunda hesap verebilirlik, etkinlik ilkeleri göz önüne alınarak harcama yaparak elde edilen kaynakların çıktılara dönüşümüyle ortaya çıkan sonuçların idare amaç ve hedefleriyle ne derece örtüştüğünün değerlendirilmesi ve topluma faydalı olabilmektir.

Üniversiteler tüzel kişiliğe, kendilerine özgü mal varlığına ve gelirlere sahip olan ve bunların idaresini kendileri yapan, sosyal, bilimsel, teknik ve kültür gibi alanlarla görevli kurumlar olmaları nedeniyle karar ve tasarruflarında özek bir yapıya sahiptirler.

Performans esasına dayanan bütçeleme ve yönetimin esası her ne kadar belirlenen performans kriterlerine göre uygulama ve değerlendirmeleri esas olsa da üniversitelerin özerk olması ve dinamik bir yapıya sahip olmaları nedeniyle tek bir değerlendirme sisteminin kriter olarak belirlenmesi yerine birden çok ölçme ve değerlendirme metodunun kullanılması kaynak tasarrufu ve çıktı maksimizasyonunun sağlanması için gerekli hatta zorunludur. Bu bakımdan VZA üniversiteler açısından kullanılacak önemli bir analiz tekniğidir.

Türkiye'deki 65 adet devlet üniversitesinin incelendiği bu çalışmada devlet üniversitelerinin kaynaklarını ne derece etkin kullandıkları ve yukarıda sayılan hedeflere ulaşıp ulaşamadıkları belirlenmeye çalışılmıştır. Bu açıdan üniversitelerin 2014 ve 2015 yılı verileri kullanılarak göreceli verimlilikleri araştırılmıştır. Çalışmada üniversiteleri en iyi şekilde temsil ettiği inanan ve literatürde de sıklıkla kullanılan girdi ve çıktılar tercih edilmiştir. Profesör sayısı, doçent sayısı, yardımcı doçent sayısı, öğretim görevlisi ve okutman sayısı, araştırma görevlisi sayısı, idari personel sayısı, mal ve hizmet alım giderleri, sermaye giderleri ve toplam harcamalar girdi bileşenleri olarak kullanılmış olup, önlisans ve lisans öğrenci sayısı, yüksek lisans ve doktora öğrenci sayısı, üniversite toplam puanı, akademik yayın sayısı, proje sayısı, proje bütçesi ve gerçekleşen bütçe gelirleri çıktı bileşenleri olarak kullanılmıştır. Bu bileşenler VZA çıktı odaklı CCR ve BBC modelleri kullanılarak her iki yıl için de ayrı ayrı çözümlenmiştir. Modeller yardımıyla etkin ve etkin olmayan üniversiteler belirlenmiş,

etkin olan üniversitelerin etkin olmayan üniversitelere referans olma sıklıkları, etkin olmayan üniversitelerin etkin olabilmeleri için hangi çıktılardan ne kadar artış yapmaları gerektiği hesaplanmıştır. İncelenen yıllar içinde BCC ve CCR modelleri kendi içlerinde karşılaştırılmıştır.

Çıktı odaklı CCR modeline göre 2014 yılında 48 adet üniversitenin etkin olduğu 17 adedinin etkin olmadığı tespit edilmiştir. Etkin üniversitelerin incelenen üniversitelere oranı ise yaklaşık % 74 bulunmuştur. Fırat Üniversitesi % 89 ile en düşük etkinsizlik oranına sahip KVB olduğu araştırma sonucu ortaya çıkmıştır. Ondokuz Mayıs Üniversitesi ise % 98 skorla etkinlik sınırına en yakın etkin olmayan üniversitedir. 2015 yılı için ise 65 adet KVB arasından 47 adedinin etkin ve 18 adedinin etkin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. En düşük etkinsizlik oranı ise % 89 ile Abant İzzet Baysal Üniversitesine aittir. % 99,80 skora sahip Celal Bayar Üniversitesi ise etkin olmayan üniversiteler içinde en yüksek oranla etkinlik sınırına en yakın üniversite olmuştur. Ayrıca etkin olmayan üniversitelerin etkin duruma geçebilmeleri için potansiyel iyileştirmeler yapılarak hedef değerler ve iyileştirme oranları belirlenmiştir. Her iki yılda da yaklaşık olarak % 27 oranında etkin olmayan üniversite olsa da bu üniversitelerin etkinlik skorları % 90'ın üzerinde olması hatta % 100'e yakın skora sahip üniversitelerin de fazla olması nedeniyle bu üniversiteler her ne kadar etkin olmasalar da etkinlik sınırına çok yakın olarak faaliyetlerini sürdürmüşlerdir.

Çıktı odaklı BCC modeline göre 2014 yılında 50 üniversite etkin ve etkin üniversitelerin toplam üniversitelere oranının yaklaşık % 77 olduğu tespit edilmiştir. En düşük etkinsizlik oranı yaklaşık % 89 ile yine Fırat Üniversitesine aittir. Ondokuz Mayıs Üniversitesi % 97,60 skorla etkin olmayan üniversiteler içinde en yüksek oranla etkinlik sınırına en yakın üniversite olmuştur. 2015 yılında ise etkin üniversite sayısı 55'e ve en düşük etkinsizlik oranı da yaklaşık % 94'e yükselmiştir. Etkin üniversitelerin oranı da 2014 yılına göre yaklaşık 8 puan artmıştır. En düşük etkinsizlik oranı yaklaşık % 94 ile Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesine aittir. % 99,60 skora sahip Gaziantep Üniversitesi ise etkin olmayan üniversiteler içinde en yüksek oranla etkinlik sınırına en yakın üniversite olmuştur. BCC modeline göre yapılan çözümlemeyle hem etkin üniversite sayısı hem de en düşük etkinsizlik oranında artışlar gözlemlenmiş olup, 2014 yılında etkin olmayan 11 üniversite 2015 yılında etkin üniversiteler arasına dahil olmuştur. Bunun nedeni ise CCR modeli sabit getiri esasına dayanmasına karşın BCC modelinin değişken getiriye esas alarak çözümleme yapmasıdır.

