



SAYIŞTAY DERGİSİ

JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

ISSN: 1300-1981 eISSN: 2651-351X

Sayı/Issue: 115 - Aralık/December 2019

■ **Yüksek Denetim Kurumlarının Etik Dışı Davranışla Mücadele Uygulamaları**

Applications of Supreme Audit Institutions in Fighting Against Unethical Behavior

■ **Türkiye’de Başlıca Ekonomik Değişkenlerin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi**

Impact of Major Economic Variables on Tax Revenues in Turkey: Multiple Linear Regression Analysis

■ **Bütçe Gözetimi Açısından Bağımsız Mali Kurumların Bütçe Sürecindeki Rolü**

The Role of Independent Fiscal Institutions in the Budget Process in Terms of Budget Oversight

■ **Türkiye’de Sosyal Güvenliğin Finansmanında Devlet Katkısı Uygulaması ve İstatistiksel Görünüm**

State Contribution in the Financing of Social Security in Turkey and Statistical Outlook

■ **Kamu Alımlarında Etiğin Güçlendirilmesi: Türkiye’nin Merkezi Satın Alma Kurumu Olarak Devlet Malzeme Ofisi Üzerine Bir İnceleme**

Strengthening Ethics in Public Procurement: A Survey on the State Supply Office as Turkey’s Central Procurement Body

■ **Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatının Diğer INTOSAI Bölge Teşkilatları ile İşbirliği Çabaları ve Birinci EUROSAT-AFROSAT Ortak Konferansı**

Efforts of European Organisation of Supreme Audit Institutions for Cooperation with Other INTOSAI Regional Organisations and First EUROSAT-AFROSAT Conference

■ **Sayıştay Kararları**

Decisions of Turkish Court of Accounts



SAYIŞTAY DERGİSİ

JOURNAL OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Cilt/Volume: 30 | Sayı/Issue: 115 | Aralık/December 2019

ISSN: 1300-1981 | eISSN: 2651-351X

Sahibi/Owner

T.C. Sayıştay Başkanlığı adına (on behalf of the TCA)
Dr. Zekeriya TÜYSÜZ (Başkan Yardımcısı/Vice President)

Genel Yayın Yönetmeni/Chief Editor

Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE (Grup Başkanı/Director of Audit)

Sorumlu Müdür/Responsible Director

Kamile EDE (Uzman Denetçi/Principle Auditor)

Yayın Kurulu/Editorial Board

Doç. Dr. Hacı Ömer KÖSE (Grup Başkanı/Director of Audit)

Zekeriya ASLAN (Uzman Denetçi/Principle Auditor)

Meral CAN (Uzman Denetçi/Principle Auditor)

Kamile EDE (Uzman Denetçi/Principle Auditor)

Yusuf SÜNBÜL (Başdenetçi/Senior Auditor)

Hilal ULUÇAY DEMİR (Denetçi/Auditor)

Çeviri Editörleri/English Language Editors

Barbara İNAN - Ferište ZARALI

Grafik Tasarım/Designed by

Mustafa Burak KIRPAÇ

Yayın Türü ve Periyodu/Type and Period of Publication

Üç ayda bir yayımlanan yaygın süreli, uluslararası ve hakemli bir dergidir.
The Journal is a double-blind peer-reviewed international journal published quarterly.

Yayın Dili/Language

Türkçe ve İngilizce / Turkish and English

Baskı/Printed by

Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü

Baskı Tarihi/Printed Date

Ocak / January 2020

Yönetim Yeri ve İletişim Bilgileri/Correspondence

Sayıştay Başkanlığı Destek Grubu 2 - 06520 Balgat-ANKARA/TÜRKİYE

Telefon/Telephone

+90 (312) 295 32 21

Faks/Fax

+90 (312) 295 48 03

E-posta/E-mail

dergi@sayistay.gov.tr

Web

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

Tarandığı Index ve Veri Tabanları/Indexes and Databases

EBSCOhost, TÜBİTAK ULAKBİM Sosyal ve Beşeri Bilimler Veri Tabanı, SOBİAD, ASOS



BİLİMSEL DANIŞMA KURULU / SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Tekin AKDEMİR	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Adnan AKIN	Kırıkkale Üniversitesi
Prof. Dr. Figen ALTUĞ	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Hamza ATEŞ	İstanbul Medeniyet Üniversitesi
Doç. Dr. Mehmet Alpertunga AVCI	Atatürk Üniversitesi
Prof. Dr. Erkan AYDIN	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. İbrahim AYDINLI	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Assoc. Prof. Mahabat BAIMYRZAEVA	Monterey Institute of International Studies, USA
Prof. Dr. Mehmet BARCA	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
Prof. Dr. Gonca BAYRAKTAR DURGUN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Nihat BULUT	İstanbul Şehir Üniversitesi
Prof. Dr. Kudret BÜLBÜL	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN	Kırıkkale Üniversitesi
Prof. Dr. Adnan ÇELİK	Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Doç. Dr. İbrahim DEMİR	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Dilek DEMİRBAŞ	İstanbul Üniversitesi
Doç. Dr. Tolga DEMİRBAŞ	Uludağ Üniversitesi
Prof. Dr. Şenol DURGUN	İstanbul Gelişim Üniversitesi
Prof. Dr. Halis Yunus ERSÖZ	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Cemal FEDAYİ	Kırıkkale Üniversitesi
Doç. Dr. Murteza HASANOV	Azerbaycan Devlet İdarecilik Akademisi, Azerbaycan
Prof. Dr. Farouk HEMICI	Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, France
Prof. Dr. Selma KARATEPE	İstanbul Gelişim Üniversitesi
Prof. Dr. Valentina KHRAPKINA	National University of Kyiv - Mohyla Academy, Ukraine
Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Yücel OĞURLU	İstanbul Ticaret Üniversitesi
Prof. Dr. Murat ÖNDER	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet Akif ÖZER	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Abuzer PINAR	İstanbul Gedik Üniversitesi

BİLİMSEL DANIŞMA KURULU / SCIENTIFIC ADVISORY BOARD

Doç. Dr. Davut PEHLİVANLI	İstanbul Üniversitesi
Doç. Dr. İdris SARISOY	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Tolga Naci SARUÇ	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN	Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Nazan SUSAM	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Levent ŞAHİN	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Adriana TIRON TUDOR	Babeş-Bolyai University - Cluj - Napoca, Romania
Prof. Dr. Ahmet Hamdi TOPAL	Kastamonu Üniversitesi
Prof. Dr. Metin TOPRAK	İstanbul Üniversitesi
Doç. Dr. Pelin VAROL İYİDOĞAN	Hacettepe Üniversitesi
Assoc. Prof. Dr. Andrey VERSHITSKY	V. I. Vernadsky Crimean Federal University, Russia
Prof. Dr. Ali Murat VURAL	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Sayım YORĞUN	İstanbul Üniversitesi
Doç. Dr. Haluk ZÜLFİKAR	İstanbul Üniversitesi

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

Yüksek Denetim Kurumlarının Etik Dışı Davranışla Mücadele Uygulamaları

Applications of Supreme Audit Institutions in Fighting Against Unethical Behavior

Yaşar UZUN7-36

Türkiye’de Başlıca Ekonomik Değişkenlerin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi

Impact of Major Economic Variables on Tax Revenues in Turkey: Multiple Linear Regression Analysis

Ömer Faruk ÖZTÜRK, Mahmut Ünsal ŞAŞMAZ, Yılmaz BAYAR, Hakkı ODABAŞ37-53

Bütçe Gözetimi Açısından Bağımsız Mali Kurumların Bütçe Sürecindeki Rolü

The Role of Independent Fiscal Institutions in the Budget Process in Terms of Budget Oversight

Süleyman DİKMEN55-81

Türkiye’de Sosyal Güvenliğin Finansmanında Devlet Katkısı Uygulaması ve İstatistiksel Görünüm

State Contribution in the Financing of Social Security in Turkey and Statistical Outlook

Mehmet BULUT83-108

Kamu Alımlarında Etiğin Güçlendirilmesi: Türkiye’nin Merkezi Satın Alma Kurumu Olarak Devlet Malzeme Ofisi Üzerine Bir İnceleme

Strengthening Ethics in Public Procurement: A Survey on the State Supply Office as Turkey’s Central Procurement Body

Tuba DEMİRYÜREK ÜRPER109-133

Yüksek Denetim Dünyasından Haberler - News From Supreme Audit World

*Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatının Diğer INTOSAI Bölge Teşkilatları ile İşbirliği Çabaları ve
Birinci EUROSAI-AFROSAI Ortak Konferansı*

*Efforts of European Organisation of Supreme Audit Institutions for Cooperation with Other INTOSAI
Regional Organisations and First EUROSAI-AFROSAI Conference*

Kamile EDE137-146

Sayıştay Kararları - Decisions of Turkish Court of Accounts

Temyiz Kurulu Kararları - Decisions of Board of Appeal149-161

YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ ETİK DIŞI DAVRANIŞLA MÜCADELE UYGULAMALARI

APPLICATIONS OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS IN FIGHTING AGAINST UNETHICAL BEHAVIOR

Yaşar UZUN¹

ÖZ

Kamu yönetiminde yaşanabilecek etik dışı davranışlar insanların yaşam kalitesini etkileyebilmekte, sosyal, siyasal, ekonomik ve çevresel açıdan ağır maliyetler doğurabilmektedir. Ülkelerin yönetim sistemlerinde sahip oldukları konumları, yetkileri ve işlevleri ile yüksek denetim kurumları, kamu yönetiminin dürüstlük esaslı olarak geliştirilmesinde ve etik dışı davranışlarla mücadele edilmesine önemli katkılar sunabilecek kurumlardır. Bu kurumların kamu kurumlarında etik dışı davranışla mücadele edebilmeleri için denetim, inceleme ve diğer faaliyetlerini etik odaklı bir anlayışla şekillendirmeleri önem taşımaktadır. Aynı zamanda bu kurumların kendi bünyelerinde de etik dışı davranışla mücadelede etkili yöntemlere sahip olmaları, temel bir gerekliliktir. Yüksek denetim kurumlarının gerek kendi bünyelerinde ve gerekse kamu kurumlarında etik yönetimi geliştirmek ve etik dışı davranışlarla etkili bir mücadele için kullanabilecekleri yöntem, araç ve yaklaşımlar için dünyadaki iyi uygulama örneklerinden hareketle zengin bir çerçeve ortaya koyan bu çalışmanın amacı, karar alıcıları, yöneticileri ve uygulayıcıları etik ilke ve yöntemler temelinde şekillenen bir kamu yönetiminin inşası için desteklemektir.

Anahtar Kelimeler: Etik, Etik Dışı Davranış, Yüksek Denetim Kurumları, Denetim, Kontrol.

1 Sayıştay Uzman Denetçisi, yasaruzun@sayistay.gov.tr, ORCID: 0000-0003-3803-0611

Gönderim Tarihi/Submitted: 25.04.2019

Revizyon Talebi/Revision Requested: 22.05.2019

Last Revision Received/Son Revizyon Tarihi: 02.01.2020

Kabul Tarihi/Accepted: 03.01.2020

Anf/To Cite: Uzun, Yaşar (2019), Yüksek Denetim Kurumlarının Etik Dışı Davranışla Mücadele Uygulamaları, Sayıştay Dergisi, Cilt: 30, Sayı: 115, s.7-36

ABSTRACT

Unethical behaviors that may be experienced in public administration may affect the quality of public life and cause heavy costs in terms of social, political, economic and environmental aspects. With their positions, powers and functions in the management systems of countries, Supreme Audit Institutions (SAIs) can make significant contributions to developing public administration based on integrity and fighting against unethical behaviors. In order to fight against unethical behavior in public institutions, it is important for SAIs to shape their audits, examinations and other activities through an ethics-based approach. At the same time, it is vital for these institutions to have effective methods to fight against unethical behavior within their bodies.

This study provides a rich framework based on the best practices in the world for the methods, tools and approaches that can be used by the SAIs both in their own bodies and in the public institutions to develop ethical management and effectively fight against unethical behaviors. The aim of the study is to support the decision makers, managers and practitioners for the construction of a public administration based on ethical principles and methods.

Keywords: Ethics, Unethical Behaviour, Supreme Audit Institutions, Audit, Control.

GİRİŞ

Yüksek denetim kurumları (YDK'lar/Sayıştaylar), kamu sektöründe gerçekleştirdikleri denetimler, incelemeler ve bunların sonucunda parlamentolara, kamu idarelerine ve kamuoyuna sundukları raporlarla (yargı yetkisi olanlar, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama faaliyetleriyle de) kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve şeffaflığın sağlanmasında önemli bir işleve sahiptir. Bu kurumlar yürüttükleri faaliyetlerle aynı zamanda kamu sektöründe etik yönetimin geliştirilmesine yönelik çalışmaların stratejik ve sistem odaklı geliştirilmesinde ve kamu hizmetlerinin etik değer ve ilkeler çerçevesinde sunulmasının sağlanmasında kilit rol oynarlar.

Kamu yönetiminde etik davranışı teşvik ve etik dışı davranışlarla mücadele etme konusunda önemli fonksiyon icra eden YDK'ların, her kamu idaresinde olduğu gibi kendi bünyesinde de etik dışı davranışlarla mücadele etmek ve etik davranışı teşvik etmek üzere politika, prosedür, yapı, sistem, süreç ve faaliyetler geliştirmeleri ve uygulamaya koymaları temel bir gerekliliktir.

Bu konuda farklı ülkelerin YDK'ları tarafından gerçekleştirilen uygulamalar, izlenen stratejiler ve yaklaşımlar, çok geniş bir yelpaze çizmektedir. Bunlardan çıkarılacak dersler, her bir YDK, hatta diğer kamu kurumları için de yeni gelişmelerin ve kurumsal itibarı güçlendirmenin temel kaynaklarından biri olabilecek niteliktedir. Bu nedenle mümkün olduğunca geniş bir çerçeveden ve zengin örneklerden hareket edilerek gerçekleştirilen bu araştırmanın bu alandaki teorik birikime ve uygulama kapasitesinin güçlendirilmesine katkı yapması beklenmektedir.

Bu çalışmanın amacı, YDK'ların kendi bünyelerinde ve dış çevrelerindeki paydaşlarıyla olan etkileşimlerinde "etik dışı davranışlarla mücadeleyi teşvik etmek üzere" geliştirdikleri uygulamalar hakkında uluslararası bir kıyaslama yaparak, en iyi uygulamaların geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasına katkı yapmaktır. Bu çerçevede; öncelikle temel kavramlar üzerinde durulacak, ardından YDK'ların temel işlevlerine kısaca değinildikten sonra bu işlevler bağlamında etik dışı davranışlarla neden mücadele etmeleri gerektiği değerlendirilecektir. Çalışmada ayrıca etik dışı davranışlarla mücadele bağlamında dünyanın değişik bölgelerinden seçilen YDK'lar tarafından izlenen yaklaşım ve gerçekleştirilen uygulamalar, örnekleriyle birlikte analiz edilecektir.

Çalışmaya konu yüksek denetim kurumları bünyesinde geliştirilen uygulamalar, OECD'nin geçmiş yıllarda geliştirdiği "etik altyapı" kavramına da konu olan planlama, etik rehberlik ve danışmanlık, insan kaynakları yönetimi politika uygulamaları ve izleme, denetim ve kontrol bileşenleri çerçevesinde ele alınmıştır. Yüksek denetim kurumlarının dış paydaşlarıyla olan etkileşimlerinde geliştirdikleri uygulamalar ise farkındalık geliştirici çalışmalar, diğer kurumlarla işbirlikleri, paydaş taleplerinin değerlendirilmesi, etik odaklı denetim ve incelemeler gibi tespit edilen iyi uygulamalar ekseninde ele alınmıştır.

Bu çalışmada incelenen ülke ve kurumlar ile bu kurumların konu ile ilgili uygulamalarının seçiminde sistematik bir yaklaşım yerine, belirlenen alanlarda en iyi uygulama olarak değerlendirilebilecek ve diğer kurumlar için de benzer uygulamaların geliştirilmesinde model teşkil edebilecek örnekler odaklanılmıştır. Etik davranışların teşvik edilmesi ve etik dışı davranışlarla mücadele niteliğindeki uygulamalar hemen her ülkenin yüksek denetim kurumlarının temel ilgi alanlarından birini oluşturmaktadır. Ancak değişen koşullar ve artan ihtiyaç ve talepler karşısında, bu alandaki işlevlerinin geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle etik yönetimin güçlendirilmesi ve iyi uygulamaların yaygınlaştırılmasında, mevcut örneklerden yararlanılmasının bu kurumlara önemli fırsatlar sunacağı değerlendirilmektedir.

1. ETİK VE ETİK DIŞI DAVRANIŞ

Etik kavramı Güncel Türkçe Sözlük'te, "çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü" şeklinde tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu, 2019). Etik, insan tutum ve davranışlarının iyi-kötü ya da doğru-yanlış yönleriyle değerlendirilmesine ilişkin bir kavramdır. Etik, bireylere "işlerin nasıl yapılması gerektiğini" belirlemede yardımcı olan yol gösterici değerler, ilkeler ve standartlardır. Etik, insanların yargılarını ve bu yargılara ulaşılma sürecini ifade eder. Etik, aynı zamanda, insanların değerlere dayalı kararlar verdiği bir süreçtir (Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu, 2009: 19).

"Etik değer" kavramı ise, bütün davranış seçimlerinin arkasında yatan temel inançlar ve öncelikleri ifade eder. Etik değerler, etik/davranış kodları için bir esas teşkil eder. "Dürüstlük ve tarafsızlık", "kamu yararını gözetme", "hesap verebilirlik ve şeffaflık" gibi değerler, kamu sektörü etik değerleri arasında yer almaktadır. "Etik ilkeler" ise, davranış kurallarına/düzenlemelerine dönüştürülmüş etik değerler olarak tanımlanabilir. Etik ilkelerin çerçevesi, çalışanın etik davranış özelliklerini/gerekliklerini tayin eden davranış kodlarıyla ya da diğer düzenlemelerle belirlenmektedir. "Kamu hizmetlerini tarafsız olarak yerine getirmek", "mevzuata uygun davranmak", "menfaat çatışmasından kaçınmak", "adam kayırmacılığından uzak durmak", "hediye ve ikramları reddetmek", "çalışanları adil şekilde ödüllendirmek" gibi ilkeler, kamu sektörü etik ilkeleri arasında yer almaktadır (EUROSAI TFA&E, 2014b: 10). Bu bağlamda etik davranışı, toplumun ve bireylerin davranış değerleri olarak kabul ettikleri değerlere uygun şekilde hareket etmek olarak tanımlayabiliriz.

Etik davranışlar; "dürüstlük", "adil olmak", "eşitlik", "kişi hakları" gibi ahlaki ilkelere saygı göstermeyi gerektirir (Businessdictionary.com, 2019). "Etik dışı davranış" ise, genellikle toplumsal hayatın sürdürülebilmesi için geniş parametreler olan yasaların, politikaların, düzenlemelerin ve örgüt normlarının göz ardı edilmesiyle başkalarına zarar verici sonuçlar ortaya çıkaran ve toplum tarafından yasa dışı ya da gayriahlaki kabul edilen davranışları kapsamaktadır (Brass, Butterfield ve Skaggs, 1998: 15; White, 1999: 110). "Ayrımcılık", "kayıрма", "yolsuzluk", "rüşvet", "yaranma ve yakınlığı kullanma", "engelleyici olma ve yanlış yönlendirme", "yıldıрма ve korkutma", "bencillik", "şiddet", "taciz" gibi davranışlar, etik dışı davranış örnekleri olarak literatürdeki yerlerini almıştır (Gül, 2006: 69-71).

Kamu kurumlarında yaşanabilecek etik dışı davranışlar, kamu kurumlarının iç bünyelerinde ve bu kurumların içerisinde yaşadıkları siyasal, toplumsal ve ekonomik çevrede birçok olumsuz sonuçlar/etkiler doğurabilecektir. Örneğin ayırimcılık ve adam kayırmacılık, liyakate sahip ve eşit durumdakilerin kamu haklarından ve hizmetlerinden yararlanamamalarına; hile, yolsuzluk ve usulsüzlük, kamuya, devlete ve kuruma duyulan güvenin kaybedilmesine, kamu kaynaklarının suistimal edilmesine, kamu yararının göz ardı edilmesine, gelir dağılımı dengesinin bozulmasına, kamu bütçesinin israf edilmesine, insanların yaşam kalitelerinden yoksun kalabilmelerine yol açmaktadır. Benzer şekilde, kurum içerisinde personele baskı ve yıldırma gibi davranışlar çalışma moral ve motivasyonunun kaybedilmesine, fiziksel ve ruhsal sağlık sorunları nedeniyle sağlık harcamalarının artmasına, işgücü kaybına; kurumsal bilginin gizlilik gereklerine riayet edilmeden kamu görevlisi tarafından ifşa edilmesi ise vatandaş, kamu ve ülke güvenliğinin tehlikeye atılmasına yol açabilecektir. Bu açıdan bakıldığında, kamu idarelerinin muhtemel etik dışı davranışlarla mücadele etmeyi, bu tür davranışların yol açabilecekleri riskleri dikkate alarak stratejik bir yaklaşımla sürdürmeleri gerektiği ortadadır.

2. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ İŞLEVLERİ VE ETİK DIŞI DAVRANIŞLARLA MÜCADELEDEKİ ROLLERİ

2.1. Yüksek Denetim Kurumlarının Temel İşlevleri

Yüksek denetim kurumları, devletin tüm kurum ve kuruluşlarının ve her türlü gelir, gider ve varlıklarının parlamento adına denetlenmesi amacıyla oluşturulmuş, anayasal ya da yasal güvencelere sahip, bağımsız ve profesyonel denetim örgütleridir. Hemen her ülkede anayasal sistemin temel unsurlarından biri olarak güçlü yetkilerle donatılan (Köse, 2019: 16-17) bu kurumlar, parlamentonun bütçe hakkını kullanmasında üstlendikleri kilit rollerle her ülkede demokratik sistemin güçlendirilmesinde önemli işlevler üstlenirler.

Demokrasinin vazgeçilmez unsurlarından ve aynı zamanda “Ulusal Dürüstlük Sistemleri”nin önemli aktörlerinden (Transparency International, 2012: 16) olan YDK’lar, dış denetim kurumu olarak kamu hesaplarını denetlemede sergiledikleri geleneksel rolleriyle bulundukları ülkelerde hesap verebilirlik halkasında kritik bir rol üstlenmektedir (OECD, 2016: 5). Bu kurumların yapacağı denetimlerle kamu kurum ve kuruluşlarının politika, program veya faaliyetlerinin

yönetimi ve performansı hakkında yasama ve diğer gözetim organları, yönetimden sorumlu olanlar ve halka yeterli ve uygun denetim kanıtına dayalı, bağımsız, tarafsız ve güvenilir bilgi, değerlendirme, sonuç veya görüşler sağlaması; hesap verme sorumluluğunu ve saydamlığını artırması; sürekli gelişimi, kamu kaynakları ve varlıklarının uygun kullanımını ve kamu yönetiminin performansına olan sürekli güveni teşvik etmesi (ISSAI 100/md. 18, 20) (ISSAI, 2019b) beklenmektedir.

Sosyal ve siyasal alandaki değişimle paralel olarak kamu yönetiminde gerçekleşen hızlı dönüşüm, YDK'lerden beklenti ve talepleri artırmakta; bu kurumların yeni alanlarda ve farklı yaklaşımlarla topluma ve kamu yönetimine daha fazla değer katmaları istenmektedir. Dolayısıyla bu kurumların kendi ülkelerinde ve dünyada yaşanan kapsamlı dönüşüm sürecinin gerekleri doğrultusunda görev ve sorumluluklarını daha geniş bir perspektifle, katılımcı ve etkin iletişime dayalı olarak yürütmeleri ve daha fazla değer üretmeleri kaçınılmaz bir zorunluluk haline gelmiştir (Baimyrzaeva ve Köse, 2014: 77).

Yüksek denetim kurumlarının denetim ve diğer faaliyetlerinde temel gereklilikleri karşılayabilmeleri ve kurum mensuplarının davranışlarının bu gerekliliklere uygun şekilde yönetilebilmesi için, bu kurumlarda etik yönetim altyapısının inşa edilmesi ve geliştirilmesi bir zorunluluktur. Bu kurumların etik yönetim altyapı uygulamalarını geliştirmeleri halinde, kapasitelerinin güçlenerek kurumsal itibarlarının korunması, paydaş beklentilerinin karşılanması, kurum mensupları arasında etik davranışın teşvik edilmesi, kamu idarelerine rol model olunması ve kamu mali yönetiminin geliştirilmesi yolunda önemli adımlar atılmış olacaktır (Uzun, 2018: 53).

2.2. Yüksek Denetim Kurumlarının Etik Dışı Davranışlarla Mücadele İşlevi

Kamu itibarını korumak ve gözetmek, her kurumun olduğu gibi YDK'ların da temel bir sorumluluğudur. Bu nedenle, YDK'ların yürüttükleri her türlü çalışmada kamu itibarının ve kendilerine duyulan güvenin zedelenmemesi için etik davranışı teşvik eden ve aynı zamanda etik dışı davranışla mücadele eden bir yaklaşım izlemeleri gerekmektedir. YDK'ların etik davranışı gündem konusu yapmaları, INTOSAI Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI) tarafından da öngörülen bir husustur. YDK'lerden beklentilerin büyük olması ve bu kurumların paydaşlarının (vatandaşların, yasama ve yürütme organlarının, denetlenen kurumların ve

diğerlerinin) güvenini kazanmaları gerektiğinden, örnek teşkil edecek kurumlar olarak hareket etmeleri ve paydaşlarının gözünde güven ve inandırıcılıklarını korumaları gerekmektedir. Etik davranış, söz konusu güven ve itibarı temin etme ve sürdürmede kilit bir bileşen olurken etik kurallar, YDK'ların işleyişi için ön koşuldur (ISSAI 30/1). 2016 yılında güncellenen INTOSAI Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Etik Kurallar Standardı (ISSAI 30), etik davranışa ilişkin YDK'ların genel sorumluluklarını ve etik davranışı yönlendiren beş temel değeri tanımlamış, bu kurumların kendi etik kurallarını ve bu kuralları uygulamak için uygun bir etik kontrol sistemi geliştirmelerini teşvik etmiştir (INTOSAI, 2016a).

INTOSAI Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Kamu Sektörü Denetiminin Temel Prensipleri Standardı (ISSAI 100) uyarınca, YDK'lar tarafından gerçekleştirilen kamu sektörü denetiminin, kamu kurumları ve çalışanlarının fonksiyonlarını etkin, verimli ve etik biçimde, geçerli kanun ve düzenlemelere uygun olarak yürütmesi beklentisini güçlendirmeye yardımcı olması beklenmektedir (ISSAI 100/17) (ISSAI, 2019b).

INTOSAI "Yüksek Denetim Kurumlarının Değer ve Faydaları - Vatandaşların Yaşamında Fark Yaratma" Standardı (ISSAI 12) uyarınca da, YDK'ların vatandaşların yaşamlarında fark yaratabilmeleri için; merkezi yönetim ve kamu kurumlarının hesap verme sorumluluğu, şeffaflığı ve dürüstlüğüne güçlendirmesi, davranışlarıyla örnek teşkil ederek model bir kuruluş olmaları gerekmektedir (ISSAI 12/5) (ISSAI, 2019a).

INTOSAI standartları dikkate alındığında, YDK'ların, etik dışı davranışlarla mücadele etmelerinin, diğer bir ifadeyle etik davranışı teşvik etmeye yönelik politika ve uygulamalar geliştirmelerinin zaruri olduğu, bu anlamda kendi bünyelerinde ve kurum paydaşlarıyla etkileşimlerinde bir takım çalışmalar yapmaları gerektiği açıktır. Zira YDK'lar anayasal konumu haiz, Parlamentolara raporlama işlevi olan; kamu idarelerine, kamu personeline, kamu veri ve bilgisine erişim imkanı olan; kamu idarelerini tekil ve kamu yönetimini bütüncül bir şekilde görebilen kurumlardır. YDK denetim ve incelemelerinin uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına ve etik kurallara (bağımsızlık, tarafsızlık, profesyonellik vb.) uygun şekilde yerine getirilmesi; bu kurumların kamu bütçesi, kamu mali işlem ve faaliyetleri ile uygulamaları hakkında doğru bilgiye ve kanıta dayalı raporlar üretmeleri, paydaşlarının temel beklentileridir. Bu beklentilerin karşılanmasına yönelik olmak üzere YDK'ların öncelikle kendi bünyelerinde etik davranışı teşvik eden, bu anlamda etik dışı davranışla mücadele eden bir yaklaşım geliştirmeleri,

kendilerine duyulan güvenin korunmasına; bu kurumların ürettiği bilgilerden yararlanan karar alıcıların sağlıklı karar alabilmelerine; kamu bütçe disiplininin gözetilmesine ve kamu görevlilerinin etik değer ve ilkelere uygun davranış sergilemelerine önemli katkılar sunacağı düşünülmektedir.

Ayrıca, yukarıda ifade edilen standartlar dikkate alındığında, YDK'ların, etik davranış gerekliliklerine ve kamu yönetiminde etik dışı davranış risklerini (kamu itibarının ve kurum itibarının zedelenmesi, menfaat çatışması, gizliliğin ihlali, hile ve usulsüzlük vb.) azaltmaya odaklanan denetim ve inceleme yaklaşımları geliştirmeleri de, kamu yönetimlerinde etik yönetim gerekliliklerinin karşılanmasına ve bunların gündemde tutulmasına katkı sunacaktır. Bu tür denetim ve inceleme yaklaşımları ile aşağıda gösterilen diğer yaklaşım uygulama örneklerinin (yasal, kültürel, siyasal, ekonomik vb. açılardan ülke gerekliliklerine uygunluğu dikkate alınarak) doğrudan ve/veya dolaylı şekilde gerek YDK'ların kendi bünyelerinde, gerekse de kamu idarelerinde ve toplumda dürüstlük esaslı kamu yönetimi anlayışının güçlendirilmesi yolunda önemli kazanımlar sağlayacağı düşünülmektedir.

3. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ ETİK DIŞI DAVRANIŞLARLA MÜCADELE UYGULAMALARI

Yüksek denetim kurumlarının etik dışı davranışla mücadeleye yönelik uygulamaları, yüksek denetim kurumlarının kendi bünyesinde geliştirdikleri uygulamalar ve dış paydaşlarıyla olan etkileşimlerinde geliştirdikleri uygulamalar şeklinde iki alt başlık halinde incelenebilir.

3.1. Yüksek Denetim Kurumları Bünyesinde Geliştirilen Uygulamalar

Yüksek denetim kurumları, kamu yönetimlerinde dürüstlüğü teşvik etme sorumluluklarının bir gereği olarak, öncelikle kendi bünyelerinde etik/dürüstlük gerekliliklerini karşılamaya yönelik uygulamalar geliştirmektedir. Bu yaklaşımlar, çeşitli uygulama alanlarında ve farklı araçlarla hayata geçirilmeye çalışılmaktadır.

3.1.1. Kurumsal Planlama Uygulamaları

YDK'lar, etik dışı davranışlarla mücadele ve etik davranışları teşvik etmek açısından, stratejik bir yaklaşım olarak kurumsal planlar geliştirebilmektedir. Türkiye ve Rusya Federasyonu Sayıştaylarının uygulamaları, bu alandaki çalışmalara örnek teşkil edecek niteliktedir.

Türkiye Sayıştay Etik Eylem Planı: Türkiye Sayıştay tarafından, kurumun etik altyapısını güçlendirmek üzere 2018 yılında bir durum değerlendirmesi çalışması yapılmıştır. Bu çalışma sonucunda geliştirilen Etik Eylem Planı ile “rehberlik”, “insan kaynakları yönetimi politika ve uygulamaları” ile “kontrol ve izleme” fonksiyonları bağlamında yapılacak kurumsal çalışmalar tespit edilerek yürürlüğe konulmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2019: 105). Söz konusu plan kapsamında yapılan çalışmalardan biri de Sayıştayın internet ve intranetinde “etik” ile ilgili alanların oluşturulmasıdır. Bu alanda, etikle ilgili kurumsal mevzuata, Sayıştay mensuplarına yönelik etik ilke ve kurallara, etik sözleşmeye, etik komisyonu bilgilerine, etikle ilgili kurumsal etkinliklere ve ilgili linklere yer verilmektedir. Ayrıca, söz konusu plan kapsamında “Denetimde Etik İlke ve Kurallara Uyum Taahhüt Formu” geliştirilmiş olup, uluslararası denetim standartları doğrultusunda tüm denetçilerin denetim sürecinde uyacakları temel hususları düzenleyen bu formu denetimin başlangıcında imzalamalarını sağlayan bir sistem de uygulamaya konulmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2019: 58, 105).

Rusya Federasyonu Sayıştay (ACRF) Yolsuzlukla Mücadele Planı: Rusya’da kabul edilen Yolsuzlukla Mücadele Ulusal Planı ile yasal sistem içerisinde yolsuzluğun oluşmasını önlemeye odaklı yolsuzlukla mücadele politika paketi uygulamaya konulmuştur. ACRF de, bu planın bir parçası olarak, yolsuzlukla mücadele için yasal çerçeveye öncelik veren kendi eylem planını hazırlamıştır. Bu kapsamda ACRF, iç yolsuzluk risklerini azaltmayı hedefleyen tedbirler paketini uygulamaktadır. Ülkenin sosyo-ekonomik kalkınmasının önündeki en acil problemler ve çözümlerine dair çalışma planının geliştirilmesi, bütün çalışanların etik ilkelere bağlılık taahhütlerinin alınması, kurum içi yolsuzlukla mücadele kontrol aracı olarak bir çalışma gücünün oluşturulması, denetçilerin rotasyonuna dair düzenlemeler gibi tedbirler, planda öngörülen uygulamalardan bazılarıdır (INTOSAI, 2013: 196-1999).

3.1.2. Etik Rehberlik ve Danışmanlık Uygulamaları

YDK’lar, etik dışı davranışı önleme bağlamında etik rehberlik ve danışmanlık desteği sağlayıcı uygulamalara da sahiptirler. Bu konudaki bazı uygulama örnekleri şunlardır:

Türkiye Sayıştay’ının “Sayıştay Denetçilerinin Mesleki Etik Kurallarına İlişkin Usul ve Esaslar” Düzenlemesi: 2011 yılında Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Sayıştay Denetçilerinin Mesleki Etik Kurallarına İlişkin Usul ve Esaslar”ın amacı; Sayıştay denetçilerinin uyacakları

mesleki etik kurallarına ilişkin usul ve esasları belirlemektir. Düzenleme ile aşağıda ifade edilen değer ve ilkeler çerçevesinde uyulması gereken kurallar tarif edilmektedir:

- Bağımsızlık,
- Tarafsızlık ve nesnellik,
- Dürüstlük,
- Eşitlik,
- Çıkar çatışmasından kaçınma,
- Yetkinlik ve mesleki özen,
- Mesleki ve kurumsal bilinç,
- Mesleğin menfaat temini için kullanılmaması,
- Nezaket ve saygı,
- Gizlilik ve mesleki sırların saklanması.

Yönetici konumunda bulunanların sorumluluklarını da tanımlayan düzenleme, denetçilerin mesleki etik kurallarına aykırı davrandığı iddiası ile ilgili uygulanacak kurumsal sürece de yer vermektedir. Düzenleme, denetçilerin sicillerinin verilmesinde söz konusu mesleki etik kuralların dikkate alınacağını da hatırlatmaktadır. Sayıştay Başsavcı ve savcıları da 6085 sayılı Kanun hükümleri uyarınca söz konusu düzenlemeye tabidirler (Sayıştay Başkanlığı, 2011).

Romanya Sayıştay Rehberlik Uygulamaları: Romanya Sayıştay, etik kod esaslarının uygulanmasına dair tavsiye ve rehberlik sağlama bağlamında, denetçilere karşılaştıkları herhangi bir güçlük ya da etik ikilem karşısında Etik Komiteye başvurma imkanı sunmaktadır. Etik Komitesi tarafından, karşılaşılan duruma bağlı olarak, etikle ilgili bilgi ya da uyarıların bir daha oluşmaması için kurum yönetimine bilgi verilmektedir. Ayrıca direktörlerin, etik değerlere uymama riskini azaltmak ya da önlemek üzere denetimler başlamadan önce, denetçilere etik değer ve ilkelere bağlılık sorumluluklarını hatırlatma görevleri de bulunmaktadır. Kurumda mesleki eğitim kursları kapsamında, etik değer ve ilkelere ilişkin eğitimler de organize edilmektedir (Boboc, Visan, 2018).

Avrupa Sayıştay (ECA) Etik Danışmanlık Uygulaması: Bu uygulama kapsamında, Avrupa Sayıştay Genel Sekreteri tarafından kurum personeli arasından “etik danışmanlar” atanmaktadır. Uygulama ile gizlilik arz eden ve tarafsız bir tavsiye desteğine ihtiyaç duyan herhangi bir personele

danışmanlık hizmeti sunulmaktadır. Danışmanlık desteği sağlanan hususlar arasında; personelden beklenen etik değerler ve ilkeler, gerçek ya da algılanan menfaat çatışması, hediye ve ikram kabulü gibi hassas konular, ciddi hata ve usulsüzlük durumlarında bilgi verme gibi konular yer almaktadır (ECA, 2019).

3.1.3. İnsan Kaynakları Yönetimi Politika Uygulamaları

YDK'lar, etik dışı davranışlarla mücadele kapsamında, insan kaynakları yönetimi politika alanlarında da uygulamalar geliştirebilmektedirler. Bu konudaki uygulama örnekleri aşağıda ifade edilmiştir:

Avustralya Sayıştay (ANAO) İşe Alım ve Personel Eğitim Yaklaşımı: Avustralya Sayıştay (ANAO) tarafından, işe alma kararlarının kurumun ve Avustralya kamu hizmetinin değerlerine uygun şekilde, liyakate dayalı olması esas olarak benimsenmiştir. Adaylar işe başvuru sürecinde ANAO'nun seçim komitesi tarafından, etik davranış gereklilikleri de dahil ANAO'da çalışmanın gerektirdiği davranış-beceri grupları ve sınıflandırmalarını tanımlayan ANAO Yeterlilik Çerçevesi (ANAO, 2012) ve pozisyon iş tanımları dikkate alınarak değerlendirilmektedir.

ANAO, eğitim programları aracılığıyla üç temel alanda ("teknik uzmanlık", "saygılı ve etkin ilişkiler", "dengeli davranış ve ortak çalışmaya dayalı iş ortamı") personel performansını geliştirmeyi de esas almaktadır. Etik davranış gerekleriyle doğrudan ilgili bu alanlarda personel gelişimini sağlamak üzere sınıf ortamında teknik ve genel beceri geliştirme kursları (personel ve personel gelişimi, liderlik, iletişim vb.) düzenlemektedir. Sınıf eğitiminin yanı sıra, E-öğrenme modülleri uygulaması ile de davranış ve farklılıkların yönetimi gibi etikle ilgili kurslar da düzenlemektedir.

ANAO, Danışman Meslektaş Programı aracılığıyla, deneyim ve bilgisi olan ve güçlü kişilik özelliklerini haiz personelin, kendisinden daha az deneyimli meslektaşlarını desteklemesini ve yardımcı olmasını sağlamaktadır. Bu uygulama, ANAO'nun kurumsal değerlerini (saygı, dürüstlük ve mükemmellik) tabi olarak ifade etme/aktarma aracı olarak görülmektedir. Bu uygulamayla, danışmanlık desteği alan personel, yardıma ihtiyacı olanlara destek sağlama (saygı); diğerinin mahremiyetini ve sırlarını koruma (dürüstlük); ve diğerlerinin bilgi ve deneyimlerinden yararlanma ve öğrenme (mükemmellik) gibi konularda kendisini geliştirmektedir (ANAO 2019a).

Fiji Cumhuriyeti Sayıştayı (OAGRF) Düşük Performans ve Disiplin Yönetimi Politikası: Fiji Sayıştayı'nın (OAGRF) disiplin politikası ve prosedürünün amacı, bütün mensuplarının adil ve mevzuata uygun muamele görmesini sağlamak üzere OAGRF içerisinde uygun davranış standartlarının oluşturulmasını ve bu standartların korunmasını sağlamak, böylece hatalı davranışı düzeltmek ve zayıf performansı geliştirmektir. Politika belgesi, mensupların denetlenen kurumlarla, kamu hizmeti değerleriyle ve bireysel çalışma performans standartlarıyla ilgili sorumluluklarını anlamalarını desteklemektedir. Politika belgesinde, "iş yerinde disiplin", "hatalı davranış", "ağır hatalı davranış" gibi kavramların tanım ve niteliklerine de yer verilmektedir (OAGRF, 2017).

Fiji Sayıştayı'nın (OAGRF'nin) HIV/AİDS'le İlgili Politika Belgesi: Politika belgesi, rahatsızlığı nedeniyle personelin kurum uygulamalarından (eğitim, görevlendirme, terfi, ücretlendirme vb.) fırsat eşitliği bağlamında yararlanamamasını ve diğer personel tarafından (aşağılanarak, beraber çalışılmayarak vb. yollarla) mağdur edilmesini önleyici bir kurumsal yaklaşımı ifade etmektedir. Bütün personelin fırsat eşitliğine ve ayrımcılıktan uzak bir çalışma ortamı oluşturma sorumluluğuna sahip olduğu anlayışından hareketle geliştirilen bu politika, işe başvurularda, kurum personelinin yeni işe alınan pozitif HIV virüsü taşıdığını fark etmeleri durumunda, bütün personelin bu bilgiyi "gizli bilgi/sır" olarak değerlendirme sorumluluklarının olduğunu öngörmektedir. Bu bilginin gizlenmemesi ve üçüncü bir tarafa ifşası durumu ise ciddi bir suç olarak addedilmekte ve gizlemeyen personel hakkında disiplin yaptırımı uygulanabileceği ifade edilmektedir.

Söz konusu politika dokümanı, sadece AİDS'le ilgili olarak değil, aynı zamanda kanser, dermatolojik bozukluk, psikolojik rahatsızlık, özürlülük vb. durumları olan personelin ayrımcılığa uğramaması ve genel personel sağlığının korunması için kurumsal politika geliştirilmesinin önemini ortaya koymaktadır (OAGRF, 2018).

3.1.4. İç İzleme, Denetim ve Kontrol Uygulamaları

YDK'lar, etik dışı davranışla mücadele kapsamında, etik dışı davranış risklerini tespit etmeye, izlemeye ve yönetmeye dair yaklaşımlar da geliştirmektedirler. Bu konudaki farklı uygulamalardan bazı örnekler ana hatlarıyla şu şekilde özetlenebilir:

Hollanda Sayıştay'ının (NCA) IntoSAINT Uygulaması: Hollanda Sayıştay'ı (NCA) tarafından kurumsal öz değerlendirme aracı olarak uygulamaya konulan IntoSAINT'in genel amacı, YDK'ların dürüstlük risklerini analiz etmelerine ve dürüstlük yönetim sistemlerinin olgunluğunu değerlendirmelerine yardımcı olmaktır. Öz değerlendirme çalışması, bu konuda uzman bir moderatörün gözetiminde yapılandırılmış iki günlük atölye çalışmasıdır. Araç, yolsuzluğu önlemeyi amaçlamakta ve ilgili idarenin dürüstlük sistemini geliştirmeye yönelik olarak bir dizi yönetim tavsiyeleri de ortaya koymaktadır.

Bir yönetim aracı olarak IntoSAINT, kuruma özel dürüstlük politikalarını geliştirmeye ve çalışanlar arasında dürüstlikle ilgili farkındalıklarını artırmaya imkan sağlar. Öz değerlendirme çalışması, bu çerçevede çalışmaya katılan personelin bilgi ve görüşlerini ortaya çıkarmakta, bu çerçevede kurumsal zayıflıklar, riskler ve bunları aşmaya yönelik öneriler tartışılmaktadır. Çalışmanın sonunda, bir yönetim raporu/eylem planı ortaya çıkarılmaktadır. Bu raporda, yönetime, (dürüstlük ihlallerine karşılık olarak kurumsal direnci geliştirmeye yönelik acil tedbir alınması gereken durumlar hakkında) öneriler de sunulmaktadır (NCA, 2019).

Kanada Sayıştay'ı (OAGC) Hile Risklerinin Yönetimi Rehberi: Kanada Sayıştay'ının geliştirdiği rehber, hile riskleri yönetim çerçevesini ortaya koyarak, kurumsal hile risklerinin tanımlanmasına, karşılık verilmesine ve yönetilmesine katkı sunmaktadır. Rehberde "hile" ve "hile riski" kavramları tanımlanmakta, iç kaynaklı hilenin alt sınıflandırmaları yapılmakta ve hile sayılabilecek davranış örneklerine yer verilmektedir. Rehberde, hile riskleri yönetim çerçevesinin dayandırıldığı beş bileşen ve bunlarla ilgili yapılması gereken çalışmalara da değinilmektedir (OAGC, 2019).

Avustralya Sayıştay'ı (ANAO) Hediye ve Menfaat Kütüğü Uygulaması: Avustralya Sayıştay'ının (ANAO'nun) hediye ve menfaat edinmeye dair kurumsal politikası uyarınca, kurum çalışanlarının, görev ve sorumluluklarını yerine getirirken ikram edilen hediye ve menfaat sayılabilecek şeyleri kabul etmemeleri gerekmektedir. Bu bağlamda, çalışanların (kabul etsinler ya da etmesinler) kendilerine teklif edilen hediye ve ikramları on işgünü içerisinde "hediye ve menfaat kayıt kütük formu" aracılığıyla raporlamaları gerekmektedir. ANAO'nun yönetim kuruluna yapılan bu raporlamalarda yer alan veri bilgileri (hediye/ikramın değeri, teklifi yapanlar, hediye/ikramın tahmini değeri, teklif nedeni, kabul edilip edilmediği vb.), kurumun internet sayfasında yılda iki kez kamuoyu ile paylaşılmaktadır (ANAO, 2019a).

Romanya Sayıştayı'nın Denetçi Davranışlarını Kontrol ve İzleme Uygulamaları: Romanya Sayıştayı, mensuplarının davranışlarını kontrol ve izleme açısından şu uygulamaları gerçekleştirmektedir:

- Denetçiler, herhangi bir denetim faaliyeti öncesinde “bağımsızlık beyanı” sunmakta ve bağımsızlık ve dürüstlüklerini etkileyebilecek olumsuz bir durumun söz konusu olmadığını beyan etmektedirler.
- Denetim birim yöneticileri, denetçilerle ilgili rotasyon uygulamasından sorumlu olup, kural olarak aynı denetçinin aynı kamu idaresine art arda iki dönemden daha fazla görevlendirilmemesi esası uygulanmaktadır.
- Kurum direktörleri, Etik Komitesi'ne aylık raporlar göndererek, karşılaştıkları etikle ilgili hususları ve bunların nasıl çözüldüğü bilgisini sunmaktadırlar. Bu kapsamda direktörlerin raporlama ayında denetçilerin etik eğitimleriyle ilgili yapılan çalışmaları da bildirmeleri zorunlu tutulmuştur.
- Etik Komitesi, söz konusu bağımsızlık beyanlarını ve direktör raporlarını kontrol etmekte ve ulaştıkları sonuçlar itibarıyla üst yönetime dönemsel raporlama yapmaktadır. Etik Komitesi, denetimler tamamlandığında denetlenen kurumlara “denetimler hakkında etik değerlere dayalı değerlendirmeler” almak üzere anketler de göndermektedir.
- Etik Komitesi tarafından menfaat beyanlarındaki bilgiler analiz edilmektedir.
- Etik Komitesi, etik kod ihlal uyarıları/bilgisini aldığı anda, bu bilgileri analiz etmekte, kolay çözümler bulmaya çalışmakta, gerektiğinde yönetime, yaptırım uygulanması ya da inceleme ve soruşturma komisyonunun oluşturularak sonuca bağlanması yolunda öneriler sunmaktadır.
- Etik Komitesi, etik kodun uygulanmasında hatalı ya da belirsizlik arz eden durumları tespit etmekte ve bunlara ilişkin yönetime bilgi ve öneriler sunmaktadır (Boboc ve Visan, 2018).
- Menfaat ve Varlık Beyanları, en az yılda bir kez düzenlenmekte, verilmiş beyanlarda değişiklik durumunda dönem içerisinde de düzenlenebilmektedir. Romanya mevzuatı uyarınca menfaati ilgilendiren konular menfaat beyanına, varlıkları ilgilendiren konu/durumlar ise varlık beyanına konu olmaktadır (EUROSAI TFA&E, 2014a: 83-84).