Yukarıda da değinildiği gibi üniversitelerin özerk yapıya sahip olmaları nedeniyle kararlarında çeşitli ölçme ve değerlendirme metotları kullanmaları gerek bütçenin uygulama sürecinde gerekse de kendi potansiyellerini tanımaları ve geliştirebilmeleri açısından önemlidir. VZA bu analiz tekniklerinden bir tanesidir. Yapılan değerlendirmeler ve bulgular üniversitelerin genelini ilgilendirmekte olup, etkin olan ve etkin olmayan üniversitelerdeki düşük performanslı birimlerin tespit edilerek bunların iyileştirilmesi de üniversitelerin gelişimini daha da arttırması bakımından önemlidir.

Çalışma sonucu elde edilen etkinlik sonuçları görecelik esasına dayalı olması sebebiyle, kullanılan karar verme birimlerinin mutlak olarak etkin olduğu veya etkin olmadığından bahsetmek mümkün değildir. Ayrıca üniversitelerin her geçen gün değişip gelişme aşamalarında olması dolayısıyla dinamik bir yapı arz etmesi de etkinliklerini önemli ölçüde etkilemektedir.

Bu çalışma da dikkate alınarak ileride yapılacak çalışmalar ile birimlerin performansları belirlenebilecektir. Diğer taraftan kurumların atalet duygusuna kapılmadan bu analizleri belirli aralıklarla yaparak uygun ölçek büyüklüğünde, en uygun kaynak miktarı ile çıktılar üretmeleri için yöneticilere referans olarak kurumun misyon, vizyon ve stratejik amaç ve hedeflerine ulaşma dereceleri kontrol altına alınarak ülke kalkınmasına bilimsel ve yönetsel güçte destek olunacak ve genel olarak da evrensel ve çağdaş gelişime katkıda bulunulacaktır. En önemlisi de milli, manevi, ahlaki, insani değerlere; bilimsel ve analitik düşünce yeteneğine sahip, ülkemizin ve milletimizin bölünmez bütünlüğü, refah ve mutluluğunu sağlayacak nesiller yetiştirilebilecektir.

KAYNAKLAR

- Abankina, I., Aleskerov, F., Belousova V., ve diğ erleri, (2012). University Efficiency Evaluation with Using its Reputational Component, Lecture Notes in Management Science Vol. 4: 244-253, 4th International Conference on Applied Operational Reserch, Proceedings https://www.researchgate.net/publication/291110133_University_efficiency_evaluation_with_using_its_reputational_component (18/07/2017).
- Abbott, M., Doucouliagos, C., (2003). The Efficiency of Australian Universities: A Data Envelopment Analysis, Economics of Education Review 22, February: 89-97, <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0272775701000681> (16/04/2017).
- Acar, Ş. B., (2007). İyi Uygulama Örnekleri Ç erçevesinde Kamu Yönetiminde Mali Saydamlık ve Kamuoyu Denetiminin Etkinleştirilmesi, Maliye Bakanlığı BÜMKO, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu.
- Akça, Y., (1996). Bütçe ve Devlet Muhasebesi, İstanbul Üniversitesi Basımevi ve Film Merkezi Müdürlüğü.
- Akdoğan, A., (2011). Kamu Maliyesi, Ankara, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 14. Baskı.
- Aksoy, Ş., (1993). Kamu Bütçesi, Filiz Kitabevi.
- Akpınar, M., (2011). Gün Işığında Yönetim Açısından Türk Kamu Yönetiminde Açıklık ve Şeffaflık Sorunu, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi Cilt 16, Sayı 2: 235-261.
- Akyel, R., Köse, H. Ö., (2010 Mart). Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliğı, Türk İdare Dergisi, Sayı 466: 9-45.
- Akyol, M., (2009). Veri Zarflama Analizi ve Yükseköğretimde Bir Uygulama. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aleskoerov, F. T. Belousova, V.Y. Petrushchenko, V.V. (2017). Models of Data Envelopment Analysis and Stochastic Frontier Analysis in the Efficiency

Assessment of Universities. Automation and Remote Control Vol. 78 No. 5: 902-923.

- Altuğ, F., (2004). Kamu Bütçesi, Hiperlink e kitap, ebscohost.com, (11/01/2017).
- Anıç, A., (2016). Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kalkınma Ajanslarında Uygulanması, Kalkınma Bakanlığı Yayın No: 2955.
- Arık, N., Seyhan B., (2016). TOP 500'deki Türk Üniversitelerinin Veri Zarflama Analizi İle Etkinlik Ölçümü, Kesit Akademi Dergisi, Yıl 2, Sayı 6 Aralık 2016: 198-209.
- Arslan, N. T., (2010). Klasik-Neo Klasik Dönüşüm Süreci: Yeni Kamu Yönetimi” C.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 11, Sayı 2: 21-38.
- Artut, A. (2013). İktisadi Ve İdari Bilimler Fakülte'lerinin Bulanık Veri Zarflama Analizi İle Etkinlik Ölçümü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sivas: Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aslan, S., (2009). *Üniversite Muhasebesi*, Beta Yayınevi.
- Atıyas İ., Sayın Ş., (1997). *Siyasi Sorumluluk, Yönetmelik Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*, TESEV Yayınları 4.
- _____ (2000). *Devlet Reformu Kamu Maliyesinde Saydamlık*, TESEV Yayınları 20, Acar Matbaacılık.
- Aydoğdu, A., (2001). *Merkezi İdare Açısından Muhasebe Mesleği, Devlet Muhasebesinin İşlevselliği*, V. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 5, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=4&Yid=5> (20/12/2016).
- Ayvaçiçeği, T., (2014). *Kamu idarelerinde Muhasebe Sistemi ve Özelliklerinin İncelenmesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Dönem Projesi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Babacan, A. (2006). *Türkiye'deki Üniversitelerde VZA Yöntemiyle Verimlilik Analizi*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Sivas: Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- _____ Kartal M., Bircan H., (2007). *Cumhuriyet Üniversitesi'nin Etkinliğinin Kamu Üniversiteleri İle Karşılaştırılması: Bir VZA Etkinliği Uygulaması*, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 8, Sayı, 2: 97-114.
- Bal, H., (2008). *Analitik Bütçe ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe*, Mahalli İdareler Derneği, I. Baskı.
- Bakırcı, F.; Babacan, A., (2010). *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinde Ekonomik Etkinlik*, Ankara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 24, Sayı 2: 215-234.
- Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, (2002), Türkiye'de Saydamlığın Artırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı, 2002/3 sayılı Bakanlar Kurulu Prensip Kararı.
- _____ (2003). Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı İle İçişleri Plan Bütçe ve Anayasa Komisyonları Raporları (1/731), TBMM Sıra Sayısı: 349, Madde Gereklere md.1, <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss349m.htm> (20/02/2016).
- Baylı D., (2013). *Türkiye'deki Devlet Üniversitelerinin Etkinlik Analizleri (Veri Zarflama Analizi İle Bir Uygulama)*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Baysal, M. E., Alçılar B., Çerçioğlu H., Toklu, B., (2005). *Türkiye'deki Devlet Üniversitelerinin 2004 Yılı Performanslarının, Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Belirlenip Buna Göre 2005 Yılı Bütçe Tahsislerinin Yapılması*, SAÜ Fen Bilimleri Dergisi, 91 Cilt, 1. Sayı: 67-73.
- Bilginoğlu, M. A., Gökçe M., (2011). *AB ve Türkiye'de Mali Saydamlığın Panel Veri Yöntemi ile Analizi*, Ege Akademik Bakış, C.11 Özel Sayı: 59-73.
- Birliktir, İ., (2010). *Özerk Spor Federasyonlarında Muhasebe Sistemi ve Yüzme Federasyonu Uygulaması*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bulutoğlu, K., (2004), *Kamu Bütçesi Kamu Harcamaları Kamu Borçları*, Batı Türkeli Yayıncılık.
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, *Türkiye'de Bütçeleme* <http://peb.bumko.gov.tr/TR,2518/turkiyede-butceleme.html> (07/06/2016).