Çek Sayıştay İç Denetim Uygulaması: Çek Sayıştay İç Denetim Biriminin “Yolsuzlukla Mücadele ve Etik Koda Uygunluk İç Denetim Uygulaması” kapsamında, 2010 yılı standart risk analizi çalışması sırasında önemlilik seviyesi yüksek düzeyde yolsuzluk ve etik kod ihlal riski tespit edilmiştir. İç denetim birimi, edinilen bulgulara dayalı olarak “şikayetlerin ele alınması hususunu içeren yolsuzluğu önleme sistemini taramaya” odaklı bir denetim çalışması gerçekleştirmiştir. Denetim çalışması, söz konusu sistemin etkinliğini değerlendirmiş ve gerekli iyileştirme önerilerini ortaya koymuştur (EUROSAI TFA&E, 2014a: 95).

3.2. Yüksek Denetim Kurumlarının Dış Paydaşlarıyla Olan Etkileşimlerinde Geliştirdikleri Uygulamalar

Yüksek Denetim Kurumları, içerisinde yer aldıkları çevreyi oluşturan paydaşlarıyla olan etkileşimlerinde de “etik dışı davranışla mücadeleye yönelik” çeşitli yaklaşımlar geliştirmektedirler. Bu yaklaşımlar, tespit edilen örnekleriyle beraber aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır. Ancak, söz konusu uygulamalara dair açıklamalara geçmeden önce, bu çalışmaya esas alınan temel bir varsayımı hatırlatmakta yarar vardır: YDK’ların geleneksel denetim faaliyetleri olan mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi gibi uygulamaları, ulaşılan bulgular, görüşler/sonuçlar ve öneriler çerçevesinde, kamu mali yönetimlerinde şeffaflığı ve hesap verebilirliği sağlayarak etik davranışın geliştirilmesine, yönetilmesine ve etik dışı davranışlarla mücadele edilmesine katkı sunmaktadırlar.

3.2.1. Farkındalık Geliştirici Çalışmalar

YDK’lar, etik dışı davranışla mücadele kapsamında “farkındalığı artırıcı” faaliyetler gerçekleştirerek temiz toplum oluşturma hedefine önemli katkılar sunabilmektedir. Aşağıda ana hatlarıyla ele alınan kimi ülke uygulamaları, bu alanda gösterilebilecek başlıca örneklerdir:

Brezilya Sayıştay (TCU) Yasaklılık/Yasaklılar Kütüğü Uygulaması: 2010 yılında geliştirilen kütüğün amacı, ciddi usulsüzlükler nedeniyle bir kamu kurumunda ya da hizmetinde görev almaktan yasaklı kişilere dair bilgilere erişimi kolaylaştırmaktır. Kütük, söz konusu yasaklı kişilere dair bilgileri içermekte; toplumun, diğer kişilerin ve kamu kuruluşlarının gerekli durumlarda bilgi edinmeleri için TCU’nun internet sayfasında yayımlanmaktadır. Kütük, mahkeme kararlarında yer alan bilgileri toplum için şeffaf duruma getirmek ve kamu istihdamını sağlamakla yetkilendirilmiş kamu idarelerinin davranışlarına rehberlik etmek gayesiyle, söz konusu kararlarda yer alan bilgilerin yapılandırılması oluşturulmuştur (OLACEFS, 2013: 25).

Macaristan Sayıştayı (SAOH) Dürüstlük Projesi: Macaristan Sayıştayı, kamu yönetiminde dürüstlüğü güçlendirmek ve yolsuzluk risklerini haritalandırmak üzere “dürüstlük projesi”ni hayata geçirmiştir. Projenin amacı, kamu sektöründeki yolsuzluk risklerini araştırmak, sınıflandırmak ve analiz etmek; denetim uygulamasında ve bir bütün olarak idarelerde dürüstlük yaklaşımını geliştirmek ve işleyiş eksikliklerine çözümler bulmaktır. Proje ile ulaşılması öngörülen hedefler şu şekilde belirlenmiştir:

- Macaristan kamu sektöründe yolsuzluk riskleri barındıran alanları bir anket çalışması ile haritalandırmak, herkes tarafından internet üzerinden erişilebilen bir veri tabanı oluşturmak,
- Risk değerlendirme sonuçlarından yararlanılarak, denetim planlarının dürüstlük odaklı hazırlanmasını sağlamak,
- Yolsuzluğu önlemek ve bu bağlamda etkin bir yolsuzlukla mücadele politikasını geliştirmek üzere muhtemel riskleri tanımlamak (SAOH, 2010).

Projede, bir kurumda dürüstlüğün güçlendirilmesi için öncelikle yolsuzluk risk analizinin yapılmasının; ardından bu risklere karşı var olan kontrollerin varlığının araştırılmasının gerektiği değerlendirilmiş ve SAOH tarafından 2011 yılında bu doğrultuda bir anket hazırlanarak cevaplanmak üzere denetim kapsamındaki kamu kurumlarına gönderilmiştir. Söz konusu ankete katılan kamu kuruluşları, kendilerine yöneltilen sorularla hem bir öz değerlendirme yapma fırsatı bulmuşlar, hem de “dürüstlük” profillerinin bağımsız bir dış denetim kurumunca değerlendirilmesi şansını elde etmişlerdir. Katılımın tamamen gönüllülük esasına dayandığı bu projede, geri bildirimlerin çok olumlu olması sebebiyle anketler her yıl geliştirilerek tekrarlanmış ve zaman içerisinde katılımın ciddi ölçüde arttığı gözlemlenmiştir. Bu durum, SAOH’un kamu sektöründe dürüstlüğün tesis edilmesini önleyecek riskleri ve bunlara karşı çalışacak kontrolleri daha sağlıklı şekilde belirlemesine yardımcı olmuştur. Gelineen noktada, anket sonuçları üzerine yapılan değerlendirmeler, hem SAOH’un denetim programının belirlenmesinde kullanılmakta; hem de ulusal risk endekslerinin çıkarılmasına ve hükümet eylem planlarının şekillenmesine destek vermektedir (Aydın, 2017: 110).

Kolombiya Sayıştayı (CGRC) Vatandaş Menfaat Forumları Uygulaması: 2000 yılında hayata geçirilen bu uygulamanın amacı, Kolombiya Sayıştayı’nı (CGRC’yi), Kolombiya’nın gelecekteki profesyonellerine daha fazla yaklaştırmak, “yolsuzluk” kavramıyla ilgili tartışma ve konuşmalarla üniversite

öğrencilerinin anlayışlarını geliştirmek, sorularla onların “öğrenci” ve “vatandaş” olarak tecrübelerini ortaya koymaktır. Uygulama, katılımcılar (üniversite öğrencileri) ve forum yöneticileri (CGRC’nin Vatandaş Katılımı Denetçiler Heyeti) arasında gerçekleşmektedir. Uygulamada;

- CGRC hakkında genel bilgilendirmeler (anayasal ve yasal görev ve sorumlulukları, tarihi, yapısı vb.) yapılmakta,
- Katılımcılardan, tipik hata ve usulsüzlük durumu/modeli olduğunu düşündükleri uygulama örnekleri hakkında bilgiler edinilmekte,
- Yolsuzluktan neyin anlaşılması gerektiği, yolsuzluğun muhtemel nedenleri ve etkileri ile ülkede yolsuzlukla mücadele için muhtemel çözümlerin neler olabileceği konularında üç çalışma grubu oluşturulmakta,
- Gruplar, çalışma sonuçlarını geliştirdiklerinde, kendilerine CGRC tarafından hazırlanan yolsuzluk problemini çözmeye yarayacak stratejileri ve “topluluk diyalogu”, “konuşma hakkını uygulamaya koymak”, “yolsuzluk tanımı”, “yolsuzluk nedenleri”, “yolsuzluğun etkileri”, “yolsuzluk problemine nasıl cevap verileceği” gibi hususları içeren bir el broşürü/kitapçığı verilmekte,
- Katılımcılara, yolsuzlukla ilgili teoriler hakkında da bilgilendirmeler yapılmakta,
- Faaliyet sonrasında, her bir öğrenci, yolsuzlukla mücadeleye (örneğin intihal yapmamak, kaçak mal almamak, vergi, ceza ya da kamu ihalelerine ilişkin olarak kamu görevlilerine rüşvet vermemek, doğrudan bilgi sahibi olduklarında yolsuzluğu raporlamak vb.) dair bir taahhüt belgesi oluşturmaktadır (OLACEFS, 2013: 116).

Paraguay Sayıştayı (CGRP) “Talep Et-Kontrol Et-Raporla Kampanyası: 2009 yılında Paraguay Sayıştayı (CGRP) tarafından geliştirilen bu kampanyanın amacı; Paraguay kamu eğitim sisteminde hata ve usulsüzlüğü azaltmak, kontrol alışkanlıklarını ve vatandaş raporlamasını teşvik etmektir. Bu araç, 2005-2008 yılları arasında, Yargısal Çalışmalar Merkezi tarafından yapılan Paraguay kamu eğitim sisteminde hata ve usulsüzlüklere dair bir çalışmanın sonucudur. Çalışma, okul malzemeleri ve gıda takviyelerine yönelik kamu projelerinin en kırılgan/hassas alan olarak sosyal maliyetlerinin olduğunu ortaya koymuştur. 2009 yılında Yargısal Çalışmalar Merkezi ve CGRP, “Talep Et-Kontrol Et-Raporla” kampanyasını uygulamıştır. Kampanya; eğitim sisteminde hata ve

usulsüzlüğün etkileri ile bütün eğitim camiası ve toplumun devlet programlarının kontrol süreçlerine dahil olmasının önemi hakkında kamu farkındalığını artırmaya yöneliktir. Kampanya, özellikle bardak süt ya da okul yiyeceği gibi beslenmeyle ilgili projeye ve okul sırt çantası (Kit Escolar) konularına odaklanmıştır.

Kampanya kapsamında, insanların okul malzemeleri ve gıda takviyelerinin zamanında, tam ve düzgün dağıtımını kontrol etmeleri ve dağıtımlardaki düzensizlikleri raporlamaları için bilgi sağlayıcı kontrol rehberleri geliştirilmiştir. Eğitimdeki bir hakkın uygulanışını garantiye almak üzere toplumun kontrol sürecine dahil edilmesini öngören bu uygulama kapsamında, bir “Kontrol El Kitabı” geliştirilmiş ve kamu okulları ile öğrencilerin ailelerine dağıtılmıştır.

Kontrol El Kitabı, üç temel bölüm içermektedir:

- “*Haklarını Talep Et Bölümü*”, vatandaşların anayasada öngörülen haklarını bilmeleri ve anlamalarına yöneliktir.
- “*Haklarının Gereğinin Yerine Getirilmesini Kontrol Et Bölümü*”nde vatandaşlar, gıda takviyelerinin nasıl ve ne zaman okullara geleceği ve hangi malzemelerin okul sırt çantalarına konulacağı hakkında bilgilendirilmiştir.
- “*Haklarının İhlali Durumlarını Raporla Bölümü*”nde ise, uygunsuzlukların farkına varıldığı durumlarda, şikayetlerin yapılabileceği telefon numaraları, e-mail adresleri vb. bilgilere yer verilmiştir.

El Kitabı, CGRP’ye yapılan şikayet başvurularında izlenen sürece dair bilgilere de yer vermektedir. USAID ve Kalkınma Kaynakları Bilgi Merkezi tarafından desteklenen kampanya kapsamında, CGRP ile Eğitim Bakanlığı, özel sektör şirketleri, medya ve sosyal kuruluşlar arasında stratejik iş ortaklıkları da oluşturulmuştur. Bu çerçevede; şirketler, malzemelerin dağıtımını aracılığıyla; medya, vatandaş farkındalığını artırmak üzere ülke başkentinde sinema ve radyo reklamları aracılığıyla; diğer şirketler de, kontrol el kitaplarının ülke içerisinde dağıtımına yardım ederek bu kampanyayı desteklemişlerdir (OLACEFS, 2013: 120).

Peru Sayıştay Gençlik Denetim Programları Uygulaması:

Peru Sayıştay tarafından 2011 yılında geliştirilen bu uygulamanın genel amaçları şu şekilde ifade edilmektedir:

- Okul çağındaki gençler arasında değerleri teşvik etmek ve vatandaş katılımını güçlendirmek,
- Vatandaş değerlerinin güçlendirilmesine katkı sunmak ve onların hata ve usulsüzlüklerle mücadele bilinçlerini artırmak,
- Vatandaşları ve öğrencileri, hak ve sorumluluklarını öğrenmeye teşvik etmek ve yetkililerin faaliyetlerini izlemeye dahil etmek,
- İdarenin denetimini ve Sayıştay'ı vatandaşlara tanıtmak,
- Okul denetim komitelerinin önleyici etkisini güçlendirmek,
- Toplumda sadece öğrenci ve öğretmenler üzerinde değil, aileleri üzerinde de bir etki oluşturmak (OLACEFS, 2013: 123).

Sayıştay'ın Eğitim Bakanlığı ile kurumlar arası işbirliği anlaşması düzenleyerek hayata geçirdiği program, vatandaş izleme çalışmalarını uygulayan orta eğitimin son senelerindeki öğrencilere yöneliktir. Öğretmenleriyle birlikte öğrenciler, okulları başta olmak üzere, programa konu edilen kurumların çalışmalarının izlenmesine dair izleme planlarını hazırlamışlar, uygulamaya koymuşlar ve sonuçlarını raporlamışlardır. Program kapsamında;

- Kapasite geliştirmek amacıyla; Eğitim Bakanlığınca ülke genelinde seçilen öğretmenleri eğitmek üzere "Etik, Vatandaşlık ve Sosyal Adanmışlık/Taahhüt" kursu düzenlenmiştir,
- Öğrenim materyallerini geliştirme kapsamında; öğretmenlere idare kontrolü ve izleme süreçleriyle ilgili rehberlik etmek üzere materyaller geliştirilmiştir.
- İzleme süreçlerinin uygulanması bağlamında;
- "Etik, Vatandaşlık ve Sosyal Adanmışlık/Taahhüt" kursunu alan öğretmenler tarafından eğitim atölye çalışmaları yapılarak, izleme süreçlerinin doğru şekilde işlemesi için katılımcılara teknik rehberlik sağlanmıştır. Bu anlamda, katılımcılara eğitim materyalleri dağıtılmış, izleme sürecinin raporlanmasının ve tavsiyelerin uygulanmasına dair izlemenin nasıl yapılacağına ilişkin eğitimler verilmiştir.
- Büyük şehirlerde öğretmenleri eşliğinde orta öğretimin son yıllarındaki öğrenciler tarafından, programa konu kendi okullarında ve diğer kuruluşlarda izleme süreçleri uygulanmış ve sonuçları raporlanmıştır.

- Eğitim kurumlarındaki öğrenciler ve öğretmenler, okul kontrolünün kapsamı ve faydaları ile toplumdaki belirli sorunlara karşı birlikte hareket etme konusunda diğer öğrenci ve öğretmenlerin farkındalıklarını geliştirmek üzere afişler hazırlayıp, el broşürleri dağıtmıştır (OLACEFS, 2013: 123).

Şili Sayıştay (CGRC) “Belediye Trafik Işığı” Uygulaması: Şili Sayıştay tarafından geliştirilen ve “Belediye Trafik Işığı” olarak bilinen “Belediye Bütçe Raporu” aracının amacı; her bir belediyenin Sayıştaya (CGRC’ye) sunması gereken mali hesap bilgilerinin gönderilmesine dair kamuyu bilgilendirmek ve söz konusu belediyelerin bütçe uygulamalarına ilişkin farkındalıklarını artırmaktır. CGRC’nin internet sayfasında oluşturulan alanda, her bir belediyenin bütçesini nasıl uyguladığı (personel, tüketim mal ve hizmetler, eğitim ve sağlık giderleri, detaylandırılmış gelirleri vb.) gösterilmektedir. CGRC, bu araçla vatandaşların mali bilgiye, nasıl harcama yapıldığına ve hatalı görülen hususlarda raporlama gerekliliğine dair farkındalıklarını geliştirmeye odaklanmıştır.

Yapılan uygulama gereği belediyeler her ay bütçe uygulama sonuçlarına dair verilerini CGRC’ye sunmak zorundadır. CGRC söz konusu bilgileri aldığı anda, sunulan raporlarla aydan aya değişen ve mali hesap bilgisinin gönderilme gerekliliklerini tamamlama durumunu gösteren bir “trafik ışığı” uygulaması kullanarak belediyeleri tasnif etmekte ve alınan bilgileri web sayfasında yayımlamaktadır (OLACEFS, 2013: 94).

3.2.2. Yüksek Denetim Kurumlarının Diğer Kurumlarla İşbirlikleri

YDK’lar, etik dışı davranışlarla mücadele bağlamında kamu yönetimlerine değer katmak üzere sivil toplum, kamu kurumları ve uluslararası organizasyonlarla işbirliği çalışmaları yürütebilmektedir.

Avustralya Sayıştay (ANAO) Dürüstlük Kurumları Grubu Uygulaması: Avustralya Sayıştay (ANAO) Başkanı’nın da üyesi olduğu Avustralya’nın “Dürüstlük Kurumları Grubu”, ilgili kurumların düzenli olarak bir araya gelen yöneticilerinden oluşmaktadır. Grubun üç temel amacı vardır (ANAO, 2019c):

- Dürüstlüğün Avustralya Milletler Topluluğu kurumlarında ve çalışan davranışlarında yerleşmesini güvenceye almak üzere çalışmak,
- Avustralya Milletler Topluluğu kurumlarında uyumlu bir dürüstlük yaklaşımını güvenceye almak üzere birlikte çalışma metodları geliştirmek,

- Dürüstlük çerçevesinin ana unsurları olarak şeffaflık, bağımsız inceleme ve denetim gibi hususların önemini teşvik etmek.
- Grup, söz konusu kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek üzere;
- Dürüstlük riskleriyle başa çıkmaya yönelik olarak, mevcut düzenleme ya da yaklaşımlardaki boşlukları tanımlamakta,
- Yolsuzlukla mücadele ve dürüstlüğü güvenceye alınması hususlarında yapılan çalışmalar ve eğilimler hakkında bilgi paylaşmakta,
- Grup üyelerinin yolsuzlukla mücadele ve dürüstlük gibi konulardaki kurumsal uygulamalarını grubun diğer üyeleriyle paylaşılmasını sağlamakta,
- İdarenin temel reform inisiyatiflerinde yolsuzlukla mücadele ve dürüstlük uygulamalarının benimsenmesi için, söz konusu çalışmaları takip etmektedir.

Söz konusu grup Avustralya Kamu Hizmeti Komisyonu Başkanı ve Yardımcısı, Liyakat Koruma Komisyon Başkanı, Adalet Bakanlığı Müsteşarı, Suç İstihbarat Komisyonu Yöneticisi, ANAO Başkanı, Milletler Topluluğu Başsavcısı, Başbakanlık ve Kabine Müsteşar Yardımcısı, Dürüstlük Komisyonu Başkanı, Milletler Topluluğu Ombudsmanı, İstihbarat ve Güvenlik Kurumu Başkanı ve Avustralya Bilgi Komisyonu Başkanından oluşmaktadır. Avustralya Kamu Hizmeti Komisyon Başkanı, grup toplantılarına başkanlık yapmakta ve sekreteryaya desteği sağlamaktadır (ANAO, 2019c).

Arnavutluk Sayıştay (ALSAI) Sivil Toplum Kuruluşlarıyla İşbirliği Anlaşmaları Uygulaması: Arnavutluk Sayıştay, 2012 yılında yolsuzlukla mücadele ve şeffaflığı artırmaya yönelik bir uygulama adımı olarak, en aktif altı sivil toplum kuruluşu (NGO) ile işbirliği anlaşmaları düzenlemiştir. Bu anlaşmalarda karşılıklı roller ve yapılabilecek çalışmalar tanımlanmıştır. ALSAI, bu uygulamayla sivil toplum kuruluşlarının uzmanlığından yararlanmayı da gaye edinmiştir. Örneğin denetim planında yer verilecek denetimlerin belirlenmesi amacıyla yapılacak risk analizi çalışmalarında bu kuruluşlardan yararlanılmaktadır (ALSAI, 2012).

Rusya Federasyonu Sayıştay (ACRF) Uluslararası İlişkiler Yaklaşımı: Rusya Federasyonu Sayıştay, etik dışı davranış olan yolsuzluklarla mücadele bağlamında uluslararası işbirliği çalışmalarını güçlendirmek üzere ihtisaslaşmış organizasyonlarla (Yolsuzluğa Karşı Devletler Grubu/GRECO, Mali Eylem Çalışma Gücü/FATF ve Egmont Grup vb.) yakın ilişki içerisinde olup,

yolsuzlukla mücadele alanında uluslararası standartların ülke içerisinde yayılımını teşvik etmektedir. Yolsuzluğun ulusal sınırlarla kayıtlı olmadığından hareket eden ACRF, INTOSAI ve CIS (Commonwealth of Independent States) Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Başkanlar Kurulu gibi uluslararası organizasyonlar aracılığıyla ve ayrıca ikili işbirliği anlaşmaları çerçevesinde diğer ülke Sayıştayları ile de ortak çalışmalar yürütmektedir (INTOSAI, 2013:199, 228).

3.2.3 Yüksek Denetim Kurumlarının Kurumsal Şeffaflık Alanı Uygulaması

Kurumsal şeffaflık alanı uygulaması, İngiltere Sayıştayı (NAO) tarafından etkili bir şekilde hayata geçirilen bir uygulamadır. İngiltere Sayıştayı (NAO) kamu kaynağını kullanan bir kurum olarak, gerek Parlamente'ye ve gerekse de topluma karşı iş ve işlemlerinde şeffaf olmayı gözetmek üzere kurumsal internet sayfası üzerinde "şeffaflık" adı altında bir alana yer vermekte ve bu alanda kurumsal bilgilerini kamuoyu ile paylaşmaktadır. Şeffaflık penceresinde yer alan bilgi başlıkları şunlardır:

- NAO Başkanı ve NAO'nun elde ettiği verileri nasıl kullanacağına ve koruyacağına dair esasları içeren gizlilik politikası beyanı,
- Kurumun organizasyon şeması,
- Kıdemli personel ücretleri,
- Mevzuatla öngörülen bir görev olarak cinsiyete dayalı ödeme farkı/ boşluğu raporu,
- NAO Başkanı ve NAO'nun üst yönetiminin kabul ettikleri ve sağladıkları hediye ve ikramlar ile NAO kaynaklarından yapılmış seyahat, barınma vb. masrafların beyanı,
- Belirli tutarın üzerindeki alımlarda tedarikçilerine yapılan ödemeler,
- Belirli tutarın üzerinde ihalesi yapılan işlere dair detaylı bilgiler,
- Bilgi Edinme Yasası uyarınca, NAO'nun proaktif olarak kamuya sunduğu bilgiler,
- NAO'nun denetim uygulaması, kalite politikası ve kalite güvence süreçleri hakkında bilgi sunan NAO Yıllık Şeffaflık Raporu,
- NAO İhbar Bildirim Politikası ve uygulaması,
- NAO'nun çevrenin korunması ve enerji, su, kağıt, atık gibi alanlarda sürdürülebilirlik hedeflerinin gözetilmesine dair izlediği yaklaşım ve dönemsel rapor bilgisi,
- NAO'nun kendi işleyişinde ve tedarik zincirinde modern kölelik formları olarak adlandırılacak durumları önlemeye yönelik alınan tedbirleri içeren şeffaflık beyanı (NAO, 2019).

3.2.4. Paydaş Taleplerinin Değerlendirilmesine Dair Uygulamalar

YDK'lar, etik dışı davranışlarla mücadele bağlamında paydaşların denetim ve inceleme taleplerini de faaliyetlerinde dikkate alan yaklaşımlar izleyebilmektedir. Bu konudaki uygulama örneklerinden bazıları şunlardır:

Güney Kore Sayıştay (BAI) Denetim ve İnceleme Talep Sistemi

Uygulaması: BAI'nın uygulamaya koyduğu bu sistem, "Vatandaşların Denetim Talebi" ve "BAI'dan Kamu Menfaatine Dair Denetim Talebi"nden oluşmaktadır. "Vatandaşların Denetim Talebi" uygulamasıyla vatandaşlar, kamu kurum ve kuruluşlarının mevzuat ihlali ya da yolsuzluk nedeniyle kamu menfaatine ciddi olarak zarar verdikleri durumlarla ilgili denetim talebinde bulunabilmektedirler. "BAI'dan Kamu Menfaatine Dair Denetim Talebi" uygulamasında ise, başvuru şartlarını haiz olanlar tarafından şu hususlara ilişkin denetim talepleri yapılabilmektedir:

- Politika ya da program uygulamasında bütçenin kötü yönetimi ya da suistimal edilmesi,
- Kurumdan kaynaklanan nedenlerle, politika ya da programın uygulanmasında ciddi gecikmeler yaşanması,
- Ciddi düzeyde geliştirilme ihtiyacı olan ve rasyonel olmayan idare, politikalar ya da kurumların olması,
- Kamu kurumlarının mevzuat ihlali ya da adil olmayan faaliyetleri nedeniyle kamu menfaatine ciddi olarak zarar veren işleri (BAI, 2019).