- _____ (2001). *Yeni Bütçe Kod Yapısı Eğitim El Kitabı*, Ankara.
- _____ (2004). *Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak)*, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Ankara.
- _____ 2007 Yılı Bütçe Gerekeçesi, <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/309,butcegerekcesitumupdf.pdf?0> (08/05/2017).
- _____ (2009). *Performans Programı Hazırlama Rehberi*, Ankara.
- _____ (2015a). *Merkezi Yönetim Bütçesine Dahil Kurumların Yıllar İtibariyle Ödenek ve Harcamaları (2006-2015)*. <http://www.bumko.gov.tr/TR,6310/2015.html> (10/01/2017).
- _____ (2015b). *Performans Esaslı Bütçelemeye Geçiş Çalışmaları*, <http://peb.bumko.gov.tr/TR,2528/performans-esasli-butcelemeye-gecis-calismalari.html> (12/02/2015).
- _____ (2015c). *2016 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu İcmali, II Sayılı Cetvel, Yükseköğretim Kurumları*, <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/9848,myrozeluniversite.pdf?0> (05/05/2017).
- _____ (2016a) *Türkiye’de Bütçeleme*, <http://peb.bumko.gov.tr/TR,2518/turkiyede-butceleme.html>, (07/06/2016).
- _____ (2016b). *Bütçe Hazırlama Süreci*, <http://www.bumko.gov.tr/TR,41/butce-hazirlama-sureci.html>, (01/11/2016).
- _____ (2016c). *2017-2019 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi*, <http://www.bumko.gov.tr/TR,6366/2017-2019-donemi-butce-cagrisi-ve-butce-hazirlama-rehberi.html> (02/02/2017).
- _____ (2016d). *Pilot Çalışmalar*, <http://peb.bumko.gov.tr/TR,2529/pilot-calismalar.html> (12/06/2016).
- _____ (2016e), *2017 Yılı Bütçe Gerekeçesi*, <http://www.bumko.gov.tr/TR,54/butce-gerekcesi.html> (05/11/2016).

- _____ (2016f). *2017 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu İcmali, II Sayılı Cetvel, Yükseköğretim Kurumları*, <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10384,myr-ekouniversitepdf.pdf?0> (05/05/2017).
- Bülbül D., Ejder, H. L., Şahan Ö., (2005). *Devlet Bütçesi*, Gazi Kitabevi.
- Canbay, T., (1998 Aralık), *Bütçe Etiği ve Türk Kamu Bütçelerinin Etik Değeri*, *Amme İdaresi Dergisi* Cilt 31 sayı 4: 37-50.
- Candan E., (2006 Mart). *Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I*, *Vergi Dünyası*, Yıl 25, Sayı 295: 188-194.
- _____ (2007). *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, Maliye Bakanlığı Yayın no 2007/374:113,114.
- Cansız H., (2000). *Kamusal Mali İşlemlerde Saydamlık ve Türkiye’de Saydamlık Gereği*, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi* Sayı 6: 85-94.
- _____ (2007), *Bazı Ülkelerde ve Türkiye’de Çok Yıllı Bütçe Uygulamaları*, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt IX, Sayı 1: 95-116.
- Cingi, S.; Tarım, Ş. A., (2000). *Türk Banka Sisteminde Performans Ölçümü DEA-Malmquist. TFP Endeksi Uygulaması*, *Türkiye Bankalar Birliği Araştırma Tebliğleri* Serisi, Sayı 2000-01, https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Arastirma_ve_Raporlar/2TBB.doc. (03/03/2017).
- Çelik, H., Avcı T., (2016). *Türkiye’deki Üniversitelerin Bilimsel Araştırma Projesi Performansları: Verimlilikleri ve Yeni Bir Yaklaşım Olan pp- faktör Aracılığıyla Etkinlikleri*, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Yıl 4, Sayı, 27, Haziran 2016: 301-315.
- Çelikkaya F., (2016). *Türkiye’deki Büyükşehir Belediyelerinin Etkinlik Analizi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çetinkaya, Ö., (2004). *Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi*, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 46. Seri, 2004.

- Çınar Y., (2013). *Türkiye’de Kamu Üniversitelerinin Eğitim-Araştırma Etkinliklerini ve Etkinlik Artışında Stratejik Önceliklerin Rolü: Çok Aktiviteli VZA Uygulaması*, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt 68, No 2: 27-62.
- Dağ, Ö., (2015). *Merkezi Yönetim İçin Devlet Muhasebesi*, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Seçkin Yayınevi.
- Dayar, H., Yasemin, E., (2008). *Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi ile Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği*, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt.13, Sayı 2: 263-294.
- Dedeoğlu, E., (2008). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, İzden Yayıncılık, İzmir.
- Demir, E.; Durakoğlu, M., (2013). *Çorum İlindeki Liselerin 2012-2013 Eğitim Öğretim Sürecindeki Etkinliğinin Veri Zarflama Analizi İle Ölçülmesi*, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl 6, Sayı 1: 19-42.
- Demirel, D., (2015). *Performansın Mali Boyutu: Performans Esaslı Bütçe*, Atatürk Üniversitesi SBE Dergisi, 19 (1): 265-282.
- Demirel, G., (2007). *Analitik Bütçe Sınıflandırması*, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü <http://www.bumko.gov.tr/TR,140/abs-tanitim.html> (02/01/2017)
- Demirci, A. G., (2015). *Devlet Muhasebesinin Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Beykent Üniversitesi, SBE.
- Demirkan, Ş., (2001). *Muhasebe Eğitim Yöntemleri*, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Antalya. 23-27 Mayıs 2001.
- Deveci Karakoç, İ., (2003). *Veri Zarflama Analizi’ndeki Ağırlık Kısıtlamalarının Belirlenmesinde Analitik Hiyerarşi Sürecinin Kullanımı*, D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 18, Sayı 2: 1-12.
- Dikmen, F. C. (2004). *Karar Vermede Veri Zarflama Analizi ve VZA Yardımıyla Üniversite Etkinliklerinin Ölçülmesi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Dikmen, F. C. (2007-2008). *Veri Zarflama Analizi İle Üniversitelerin Etkinliğinin Ölçülmesi*, Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl 3-4, Sayı 3-6, Haziran-Aralık: 1-22.
- Dinçer, Ö., Yılmaz, C., (2003). *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1: Değişim Yönetimi için Yönetimde Değişim*, T.C. Başbakanlık.
- Dişli, M., (2004). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Açıklamalı-Çözümlü)*, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.
- Doğan, Z. (2010). *1992 Yılında Kurulan Devlet Üniversitelerinin Etkinliğinin Veri Zarflama Analizi İle Araştırılması*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bolu: Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, (2000). *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, DPT 2517, ÖİK 535.
- _____ (2003). *Yüksek Planlama Kurulu, 2003/14 sayılı 2004 Yılı Programı ve Mali Yılı Bütçesi Makro Çerçeve Kararı*.
- _____ (2006a). *Dokuzuncu. Kalkınma Planı, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri, Özel İhtisas Komisyonu Raporu No 7*, Ankara.
- _____ (2006b), *Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu*, 2. Sürüm.
- _____ (2007), *Dokuzuncu. Kalkınma Planı, Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Yayın No 2721, ÖİK 674.
- Dumlupınar Üniversitesi (DPU) (2016), Faaliyet Sonuçları Tablosu <http://strateji.dpu.edu.tr/index/sayfa/5785/faaliyet-sonuclari-tablosu> (04/06/2017).
- Edizdoğan, N., (1998). *Kamu Bütçesi*, Ekin Yayınevi, Genişletilmiş 4. Baskı.
- EKŞİ, S., (2014). *Stratejik Yönetim Stratejik Planlama* http://www.dkbb.gov.tr/upload/dosyalar/Stratejik_plan2014_karadeniz_belediyeler_birligi.ppt .(12/08/2016).

- Ekin, N., Yusuf A., Akgeyik, T., Türk Sosyal Güvenlik Sisteminde Arayışlar: Özelleştirme ve Yeniden Yapılanma, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 1999-69.
- Emrouznejad, A.; Parker, B. R.; Tavares, G., (2008). *Evaluation of Research in Efficiency and Productivity: A Survey and Analysis of the First 30 Years of Scholarly literature in DEA*, Socio-Economic Planning Sciences 42 (3): 151-157.
- Erciş, S. (2012). *Türkiye'deki Devlet Ve Vakıf Üniversitelerinin Spor Müsabakalarındaki Verimliliklerinin Veri Zarflama Analizi (VZA) İle Göreceli Olarak Değerlendirilmesi Ve Karşılaştırılması*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü.
- Erdoğan, N., Saban, M., (2010). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Genişletilmiş 5. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Ergülen, A., Kazan, H., Harmankaya İ., (2016). *Türkiye'de 1992'de Kurulan Devlet Üniversitelerinin Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Performans Değerlendirmesi: Coğrafi Bölge Uygulaması*, Eurasian Academy Of Sciences Eurasian Business and Economics Journal V. S2, 666-676.
- Ertaş, F. C., (2015a). *Maliyet Muhasebesi*, Taşhan Kitap.
- _____ (2015b). *Yönetim Muhasebesi*, Genişletilmiş 2. Baskı, Beta Yayınevi.
- Eskişehir Osmangazi Üniversitesi (OGÜ), (2016), *2016 Yılı Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu*, <http://strateji.ogu.edu.tr/Sayfa/Index/218/2016-yili-mali-tablolari> (04/06/2017).
- Eroğlu, E., Demirbaş, T., (2016). *Mali Saydamlığın Önemi ve Türkiye'de Kamu Mali Yönetiminin Mali Saydamlık Açısından Değerlendirilmesi*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Nisan 2016, 20 (1): 287-312.
- Falay, N., Şahin, M., Kesik, A., (2006). *Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)*, Seçkin Yayınevi, 2006.
- Fırat, M. S., (2016). *Türkiye'de Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi ve Sosyal Güvenlik Açıkları*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 127: 317-338.