Meksika Sayıştay (ASF) "Vatandaş Şikayetleri İçin Etik İhbar

Hattı Uygulaması: Meksika Sayıştay'ının söz konusu ihbar hattını geliştirme nedeni, vatandaşların kamu kaynaklarının yönetimine, sosyal programların performansına ve kamu görevlilerinin eylemlerine dair endişelerinin artmış olmasıdır. ASF, bu uygulama sayesinde alınan şikayetlere dayalı olarak izlenmesi gereken adımları belirleyebilmekte, devam eden denetimlerinin kapsamını genişletebilmekte, görev kapsamına girmeyen hususları yetkili kurumlara yönlendirebilmekte ve kamu görevlilerinin hatalı davranışlarının incelenmesini ve gerektiğinde cezalandırılmasını teşvik edebilmektedir. Bu uygulamayla, vatandaşlar telefonla (ücretsiz) ya da ASF'nin web sayfasından yararlanarak, kamu idarelerinin kamu kaynaklarını yönetmelerindeki uygunsuz faaliyetleri hakkında güvenilir şekilde şikayetlerini iletebilmektedir (OLACEFS, 2013: 79).

Ekvator Sayıştay (CGE) Kamu Görüşmeleri Uygulaması:

2011 yılında geliştirilen uygulamanın genel amacı; vatandaşları idarenin kontrolü ile ilgili olarak bilgilendirmek ve farkındalık geliştirmektir. Uygulama uyarınca CGE'nin "Etik, Vatandaş Katılımı ve Varlık Kontrolü Birimi" tarafından her bir ilde "vatandaş katılımı ve ilgili haklar" konusunda eğitimli ana sosyal aktörler belirlenmektedir. Söz konusu birim, bu aktörlerden yararlanarak kamu kaynaklarının yönetimi hakkında en ciddi endişeleri belirlemektedir. Bu hazırlık süreci sonrasında, geniş kapasiteli bir ortamda görüşme toplantısı yapılmaktadır. Bu toplantı, CGE Başkanı ve personeline, kamu kaynaklarının yönetimine dair vatandaş kaygılarını doğrudan anlama imkanı sunmaktadır. Görüşmeler sırasında, sonradan incelemek ve neticelendirmek üzere gerekli notlar alınmakta ve ulaşılan neticeler hakkında şikayette bulunanlara bilgiler verilmektedir (OLACEFS, 2013: 70).

3.3. Etik Odaklı Denetim ve İncelemeler

YDK'lar, etik yönetim gerekliliklerini esas alan etik odaklı denetim ve incelemeler yaparak da etik dışı davranışla mücadele edebilmektedir. Bu konudaki uygulama örnekleri aşağıda ifade edilmiştir:

Avustralya Sayıştay'ının (ANAO) Moorebank Intermodal Şirketi'nin İhale Süreçleri ve Dürüstlük Yönetimi Denetimi Çalışması:

ANAO, 2018-2019 döneminde gerçekleştirdiği performans denetimi çalışmasıyla, "İşletmeler Kanunu (2001)" çerçevesinde 2012 yılında kurulmuş olan "The Moorebank Intermodal Company (MIC)" kamu şirketini denetlemiştir. ANAO, yaptığı bu denetimin hedefini, şirketin harcadığı paranın karşılığını elde etme durumunu ve işlemlerinde ve ihale faaliyetlerinde dürüstlük yönetimini değerlendirmek olarak belirlemiştir. Denetim hedefine ilişkin bir sonuca ulaşabilmek üzere, denetime esas alınan denetim kriterlerinden bazıları aşağıda ifade edilmiştir:

- Şirket, danışman ve müşavir temin ihalelerinde, açık ve etkin bir rekabet sağladı mı; harcadığı paranın karşılığını görünür şekilde almayı başardı mı ve herhangi bir menfaat çatışmasını yönetti mi?
- Sunulan ikram, hediye ve benzeri menfaatlerin kabulüne ilişkin riskler, etkin şekilde yönetildi mi?
- Denetimin kapsamına söz konusu şirket ve Finans Bakanlığı/Departmanı dahil olmuştur. Denetimde ulaşılan sonuçlardan bazıları aşağıda ifade edilmiştir:

- Şirket; menfaat çatışması, hediye ve ikramların kabulü ile alakalı dürüstlük risklerini yönetmekte etkin değildir.
- Şirketin amaçlarını gerçekleştirmeye yardımcı olacak müşavir ve danışman tedariklerinde, açık ve etkin bir rekabet uygulaması görülmemektedir. Bu durum, şirketin ihale faaliyetleri aracılığıyla harcadığı paranın karşılığını gösterememesine yol açmaktadır. Menfaat çatışması da dahil dürüstlük riskleri iyi yönetilmemiştir.
- Şirket; ikram, hediye ya da menfaat kabul etme ve sağlama ile ilgili risklerini etkin şekilde yönetmemiştir.

ANAO, bu denetim sonucunda; “Şirket, Haziran 2018’de yaptığı kurum içi gözden geçirme çalışmasında geliştirilen ve hem gözden geçirme çalışması bulgularına ve hem de ANAO’nun yaptığı performans denetimi bulgularına karşılık gelen tavsiyeleri derhal uygulamalıdır.” önerisinde bulunmuştur (ANAO, 2018).

Peru Sayıştay’ının (CGRP) Yeminli Gelir ve Varlık Beyanlarının Doğrulanması Uygulaması: CGRP, teşkilat yasasında öngörülen yasal bir yetki çerçevesinde, kamu görevlilerinin yeminli beyanları aracılığıyla ibraz ettikleri varlıklarının doğrulanması şeklindeki bir görevi de ifa etmektedir/. Uygulamayı geliştirmek açısından izlenen stratejiye bakıldığında, üç değerlendirme seviyesinden yararlanıldığı anlaşılmaktadır: Risk analizi, yeminli beyanların incelenmesi, yeminli beyanların doğrulanması/kontrolü.

Birinci değerlendirme seviyesinde (risk analizinde) yasa uyarınca yeminli beyan vermeleri gereken kamu görevlileri, (yeminli beyanlarında, veri tabanlarında ve diğer erişilebilir kaynaklarda yer alan bilgilere istinaden) risk analiz teknikleri kullanılarak sınıflandırılmaktadır.

Diğer değerlendirme seviyelerinde ise; kamu görevlileri tarafından yeminli beyanlarında ifade edilen bilgiler, kurumlar arası mutabakatlarla ve diğer danışılan kaynaklardan edinilen bilgilerle karşılaştırılır ve gelir ve sermaye/varlık değişimleri arasında uygunluk olup olmadığı tespit edilir.

CGRP, bu uygulama ile merkezi, bölgesel ve yerel düzeydeki yeminli beyanları kontrol edilen görevlilerin varlıklarındaki uygun olmayan bazı artışları tespit etmiş ve sonuçlar hakkında Kamu Savcılık Ofisine gerekli bildirimleri yapmıştır (OLACEFS, 2013: 46).

SONUÇ

Kamu yönetiminde etik ilke ve yaklaşımların hayata geçirilmesinde karar alıcıların, kamu yöneticileri ve kamu görevlilerinin, paydaş konumundaki özel sektör kuruluşları, sivil toplum kuruluşları gibi aktörlerin ve vatandaşların önemli rol ve sorumlulukları vardır. Ancak bu alandaki en kritik rol, şüphesiz Yüksek Denetim Kurumlarına aittir. Kamu yönetiminde sahip oldukları konum, parlamentolar adına ifa etikleri görevler ve anayasa ve yasalarla belirlenen yetki ve sorumlulukları, bu kurumları denetledikleri kamu kurum ve kuruluşlarının daha saygın, dürüst ve güvenilir bir yapıya kavuşturulmasında önemli bir aktör haline getirmektedir. Bu nedenle YDK'ların kendi bünyelerinde etik dışı davranış risklerini yöneterek kurumsal itibarlarını korumaları ve aynı zamanda kamu yönetimine duyulan güvenin artırılmasındaki rollerini etkili şekilde icra edebilmeleri, en önemli gündemlerinden biri haline gelmektedir.

Bu çalışmada başlıca örneklerine ana hatlarıyla yer verilmiş olan YDK'ların etik yönetimi güçlendirme ve etik dışı davranışlarla mücadele alanındaki işlevlerinin, geniş bir yelpazedeki ve birbirinden oldukça farklı alanlardaki uygulamaları yönlendirdiğini göstermektedir. Zira kurumlara rehberlik ve denetim, inceleme gibi faaliyetlerinden vatandaşları yönetime ve denetim süreçlerine katmaya, uluslararası aktörlerle işbirliğinden diğer kurum ve kuruluşlarla ortak hareket etmeye, eğitim kurumlarının etik eğitimine yönlendirilmesine kadar birçok strateji, araç ya da yöntemden yararlanılmakta; geniş bir perspektifle kamu kurumlarındaki uygulamalara nüfuz edilmeye çalışılmaktadır.

Şüphesiz YDK'ların etik dışı davranışla mücadele yaklaşım ve araçları, bu çalışmada belirtilenlerle sınırlı değildir. Esasen YDK'ları bu alanda sınırlandırmak da mümkün olmayıp, zaman içerisinde çok farklı yaklaşım ve uygulama araçları geliştirebilecekleri kuşkusuzdur. Bu alandaki uygulamaların, ülkelerin kamu yönetimi anlayışlarının yanı sıra kültür, yasal çerçeve, teknoloji gibi birçok faktörden etkilenecek şekilde şekillendiği unutulmamalıdır. Dolayısıyla etik yönetimin geliştirilmesi ve etik dışı uygulamalarla mücadelede YDK'ların sahip oldukları araç ve yöntemlerin zenginleştirilmesi ve etkinliklerinin artırılması için karar alıcılara, bu kurumların yöneticilerine ve uygulayıcılara önemli görevler düşmektedir. Bu alandaki kurumsal kapasitelerinin artırılması ile YDK'ların kamu kurumlarına, yöneticilerine, kamu görevlilerine ve vatandaşa daha fazla değer katacağı; vatandaş adına kullanılan yönetim yetkisinin amacına, iyi yönetim ilke ve uygulamalarına ve en iyi değeri üretecek şekilde kullanılmasına ve yaşam kalitesinin yükseltilmesine katkı sağlayacağı açıktır.

KAYNAKÇA

- ALSAI (2012), ALSAI signs Cooperation Agreements against Corruption with six domestic NGOs, http://www.klsh.org.al/web/ALSAI_signs_Cooperation_Agreements_against_Corruption_with_six_domestic_NGO_s_153_2.php, (Erişim: 21.01.2019)
- ANAO (2012), Australian National Audit Office Capability Framework, <https://www.anao.gov.au/sites/default/files/ANAO%20Capability%20Framework.pdf>, (Erişim: 12.04.2019)
- ANAO (2018), "Procurement Processes and Management of Probity by the Moorebank Intermodal Company", <https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/procurement-processes-and-management-probity-the-moorebank-intermodal-company>, (Erişim: 21.01.2019)
- ANAO (2019a), Learning, Development and Training, <https://www.anao.gov.au/careers/development>, (Erişim: 12.04.2019)
- ANAO (2019b), Gifts and benefits register, <https://www.anao.gov.au/work/corporate/gifts-and-benefits-register>, (Erişim: 18.04.2019)
- ANAO (2019c), About the Integrity Agencies Group, <https://www.apsc.gov.au/about-integrity-agencies-group>, (Erişim: 21.01.2019)
- Aydınlı, Filiz Köroğlu (2017), Kamu Sektöründe Dürüstlüğü Güçlendirilmesi: Macaristan Sayıştay Dürüstlük Projesi ve 4. Uluslararası Dürüstlük Semineri, Sayıştay Dergisi, Sayı:104 (Ocak – Mart).
- BAI (2019), Request for Audit, http://english.bai.go.kr/bai_eng/html/others/request.do?mdex=bai_eng25, (Tarihi: 21.01.2019).
- Baimyrzaeva, Mahabat ve H. Ömer Köse (2014), The Role of Supreme Audit Institutions in Improving Citizen Participation in Governance, International Public Management Review, Vol. 15, Iss. 2, ss. 77-90.
- Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu (2009), Etik Yol Etik Liderlik Programı-Eğitici Kılavuzu, Ankara.
- Brass, D. J., Butterfield, K. D. ve Skaggs, B. C. (1998). Relationships and unethical behavior: A social network perspective. Academy of Management Review, 23 (1), 14-31, Aktaran: Tonus, H. Zümrüt, Oruç, İlke (2012), "İnsan Kaynakları Yönetiminde Etik Dışı Davranışlar ve Yönetimi: Bir İşletmenin Personel Yönetmeliği İçerik Analizi", İş Ahlakı Dergisi, Cilt 5, Sayı 10 (Kasım), ss. 149-181.

- Boboc, Ioana ve Nicoleta Vian (2018) "The Main Means Of Monitoring The Compliance With Principles And Ethical Values In The Romanian Court Of Accounts Presentation", EUROSAT TFA&E 9th Meeting, 22-23 October 2018, Lisboa.
- Businessdictionary.com(2019), BusinessDictionary, <http://www.businessdictionary.com/definition/ethical-behavior.html>, (Erişim: 23.04.2019)
- ECA (2019), Ethics, <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/Transparency-ethics.aspx>, (Erişim: 22.03.2019)
- EUROSAT TFA&E (2014a), Supporting SAT to Enhance, Their Ethical Infrastructure, Part II Annex Managing Ethics in Practice—analysis SATs' articles, EUROSAT Task Force Audit&Ethics Paper [http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SATs/Ethics%20within%20SATs-Part%20II-Annex-SAT's%20articles/Ethics%20within%20SATs-Part%20II-Annex-SATs%20articles%20\(EN\).pdf](http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SATs/Ethics%20within%20SATs-Part%20II-Annex-SAT's%20articles/Ethics%20within%20SATs-Part%20II-Annex-SATs%20articles%20(EN).pdf), (Erişim: 24.04.2019)
- EUROSAT TFA&E (2014b) "Auditing Ethics in the Public Sector, A General Overview of SAT's Practices", EUROSAT Task Force Audit&Ethics Paper, https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/working-groups/audit-ethics/RelDoc/TFAE_paper-Auditing-Ethics-in-Public-Sector.pdf, (Erişim: 08.04.2019)
- Gül, Hasan, (2006), "Etik Dışı Davranışlar Ve Ussallaştırılması: Devlet Hastanelerinde Bir Uygulama" Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi, Yıl 9, Sayı 10 (Haziran)
- INTOSAT (2013), A UN-INTOSAT Joint Project: Collection of Important Literature on Strengthening Capacities of Supreme Audit Institutions on the Fight against Corruption, http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/publications/eng_publications/E_UN_INTOSAT_Joint_Project.pdf, (Erişim: 12.04.2019)
- INTOSAT IDI (2019), State Audit & Administrative Control Bureau –Palestine, <http://www.idi.no/en/idi-cpd/sai-pmf>, (Erişim: 23.04.2019)
- INTOSAT (2016a), ISSAT 30, INTOSAT Code of Ethics http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm, (Erişim: 13.02.2019).

- INTOSAI (2016b), Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework, http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/publications/eng_publications/EN_SAI_PMF_2016.pdf, (Erişim: 19.04.2019)
- INTOSAI (2019a), ISSAI 12, The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm, (Erişim: 01.02.2019).
- INTOSAI (2019b), ISSAI 100, Fundamental Principles of Public-Sector Auditing, https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100__ISSAI_400/issai_100/issai_100_en.pdf (Erişim: 01.04.2019).
- Köse, H. Ömer (2019), Başkanlık Sisteminde Denge ve Denetim: Parlamentonun Yürütmeyi Denetleme İşlevi ve Parlamento Adına Yürütülen Sayıştay Denetiminin Önemi, Sayıştay Dergisi, Sayı: 114 (Temmuz-Eylül).
- Langseth, Petter; Rick Stapenhurst and Jeremy Pope (1997), The Role of a National Integrity System in Fighting Corruption, The Economic Development Institute of the World Bank, Washington.
- NAO (2019), Transparency, <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/governance-of-the-nao/transparency/#>, (Erişim: 21.01.2019)
- NCA (2019), IntoSAINT: A Tool to Assess the Integrity of Supreme Audit Institutions, <https://english.rekenkamer.nl/topics/intosaint>, (Erişim: 18.04.2019)
- OAGC (2019), Guide on Managing Fraud Risks at the Office of the Auditor General of Canada, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/acc_rpt_e_42986.html#hd3m, (Erişim: 20.04.2019)
- OAGRF (2017), Staff Disciplinary Policy, <http://www.oag.gov.fj/wp-content/uploads/2018/06/Pol-16-2017-OAG-Staff-Disciplinary-Policy.pdf>, (Erişim: 20.04.2019)
- OAGRF (2018), HIV/AIDS Policy, <http://www.oag.gov.fj/wp-content/uploads/2018/06/Pol-23-2018-OAG-HIV-AIDS-Policy.pdf>, (Erişim: 20.04.2019)
- OECD (2016), Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight, OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing, Paris

- OLACEFS (2013), Corruption Control Toolkit, <https://www.eurosai.org/en/databases/products/Corruption-Control-Toolkit-for-SAIs-OLACEFS/> (Erişim: 24.02.2019)
- SAOH (2010), Mapping Corruption Risks - Strengthening Integrity Based Administration, <https://www.asz.hu/en/mapping-corruption-risks-strengthening-integrity-based-administration>, (Erişim: 24.02.2019)
- Sayıştay Başkanlığı (2019), Sayıştay Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı (2011), Sayıştay Denetçilerinin Mesleki Etik Kurallarına İlişkin Usul Ve Esaslar, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15614&MevzuatTliski=0&sourceXmlSearch=sayıştay>, (Erişim: 15.04.2019)
- Transparency International (2012), NIS Assessment Toolkit, Transparency International Secretariat Policy and Research Department, Berlin.
- Türk Dil Kurumu (2019), Büyük Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5cc073f8e53e37.62453811, (Erişim: 24.04.2019).
- Uzun, Yaşar (2018), Yüksek Denetim Kurumları Etik Denetim Uygulamaları, Sayıştay Dergisi, Sayı:111 (Ekim – Aralık).

TÜRKİYE'DE BAŞLICA EKONOMİK DEĞİŞKENLERİN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: ÇOKLU DOĞRUSAL REGRESYON ANALİZİ

IMPACT OF MAJOR ECONOMIC VARIABLES
ON TAX REVENUES IN TURKEY:
MULTIPLE LINEAR REGRESSION ANALYSIS

Ömer Faruk ÖZTÜRK¹
Mahmut Ünsal ŞAŞMAZ²
Yılmaz BAYAR³
Hakkı ODABAŞ⁴

ÖZ

Kamu sektörü, altyapı, eğitim ve yatırım harcamalarıyla ekonomik büyümenin önemli aktörlerinden birisidir. 1980'li yıllardan itibaren özelleştirmeler ile kamu sektörünün ekonomi içerisindeki payının düşmesiyle birlikte söz konusu hizmetlerin gerçekleştirilmesinde vergi gelirleri, birçok ülkede kamu gelirlerinin önemli bileşenlerinden birisi haline gelmiştir. Bu nedenle vergi gelirlerini etkileyen kurumsal, ekonomik, sosyal ve kültürel etkenlerin belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu çalışmada zaman serisi analizi kullanılarak 1980-2017 döneminde Türkiye'de başlıca ekonomik değişkenlerin vergi gelirleri üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Çalışma sonucunda ekonomik büyüme ve kentleşmenin vergi gelirlerini pozitif, işsizlik, kayıt dışı ekonomi ile tüketici enflasyonunun ise vergi gelirlerini negatif etkilediği belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Gelirleri, Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri, Zaman Serisi Analizi

- 1 Dr. Öğr. Üyesi, Uşak Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, omerfaruk.ozturk@usak.edu.tr, ORCID: 0000-0003-0250-5021
- 2 Dr. Öğr. Üyesi, Uşak Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, mahmut.sasmaz@usak.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9485-3933
- 3 Doç. Dr., Uşak Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Bölümü Öğretim Üyesi, yilmaz.bayar@usak.edu.tr, ORCID: 0000-0003-6776-6524
- 4 Prof. Dr., Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Fakültesi, hakkiodabas@gmail.com, ORCID: 0000-0001-9145-9391

Gönderim Tarihi/Submitted: 08.08.2019

Revizyon Talebi/Revision Requested: 11.10.2019

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 27.12.2019

Kabul Tarihi/Accepted: 01.01.2020

Sorumlu Yazar/ Corresponding Author: sasmaz@usak.edu.tr

Atıf/To Cite: Öztürk, Ömer Faruk; Şaşmaz, Mahmut Ünsal; Bayar, Yılmaz ve Odabaş, Hakkı (2019), Türkiye'de Başlıca Ekonomik Değişkenlerin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi, Sayıştay Dergisi, Cilt: 30, Sayı: 115, s.37-53

ABSTRACT

Public sector is one of the important actors behind economic growth through infrastructure, education, and investment expenditures. Tax revenues has become one of the important components of the public revenues in many countries for the implementation of the aforementioned services as the share of public sector in the economy decreased due to the privatizations since 1980s. Therefore, it is important to identify the institutional, economic, social, and cultural factors affecting the tax revenues. This study investigated the impact of main economic variables on tax revenues in Turkey during the 1980-2017 period through time series analysis. The study results indicated that economic growth and urbanization affected the tax revenues positively, while unemployment, shadow economy and consumer inflation affected the tax revenues negatively.

Keywords: Tax Revenues, Determinants of Tax Revenues, Time Series Analysis.

GİRİŞ

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde iktisat politikasının temel amaçlarından birisi de, sürdürülebilir ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamaktır. Sürdürülebilir ekonomik büyüme ve kalkınma hedeflerine ulaşılabilmesi için gerekli kaynak ihtiyacının sağlanabilmesi ise devletin sorumluluğundadır. Kaynakların kıt olmasından hareketle her devlet, başta vergiler olmak üzere kamu kesimi finansman ihtiyaçlarını karşılayabilme çabası içerisinde. Vergi gelirlerinin yeterli olmadığı durumlarda ise, borçlanma başta olmak üzere diğer finansman yöntemlerine başvurulmaktadır. Vergiler, devletlerin kaynak ihtiyaçlarını karşılayan en önemli politika aracıdır.

Kaldor (1964); bir ülkenin sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi hangi seviyede olursa olsun, kalkınma sürecinin hızlandırılması ve sürdürülebilirliği açısından eğitim, sağlık, altyapı ile sosyal güvenlik harcamalarındaki artışların önemli olduğunu belirtmiştir. Söz konusu harcamaların birincil finansman kaynağı ise elbette vergi gelirleridir.

Dünyada; ülkeler arasında vergi gelirlerinin GSYH’ye oransal dağılımı incelendiğinde, önemli farklılıkların bulunduğu görülmektedir. OECD ülkelerinde toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payının ortalaması %34,2’dir. Türkiye’de 2017 yılında toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı ise, %24,9’dur. Türkiye, toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı (toplam vergi yükü) açısından OECD ülkeleri arasında en düşük orana sahip ülkeler arasındadır. Örneğin; OECD 2017

verilerine bakıldığında, toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı Fransa’da %46,2, Danimarka’da %46, Belçika’da %44,6, İsveç’te %44, Finlandiya’da %43,3, İtalya’da %42,4, Almanya’da %37,5, İngiltere’de %33,3 ve ABD’de ise %27,1 olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirleri; 1995-2017 döneminde gelişmiş OECD ülkelerinin çoğunluğunda gerek toplam büyüklük, gerekse de GSYH içindeki pay olarak artış göstermiştir. Bu durum, gelişmiş OECD ülkelerinde vergileme sürecinin, Türkiye’ye göre daha verimli olarak gerçekleştiğini göstermektedir (OECD, 2018).