- Gaziosmanpaşa Üniversitesi (GOP), (2016). *2016 Yılı Bütçe Uygulama Tablosu*, <http://strateji.gop.edu.tr/dosyasayfasi.aspx?birimid=7&dil=tr&menuid=434> (04/06/2017).
- Gözler, K., (2011). *5018 Sayılı KMYKK ve 6085 sayılı Yeni Sayıştay Kanunu'nda Kullanılan "Genel Yönetim", "Merkezi Yönetim", "Kamu İdareleri" Terimleri Hakkında Bir Eleştiri*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 60, Sayı 4: 837-919.
- Gökçen, G., (2003). *Devlet Muhasebesi Teori Uygulamalar ve Öneri*, Türkmen Kitabevi.
- Gülcü, A., Coşkun, A., Yeşilyurt, C., Coşkun S., Esener T., (2004), *Cumhuriyet Üniversitesi Dış Hekimliği Fakültesi'nin Veri Zarflama Analiziyle Göreceli Etkinlik Analizi*, C.Ü. İktisadi ve idari Bilimler Dergisi, Cilt 5 Sayı 2: 87-104.
- Güvemli, O., (2000a). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi II*.Cilt, İstanbul YMM Odası Yayını.
- _____ (2000b). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Tanzimattan Cumhuriyet'e*, III. Cilt, İstanbul YMM Odası Yayını.
- Giray, A., (1997). *Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı.
- Haftacı, V., (2008). *Yönetim Muhasebesi*, Genişletilmiş 3. Baskı, Umuttepe Yayınları No 5, İşletme-Muhasebe Dizisi 1.
- _____ ve Badem, C., (2006). *Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Belediyelerde Yeni Muhasebe Düzeni*, Kocaeli Üniversitesi SBE Dergisi (12) 2006/2:(83-107).
- İçöz, C. (2013). *Türkiye'deki İstatistik Bölümlerinin Göreceli Etkinliklerinin Veri Zarflama Analizi İle Belirlenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.
- İstanbul Üniversitesi Teknoloji Transfer Merkezi, <http://ttm.istanbul.edu.tr/?p=9173> (03/02/2017).
- İstanbul Teknik Üniversitesi, (2017), *2016 Yılı İdare Faaliyet Raporu*, <http://www.itu.edu.tr/docs/default-source/Duyuru-Ekleri/%C4%B1tu-2016-yili-faaliyet-raporu.pdf?sfvrsn=2> (04/06/2017).

- Jalaliyoon, N., Taherdoost, H., (2012). *Performance Evaluation of Higher Education; A Necessity*, Procedia-Social and Behavioral Sciences Volume 46, 5682-5686, <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042812022331> (29/07/2017).
- Johnes, J., (2003). *Measuring the Efficiency of Universities: A Comparison of Multilevel Modeling and Data Envelopment Analysis*, Lancaster University Management School Working Paper, 2003/082.
- _____ (2006), *Data Envelopment Analysis and Its Application to the Measurement of Efficiency in Higher Education*, Economics of Education Review, Volume 25 (3): 273-288.
- Kalkınma Bakanlığı, (2014), *Onuncu Kalkınma Planı, Kamu Yönetimi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara.
- _____ (2015a), *Onuncu Kalkınma Planı, Kamuda Stratejik Yönetim Çalışma Grubu Raporu*,
- _____ (2015b), *Merkezi Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu (Taslak)*,3. Sürüm.
- Kalenderoğlu M., (2008) *Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma*, Ankara, Agon Bilgi Akademisi, 7. Baskı.
- Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 26/05/2006 tarih ve 26179 sayılı Resmi Gazete.
- Kantabutra, S., Tang, J. C. S., (2010). *Efficiency Analysis of Public Universities in Thailand*, Tertiary Education and Managemant Vol. 16, No.1 Marc, 15-33, <http://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/13583881003629798> (23/07/2017)
- Kao, C., Hung, H., (2008). *Efficiency Analysis Of University Departments: An Emperical Study*, Omega, 36 (4): 653-664 <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0305048306000211> (18/06/2017).
- Karabulut, M., (2010). *Tanzimat Döneminde Osmanlı'nın Yenileşme Süreci*, Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi, Sayı 187: 125-138.

- Karacabey, A. A., (2001). *Veri Zarflama Analizi*, Ankara Üniversitesi SBF GETA Tartışma Metinleri, No 33.
- Karacal, M., Uyduranoğlu Öktem, A., (2007). *Bütçe Kılavuzu Uzman Olmayanlar İçin Bir El Kitabı*, TESEV Yayınları.
- Karacan E., (2010). *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, DPT Uzmanlı Tezleri, Ekonomik Modeller ve Stratejik Araştırmalar Genel Müdürlüğü.
- Karakurt B., Şentürk, S. H., Öztürk, O., (2015). *Mali Saydamlık Açısından Türkiye ve Şangay İşbirliği Örgütü Ülkelerinin Değerlendirilmesi*, Gümüşhane Üniversitesi SBE E Dergisi, Sayı 12: 322-352
http://sbedergi.gumushane.edu.tr/Makaleler/843474570_XVI.pdf (13/05/2016).
- Katharaki, M., Katharakis, G., (2010). *A Comparative Assessment of Greek Universities Efficiency Using Quantitative Analysis*, International Journal of Educational Research Volume 49: 115-128,
https://www.academia.edu/432791/A_Comparative_Assessment_of_Greek_Universities_Efficiency_Using_Quantitative_Analysis (28/07/2017)
- Kayıkcı, S., (2004). *Dünya Bankası'nın Yeni Kredi Verme Yöntemi: Ülke Destek Stratejisi ve Türkiye Uygulaması*,
<http://yonetimbilimi.politics.ankara.edu.tr/files/2013/09/CAS.pdf> (03/04/2017).
- Keleş, H., (2005)., *Devletin Yapısını ve Faaliyet Sonuçlarını Bilme Hakkı*,
http://paribus.tr.googlepages.com/h_keles.doc (08/04/2016).
- Keskin Benli, Y., Karaca, S. S., (2017). *2008 Kriz Öncesi ve Sonrası İSO 500 Sanayi İşletmelerinin Etkinliklerinin Ölçümü: Veri Zarflama Analizi Yaklaşımı*, Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, 3/1: 19-34.
- Kırda, K., (2014). *Veri Zarflama Analizi İle Türkiye'deki Devlet Üniversitelerinin Performanslarının Değerlendirilmesi*, İktisat, Siyaset ve Toplum Üçgeninde Küreselleşmenin Yerel Dinamikleri Uluslararası Sosyal Bilimler Konferansı, Düzenleyen Artvin Çoruh Üniversitesi, 15-17 Ekim 2014.
- Kızıлтаş, E., (2001). *IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye'de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken*

Düzenlemelere İlişkin Öneriler, Maliye Bakanlığı BÜMKO Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara

Kotler, P., Lee, N., (2007), Çev. Zeynep Kökkaya Chalar, *Kamu Sektöründe Pazarlama Kamu Kuruluşlarının Performansını Geliştirmek İçin Bir Yol Haritası*, Mediacat.

Kovancılar, B., Serkan C., (edt. Ramazan Gökbunar vd.), (2014). *Performans Esaslı Bütçeleme ve Orta Vadeli Harcama Sistemi*, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayını, Rektörlük Basımevi: 55-68,

Kökocak, A., (2011). *Kamu Ekonomisi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım,

Kuah, C. T., Wong, K. Y., (2011). *Efficiency Assessment of Universities Through Data Envelopment Analysis*, *Procedia Computer Science*, 3, 499-506, <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S187705091000459X> (29/07/2017).

Kumral Özçelik, S. (2013). *Türkiye’de Hemşirelikte Lisans Eğitimi Veren Okulların Etkinliklerinin Veri Zarflama Analizi İle Ölçülmesi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü.

Kurnaz, A. C., (2010). *Kamuda Performans Esaslı Bütçe Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Bu Çerçevde Part Sisteminin İncelenmesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara.

Kutlar, A; Babacan, A., (2008). *Türkiye’deki Kamu Üniversitelerinde CCR Etkinliği- Ölçek Etkinliği Analizi: DEA Tekniği Uygulaması*, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (15) 2008/1: 148-172.

_____ Kartal, M., (2004). *Cumhuriyet Üniversitesinin Verimlilik Analizi: Fakülteler Düzeyinde Veri Zarflama Yöntemiyle Bir Uygulama*, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (8) 2004/2: 49-79.

Lee, B. L., Worthington, A. C., (2016). *A Network DEA Quantity and Quality-Orientated Production Model: An Application to Australian University Research Services*, *The International Journal of Management Science, Omega*, 60, 26-33 <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0305048315001280?via%3Dihub> (29/07/2017).

- Levent, C. E., (2015). *Küresel Finans Krizi Sonrasında Sermaye Piyasalarında Şeffaflığın Arttırılması: Türkiye Örneği*, International Conference On Eurasian Economies, Kazan, Russia, 9-11 Eylül 2015.
- Maliye Bakanlığı, (2006 Ekim), 2007 Yılı Bütçe Gerekçesi <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/309,butcegerekcesitumupdf.pdf?0> (05/06/2016).
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Hesap Planları 2017, <https://www.muhasebat.gov.tr/content/muhasebe-mevzuati-ve-uygulamalari/hesap-planlari/2017> (09/06/2017).
- Mariano, E. B., Sobreiro, V. A., Rebelatto, D.A.N., (2015). *Human Development and Data Envelopment Analysis: A Structured Literature Review*, Omega, Vol. 54, July 2015: 33-49, <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0305048315000043> (12/07/2017).
- McMillan, M. L., Datta D., (1998). *The Relative Efficiencies of Canadian Universities: A DEA Perspective*, Canadian Public Policy/Analyse de Politiques, Vol. 24, 4, December, 485-511, www.jstor.org/stable/3552021 (22/5/2017).
- Mikusova, P., (2015). *An Application of DEA Methodology in Efficiency Measurement of the Czech Public Universities*, 16th Annual Conference on Finance and Accounting, ACFA Prague 29th May 2015, Procedia Economics and Finance, Volume 25: 569-578, <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115007716> (12/06/2017).
- Mirabent, J. B., Lafuente, E., Sole, F., (2013), *The Pursuit of Knowledge Transfer Activities: An Efficiency Analysis of Spanish Universities*, Journal of Business Research Volume 66, Issue 10, 2051-2059, <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0148296313000556?via%3Dihub> (29/07/2017).
- Muhasebat Genel Müdürlüğü 41 sıra numaralı Genel Tebliği.
- Moğol T. (ed.) (2012), *Devlet Bütçesi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi, 1. Baskı.

- Nguyen T. T. H., Thenet, Gervais, Nguyen K.M., (2015). *Applying DEA Sensitivity Analysis to Efficiency Measurement of Vietnamese Universities*, Management Science Letters Volume 5: 983-992, http://m.growingscience.com/msl/Vol5/msl_2015_98.pdf (28/07/2017).
- Oktar, S. A., (2012). *Doğumunun Yetmişinci Yılında Sıfır-Esaslı Bütçelemeye Genel Bir Bakış*, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (36), 181-198, <http://dergipark.gov.tr/iuamamk/issue/756/8128> (29/03/2016).
- Orhan, O. Z., (1994). *Türkiye'de Bütçe ve Maliye Politikaları*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, No:1994-1.
- Orta Doğu Teknik Üniversitesi, (2016). *Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu*, <http://sgdb.metu.edu.tr/sites/sgdb.metu.edu.tr/files/GelirlerinEkonomikSiniflandirilmasi122016.pdf> (04/06/2017).
- OECD, (2004). *Public Sector Modernisation: Governing for Performance*, OECD Policy Brief, 2004 October.
- _____ (2015). *Recommendation Of The Council On Budgetary Governance, Public Governance and Territorial Development Directorate*, 2015, 18 February, <http://www.oecd.org/gov/budgeting/principles-budgetary-governance.htm> (05/02/2017).
- Okursoy, A., Tezsürücü D., (2014). *Veri Zarflama Analizi ile Göreli Etkinliklerin Karşılaştırılması: Türkiye'deki İllerin Kültürel Göstergelerine İlişkin Bir Uygulama*, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Cilt 21 Sayı 2: 1-18.
- Oruç, K.O., (2008) *Veri Zarflama Analizi İle Bulanık Ortamda Etkinlik Ölçümleri ve Üniversitelerde Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Oruç, K. O., Güngör İ., Demiral M. F., (2009). *Üniversitelerin Etkinlik Ölçümünde Bulanık Veri Zarflama Analizi Uygulaması*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 22: 279-294.