Vergi gelirlerini etkileyen çok sayıda ekonomik, kurumsal, sosyal ve kültürel faktör vardır. Bilimsel çalışmalarda kullanılan vergi gelirlerini etkileyen değişkenler arasında; marjinal vergi oranı, şirket gelirleri, vergi gayret düzeyi, ülkeler arasındaki gelişmişlik düzeyi farkı, GSYH’nin sektörel bileşimi, kamu borçlanması, ekonomik büyüme ve kalkınma, ekonomik istikrar, kişi başına düşen GSYH, istihdam ve işsizlik oranları, reel ücret oranları, enflasyon oranı, ihracat, en yüksek vergi oranı, kayıt dışı ekonomi, bankacılık sektörünün yapısı, altyapı ve ulaşım, iletişim ve teknoloji düzeyi, dışa açıklık düzeyi, vergi bilinci, vergi ahlakı, yolsuzluk, politik istikrar, vergi rekabeti, vergi politikaları, gelir vergisi, kurumlar vergisi, yatırımlar, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı, vergi cennetleri, finansal sektörün gelişim düzeyi, doğrudan yabancı sermaye girişleri, eğitim düzeyi, nüfus büyüklüğü, nüfus artış hızı, kamu düzeni, hükümet istikrarı, hesap verilebilirlik, seçim dönemleri, ekonomik ve politik risk, otoriteye güven, hükümet ve kanunlara güven, özgürlükler, inanç, yoksulluk, cinsiyet, yaş, etnik unsurlar, kentleşme, iklim değişikliği, kurumsal kapasite vb. yer almaktadır (Bkz. Tanzi ve Davoodi, 2000; Bahl ve Wallace, 2005; Gupta, 2007; Mahdavi, 2008; Bird vd., 2008; Gupta vd., 2009; Ahmed ve Muhammad, 2010; Pessino ve Fenochietto, 2010; Tekeli, 2011; Blackburn vd., 2012, Karagöz, 2013; Castro ve Camarillo, 2014; Özmen, 2016; Andrejovska ve Pulikova, 2018; Karabulut ve Şeker, 2018; Basheer vd., 2019, Yıldız 2019).

Vergi gelirlerini artırmayı hedefleyen vergi politikalarında, politika yapıcılarına yol gösteren çok sayıda değişken olduğu görülmektedir. Bu değişkenler içerisinde yer alan ekonomik değişkenler ise vergi gelirlerinin öncelikli belirleyicileri arasındadır. Bu değişkenler arasında; kişi başına düşen reel GSYH, işsizlik ve işgücüne katılım oranları, enflasyon oranı, doğrudan yabancı sermaye net girişleri, ticari açıklık, kayıt dışı ekonomi büyüklüğü, kamu harcamaları ve kamu borçlanması, toplam üretimin sektörel dağılımı, finans sektörü tarafından sağlanan yurtiçi krediler, reel faiz oranı sıkça kullanılmaktadır.

Söz konusu değişkenlerin vergi gelirleri üzerindeki etkisinin belirlenmesi, vergi gelirlerinin artırılmasına yönelik vergi politikası uygulamaları açısından önemlidir (Andrejovska ve Pulikova, (2018), Basheer vd., (2019), Yıldız (2019)). Bu çalışmada; vergi gelirlerini belirleyen ekonomik faktörler, bilimsel çalışmalarda sıklıkla kullanılanlar arasından seçilmiştir.

Bu çalışmanın amacı; seçilmiş ekonomik değişkenlerin vergi gelirleri üzerindeki etkilerini Türkiye örnekleminde incelemektir. Bu amaçla; regresyon analizi kullanılarak Türkiye’de 1980-2017 döneminde ekonomik değişkenlerin vergi gelirleri üzerindeki etkileri analiz edilmiştir. Bir sonraki bölümde ilgili literatür özetlenmiş, ikinci bölümde veri seti ile yöntem tanıtılmıştır. Üçüncü bölümde ampirik analiz ve bulgular tartışılmış, çalışma sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.

1. LİTERATÜR TARAMASI

Vergi gelirleri kamu gelirleri içerisinde en yüksek paya sahiptir ve hükümetlerin altyapı ve eğitim harcamaları başta olmak üzere kamu finansmanında önemli bir yere sahiptir. Ayrıca ekonomik krizler ve sosyal politikalarda sıkça başvurulan maliye politikası araçlarından birisidir. Buna karşı vergi gelirleri ülkeler arasında önemli farklılıklar göstermektedir. Bu kapsamda vergi gelirlerinin belirleyicilerinin tespit edilmesi, doğru politika tasarımı ve uygulaması için önem arz etmektedir. Çok sayıda araştırmacı farklı ülke ve ülke gruplarında vergi gelirlerinin kurumsal, ekonomik, sosyal ve kültürel belirleyicilerini araştırmışlardır. Vergi gelirlerinin belirleyicilerinin araştırıldığı bazı çalışmalar dikkate alınarak seçilmiş 11 değişkenin vergi gelirleri üzerindeki etkisi Tablo 1’de gösterilmiştir. Buna göre; ekonomik büyüme, sanayi sektörü üretimi, eğitim harcamaları, dışa açıklık ile vergi kapasitesi değişkenlerinin vergi gelirlerini genellikle pozitif etkilediği söylenebilir. Buna karşın; tarım sektörü üretimi, işsizlik, enflasyon ile yolsuzluk değişkenlerinin vergi gelirlerini genellikle negatif etkilediği söylenebilir.

Tablo 1: Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri

Vergi Geliri Belirleyicisi	Belirleyicinin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi		
	Pozitif	Negatif	Etkisi yok
Ekonomik büyüme	Ekici (2009), Pessino ve Fenochietto (2010), Terzi ve Yurtkuran (2016), Basheer, Ahmad ve Hassan (2019), Yıldız (2019)		
Sanayi sektörü üretimi	Agbeyegbe vd. (2006), Karagöz (2013), Castro ve Camarillo (2014), Gobachew, Debela ve Shibiru (2018)		
Tarım sektörü üretimi	Agbeyegbe vd. (2006),	Karagöz (2013), Castro ve Camarillo (2014), Gobachew, Debela ve Shibiru (2018), Yıldız (2019)	
İşsizlik		Campbell(2010), Andrejovska ve Pulikova (2018)	
Enflasyon		Agbeyegbe vd. (2006), Pessino ve Fenochietto (2010),Karagöz (2013), Özmen(2016), Gobachew, Debela ve Shibiru (2018)	Yıldız (2019)
Eğitim harcamaları	Pessino ve Fenochietto (2010),		
Dış borç stoku		Karagöz (2013)	
Dışa açıklık	Agbeyegbe vd. (2006), Gupta (2007), Pessino ve Fenochietto (2010), Özmen(2016), Gobachew, Debela ve Shibiru (2018)		Karagöz (2013), Yıldız (2019)
Yolsuzluk		Pessino ve Fenochietto (2010), Dökmen (2012), Bakırtaş (2012), Özmen(2016),	
Gelir dağılımı		Pessino ve Fenochietto (2010),	
Vergi kapasitesi	Pessino ve Fenochietto (2010), Eroğlu (2018)		

Kaynak: Yazar tarafından ilgili literatürden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Örneğin; Agbeyegbe vd. (2006), dinamik regresyon analizini kullanarak 22 Sahra-altı Afrika ülkesinde 1980-1996 yıllarında sanayi üretimi, tarım sektörü üretimi, enflasyon, dışa açıklık gibi bazı değişkenlerin, vergi gelirleri üzerindeki etkisini araştırmıştır. Çalışmada; dışa açıklık, tarımsal üretim ile sanayi üretiminin vergi gelirlerini pozitif etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Enflasyon ise vergi gelirlerini negatif etkilemektedir. Pessino ve Fenochietto (2010); 96 ülkede 1991-2006 yıllarında panel veri analizi yöntemi kullanarak dışa açıklık, vergi kapasitesi, kalkınma düzeyi, enflasyon, yolsuzluk, eğitim harcamaları ile gelir dağılımının vergi gelirleri üzerindeki etkisini araştırmıştır. Çalışmada; enflasyon, yolsuzluk ve gelir dağılımının vergi gelirlerini negatif etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Dışa açıklık, vergi kapasitesi, kalkınma düzeyi ile eğitim harcamaları ise vergi gelirlerini pozitif etkilemektedir. Campbell (2010); 1976-2008 döneminde Barbados’ta kişisel gelir vergisinin belirleyicilerini yıllık veri seti ile iki aşamalı Engle-Granger nedensellik testini kullanarak kısa ve uzun dönem için incelemiştir. Çalışmada; uzun dönemde gelir vergisini etkileyen temel faktörlerden kişi başına düşen reel gelir, gelir vergisini dolayısıyla toplam vergi gelirlerini pozitif etkilemektedir. Buna karşın işsizlik oranı, gelir vergisini dolayısıyla toplam vergi gelirlerini negatif etkilemektedir.

Durkaya ve Ceylan (2006), Türkiye’de 1980-2004 döneminde vergi gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi kısa dönemde hata düzeltme modeli ve Granger nedensellik testi, uzun dönemde ise Engle-Granger ko-entegrasyon testi kullanarak incelemiştir. Çalışmada kullanılan bağımsız değişkenler; Gayri Safi Milli Hasıla, dolaysız vergi gelirleri ile dolaylı vergi gelirleridir. Çalışmada, dolaysız vergi gelirleri ile GSMH büyüme oranı arasında çift yönlü nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Buna göre; GSMH büyüme oranı, dolaysız vergi gelirlerini pozitif etkilemektedir. Buna karşın, dolaylı vergi gelirleri ile GSMH büyüme oranı arasında nedensellik ilişkisi tespit edilmemiştir. Bakırtaş (2012), Türkiye’de 1996-2010 döneminde vergi gelirleri ile yolsuzluk arasındaki ilişkiyi regresyon analizini kullanarak incelemiştir. Çalışmada; yolsuzluğun vergi gelirlerini negatif etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Dökmen (2012), 25 OECD ülkesinde 1984-2007 döneminde sistem GMM yöntemini kullanarak yolsuzluk ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmada; yolsuzluğun toplam vergi gelirlerini negatif etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre, yolsuzluk algılama endeksindeki bir düşüş (yolsuzluğun artması) toplam vergi gelirlerini azaltır.

Karagöz (2013), Türkiye’de 1970-2010 yıllarında zaman serisi analizini kullanarak vergi gelirlerini etkileyen faktörleri sektörel yapıyı da dikkate alarak incelemiştir. Çalışma sonucunda vergi gelirlerini negatif etkileyen faktörler arasında; ekonominin parasallaşma oranı, dış borç stoku, tarım sektörünün payı ile kentleşme oranı yer almaktadır. Türkiye’de dışa açıklık düzeyinin ise vergi gelirleri üzerinde önemli bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Sanayi sektörü üretimi ile kamu borçlanması ise vergi gelirlerini pozitif etkilemektedir. Kawano ve Slemrod (2016), 1980-2004 döneminde OECD üyesi olan 30 ülkede kurumlar vergisinde ortaya çıkan değişim ile vergi gelirlerindeki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmada; kurumlar vergisi oranı ile kurumlar vergisi gelirleri arasında (ilişkinin yönü ülkeden ülkeye değişmekle birlikte) güçlü bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Nitekim, yapılan bazı çalışmalar bu sonucu destekler niteliktedir (Bkz. Devereux ve Griffith (1998), Devereux ve Griffith, (2002)).

Castro ve Camarillo (2014), 2001-2011 döneminde 34 OECD ülkesinde statik ve dinamik regresyon analizini kullanarak; ekonomik, yapısal, kurumsal ve sosyal faktörlerin vergi gelirleri üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışmada; kişi başına düşen GSYH, sanayi sektörü üretimi ile sivil özgürlüklerin bağımlı değişken olan toplam vergi gelirlerini pozitif etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Buna karşın; tarımsal sektör üretimi ile sabit sermaye yatırımları içerisindeki doğrudan yabancı sermayenin payı ise toplam vergi gelirlerini negatif etkilemektedir. Ekonomik, sosyal ve kurumsal faktörlerin vergi gelirleri üzerindeki etkisi, ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre değişmektedir.

Özmen (2016), 1996-2013 döneminde BRIC-T ülkelerinde panel birim kök ve panel eş bütünleşme testlerinden yararlanarak vergi gelirlerinin belirleyicilerini incelemiştir. Bağımsız değişkenler arasında yer alan; kişi başına GSYH, enflasyon oranı, ekonomik özgürlükler, kurumlar vergisi gelirleri, ticari serbestleşme ile yolsuzluk değişkenleri istatistiki olarak anlamlı, ve teorik beklentiler ile uyumlu bulunmuştur. Çalışmada; kişi başına GSYH, ticari serbestleşme, ekonomik özgürlükler ile kurumlar vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirlerini pozitif etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Buna karşın; enflasyon ve yolsuzluk değişkenleri toplam vergi gelirlerini negatif etkilemektedir. Çalışmada, yolsuzluğun vergi gelirlerini belirleyen en önemli faktör olduğu belirtilmiştir. Çünkü; yolsuzluğun artması bir taraftan vergi gelirlerini negatif etkilerken, diğer taraftan ise hükümetin geleceğini belirleyici bir role sahiptir. Bu nedenle yolsuzluk, vergi gelirleri üzerinde çift yönlü bir etki oluşturmaktadır. Terzi ve Yurtkuran (2016), Türkiye’de 1980-2013

döneminde Toda-Yamamoto nedensellik testi ve kısıtsız VAR yöntemini kullanarak vergi gelirleri ile GSYH arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışmada; dolaysız vergi gelirleri ile GSYH arasında çift yönlü nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Buna göre, ekonomik büyüme dolaysız vergi gelirlerini pozitif etkilemektedir.

Andrejovska ve Pulikova (2018), Avrupa Birliği’nde 28 ülkede panel regresyon yöntemini kullanarak vergi gelirlerini etkileyen ekonomik faktörleri analiz etmiştir. Bağımsız değişkenler arasında; reel kurumlar vergisi oranı, yurt içi üretim, kamu borcunun GSYH içindeki payı, istihdam oranı, enflasyon oranı ve doğrudan yabancı sermaye yatırımları yer almaktadır. Çalışmada; reel kurumlar vergisi oranı, yurt içi üretimi, istihdam oranı ile doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının vergi gelirlerini pozitif etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Buna karşın; enflasyon ile kamu borcunun GSYH içindeki payı, vergi gelirlerini negatif etkilemektedir. Bu çalışmaya göre toplam vergi gelirlerinin en güçlü belirleyicileri arasında; istihdam oranı, doğrudan yabancı sermaye yatırımları ile yurt içi üretim miktarı vardır. Karabulut ve Şeker (2018), Türkiye’de 2002-2016 döneminde yıllık verilerden yararlanarak çoklu doğrusal regresyon analizi ile belirlenmiş bazı değişkenlerin vergi gelirleri üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışmada; GSYH’nin vergi gelirlerini pozitif etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Buna karşın; dolar kuru ile ihracat miktarı vergi gelirlerini negatif etkilemektedir.

Gobachew, Debela ve Shibiru (2018), Etiyopya’da 1999-2015 döneminde çoklu regresyon analizi ve OLS yöntemini kullanarak vergi gelirlerinin belirleyicilerini incelemiştir. Ampirik analizde kullanılan bağımsız değişkenler; kişi başına düşen gelir, dışa açıklık, enflasyon oranı, doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının GSYH içindeki payı, sanayi sektörünün GSYH içindeki payı ile tarım sektörünün GSYH içindeki payıdır. Çalışmada vergi gelirlerini pozitif etkileyen faktörlerin; sanayi sektörünün GSYH içindeki payı, doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının GSYH içindeki payı, kişi başına gelir ile dışa açıklık düzeyi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Vergi gelirlerini negatif etkileyen faktörler ise; tarım sektörünün GSYH içindeki payı ile enflasyon oranıdır.

Basheer, Ahmad ve Hassan (2019), regresyon analizini kullanarak 1990-2010 döneminde Bahreyn ve Umman’da seçilmiş bazı ekonomik değişkenlerin vergi gelirleri üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Çalışmada; vergi gelirlerini pozitif etkileyen en önemli etkenin ekonomik büyüme olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Doğrudan yabancı sermaye girişleri ise vergi gelirleri üzerinde etkili olmakla birlikte, iki değişken arasındaki ilişkinin yönü, ülkeler ve dönemler itibariyle değişkenlik göstermektedir.

Yıldız (2019), 1995-2017 döneminde 19 yüksek gelirli OECD ülkesinde vergi gelirlerinin ekonomik belirleyicilerini Sabit Etkiler Genelleştirilmiş Momentler Metodu (GMM) tahmincisi kullanarak incelemiştir. Çalışmada kullanılan bağımsız değişkenler; kişi başına Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH), ticari açıklık, enflasyon, kamu harcamaları ile tarımsal katma değerdir. Çalışmada; kişi başına GSYH’nin vergi gelirlerini pozitif etkilediği; buna karşın, kamu harcamaları ile tarımsal katma değer vergi gelirlerini negatif etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, ticari açıklık ile enflasyonun vergi gelirlerini etkilemediği sonucuna ulaşılmıştır.

2. VERİ VE YÖNTEM

Bu çalışmada çoklu doğrusal regresyon analizi kullanılarak ilgili teorik ve ampirik literatür dikkate alınarak belirlenen başlıca makro ekonomik değişkenlerin toplam vergi gelirleri üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Bu kapsamda bir model oluşturulmuştur. Modelde 1980-2017 döneminde ekonomik büyüme, işsizlik, tüketici fiyatları enflasyonu ve ticari açıklığın toplam vergi gelirleri üzerinde etkisi incelenmiştir.

Uygulamalı analizde kullanılan vergi gelirleri, kişi başı reel GSYH büyüme oranı, tüketici fiyatları enflasyonu ve toplam ticaret serileri Dünya Bankası’ndan elde edilirken, toplam işgücünün yüzdesi IMF’den alınmıştır. Tablo 2’de çalışmada kullanılan değişkenler ve tanımlamalara yer verilmiştir. Çalışmanın ampirik analizi için EViews 10 istatistik programından yararlanılmıştır.

Tablo 2: Veri Seti

Değişkenler	Değişkenlerin Tanımlanması	Veri Kaynağı
VERGEL	Vergi gelirleri (GSYH’nin yüzdesi)	Dünya Bankası (2019a)
BUY	Kişi başı reel GSYH büyüme oranı (yıllık %)	Dünya Bankası (2019b)
ISSIZLIK	Toplam işgücünün yüzdesi (%)	IMF (2019)
TUFE	Tüketici fiyatları enflasyonu (yıllık %)	Dünya Bankası (2019c)
TACIKLIK	Toplam ticaret (GSYH’nin yüzdesi)	Dünya Bankası (2019d)

3. AMPİRİK ANALİZ

Çalışmada serilerin durağanlıklarının tespiti için Zivot-Andrews (1992) tarafından geliştirilen yapısal kırılmalı birim kök testi ile incelenmiş ve makroekonomik değişkenlerin toplam vergi gelirleri üzerindeki etkisi ise regresyon yöntemi ile analiz edilmiştir.

3.1. Zivot-Andrews (1992) birim kök testi

Çalışmada ilgili literatürde dikkate alınarak başlıca makroekonomik değişkenlerin vergi gelirleri üzerindeki etkisi regresyon analizi ile incelenmiştir. Regresyon analizinde değişkenler arasında olası bir sahte regresyon ilişkisinden kaçınmak için değişkenlerin durağan olmaları gerekmektedir. Çalışmada kullanılan serilerin durağan olması durumunda serilerin ortalaması ve varyansı hangi dönemde ölçülürse ölçülsün değişmemektedir (Gujarati, 2003). Bu nedenle öncelikle analizde kullanılan değişkenlerin durağanlıkları Zivot-Andrews (1992) birim kök testi ile analiz edilmiştir. Zivot ve Andrews (1992), Perron 1989’un dışsal kırılma noktası görüşünü eleştirerek yalnızca yapısal kırılma durumuna olanak sağlamayıp, ayrıca yapısal kırılma durumunun içsel yönden belirlendiği birim kök testinin geliştirilmesi söz konusu olmuştur. Geliştirilen test yöntemine bakıldığında, 1, 2 ve 3 nolu denklemlerde belirtilen Model A düzey halinde, Model B eğim halinde, Model C eğimle birlikte düzeyde de meydana gelen yapısal manada oluşan değişimleri içerir (Zivot & Andrews, 1992):

$$\text{Model A: } y_t = \mu + \beta t + \alpha y_{t-1} + \theta_1 DU(\varphi) + \sum_{i=1}^k c_i \Delta y_{t-i} + e_t \quad (1)$$

$$\text{Model B: } y_t = \mu + \beta t + \alpha y_{t-1} + \theta_2 DT(\varphi) + \sum_{i=1}^k c_i \Delta y_{t-i} + e_t \quad (2)$$

$$\text{Model C: } y_t = \mu + \beta t + \alpha y_{t-1} + \theta_2 DT(\varphi) + \theta_1 DU(\varphi) + \sum_{i=1}^k c_i \Delta y_{t-i} + e_t \quad (3)$$

Denklemlerde (1, 2 ve 3) $t=1,2,\dots, T$ zamanı, TB kırılma zamanını ise kırılma noktasını göstermektedir. DU , $t > TB$ olduğu durumda 1, farklı durumlar olduğunda 0 olan, aynı zamanda sabit terimde olan yapısal değişmeyi açıklayan, DT ise $t > TB$ iken $t - TB$, tersi olduğunda 0 olan ve trendde oluşan yapısal değişikliği gösteren gölge değişkenlerdir. $\Delta y_{(t-1)}$ terimi, hata terimlerinde olan otokorelasyon sorununu ortadan kaldırmak amacıyla modelde sağ tarafa ilave edilmektedir. (Zivot & Andrews, 1992).

Modelin analiz sonuçları Tablo 3’ de yer almaktadır. Analiz sonucunda BÜY, İSSİZLIK ve TACIKLIK değişkenleri seviyede, VERGEL ile TUFİ değişkenlerinin ise birinci farkları alındıktan sonra durağan oldukları belirlenmiştir. Ayrıca test kapsamında kırılma tarihleri 1994, 1996, 2001, 2002 ve 2003 olarak belirlenmiş, söz konusu tarihler 1980 sonrası dönemde Türkiye’de yaşanan 1994 ve 2001 krizlerin etkili olduğunu göstermektedir.

Tablo 3: Birim Kök Test Sonuçları

Değişken	Model A		Model C	
	t istatistiği	Kırılma zamanı	t istatistiği	Kırılma zamanı
VERGEL	-3.409149	1996	-3.605912	1996
BUY	-7.082391***	2003	-6.967739***	2003
ISSIZLIK	-4.675798*	2001	-5.275722**	2001
TUFE	-3.111348	2002	-2.820421	1994
TACIKLIK	-6.132755***	1994	-5.930303***	1994

***, **, ve * işaretleri sırasıyla %1, %5 ve %10 düzeylerinde anlamlı olduğunu göstermektedir.

Not: Kritik değerler Zivot ve Andrews (1992)’den alınmıştır.

3.2. Regresyon Analizi

Oluşturulan model ile 1980-2017 döneminde ekonomik büyüme, işsizlik, tüketici fiyatları enflasyonu ve ticari açıklığın toplam vergi gelirleri üzerinde etkisi regresyon analizi ile incelenmiş ve tahmin sonuçları Tablo 4’te sunulmuştur. Regresyon analizine göre işsizlik ile tüketici enflasyonunun vergi gelirlerini negatif etkilediği, buna karşın ticari açıklığın ise vergi gelirlerini pozitif etkilediği belirlenmiştir. Ayrıca düzeltilmiş değeri 0,78 olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla vergi gelirlerindeki değişimin %78’i model tarafından açıklanmaktadır.

Tablo 4: Regresyon Analizi Sonuçları (1980-2017)

Değişken	Katsayı	Standart Hata	t- istatistiği	P değeri
DBUY	-0.121718	0.097913	-1.243125	0.2229
DISSIZLIK	-0.746379	0.275209	2.712045	0.0107
DTUFE	-0.106694	0.027896	-3.824671	0.0006
DTACIKLIK	0.473691	0.050366	9.404885	0.0000
C	-6.305117	2.454927	-2.568352	0.0151
R ²	0,81	Düzeltilmiş R ² : 0.78		
F istatistiği	35.75993	P değeri (F istatistiği): 0.000		

Yıllık enflasyon düzeyinin yüksek olması hem özel hem de tüzel kişilerin reel satın alma güçlerini düşürecektir. Bu durumda vergi mükelleflerinin vergi gayreti de olumsuz etkilenecektir. Buna karşın, enflasyonun kaynağı doğrudan para arzı artışına dayanıyorsa, kişilerin reel gelirlerinin azalması aynı zamanda devlete gelir de olabilir. Bu şekilde devletin enflasyon üzerinden elde ettiği gelire enflasyon vergisi denir.