- Öz, B. (2010). *Belediyelerde Analitik Bütçeleme ve Beyoğlu Belediyesinde Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öz, A.E., (2008). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi.
- Özcan A.İ. (2005). *Celal Bayar Üniversitesi'ne Bağlı Yüksekokulların Etkinliklerinin Veri Zarflama Analizi İle Ölçülmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özel, G., (2014). *Devlet Üniversitelerinin Etkinlik Analizi: Türkiye Örneği*, Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 29 (3), Temmuz 2014, 124-136.
- Özen, Ahmet, (2008), Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No, 2008/382.
- Pehlivan, A., Gerekan, B., (2009). *Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı ve Muhasebe*, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 23 Sayı 2: 53-62.
- Pricewaterhousecoopers (2013). *Towards A New Era In Governmental Accounting And Reporting*, PwC Global Survey On Accounting And Reporting By Central Governments, 2013 April.
- _____ (2015). *Towards A New Era In Governmental Accounting And Reporting*, PwC Global Survey On Accounting And Reporting By Central Governments 2nd. Edition, 2015 July.
- Sarıca, S., (2007). *Üniversitelerin Performansa Göre Yönetimi İçin Veri Zarflama Analizi Tabanlı Bir Karar Destek Sisteminin Tasarımı ve Geliştirilmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Sayar, N., (1970). *Kamu Maliyesi I-II* Sermet Matbaası.
- Schick, A., (2003). *The Performing State: Reflection On An İdea Whose Time Has Come But Whose İmplementation Has Not*, OECD Journal on Budgeting, Volume 3 No 2: 71-103.

- _____ (2007). *Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools?*, OECD Journal On Budgeting, Volume 7 No 2: 109-138.
- Selçuk Üniversitesi, (2016), *2016 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu*, http://www.selcuk.edu.tr/strateji_gelistirme/tr?h=41182 (04/06/2017).
- Sever, D. Ç., *Türkiye’de Düzenleyici Kurumların Yapısal İşlevi ve Dönüşümü*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 64, Sayı 1: 195-236.
- Sevim, Ş., Bozdoğan, T., Topakkaya, A., (2009). *Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebesi Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler*, MUFAD Journal, Sayı 42, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/236/5.pdf> (29/04/2015).
- Shah, A., (2007). *Budgeting and Budgetary Institutions*, The World Bank Public Sector Governance and Accountability Series.
- Sipahi, B., Yanık, S., Topal, C., (2007). *Devlet Muhasebesi*, 1. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım.
- Sivrekli, E., (2014). *Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetiminde Bütçenin Rolü: 2006-2013 Dönemi Analizi*, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt 1, Sayı 2: 59-80.
- Sivrekli Demircan, E., (2006). *Yeni Ekonomik Düzendeki Bütçe Sistemlerindeki Değişim Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu*, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt 13, Sayı 2: 47-61.
- Söyler, İ., (2006). *Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 16: 283-299.
- Şahin, Ş., (2011). *Hisse Senedi Derinlik Bilgisinin Şeffaflık Kavramı Çerçevesinde İncelenmesi*, SPK Piyasa Gözetim ve Denetim Dairesi, Yeterlilik Etüdü.
- Şener, O., (2010). *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, Beta Yayınevi, Tıpkı 11. Baskı.
- Şahin İpek, E. A., Sakal, M., Çiçek, H. G., (2014). *Performans Esaslı Bütçe Sistemi ve Diğer Bütçe Sistemlerinden Farklılıkları Üzerine Bir Değerlendirme*, Sosyo Ekonomi Dergisi, 2014-2: 81-104.

- Temel R., (2015). *5018 Sayılı KMYKK Çerçevesinde Mali Otomasyonun Etkinliği SGK Uygulama Örneği*, Mali Hizmetler Uzmanlığı Tezi, Ankara.
- Thanassoulis, E., Sotiros, D., Koronakos, G., Despotis, D., (2018). (Avilable online 27 June 2017) *Assesing the Cost-Effectiveness of University Academic Recruitment and Promotion Policies*, European Journal of Operational Research Volume 264, Issue 2, January 2018: 742-755, <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0377221717305878> (15/08/2017).
- Tosun H., (2016). *15 Temmuz Darbe Girişimi Sonrasında Yükseköğretim Sisteminin Yeniden Yapılandırılması*, İhlas Gazetecilik A.Ş.
- Tosun, H., Cebeci, A.U., (2006). *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı)*, MUK-DER Yayını.
- Tosunoğlu, Ş., Ergül Y. T., (Ed.), (2012). *Kamu Maliyesi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını No:2570, AÖF Yayını No: 1540.
- Turgay, T. (2012). *Üniversitelerde Bölümlerin Performanslarının Değerlendirilmesinde Bulanık Dematel ve Veri Zarflama Analizi (VZA) Yöntemlerinin Kullanımı*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Karabük: Karabük Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.
- TÜBİTAK, (2012), Girişimci ve Yenilikçi Üniversite Endeksi Gösterge Seti, http://www.tubitak.gov.tr/sites/default/files/gyue_gosterge_seti_1.pdf (03/05/2017).
- _____ (2017). 2016 Yılı Girişimci Ve Yenilikçi İlk 50 Üniversite https://www.tubitak.gov.tr/sites/default/files/2016_gyue_ilk50.pdf (03/05/2017).
- Tüğen K., (2015). *Devlet Bütçesi*, 14. Baskı, İzmir Bassaray Matbaası.
- _____, Haluk E., Öz, A., (2007). *Gelişmiş Ülkelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Reform Arayışları ve Bütçe Uygulamaları*, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt: 44 Sayı: 509: 35-46.
- Tüleykan H., (2009). *Çok Yıllı Kamu Bütçelemesi ve Türkiye Uygulaması*, Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, Sayı 1: 75-111.

- Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5976f62deca633.44160544, (02/11/2015).
- Ulucan, A., (2002). *İSO 500 Şirketlerinin Etkinliklerinin Ölçülmesinde Veri Zarflama Analizi Yaklaşımı: Farklı Girdi ve Çıktı Bileşenleri ve Ölçeğe Göre Getiri Yaklaşımları İle Değerlendirmeler*, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 57-2: 185-202.
- Usta, A., (2012). *Kamu Örgütlerinde Kurumsal Karne Modeli ile Performans Yönetimi: Boyutlar ve Göstergeler*, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 45, Sayı 1: 99-120.
- Usta, E., (2010). *2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Uygulanan Kamu Sektörü Reformları: Mali Disiplin Ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi*, www3.kalkinma.gov.tr/DocObjects/Download/10160/Dunya_Bankasi_Calistayi_Kamu_Kesiminde_Performans_Yonetimi.pdf (16/12/2016)
- Ulutürk, S., (2015). *Yeni Kamu İşletmeciliği Yaklaşımından Hareketle Üniversitelerde Performans Uygulaması Üzerine Bir Değerlendirme*, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 20, Sayı4: 395-414.
- Ural, O. S., (2008). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uzgören, E. Şahin, G., (2013). *Dumlupınar Üniversitesi Meslek Yüksekokulları’nın Performanslarının Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Ölçümü*, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 9 Sayı 18, 91-110.
- World Bank, (2002). *Turkey Second Programmatic Financial and Public Sector Adjustment Loan Project*, Report Number PID10724, 2.
- _____ (2004). *IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/befa05/2004_PSC_Handbook.pdf (30/12/2016).
- Yanık, S. S., (2000). *Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin*

Oluşturulması, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yar, C. E., (2009). *Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırılması*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yayar, R., Çoban, M. N., (2012). *İSO 500 Firmalarının Etkinliklerinin Ölçülmesinde Veri Zarflama Analizi Yaklaşımı: Dokuma ve Giyim Eşya Sanayi*, Niğde Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt 5 Sayı 2: 165-180.

_____ Karaca, S. S. Yücel E., (2012). *Data Envelopment Analysis Approach for the Measurement of ISO 500 Firms: Iron-Steel Basic Metal Industry*, European Journal of Economics, Finance and Administrative Science, Issue 47: 19-29

Yayar, R., Karaca, S. S., (2014). Efficiency Analysis In Turkish Banking Sector, Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 7 Sayı 2: 1-15.

Yeşilyurt, C., (2008). *Ekonometri Bölümlerinin Göreceli Performanslarının Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Ölçülmesi: KPSS 2007 Verilerine Dayalı Bir Uygulama*, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt 1 Sayı 2, Sonbahar, 221-232.

_____ (2009). *Türkiye'deki İktisat Bölümlerinin Göreceli Performanslarının Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Ölçülmesi: KPSS 2007 Verilerine Dayalı Bir Uygulama*, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 23 Sayı 4: 135-147.

Yıldırım, Z., Çetinkaya, Ö., (1999). *Devlet Muhasebesi (Teori ve Uygulama)*, Ekin Kitabevi.

Yıldız, Z. (2014). *Türkiye'deki Devlet Üniversite Enstitülerinin Veri Zarflama Analizi Uygulaması İle Etkinliğinin Ölçümü*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sivas: Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yüksel A., (2014). *Türkiye'de Devlet Üniversitelerinde Uygulanan Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Vakıf Üniversitelerinde Uygulanabilirliği ve Veri Zarflama Analizi İle Fakültelerin Etkinliklerinin Ölçülmesi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yüksel, C., (2015). *Kamu Bütçesi Özet Ders Notları*,
http://www.cihanyuksel.org/mly309_ders_notu.pdf (15/11/2015).

Zekioğlu, M., (2009). *Türkiye’de Kamu Yönetimi Reformu ve Yeni Bütçe Sistemi*, ,
 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal
 Bilimler Enstitüsü.

http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/butce_nedir_hakki_butce_fonksiyonlari.html
 (26/03/2017).

26.05.2006 tarihinde yayımlanan “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul
 ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

23/12/2014 tarih ve 29214 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan Genel Yönetim
 Muhasebe Yönetmeliği.

4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun.

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Hesap Planları 2017,
<https://www.muhasibat.gov.tr/content/muhasebe-mevzuati-ve-uygulamalari/hesap-planlari/2017> (09/06/2017).

<http://www.bumko.gov.tr/TR,7812/mayis.html> (22/06/2017).

<http://www.bumko.gov.tr/TR,165/merkezi-yonetim-butce-giderleri-2006-2015.html>
 (13/04/2017).

<http://peb.bumko.gov.tr/TR,2528/performans-esasli-butceleleme-gecis-calismalari.html>
 (12/06/2016).

<http://www.csb.gov.tr/projeler/sehirciliksurasi/index.php?Sayfa=sayfa&Tur=ustmenu&Id=874> (31/08/2017).

Kamu İhale Kurumu, <https://ekap.kik.gov.tr/EKAP/Yetki/IdareKaydi.aspx> 03/03/2017

<http://www.dmsk.gov.tr/?p=hakkinda> (02/01/2017).

<http://www.ifac.org/about-ifac> (03/01/2017).

<http://www.ipsasb.org/about-ipsasb> (01/01/2017).

08/10/2005 tarih ve 25960 sayılı İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik.

www.timeshighereducation.com/world-university-rankings/2017/brics-and-emerging-economies-university-rankings#!/page/0/length/-1/sort_by/rank/sort_order/asc/cols/stats (10/04/2017).

http://www3.kalkinma.gov.tr/DocObjects/Download/10160/Dunya_Bankas%C4%B0_Calistayi_Kamu_Kesiminde_Performans_Yonetimi.pdf (02/02/2017).

17/03/2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik.

<https://www.muhasibat.gov.tr/portal/osmanli-donemi-kayit-ornekleri> (30/11/2016).

www.muhasibat.gov.tr/content/muhasebe-mevzuati-ve-uygulamalari/hesap-planlari/2017 (09/06/2017).

www.muhasibat.gov.tr/portal/osmanli-donemi-kayit-ornekleri (30/11/2016).

www.tubitak.gov.tr/sites/default/files/2016_gyue_ilk50.pdf (03/02/2017).