Dışa açıklık oranı yüksek olan ülkelerin düşük olan ülkelere göre, üretilen mal veya hizmetleri ithal ve ihraç edebilme olanakları daha yüksektir. Dolayısıyla dışa açıklık ekonomik büyüme üzerinden vergi tabanını genişleterek vergi gelirlerinde artışa neden olduğu söylenebilir.

Son olarak modelin sonuçlarının güvenilirliği açısından yapılan analiz sonucunda çoklu doğrusal bağlantı, otokorelasyon ve değişen varyans sorunlarına rastlanmamış ve hata terimlerinin normal dağıldığı belirlenmiştir.

Regresyon analizlerinin temel varsayımlarından birisi farklı otokorelasyon sorunudur. Otokorelasyonun varlığı Breusch-Godfrey Serial Correlation LM Testi ile sınanmış ve test sonuçları Tablo 5’te verilmiştir. Olasılık değeri %10’dan büyük olduğu için otokorelasyon yoktur şeklindeki sıfır hipotezi kabul edilmiştir. Dolayısıyla seriler arasında otokorelasyon veya serisel korelasyon bulunmamaktadır.

Tablo 5: Breusch-Godfrey Otokorelasyon LM Test Sonuçları

F-istatistik	0.696776	Olasılık. F(2,30)	0.5061
Gözlem sayısı*R ²	1.642421	Olasılık. Ki-Kare (2)	0.4399

Çalışmada kurulan modelde değişen varyans sorunu Breusch-Pagan-Godfrey test ile sınanmış ve test sonuçları Tablo 6’da verilmiştir. Olasılık değeri %10’dan büyük olduğu için heteroskedasite yoktur şeklindeki sıfır hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 6: Breusch-Pagan-Godfrey Heteroskedasite Test Sonuçları

F-istatistik	0.542948	Olasılık. F(4,32)	0.7053
Gözlem sayısı*R ²	2.351539	Olasılık. Ki-Kare(4)	0.6714
Ölçeklendirilmiş Açıklanmış SS	1.627880	Olasılık. Ki-Kare(4)	0.8038

Modeldeki hata terimlerinin normal dağılıp dağılmadığı Jarque-Bera testi ile sınanmıştır. Yapılan test sonucunda Jarque – Bera test sonucu: 0.6376 , Jarque-Bera testi olasılık değeri (P) ise 0.7264 olarak bulunmuştur. Jarque-Bera test istatistiği olasılık değeri %10’dan büyük olduğu için “Hata terimleri normal dağılmaktadır” şeklindeki sıfır hipotezi kabul edilmiştir. Dolayısıyla modeldeki hata terimleri normal dağılmaktadır.

Çoklu doğrusal bağlantı varlığının olup olmadığını test etmek için; Varyans Şişirme Faktörü (VIF: Variance Inflation Factor) değerlerine bakılmış ve Centered VIF değerleri Tablo 7’de verilmiştir. Çoklu doğrusal bağlantının olmaması için, modeldeki bağımsız değişkenlere ait tüm Centered VIF değerlerinin, kritik değer olan 10’un altında olması gerekir. Tüm Centered VIF değerleri 10’un altında olduğundan, modelde çoklu doğrusal bağlantı bulunmamaktadır (Erdoğan, 2016: 5).

Tablo 7: Çoklu Doğrusal Bağlantı Test Sonuçları

Değişkenler	Katsayı Varyansı	Merkezi Olmayan VIF	Merkezi VIF
DISSIZLIK	0.037682	1.229541	1.215893
DTUFE	0.000171	1.331500	1.300257
DTACIKLIK	0.001534	1.154112	1.098568
C	0.030989	1.119935	NA

SONUÇ

Vergiler; kamu harcamalarını karşılamak üzere özel ve/veya tüzel kişilerin mali güçlerine göre ödedikleri ekonomik değerlerdir. Maliye politikasının sosyal amacının gerçekleştirilebilmesi için vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da önemlidir. Vergi yükünün belirlenmesinde ise, vergi gelirleri önemli bir faktördür. Vergi gelirlerindeki artışın GSYH artışından daha yüksek olması vergi yükünün artması anlamına gelmektedir. Bununla birlikte, vergi yükü oranlarının değerlendirilmesinde uluslararası karşılaştırmalar önem arz etmektedir. Nitekim; OECD ülkeleri arasında toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payının Türkiye’den düşük olduğu sadece üç ülke vardır (İrlanda, Şili ve Meksika). Türkiye’de 2017 yılında toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı %24,9 iken OECD ülkelerinde toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payının ortalaması %34,2’dir. Dolayısıyla Türkiye’de toplam vergi yükünün aslında OECD üye ülkelere göre daha düşük düzeyde olduğu görülmektedir. Türkiye’de toplam vergi yükünün daha düşük çıkmasında elbette kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, vergi denetiminde bazı yetersizliklerin olması, en önemlisi de vergisinin tabanının genişletilememesi gibi faktörlerin de etkisi vardır. Bu açıdan Türkiye’de vergi gelirlerinin artırılmasını sağlayacak ekonomi politikalarının hangi faktörler üzerinden yürütülmesi gerektiği konusunda, vergi gelirlerinin belirleyicilerine yönelik yapılmış ve yapılacak ampirik çalışma sonuçları politika yapıcılarına katkı sağlayabilir. Vergi gelirlerinin ekonomik belirleyicilerini inceleyen çalışmalarda çok sayıda farklı değişkenin

kullanıldığı görülmektedir. Bu çalışmalarda kullanılan değişkenler arasında; kişi başına gelir, ekonomik büyüme oranı, vergi oranları, reel döviz kuru, istihdam oranı, enflasyon oranı, tarım, sanayi ve hizmetler sektörünün GSYH içindeki payı, dışa açıklık, doğrudan yabancı sermaye yatırımları, kayıt dışı ekonomi, kamu borcunun GSYH içindeki payı ile finansal gelişme sayılabilir.

Bu çalışmada; zaman serisi analizi kullanılarak 1980-2017 döneminde vergi gelirlerinin ekonomik belirleyicileri araştırılmıştır. Çalışmada; ticari açıklığın vergi gelirlerini pozitif etkilediği sonucuna karşılık; işsizlik ile tüketici enflasyonunun vergi gelirlerini negatif etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Yapılan analizde büyüme ile vergi gelirleri arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Bu sonuçlara göre; dışa açıklık oranı ile vergi gelirleri arasındaki pozitif ilişki, dış ticaret hacminin (ihracat ve ithalatın GSYİH içindeki payı) artması ile açıklanabilir. Dış ticaret serbestleşmesi ile birlikte serbest ticaretin artması vergi gelirlerini pozitif etkilemektedir. Tüketici enflasyonunu ile işsizlik vergi gelirlerini negatif etkilemektedir. Bunun önemli nedenlerinden bir tanesi, tüketici enflasyonunun yüksek olmasının hem özel hem de tüzel kişilerin reel satın alma güçlerini düşürerek vergi mükelleflerinin vergi gayretini olumsuz etkilemesidir. İşsizlik ise birçok sosyal ve ekonomik sonuçları olan bir kavramdır. İşsizliğin, gelir vergisi tabanını daraltması ve tüketimi olumsuz etkilemesi sebebiyle vergi gelirlerini negatif etkilediği söylenebilir. Bu çalışmadan yola çıkarak sosyal belirleyicilerine yönelik olarak hem teorik hem de ampirik analizi içeren daha geniş kapsamlı çalışmaların yapılmasının faydalı olabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Agbeyegbe, T., Stotsky J. G ., Wolde Mariam A. (2006). “Trade Liberalization, Exchange Rate Changes, and Tax Revenue in Sub-Saharan Africa”, IMF Working Paper, No. 04-178.
- Ahmed, Q. M., Muhammad, S. D. (2010). “Determinant of Tax Buoyancy: Empirical Evidence from Developing Countries”, European Journal of Social Sciences, 13(3), 408-418.
- Andrejovska, A., Pulikova, V. (2018). “Tax Revenues in the Context of Economic Determinants”, Montenegrin Journal of Economics, 133. (DOI: 10.14254/1800-5845/2018.14-1.10).
- Bahl, R.,Wallace, S. (2005). “Public Financing in Developing and Transition Countries”, Public Budgeting & Finance, 25(4s), 83-98.
- Bakırtaş, D. (2012). “Yolsuzluğun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği, Yönetim ve Ekonomi”, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 19(2), 87-98.
- Basheer, M., Ahmad, A., Hassan, S. (2019). “Impact of Economic and Financial Factors on Tax Revenue: Evidence from the Middle East countries”, Accounting, 5(2), 53-60.
- Bird, R. M., Martinez-Vazquez, J., Torgler, B. (2008). “Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability”, Economic Analysis and Policy, 38(1), 55-71.
- Blackburn, K., Bose, N., Capasso, S. (2012). “Tax Evasion, the Underground Economy and Financial Development”, Journal of Economic Behavior & Organization, 83(2), 243-253.
- Campbell, T. D. A. (2010). “Determinants of Personal Income Taxes for Barbados”. International Journal of Public Administration, 33(14), 816-821.
- Castro, G. A., Camarillo, D. B. R. (2014). “Determinants of Tax Revenue in OECD Countries Over the Period 2001–2011”, Contaduría y Administración, 59(3), 35-59. (<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0186104214712653>) (Erişim Tarihi: 15.02.2019).
- Devereux, M. P., Griffith, R. (1998). “Taxes and the Location of Production: Evidence From a Panel of US Multinationals”, Journal of Public Economics, 68(3), 335-367.

- Devereux, M. P., Griffith, R. (2002). “The Impact of Corporate Taxation on the Location of Capital: A Review”, *Swedish Economic Policy Review*, 9(1), 79-106.
- Dökmen, G. (2012). “Yolsuzlukların Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Dinamik Panel Veri Analizi”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 13(1), 41-51.
- Durkaya, M., Ceylan, S. (2006). “Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme”, *Maliye Dergisi*, 150, 79-89.
- Dünya Bankası (2019a). Tax Revenue (% of GDP), <https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS> (Erişim Tarihi: 25.01.2019).
- Dünya Bankası (2019b). GDP Per Capita Growth (Annual %), <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.KD.ZG> (Erişim Tarihi: 25.01.2019)
- Dünya Bankası (2019c). Inflation, Consumer Prices (Annual %), <https://data.worldbank.org/indicator/FP.CPI.TOTL.ZG> (Erişim Tarihi: 25.01.2019).
- Dünya Bankası (2019d). Trade (% of GDP), <https://data.worldbank.org/indicator/NE.TRD.GNFS.ZS> (Erişim Tarihi: 25.01.2019).
- Ekici, M. S. (2009). “Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(30), 200-223.
- Erdoğan, A.(2016). “Türkiye’nin İhracatını Etkileyen Faktörler: Çoklu Regresyon Analizi”, *Social Sciences Research Journal*, 5(2), 1-8
- Eroğlu, A. (2018). “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, 3(5), 56-69.
- Gobachew, N., Debela, K. L,Shibiru, W. (2018). “Determinants of Tax Revenue in Ethiopia”, *Economics*, 6(6), 58.
- Gujarati, D. N. (2003). *Basic Econometrics*, McGraw Hill, Newyork.
- Gupta, A. S. (2007). “Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries”, *Working Paper 07/184*. International Monetary Fund.
- Gupta, S., Moore, J., Gramlich, J., Hofmann, M. A. (2009). “Empirical Evidence on the Revenue Effects of State Corporate Income Tax Policies”, *National Tax Journal*, 237-267.
- IMF (2019). *World Economic Outlook Database*, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2018/02/weodata/index.aspx> (Erişim Tarihi: 25.01.2019).

- Kaldor, N. (1964). "Will Underdeveloped Countries Learn How to Tax?". *Essays on Economic Policy*, London: Gerald Duckworth & Company Limited, 1,253-268.
- Karabulut, R., Şeker, K. (2018). "Belirlenmiş Değişkenlerin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 23(3).
- Karagöz, K. (2013). "Determinants of Tax Revenue: Does Sectorial Composition Matter?", *Journal of Finance, Accounting & Management*, 4(2).
- Kawano, L., Slemrod, J. (2016). "How Do Corporate Tax Bases Change When Corporate Tax Rates Change? With Implications for the Tax Rate Elasticity of Corporate Tax Revenues", *International Tax and Public Finance*, 23(3), 401-433.
- Mahdavi, S. (2008). "The Level and Composition of Tax Revenue in Developing Countries: Evidence from Unbalanced Panel Data", *International Review of Economics & Finance*, 17(4), 607-617.
- OECD (2018). "Revenue Statistics 1965-2017", OECD Publishing, Paris. (https://read.oecd-library.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en).
- Özmen, İ. (2016). "Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz: BRIC-T." *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 16(32), 232-252.
- Pessino, C., Fenochietto, R. (2010). "Determining Countries' Tax Effort", *Hacienda Pública Española Revista de Economía Pública*, 195-(4/2010), 65-87.
- Tanzi, V., Davoodi, H. (2000). "Corruption, Growth and Public Finance", *IMF Working Paper*, WP/00/182.
- Tekeli, R. (2011). *The Determinants of Tax Morale: The Effects of Cultural Differences and Politics*, Policy Research Institute, Ministry of Finance of Japan, PRI Discussion Paper Series, (11A-1).
- Terzi, H., Yurtkuran, S. (2016). "Türkiye’de Dolaylı/Dolaysız Vergi Gelirleri ve GSYH ilişkisi", *Maliye Dergisi*, 171, 19-33.
- Yıldız, B. (2019). "Vergi Gelirlerinin Ekonomik Belirleyicileri Üzerine Ampirik Bir Analiz: Yüksek Gelirli OECD Ülkeleri Örneği", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 17(3), 324-339.
- Zivot, E., Andrews, D. (1992). "Further Evidence on the Great Crash, the Oil-Price Shock, and the Unit-Root Hypothesis," *Journal of Business & Economic Statistics*, 10 (3), 251-270.

BÜTÇE GÖZETİMİ AÇISINDAN BAĞIMSIZ MALİ KURUMLARIN BÜTÇE SÜRECİNDEKİ ROLÜ

THE ROLE OF INDEPENDENT FISCAL INSTITUTIONS IN THE BUDGET PROCESS IN TERMS OF BUDGET OVERSIGHT

Süleyman DİKMEN¹

ÖZ

Yirmi birinci yüzyılda yaşanan bölgesel ve küresel finansal krizler sonrası hükümetlerin mali saydamlık ve hesap verebilirlik konularında yaşadıkları sorunlar ve yasama organının güçlendirilmesi ihtiyacı, bağımsız mali kurumları daha popüler hale getirmiştir. Bağımsız mali kurumlar bütçe gözetimi konusunda yasama organı ve yüksek denetim kurumuna yardımcı olmaktadır. Çalışma, bağımsız mali kurumların bütçe sürecindeki rolünü bütçe gözetimi açısından ele almayı amaçlamaktadır. Bağımsız mali kurumların teorik altyapısı ve bütçe sürecindeki rolü, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) 2019 yılı Bağımsız Mali Kurumlar Veri Tabanında yer alan verileri ve Uluslararası Bütçe Ortaklığının (IBP) 2017 yılındaki Açık Bütçe Anket verileri kullanılarak değerlendirilmiştir. Bağımsız mali kurumların bütçe gözetimi ile yasama organı ve yüksek denetim kurumunun bütçe gözetimi arasındaki ilişki regresyon analizi yardımıyla incelenmiştir. Bağımsız mali kurumların bütçe gözetiminin hem yasama organının hem de yüksek denetim kurumunun bütçe gözetimi ile pozitif yönlü bir ilişki içerisinde olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Mali Kurumlar, Bütçe Gözetimi, Mali Konsey, Parlamenter Bütçe Ofisi, Yüksek Denetim Kurumu.

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, suleymandikmen@sdu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-5434-0532

Gönderim Tarihi/Submitted: 25.09.2019

Revizyon Talebi/Revision Requested: 12.11.2019

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 23.12.2019

Kabul Tarihi/Accepted: 29.12.2019

Anf/To Cite: Dikmen, Süleyman (2019), Bütçe Gözetimi Açısından Bağımsız Mali Kurumların Bütçe Sürecindeki Rolü, Sayıştay Dergisi, Cilt: 30, Sayı: 115, s.55-81

ABSTRACT

Following the regional and global financial crises in the twenty-first century, the problems of fiscal transparency and accountability faced by the governments and the need to strengthen the legislature have caused independent fiscal institutions to become more popular. Independent fiscal institutions assist the legislature and the supreme audit institutions in budget oversight. This study aimed to examine the role of the independent fiscal institutions in the budget process in terms of budget oversight. The theoretical background of the independent fiscal institutions and their roles in the budget process were evaluated by using the data obtained from the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) 2019 Independent Fiscal Institutions Database and the International Budget Partnership (IBP) 2017 Open Budget Survey. The relationship between the budget oversight of the independent fiscal institutions and the budget oversight of the legislature and the supreme audit institution were examined through regression analysis. The study found that the budget oversight of the independent fiscal institutions had a positive relationship with the budget oversight of both the legislature and the supreme audit institution.

Keywords: Independent Fiscal Institutions, Budget Oversight, Fiscal Council, Parliamentary Budget Office, Supreme Audit Institution.

GİRİŞ

1970'lerden sonra pek çok ülke ciddi bütçe açıkları ve artan kamu borçları ile karşı karşıya kalmıştır. Yetersiz mali disiplin ve zayıf mali yönetim nedeniyle son 40 yıldır bütçe açıkları devam etmiş ve kamu borçları yükselmiştir (Debrun vd., 2009: 44; Hemming ve Kell, 2001: 433). Bu soruna Doğu Asya'daki ve Meksika'daki finansal krizin ortaya çıkardığı mali saydamlık eksikliği eşlik etmiştir (Petrie, 2003: 3). Yaşanan sorunlar karşısında 1990'lı yıllarda OECD üyesi pek çok ülkede mali reform girişimleri başlatılmıştır. Avustralya, Yeni Zelanda ve Birleşik Krallık, yasal mevzuatlarında mali saydamlığın geliştirilmesine yönelik değişiklikler gerçekleştirmiştir (Hemming ve Kell, 2001: 433). Fakat 2008-2009 küresel finans krizi ve sonrasındaki 2010 Avrupa borç krizi ülkelerin yaşadığı bütçe açığı ve kamu borcu sorunlarının devam ettiğini göstermiştir.

Mali disiplinin sağlanması ve kamu bütçelerinin saydamlığına ve ihtiyatlılığına olan güvenin yeniden inşa edilmesi için politika yapıcılar, yasal düzenlemelerin yanında kurumsal düzenlemelere de gitmişlerdir (von Trapp vd., 2016: 11). Devletlerin uygulamaya koyduğu kurumsal düzenlemelerin başında

bağımsız mali kurumlar gelmektedir. Bağımsız mali kurumlar sürdürülebilir bir kamu maliyesinin oluşturulmasında hükümetin politika önerilerinin mali etkileri konusunda güvenilir, uzman ve tarafsız tavsiyelerde bulunarak kamuoyu güvenini inşa etmektedir.

Demokratik parlamenter sistemlerde karar alma yetkisi vatandaşların oyları ile seçilen milletvekillerinde olsa da bağımsız mali kurumlar, sürdürülebilir kamu maliyesine ve güçlü bir maliye politikasının oluşturulmasına destek olmaktadır. Bağımsız mali kurumlar, maliye politikası ve performansı hakkında tarafsız önerilerde bulunarak, eleştirel bir değerlendirme yapmaktadırlar (von Trapp vd., 2016: 11).

Bağımsız mali kurumların bütçe sürecindeki rolüne dair literatür oldukça sınırlıdır. Bu durumun iki temel sebebi vardır. Birincisi, bağımsız mali kurumların yeni oluşumlar olmaları sebebiyle yeterli düzeyde veri ya da bilgi bulunmamaktadır. İkincisi ise mevcut çalışmaların (Beetsma ve Debrun 2007, 2016; Beetsma vd., 2017; Beetsma ve Uhlig 1999; Bergman ve Hutchison 2015; Calmfors ve Wren-Lewis 2011; Debrun vd. 2013; Debrun vd., 2009; Debrun ve Kinda 2014; Debrun ve Kumar 2007; Hagemann 2010, 2011; Maltritz ve Wüste 2015) çoğu bağımsız mali kurumları mali kurallarla beraber analiz etmekte ve bu çalışmaların önemli bir kısmında da bağımsız mali kurumların etkinliği ve bütçe sürecindeki rolü analiz edilmemektedir. Ayrıca çoğu ülkenin bağımsız mali kurumlar konusunda sınırlı bir deneyime sahip olması da ulusal düzeyde yapılan çalışma sayısını kısıtlamaktadır. Literatürdeki söz konusu durum göz önünde bulundurularak çalışma bağımsız mali kurumların bütçe gözetiminin, yasama organı ile yüksek denetim kurumlarının bütçe gözetimleri arasındaki ilişkiyi inceleyerek literatüre katkı sağlamayı planlamaktadır.

Bu bağlamda çalışmada bağımsız mali kurumların; kuruluş yapıları, örgütsel yapıları ile görev ve yetkileri OECD'nin 2019 yılı Bağımsız Mali Kurumlar Veri Tabanında yer alan veriler kullanılarak değerlendirilmektedir. Sonrasında çalışmada bağımsız mali kurumların bütçe sürecindeki rolünün yasama organının ve yüksek denetim kurumunun bütçe gözetimi açısından incelenmesi amaçlanmaktadır. Bağımsız mali kurumların bütçe sürecindeki rolü, bütçe gözetimi açısından ele alınmış olup bütçe gözetimi verileri, IBP'nin 2017 yılındaki Açık Bütçe Anketinden faydalanılarak elde edilmiştir. Çalışmada 115 ülkenin yer aldığı Açık Bütçe Anketinden bağımsız mali kuruma sahip olan 28 ülkenin verileri kullanılmıştır. 28 ülke örnekleminde bağımsız mali kurumların bütçe gözetimi ile yasama organının ve yüksek denetim kurumunun bütçe gözetimi arasındaki ilişki regresyon analizi yardımıyla araştırılmıştır.

Çalışmanın teorik çerçevesinde öncelikle bağımsız mali kurumların ne olduğuna ve son yıllarda neden popüler hale geldiğine yer verilmiştir. Bağımsız mali kurumların örgütsel yapılanma şekilleri ile görev ve yetkilerinin neler olduğu incelendikten sonra mali kurallarla ilişkisine değinilmiştir. Çalışmanın ampirik araştırma kısmında ise araştırma metodolojisi ve veri seti ortaya koyulduktan sonra bütçe gözetimi açısından bağımsız mali kurumların bütçe sürecindeki rolüne değinilmiştir. Çalışma elde edilen bulgular ile sonlanmaktadır.

1. BAĞIMSIZ MALİ KURUMLARA İLİŞKİN TEORİK ÇERÇEVE

Bu kısımda bağımsız mali kurumların teorik çerçevesi ele alınmaktadır. Öncelikle bağımsız mali kurumların neyi ifade ettiği ve tarihsel süreç içerisinde nasıl ortaya çıktığı irdelenmektedir. Örgütsel yapısı ile görev ve yetkileri ele alındıktan sonra mali kurallarla olan ilişkisi ortaya koyulmaktadır.

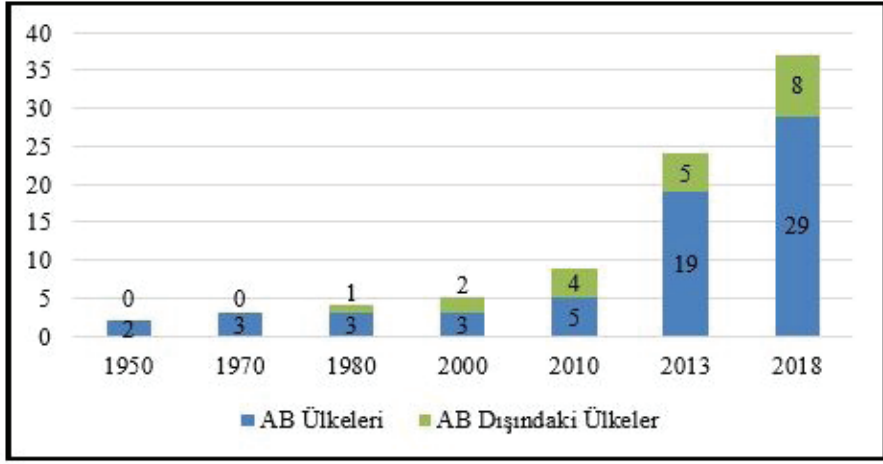
1.1. Kavramsal ve Tarihsel Açından Bağımsız Mali Kurumlar

Bağımsız mali kurumlar; mali kurallara uygunluğun izlenmesi, bütçeye yönelik makroekonomik tahminlerin üretilmesi veya onaylanması, hükümete maliye politikası ile ilgili konularda tavsiyelerde bulunulması dâhil olmak üzere çeşitli işlevlerle sürdürülebilir kamu maliyesinin teşvik edilmesini amaçlayan ve merkez bankası, hükümet veya parlamento dışındaki tarafsız kamu kurumlarıdır (EC, 2019). Bu kurumların karar alma yetkisi olmasa da sunduğu rapor ve yaptığı analizler maliye ve bütçe politikalarının geliştirilmesinde, kamu maliyesinin sürdürülebilirliğinin ve mali saydamlığın sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bağımsız mali kurumların bu öneminin devletler tarafından kavranması, yeni bağımsız mali kurumların oluşturulmasıyla neticelenmektedir².

Bağımsız mali kurumlar her ne kadar yeni oluşumlar olsalar da Tablo 1’de de görüldüğü üzere çok uzun yıllardır Belçika (1936), Hollanda (1945), Danimarka (1962), Avusturya (1970) ve Amerika Birleşik Devletleri (1974) gibi ülkelerde var olan kurumlardır. Fakat 2008 küresel finans krizi ve 2010 Avrupa borç krizi sonrasında gerçekleştirilen kamu mali yönetimi reformları bağımsız mali kurumların yaygınlaşmasına yol açmıştır. Özellikle Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde bu durum daha net görülmektedir (Grafik 1).

2 Türkiye’de bütçe ve maliye politikasına ve politika önerilerine dair tarafsız ve bağımsız analizler yapan uzmanlaşmış bir bağımsız mali kurum bulunmamaktadır. Türkiye’de makro politikalar, ilkeler, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükler Cumhurbaşkanlığı tarafından hazırlanan Orta Vadeli Program’da (OVP) yer almaktadır. Toplam gelir ve gider tahminleri, hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanları ise Orta Vadeli Mali Plan’da (OVMP) hüküm altına alınmıştır.

Grafik 1: Dünyadaki Bağımsız Mali Kurumların Sayısı



Kaynak: OECD, 2019.

Bağımsız mali kurumların kurulmasında ulusal mali reformların yanında AB’de gerçekleşen mali reformların da büyük etkisi olmuştur. AB mali mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirilen mali reformlar doğrultusunda 16 bağımsız mali kurum kurulmuştur (Tablo 1). Üye devletlerin mali disiplininin güçlendirilmesi ve bütçe dengesinin sağlanması amacıyla yürürlüğe giren Ekonomik ve Parasal Birlik’te İstikrar, Koordinasyon ve Yönetişime İlişkin Antlaşmaya göre üye devletlerin mali kurallara uygunluğunu izlemek ve makroekonomik tahminlerini üretilip onaylamak için bağımsız bir organa sahip olmaları gerekmektedir. Son olarak AB Ekim 2015’te mali konulara ilişkin bağımsız bir danışma kurulu olarak Avrupa Mali Kurulunun (European Fiscal Board) kurulmasını kararlaştırmıştır. Kurulun ana sorumluluk alanları şunlardır (EFB, 2019):

- Euro bölgesinde ve ulusal düzeyde mevcut mali durumun uygunluğunu ve AB mali çerçevesinin uygulanmasını değerlendirmek,
- AB mali çerçevesinin gelecekteki gelişimi için önerilerde bulunmak,
- İstikrar ve Büyüme Paketi kuralları çerçevesinde ulusal mali duruma ek olarak ekonomik bir karara istinaden Euro bölgesinin tamamı için uygun olası mali durumu değerlendirmek,
- Ulusal düzeydeki bağımsız mali kurumlarla işbirliği yapmak,
- Avrupa Komisyonu başkanına geçici danışmanlık sağlamak.

Tablo 1: Bağımsız Mali Kurumların Kuruluş Bilgileri ve Örgütsel Yapıları (28 OECD Ülkesi, AB ve Brezilya)

Ülke İsmi	Kurumun Yasal Kuruluş Yılı	Kurum İsmi	Reform ile Kurulanlar	Yasal Dayanak			Örgütsel Yapı		
				Anayasa	Birincil Mevzuat	Diğer	Parlamentar Bütçe Ofisi	Mali Konsey	Denetim Kurumu
Avustralya	2011	Parlamentar Bütçe Ofisi (PBO)	●	○	●	○	●	○	○
	2017	Victoria Parlamentar Bütçe Ofisi (PBO)	○	○	●	○	●	○	○
Avusturya	2013	Mali Danışma Konseyi (FISK)	●	○	○	○	○	●	○
	2012	Parlamentar Bütçe Ofisi (PBO)	●	○	○	●	●	○	○
Belçika	1936	Üst Finans Konseyi (HRF/CSF)	●	○	○	○	○	●	○
	2006	Parlamentar Bütçe Ofisi (PBO)	●	○	●	○	●	○	○
Kanada	2013	Ontario Finansal Hesap verebilirlik Ofisi (FAO-ON)	●	○	●	○	●	○	○
	2017	Çek Mali Konseyi (CFC)	●	○	●	○	○	●	○
Danimarka	1962	Danimarka Ekonomi Konseyi	○	○	○	○	○	●	○
Estonya	2014	Estonya Mali Konseyi	●	○	○	○	○	●	○
Finlandiya	2012	Finlandiya Ulusal Denetim Ofisi	●	○	○	○	○	○	●
	2014	Finlandiya Ekonomi Politikası Konseyi (EPC)	●	○	○	●	○	○	○
Fransa	2012	Kamu Maliyesi Üst Konseyi (HCFP)	●	○	●	○	○	○	●
Almanya	2013	İstikrar Konseyi Bağımsız Danışma Kurulu	●	○	○	○	○	●	○
Yunanistan	2010	Parlamentar Bütçe Ofisi	●	○	○	○	○	●	○
	2014	Yunan Mali Konseyi	●	○	○	○	○	●	○
Macaristan	2011	Mali Konseyi (kuruluş 2011) ³	●	○	○	○	○	○	○
İzlanda	2015	İzlanda Mali Konseyi	●	○	○	○	○	○	○
	2012	İrlanda Mali Danışma Konseyi (IFAC)	●	○	○	○	○	○	○
İrlanda	2017	Oireachtas Parlamentar Bütçe Ofisi (PBO)	●	○	○	●	○	○	○
	2012	Parlamentar Bütçe Ofisi (PBO)	●	○	○	○	○	○	○
İtalya	2012	Parlamentar Bütçe Ofisi (PBO)	●	○	○	○	○	○	○
Güney Kore	2003	Ulusal Meclis Bütçe Ofisi (NABO)	○	○	○	○	○	○	○
Letonya	2013	Mali Disiplin Konseyi	●	○	○	○	○	○	○
Litvanya	2014	Bütçe Politikası İzleme Birimi-Litvanya Ulusal Denetim Ofisi (BPMĐ)	●	○	○	○	○	○	○
	2014	Kamu Maliyesi Ulusal Konseyi (CNFP)	●	○	○	○	○	○	○
Lüksemburg	2014	Kamu Maliyesi Çalışmaları Merkezi (CEFP)	○	○	○	○	○	○	○
Meksika	1999	Hollanda Ekonomi Politikası Analizi Bürosu (CPB)	○	○	○	○	○	○	○
Hollanda	1947	Portekiz Kamu Maliyesi Konseyi (CFP)	●	○	○	○	○	○	○
Portekiz	2011	Bütçe Sorumluluk Konseyi (CBR)	○	○	○	○	○	○	○
Slovakya	2011	Slovakya Mali Konseyi	●	○	○	○	○	○	○
Slovenya	2015	Mali Sorumluluk Bağımsız Otoritesi (AIReF)	●	○	○	○	○	○	○
İspanya	2013	İşveç Maliye Politikası Konseyi (FPC)	○	○	○	○	○	○	○
İsveç	2007	Bütçe Sorumluluk Ofisi (OBR) ⁴	○	○	○	○	○	○	○
Birleşik Krallık	2016	İskoç Mali Komisyonu (SFC)	●	○	○	○	○	○	○
ABD	1974	Kongre Bütçe Ofisi (CBO)	●	○	○	○	○	○	○
AB	2015	Avrupa Mali Kurulu (EFB)	●	○	○	○	○	○	○
				●	4 (%11)	30 (%83)	5 (%14)	11 (%31)	3 (%61)
				○	32 (%89)	6 (%17)	31 (%86)	25 (%69)	14 (%39)
				○	○	○	○	○	○
Brezilya	2016	Bağımsız Mali Kurum (IFI) ⁵	●	○	○	○	○	○	○

Kaynak: OECD, 2019.

Ayrıca AB dışındaki ülkelerde bağımsız mali kurumların kurulmasında parlamento reformları da etkili olmuştur. İlk bağımsız mali kurumlardan biri olan ABD Kongre Bütçe Ofisi (CBO), 1974 yılında, bütçesel yetkilerin yeniden

3 Macaristan'da, Mali Konsey işlevsel destek sağlayan Ulusal Meclis ile bağlantılıdır.

4 Birleşik Krallık'ta, OBR'nin hem Hükümete hem de Parlamento'ya karşı çift hesap verebilirliği olan özgün bir modeli vardır.

5 Brezilya'da, Bağımsız Mali Kurum yasama organı içerisindedir; ancak liderlik modeli mali konseyinkiyle daha uyumludur.

uygulanması için Kongre tarafından kabul edilen bir dizi önlemler paketinin parçası olarak kurulmuştur. Güney Kore’de Ulusal Meclis Bütçe Ofisi (NABO) (2003), Kanada’da Parlamenter Bütçe Ofisi (PBO) (2006) ve Avustralya’da Parlamenter Bütçe Ofisi (PBO) (2011) mali saydamlığı artırma ve yasama organının bütçe sürecindeki rolünü güçlendirme girişimlerinin bir parçası olarak kurulmuştur (von Trapp ve Nicol, 2018: 4).

Diğer taraftan uluslar üstü ve ulusal bağımsız mali kurumların yanında dünyadaki mali desantralizasyon eğilimi ve bütçe sürecinin güvenilirliğini artırma düşüncesi ile yerel düzeyde bağımsız mali kurum oluşturma düşüncesi de geçerli olmaya başlamıştır (von Trapp ve Nicol, 2018: 4). Bu düşüncenin yansıması olarak Avustralya’nın Victoria eyaletinde tüm siyasi partilerin yerel ihtiyaçlarını karşılamak adına bağımsız ve güvenilir tavsiyelerde bulunmak ve politika maliyetlerini hesaplamak için 2017 yılında Parlamenter Bütçe Ofisi kurulmuştur. Benzer şekilde 2013 yılında Kanada’nın Ontario eyaletinde Mali Sorumluluk Ofisi ile 2014 yılında İskoçya’da İskoç Mali Komisyonu kurulmuştur.

1.2. Bağımsız Mali Kurumların Örgütsel Yapısı

Ülkelerin siyasi, kurumsal, tarihsel, yönetsel ve kültürel yapılarının farklı olmasından dolayı bağımsız mali kurumlar her ülkede özgün bir şekilde kurumsallaşmıştır. Homojen bir bağımsız mali kurum modeli olduğunu ifade edebilmek mümkün değildir. Bağımsız mali kurumlar parlamenter bütçe ofisi, mali konsey ve denetim kurumu olmak üzere üç farklı şekilde örgütlenmektedirler. Tablo 1’de de görüldüğü üzere OECD üyesi ülkelerdeki bağımsız mali kurumların 11 tanesi parlamenter bütçe ofisi, 22 tanesi mali konsey ve 3 tanesi de denetim kurumu şeklinde örgütlenmiştir (OECD, 2019). Brezilya’da ise bağımsız mali kurum mali konsey şeklinde kurumsallaşmıştır. Bağımsız mali kurumların sahip olduğu kurumsal model türü; kurumun çalışma usullerini, görev ve yetkilerini, bütçelerini, personel sayısını ve niteliğini belirleyebilmektedir.

Mali konsey şeklinde yapılan bağımsız mali kurumlar ya yürütme organı bünyesinde ya da tek başına bağımsız şekilde faaliyette bulunmaktadır. Bazı ülkelerde kurum akademisyenlerden oluşmaktayken; bazılarında farklı paydaşlar veya çıkar gruplarının önerdiği üyeler yer alabilmektedir. Ayrıca mali konseyler kurumsal bağımsızlık dereceleri açısından da birbirlerinden farklılaşmaktadırlar (von Trapp ve Nicol, 2018: 4).

Parlamentar bütçe ofisi modelinde kurumlar yasama organının bütçe gözetimine yardımcı olmakta ve bütçe komisyonunun çalışmalarını desteklemektedir (von Trapp ve Nicol, 2018: 4-5). Parlamentar bütçe ofisi modelini diğer bağımsız mali kurumlardan ayıran en önemli rolü maliyetlendirme rolüdür. Bu rol mali konulardaki şeffaflığın artırılmasında önemli bir katkı sağlamaktadır. Bunu kısmen, maliyetin gerçekte ne olduğu, nasıl hesaplandığı, neyi hesaba katmadığı ve dikkate almadığı gibi bazı kavramsal sorunları açık ve şeffaf bir şekilde açıklamaya çalışan bilgilendirme yazıları ile yapmaktadır (Wilkinson, 2018).

Fransa, Finlandiya ve Litvanya’da bağımsız mali kurumlar ulusal denetim kurumlarına bağlıdır ve özerktirler. Finlandiya’da akademisyenlerden oluşan Ekonomik Politika Konseyi adı altında ikinci bir bağımsız mali kurum da kurulmuştur. Ayrıca bazı bağımsız mali kurumların Merkez Bankası ile bağlantısı vardır. Örneğin bağımsız mali kuruma Avusturya’da Merkez Bankası personel; Slovakya’da ise Merkez Bankası fon desteği sağlamaktadır (von Trapp ve Nicol, 2018: 5).

Bağımsız mali kurumların örgütsel yapısından bağımsız olarak kuruluşları için yasal bir temelin olması faydalıdır. Çünkü bu durum kurumun görevi, kurum başkanının atanması ve bilgiye erişim gibi bazı önemli hususların açıkça tanımlanmasını ve kurumun siyasi baskılardan korunmasını sağlamaktadır (von Trapp ve Nicol, 2018: 3). Tablo 1’de de görüldüğü üzere OECD üyesi ülkelerde bağımsız mali kurumların 30’u birincil mevzuat ile 4’ü anayasa ile 5’i ise diğer⁶ yasal mevzuat ile kurulmuştur.

1.3. Bağımsız Mali Kurumların Görev ve Yetkileri

Günümüzde bağımsız mali kurumların artan önemine binaen pek çok uluslararası kurum ve kuruluş; bağımsız mali kurumlara dair analizler ve değerlendirmeler yapmakta, çeşitli raporlar yayımlamakta ve indeksler geliştirmektedir. Özellikle Uluslararası Para Fonu (IMF), OECD ve AB’nin yapmış olduğu çalışmalar ön plana çıkmakta ve bu çalışmalarda bağımsız mali kurumların görev ve yetkileri tanımlanmaktadır.

6 Avusturya’da, PBO siyasal sözleşme ve Bütçe Komitesi Bildirgesi, Finlandiya’da Ekonomi Politikası Konseyi 61/2014 tarihli Hükümet Kararı, İsveç’te ise yönetmelik ile kurulmuştur. AB’de Avrupa Mali Kurulu 2015/1937 sayılı Komisyon Kararının bir sonucu olarak AB yasa koyucularının katılımı olmadan kurulmuştur (OECD, 2019).

IMF, OECD ve AB'nin yapmış olduğu çalışmalarda tanımlanan görev ve yetkiler büyük ölçüde örtüşmektedir. Avrupa Komisyonu 2006 yılından itibaren her yıl yaptığı anket çalışmasında bağımsız mali kurumların altı temel görevi olduğunu belirtmiştir. Bu görevler şunlardır (EC, 2014: 57):

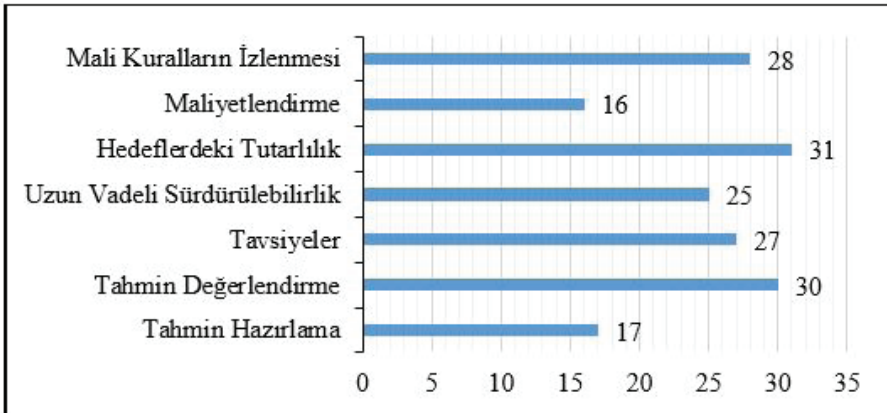
- Maliye politikası ve mali kuralların izlenmesi,
- Politikaların maliyetlendirilmesi,
- Makro-ekonomik tahminlerin yapılması,
- Kamu maliyesinin uzun vadeli sürdürülebilirliğinin analizi,
- Mali saydamlığın sağlanması,
- Maliye politikasına ilişkin normatif tavsiyeler.

OECD'nin belirlemiş olduğu görev ve işlevlerde Avrupa Komisyonunun tanımladığı görevlere ek olarak bağımsız mali kurumların bütçe analizlerinde yasama organına doğrudan destek sağlama şeklinde bir görevinin daha olduğu belirtilmiştir (OECD, 2019). OECD tarafından tanımlanan görevler ve bağımsız mali kurumların hangi görevleri yerine getirdikleri Tablo 2'de gösterilmiştir.

Diğer kurumların belirtmiş olduğu görev ve yetkilere ek olarak Grafik 2'de de görüldüğü üzere IMF'nin tanımlamış olduğu görev ve yetkiler arasında hedeflerdeki tutarlılık yer almaktadır.

Söz konusu görev ve yetkiler tüm ülkeler için geçerli değildir. Bağımsız mali kurum, her ülkede ülkenin; siyasi, ekonomik, mali, kültürel ve tarihi özellikleri gereği farklı görev ve yetkiler üstlenmiştir. Bu durum Grafik 2'de açıkça görülmektedir.

Grafik 2: Bağımsız Mali Kurumların Görevleri (IMF, 39 Ülke)



Kaynak: Debrun, Zhang, ve Lledo 2017.

Bağımsız mali kurumlar, mali kuralların etkinliği açısından oldukça önemlidir. Bağımsız mali kurumların %72'si tarafından mali kurallar izlenmektedir. Kurumların yaptığı değerlendirmeler tipik olarak kuralların geçmişte takip edilip edilmediğine veya öngörülen bütçe gelişmelerinin gerekliliklere uygun olup olmadığına dairdir (Jankovics ve Sherwood, 2017: 13).

Bağımsız mali kurumların %41'i politika önerilerinin maliyetlerini hesaplamaktadır. Bütçe döngüsünün çeşitli aşamalarında mali makamlar tarafından öngörülen önlemlerin bütçesel etkisi tahmin edilmektedir (Jankovics ve Sherwood, 2017: 13). Ayrıca bağımsız mali kurumlar siyasi partilerin seçim programlarının maliyetlerini de hesaplamaktadır. Fakat bu işleve sadece Avustralya ve Hollanda bağımsız mali kurumları sahiptir (von Trapp vd., 2016: 18).

Hükümetin bütçesel ve mali performansının mali amaçlar ve stratejik öncelikler doğrultusunda değerlendirilmesini ifade eden hedeflerdeki tutarlılık görevi bağımsız mali kurumların %80'i tarafından gerçekleştirilmektedir (Debrun vd., 2017).

Uzun vadeli mali sürdürülebilirliğin analizi bağımsız mali kurumların %64'ü tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu görev demografik eğilimlerin, kamu politikasının ve borç seviyelerinin uzun vadeli kamu maliyesi üzerindeki etkisinin analizini içermektedir (von Trapp vd., 2016: 17). Mevcut paydaşlara kamu maliyesinin uzun vadeli sürdürülebilirliği hakkında yeterince bilgi verilmemesi, gelecek nesillerin maliye politikası konusunda sorunlar yaşamasına sebep olabileceği için bağımsız mali kurumlar kendi hesaplamaları ile sürece etki etmektedirler (Jankovics ve Sherwood, 2017: 14).

Bağımsız mali kurumlar, maliye politikasının önemli boyutları hakkında tavsiyede bulunup rehberlik yapmakta ve/veya mali performansın tarafsız bir gözetimini sağlamaktadır (Hagemann, 2011: 76). Bağımsız mali kurumların %69'u mali konularda tavsiyelerde bulunmaktadır. Diğer taraftan bağımsız mali kurumlar pozitif analizler yapmaktadır ve pozitif analizler ile hükümetin alternatif politikalarının sonuçlarını ortaya koymaktadır. Fakat bazı durumlarda tavsiyeler, pozitif analizlerden ödün vermeyi gerektirebilir (Calmfors ve Wren-Lewis, 2011: 16).

Bağımsız mali kurumların %44'ü makroekonomik ve bütçe tahminlerini hazırlamakta; %77'si ise değerlendirmektedir. Makroekonomik tahminler üretmek, nitelikli personel ve kaynağa ihtiyaç duyan ve zaman alan bir süreçtir. Uzmanlaşmış personele duyulan ihtiyaç bu nedenle yüksektir. Ayrıca tahminlerin

üretilmesi, hükümetle tahminleri üretenler arasında bilgi alışverişini gerektirir. Tahminlerin yıllık bütçe döngüsü boyunca birkaç kez güncellenmesi gerekir ve bu da güçlü bir koordinasyon ihtiyacını ortaya çıkarır (EC, 2014: 59).

Tablo 2: Bağımsız Mali Kurumların Görev ve Yetkileri (28 OECD Ülkesi, AB ve Brezilya)

OECD Ülkesi	Kurum İsmi	İşlevler							Kurum Normatif Tavsiye Sağlayabilir mi?
		Uzun Vadeli Mali Sürdürülebilirlik Analizi	Makro-Ekonomik ve Mali Tahminleme	Mali Kurallara Uygunluğun İzlenmesi	Bütçe Analizlerinde Yasama Organına Doğrudan Destek Verilmesi	Politikaların Maliyetlendirilmesi	Seçim Platformlarının Maliyetlendirilmesi		
Avustralya	Parlamerter Bütçe Ofisi (PBO)	●	○	○	●	●	●	○	
	Victoria Parlamerter Bütçe Ofisi (PBO)	○	○	○	○	○	○	○	
Avusturya	Mali Danışma Konseyi (FISK)	●	■	○	○	○	○	●	
	Parlamerter Bütçe Ofisi (PBO)	●	○	○	●	●	○	●	
Belçika	Üst Finans Konseyi (HRF/CSF)	●	○	○	○	○	○	●	
	Parlamerter Bütçe Ofisi (PBO)	●	□	○	●	●	●	○	
Kanada	Ontario Finansal Hesap verebilirlik Ofisi (FAO-ON)	●	□	○	●	●	○	○	
	Çek Mali Konseyi (CFC)	●	■	●	○	○	○	●	
Danimarka	Danimarka Ekonomi Konseyi	○	□	○	○	○	○	●	
Estonya	Estonya Mali Konseyi	○	○	○	○	○	○	○	
	Finlandiya Ulusal Denetim Ofisi	●	■	●	○	○	○	●	
Finlandiya	Finlandiya Ekonomi Politikası Konseyi (EPC)	●	■	○	○	○	○	●	
	Kamu Maliyesi Üst Konseyi (HCFP)	○	■	●	○	○	○	○	
Fransa	İstikrar Konseyi Bağımsız Danışma Kurulu	○	■	○	○	○	○	●	
	Parlamerter Bütçe Ofisi	○	■	○	●	○	○	○	
Yunanistan	Yunan Mali Konseyi	●	■	○	○	○	○	●	
	Mali Konsey (kuruluş 2011)	○	■	○	○	○	○	●	
Macaristan	İzlanda Mali Konseyi	○	○	○	○	○	○	○	
	İrlanda Mali Danışma Konseyi (IFAC)	○	■	○	○	○	○	●	
İrlanda	Oireachtas Parlamerter Bütçe Ofisi (PBO)	○	○	○	●	●	○	○	
	Parlamerter Bütçe Ofisi (PBO)	●	■	○	●	●	○	○	
İtalya	Ulusal Meclis Bütçe Ofisi (NABO)	○	□	○	○	○	○	○	
Güney Kore	Mali Disiplin Konseyi	●	■	○	○	○	○	○	
	Bütçe Politikası İzleme Birimi – Litvanya Ulusal Denetim Ofisi (BPMĐ)	●	■	○	○	○	○	○	
Litvanya	Kamu Maliyesi Ulusal Konseyi (CNFP)	●	■	○	○	○	○	○	
	Kamu Maliyesi Çalışmaları Merkezi (CEFP)	○	□	○	○	○	○	○	
Lüksemburg	Hollanda Ekonomi Politikası Analizi Bürosu (CPB)	●	●	○	○	○	○	○	
Meksika	Portekiz Kamu Maliyesi Konseyi (CFP)	●	■	○	○	○	○	○	
	Bütçe Sorumluluk Konseyi (CBR)	●	○	○	○	○	○	○	
Slovakya	Slovenya Mali Konseyi	○	○	○	○	○	○	○	
	Mali Sorumluluk Bağımsız Otoritesi (AIRaF)	●	■	○	○	○	○	●	
Slovenya	İsveç Maliye Politikası Konseyi (FPC)	●	■	○	○	○	○	○	
	Bütçe Sorumluluk Ofisi (OBR)	●	○	○	○	○	○	○	
İspanya	İskoç Mali Komisyonu (SFC)	○	○	○	○	○	○	○	
	Kongre Bütçe Ofisi (CBO)	○	□	○	○	○	○	○	
İsveç	Avrupa Mali Kurulu (EFB)	○	○	○	○	○	○	○	
		21	3	25	11	14	4	8	
Birleşik Krallık		(%58)	(%8)	(%69)	(%31)	(%39)	(%11)	(%22)	
		13	10	11	25	22	32	21	
ABD		(%36)	(%28)	(%31)	(%69)	(%61)	(%89)	(%58)	
		2	-	-	-	-	-	7	
AB		(%6)	-	-	-	-	-	(%19)	
		-	17	-	-	-	-	-	
● = Evet		-	(%47)	-	-	-	-	-	
		-	6	-	-	-	-	-	
○ = Hayır		-	(%17)	-	-	-	-	-	
		-	-	-	-	-	-	-	
◐ = Diğer		-	-	-	-	-	-	-	
		-	-	-	-	-	-	-	
■ = Sadece tahminleri değerlendirir		-	-	-	-	-	-	-	
		-	-	-	-	-	-	-	
□ = Alternatif tahminler hazırlar		-	-	-	-	-	-	-	
		-	-	-	-	-	-	-	
Brezilya	Bağımsız Mali Kurum (IFI)	●	○	○	○	●	○	○	

Kaynak: OECD, 2019.

Debrun vd. (2009) ve Hagemann (2010) ise bağımsız mali kurumların görev ve yetkilerini üç ana alan ile sınırlandırarak sınıflandırmıştır. Birinci gruptaki bağımsız mali kurumlar, makroekonomik ve bütçesel gelişmeler doğrultusunda mali olayları ve kamu maliyesinin uzun vadeli sürdürülebilirliğini analiz etmektedirler. İkinci gruptaki bağımsız mali kurumlar, bütçesel ve makroekonomik göstergelere yönelik tahminlerde bulunmaktadır. Üçüncü gruptaki bağımsız mali kurumlar ise tahmin yapmakla birlikte normatif değerlendirmelerde bulunmakta; hükümete öneriler sunmaktadır. Ayrıca ilk iki gruptaki bağımsız mali kurumların bütçenin etkin gözetlenmesini ve bütçesel bilgi ve verilerin kamuoyu ile paylaşılmasını sağlayarak mali saydamlığı geliştirme görevi bulunmaktadır.

Mali saydamlık sadece birkaç ülkede bağımsız bir amaç olarak tanımlanmış; diğer ülkelerde ise dolaylı bir amaç olarak kabul edilmiştir (Jankovics ve Sherwood, 2017: 14). Örneğin İsveç'te Maliye Politikası Konseyinin kuruluş kararında Konsey'in bütçe belgelerinin açıklığını inceleme görevi olduğu belirtilmiştir (EC, 2014: 60). Avustralya'da mali saydamlığı ve hesap verebilirliği artırma ihtiyacı bağımsız mali kurum kurma fikrini ortaya çıkarmıştır. Siyasi partiler seçim harcamalarının mali anlamda daha şeffaf ve hesap verilebilir olmasına ihtiyaç duymaktadırlar. Özellikle, hükümet ve muhalefet, seçim taahhütlerini yerine getirmek için Maliye ve Hazine Bakanlığına erişim sağlarken, benzer erişim hakkı daha küçük siyasi partilere veya bağımsızlara tanımlanmamıştır (von Trapp vd., 2016: 32).

1.4. Bağımsız Mali Kurumların Mali Kurallarla İlişkisi

Mali kurallar, 1990'lardan bu yana başta AB ülkeleri olmak üzere pek çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke tarafından uygulanmaktadır. Mali kurallar mali kurumlara ya da bütçe sürecine yönelik bir dizi kural ve düzenlemeyi içermektedir (Karakurt ve Akdemir, 2010: 228). Bu kural ve düzenlemeler temel mali performans göstergeleri olan bütçe açıkları, borçlanma, kamu harcamaları ve kamu gelirlerine getirilen kalıcı kısıtlamalardır (Kopits ve Saymansky, 1998: 2).

Mali kuralların etkinlik koşullarını, avantaj ve dezavantajlarını inceleyen pek çok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar, ekonomik istikrardan ödün vermeksizin mali sürdürülebilirliğin sağlanmasında mali kuralların tek başına yeterli olmadığını ortaya koymuştur. Mali kuralların tasarımı ve uygulanmasında ortaya çıkan sorunlar, mali kuralları destekleyen bağımsız mali kurumların oluşturulması fikrini ortaya çıkarmıştır (Altun, 2018: 2-3). Ayrıca, mali kuralların yaptırımlarının yetersiz kalması ve kuralları değiştirme yetkisinin yasama organının elinde olması dışarıdan bağımsız bir gözlemciye olan ihtiyacı artırmıştır (Günaydın ve Eser, 2012: 40).

Söz konusu ihtiyaçlar doğrultusunda pek çok ülke bağımsız mali kurum oluşturma sürecini hızlandırmış ve önemli sayıda akademik çalışmada bağımsız mali kurumların mali kurallarla ilişkisi incelenmiştir. Debrun ve Kumar (2007) OECD üyesi ve AB üyesi ülkeler üzerine yaptıkları çalışmada mali kurum bilgilerini ve mali kural indekslerini kullanarak bağımsız mali kurumların etkinliğinin mali kurallara bağlı olduğu sonucuna ulaşmıştır. Hagemann (2010, 2011) bağımsız mali kurumların etkinliğini; ülke örnekleri, Avrupa Konseyi anket soruları ve Debrun ve Kumar'ın (2007) çalışmasından faydalanarak incelemiş ve bağımsız mali kurumların, ülkenin mali durumu hakkında analiz ve değerlendirme yapan ve bilgi sunan kurumların olmadığı ülkelerde daha etkin olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Ayrıca sistematik bir mali performans için bağımsız mali kurumların gerekli olduğu tespit edilmiştir. Debrun vd. (2009, 2013) mali performans ile bağımsız mali kurumların varlığı arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğunu ve bağımsız mali kurumların maliye politikasının kalitesini artırabileceğini bulmuştur. Benzer şekilde Debrun ve Kinda (2014) da iyi tasarlanmış bağımsız mali kurumların mali performans üzerinde pozitif bir etkisinin olduğunu ve bağımsız mali kurumların mali kuralları tamamlayıcı bir işlev gördüklerini tespit etmiştir. İki kurumun birbirini tamamlayıcı bir işlev gördükleri sonucuna Calmfors ve Wren-Lewis (2011) de ulaşmış ve bağımsız mali kurumların rollerini teorik olarak analiz edip mevcut bazı bağımsız mali kurumların faaliyetlerini ampirik olarak incelemiştir.

Beetsma ve Debrun (2016) bağımsız mali kurumların etkinliğini ele aldıkları çalışmada bağımsız mali kurumların maliye politikasının yürütülmesinde doğrudan bir araç olmasa da, bütçe açıklarını nasıl etkili bir şekilde azaltılabileceğini gösteren bir model geliştirmişlerdir. Beetsma ve Debrun (2007) ile Beetsma ve Uhlig (1999) AB'de üye ülkelerin bütçe açıklarının izlenmesine ve maliye politikalarının gözetlenmesine ilişkin hükümleri açıklayan İstikrar ve Büyüme Pakti'nı geliştirdikleri model ile teorik olarak analiz etmişlerdir. Bergman ve Hutchison (2015) mali kuralların sadece hükümetin etkinliği yeterli seviyeye ulaştığında maliye politikasının dönerselliğini (hükümetin harcama politikalarının GSYH'ye nasıl tepki gösterdiğini) azaltmada etkili olduğunu ampirik olarak göstermişlerdir.

Maltritz ve Wüste (2015) 27 AB üyesi ülkede mali kuralların ve bağımsız mali kurumların bütçe dengesi üzerindeki etkisini analiz ettikleri çalışmada mali kurallar olmaksızın bağımsız mali kurumlar ile bütçe dengesi arasında bir ilişkinin olmadığı; ekonomik kriz dönemlerinde ise bağımsız mali kurumların önemli

etkilerinin olduğunu tespit etmiştir. Beetsma vd., (2017) IMF bağımsız mali kurum veri setini kullanarak bağımsız mali kurumların mali kurala uyumu daha fazla sağladığı; doğru ve iyimserliği düşük olan bütçe tahminleri ile ilişkili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Söz konusu ampirik çalışmalar bağımsız mali kurumların mali kurallar ve mali performansı pozitif yönde desteklediğini göstermektedir. Dolayısıyla Kovancılar ve Uğur'un (2011: 90) da belirttiği üzere mali kuralların daha etkin uygulanması bağımsız mali kurumların oluşturulmasıyla mümkündür.

Bağımsız mali kurumlar, mali kurallar ile birlikte mali yönetişimin dört temel boyutundan ikisini oluşturmaktadır. Mali yönetişim; bütçe politikası sürecini etkileyen bir dizi kural, düzenleme ve prosedürü içermekte ve mali sürdürülebilirliğin sağlanmasında oldukça etkili bir unsur olarak görülmektedir (Karakurt, 2016: 187). Bağımsız mali kurumlar, mali kuralların yerine geçmemekte ve mali kuralların daha etkin şekilde çalışmasını sağlamaktadır. Bağımsız mali kurumlar; hem vergi ve harcamalara hem de borçlanma, bütçe açığı, yıllık ekonomik büyüme, istihdam gibi makroekonomik ve mali hedeflere ilişkin yayımladıkları raporlarla mali kuralların etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını denetlemekte ve gözetlemektedir (Kovancılar ve Uğur, 2011: 106).

2. BÜTÇE SÜRECİNDE BAĞIMSIZ MALİ KURUMLARIN GÖZETİM İŞLEVİ

Halka hangi devlet hizmetlerinin sunulacağını ve bu hizmetlerin nasıl finanse edileceğini belirleme ortamı sağlayan (Mikesell, 2010: 41) bütçe süreci, günümüz temsili demokrasilerinde dört temel aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada yürütme organı tarafından gelecekteki belirli bir yıl aralığı için hangi harcamaların yapılacağı ve bu harcamaların hangi gelir kaynakları ile finanse edileceğinin yer aldığı bütçe taslağı hazırlanmaktadır. İkinci aşamada vatandaşların kendileri adına karar verme yetkisini devrettiği yasama organı, bütçe taslağını görüşüp onaylamaktadır. Üçüncü aşamada yürütme organı, yasama organının onayından geçen bütçeyi belirli bir süre içerisinde uygulamaktadır. Dördüncü ve son aşamada ise yasama organı, yürütme organına devredilen yetkinin usulüne uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığını denetlemektedir.

Bütçe sürecinin dört temel aşaması başta yasama organı ve yüksek denetim kurumu olmak üzere çeşitli kurumlar tarafından gözetlenmektedir. Bütçe sürecinin gözetiminde son yıllarda yasama organı ve yüksek denetim kurumunun yanında

bağımsız mali kurumların da önemli görevler üstlendiği görülmektedir. Nitekim nitel ve nicel pek çok çalışma, bağımsız mali kurumların süreçte bazı zorluklarla karşılaşmakla birlikte ulusal bütçe süreçlerinde faydalı bir rol oynadığını göstermektedir (Jankovics ve Sherwood, 2017: 1). Özellikle bütçe sürecinin gözetiminde önemli roller oynamaktadır. Bu kısımda bağımsız mali kurumların bütçe gözetimi konusunda yasama organı ve yüksek denetim kurumu ile olan ilişkisi ele alınmaktadır.

2.1. Metodoloji ve Veri Seti

Çalışmada bağımsız mali kurumların, yasama organının ve yüksek denetim kurumunun bütçe gözetimi regresyon analizi ile incelenmiştir. Regresyon analizi, X ve Y gibi iki değişken arasındaki ilişkiyi araştırmak ve modellemek için kullanılan istatistiksel bir tekniktir (Peck vd., 2012: 1). Gözlemlerin neden diğer değişkenleri kullanarak ortalamadan saptığını açıklamamıza yardımcı olmaktadır (Andren, 2007: 33).

Bağımsız mali kurumların yeni oluşumlar olmaları sebebiyle ampirik araştırmalarda kullanılacak düzeydeki bir veri seti yeni yeni oluşturulmaktadır. Çalışmada bağımsız mali kurumların, yasama organının ve yüksek denetim kurumunun bütçe gözetimini ölçebilmek için IBP'nin 2017 yılında yayınladığı Açık Bütçe Anketinde yer alan bütçe gözetimine ilişkin veriler kullanılmıştır. Açık Bütçe Anketi ülkelerin mali saydamlık düzeyini ölçmek amacıyla geliştirilmiştir. Fakat mali saydamlığın yanında bütçe gözetimi ve bütçe sürecine kamu katılımı gibi değişkenleri de ölçmektedir. Açık Bütçe Anketinde bütçe gözetimini gerçekleştiren kurumlar yasama organı, yüksek denetim organı ve bağımsız mali kurumlar şeklinde sınıflandırılmıştır. Ankette yer alan 115 ülkeden sadece 28 tanesinde bağımsız mali kurum olması sebebiyle veri seti söz konusu 28 ülke çerçevesinde tasarlanmıştır⁷.

Açık Bütçe Anketinde her ülkeye 0 ile 100 arasında puanlar verilmiştir. 0 puana sahip olan ülkelerde bütçe gözetiminin olmadığı; 100 puana sahip olan ülkelerde ise maksimum bütçe gözetimin olduğu kabul edilmiştir. Bir başka ifadeyle 0 puana yaklaştıkça ülkelerin bütçe gözetiminin azaldığı; 100 tam puana yaklaştıkça ise ülkelerin bütçe gözetiminin arttığı kabul edilmektedir.

⁷ Regresyon analizinde yer alan ülkeler şunlardır: Avustralya, Bulgaristan, Kanada, Kolombiya, Hırvatistan, Fransa, Gürcistan, Almanya, Macaristan, İtalya, Kenya, Liberya, Meksika, Nijerya, Peru, Filipinler, Portekiz, Romanya, Sırbistan, Slovakya, Güney Afrika, Güney Kore, İspanya, İsveç, Tayland, Uganda, Birleşik Krallık, ABD.

Açık Bütçe Anketinde bağımsız mali kurumların bütçe gözetimine dair 4 soru (103. ve 106. sorular arasında yer alan sorular) bulunmaktadır. 28 ülkenin 4 soruya yönelttikleri cevapların ortalaması doğrultusunda bağımsız mali kurumların bütçe gözetim indeksi oluşturulmuştur. Ankette yasama organının bütçe gözetimine dair 12 soru (107. ve 118. Sorular arasında yer alan sorular) ve yüksek denetim kurumunun bütçe gözetimine dair de 6 soru (119. ve 124. sorular arasında yer alan sorular) bulunmaktadır. Söz konusu sorulara verilen cevaplar doğrultusunda da yasama organının bütçe gözetim indeksi ve yüksek denetim kurumunun bütçe gözetim indeksi oluşturulmuştur. Değişkenlere ilişkin açıklayıcı bilgiler Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3: Değişkenlere İlişkin Açıklayıcı Bilgiler

Değişken	Açıklama	Hesaplama Yöntemi
bağımsız.mali.kurum (BMK)	Bağımsız mali kurumların bütçe gözetimi	$BMK = \sum_{i=1}^4 (BMK_i) / 4$
yasama.organı (YO)	Yasama organının bütçe gözetimi	$YO = \sum_{i=1}^{12} (YO_i) / 12$
yuksek.denetim.kurumu (YDK)	Yüksek denetim organının bütçe gözetimi	$YDK = \sum_{i=1}^6 (YDK_i) / 6$

2.2. Bütçe Gözetimi Açısından Yasama Organı ve Bağımsız Mali Kurumlar Arasındaki İlişkiye Dair Ampirik Sonuçlar

Gözetim; kamu politikası uygulamalarının gözden geçirilmesi, izlenmesi ve gözetlenmesini ifade etmektedir (Dolan vd., 2014: 1). Gözetim işlevi ile yürütme organının yasama organından aldığı talimatları doğru şekilde yerine getirip getirmediği değerlendirilmektedir (Pelizzo ve Staphenurst, 2014: 17). Günümüzde gözetim işlevi başta yasama organı olmak üzere yüksek denetim kurumu, bağımsız mali kurumlar, kamu denetçisi (ombudsman) ve yolsuzlukla mücadele ofisleri tarafından gerçekleştirilmektedir.

Temsili demokrasilerde gözetim işlevinin yerine getirilmesinde en önemli görev yasama organına düşmektedir. Yasama organı, gözetim işlevini yerine getirerek kaliteli bir politika süreci oluşturmakta; yürütme organının yasama organının iradesine sadık kalmasını sağlamakta ve kamu paralarının nasıl harcadığını kontrol etmektedir (Pelizzo ve Staphenurst, 2014: 17). Kamu parasının yasal çerçevesini düzenleyen temel mekanizma bütçedir. Bütçe ile halka hangi devlet hizmetlerinin sunulacağı ve bu hizmetlerin nasıl finanse edileceği belirlenmektedir (Mikesell, 2010: 41). Yürütme organı bütçenin hazırlanması

ve uygulanması sorumluluğunu üstlenirken, yasama organı bu sorumluluğun başarıyla yerine getirilip getirilmediğini kontrol etmektedir (Krafchik ve Wehner, 2004: 2).

Bütçe gözetimi, kamu kaynaklarının; etkin, etkili ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını ölçmeyi amaçlamaktadır (Warner, 2018). Yasama organı, bu amacı gerçekleştirmek için çeşitli içsel ve dışsal araçlar kullanmaktadır. İçsel gözetim araçları; sözlü ve yazılı soru, gensoru, araştırma komisyonu, soruşturma komisyonu ve güven oylaması iken dışsal gözetim araçları ise; yüksek denetim kurumu, yolsuzlukla mücadele ajansları ve kamu denetçisidir (Pelizzo ve Stapenhurst, 2004). Yasama organı, bütçe gözetiminin etkinliğini artırmak için tek bir araç kullanabileceği gibi birden fazla gözetim aracını da kullanabilir. Keza günümüzde pek çok yasama organı söz konusu araçları bir arada kullanmaktadır.

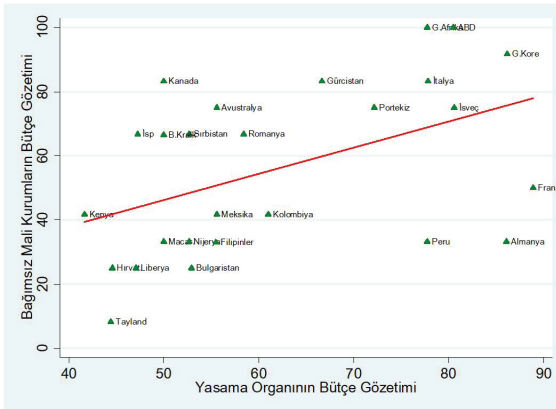
Yasama organı, tercih ettiği araçlar ile bütçe sürecinin çeşitli aşamalarında yasal mevzuatın izin verdiği ölçüde bütçeyi gözetleme imkânına sahiptir. Temelde yasama organlarının; bütçenin hazırlık ve onaylanma aşamalarında uygulama öncesi bütçe gözetimini, bütçenin uygulanma aşamasında uygulama esnasında bütçe gözetimini, bütçenin denetlenmesi aşamasında ise uygulama sonrası bütçe gözetimini gerçekleştirdiği görülmektedir. Yasama organının hangi araçları kullanarak hangi aşamalarda bütçeyi daha etkin gözetlediği ülkelerin idari, siyasi, hukuki ve tarihsel özellikleri ile şekillenmektedir.

Uygulama öncesi bütçe gözetiminde yasama organı bütçe politikasının içeriği ve yönü ile ilgilenmekte olup bütçe politikasının etkileri değerlendirilmektedir. Uygulama anındaki bütçe gözetimi ile yasama organı bütçenin uygulamasını takip etmekte ve planlanan yapıdan ne kadar uzaklaşıldığı ve hedefe ne kadar yaklaşıldığı tespit edilmektedir. Uygulama sonrası bütçe gözetiminde ise yasama organı, bütçe politikasının niteliğine odaklanmakta ve bütçesel hedeflere ne kadar ulaşıldığını değerlendirmektedir.

Yasama organı, tüm bu süreci gerçekleştirirken kendisine tarafsız ve bağımsız bilgi ve veriler sunacak bir kuruma ihtiyaç duymaktadır. Günümüzde bu ihtiyaç bağımsız mali kurumlar tarafından karşılanmaktadır. Özellikle bütçenin hazırlanması aşamasında yasama organı adına yaptığı analizler ve sunduğu veriler bütçe gözetimi adına önemlidir. Bütçe gözetiminin etkinliğinin artmasında bağımsız mali kurumların rolü önemli hale gelmiştir. Ayrıca bağımsız mali kurumlar, sundukları bilgi ve veriler ile yasama organının; mali saydamlığı, hesap verebilirliği ve iyi yönetişimi gerçekleştirmesine yardımcı olmaktadır.

Grafik 3'te bağımsız mali kurumların bütçe gözetimi ile yasama organının bütçe gözetimi arasındaki ilişkiyi gösteren regresyon analizi sonuçları ve dağılım diyagramı yer almaktadır. Regresyon analizi iki değişken arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu göstermektedir. Bağımsız mali kurumların bütçe gözetiminin en yüksek olduğu ülkeler sırasıyla ABD (100), Güney Afrika (100) ve Güney Kore (91,75) iken en düşük olduğu ülkeler sırasıyla Tayland (8,25), Hırvatistan (25), Liberya (25) ve Bulgaristan'dır (25). ABD'de Kongre Bütçe Ofisinin, Güney Afrika'da Parlamento Bütçe Ofisinin ve Güney Kore'de ise Ulusal Meclis Bütçe Ofisinin bağımsızlığı yasalarla belirlenmiştir ve yasama organına düzenli olarak rapor sunmaktadır. Bağımsız mali kurumlar, makroekonomik ve mali tahminler yapmakta ve yeni politika önerileri için maliyet tahminleri yaparak yayınlamaktadır. Ayrıca bağımsız mali kurum başkanı veya kıdemli bir personel, yasama organı komisyonu ile etkileşim halinde çalışmaktadır. Son 12 ay içerisinde bağımsız mali kurum başkanı veya kıdemli bir personel, en az 5 kere yasama organı komisyonunun toplantılarına katılmaktadır (IBP, 2019g, 2019e). Bu hususlar ABD, Güney Afrika ve Güney Kore'de bağımsız mali kurumların etkin şekilde bütçe gözetimi gerçekleştirmesi ile sonuçlanmaktadır. Fakat Tayland'da bağımsız mali kurumun bağımsızlığı yasalarla güvence altına alınmamıştır ve yasama organına düzenli aralıklarla rapor sunmamaktadır. Ayrıca sadece belirli politika önerileri için maliyet tahminleri yapmaktadır. Hırvatistan, Liberya ve Bulgaristan'da bağımsız mali kurumların bağımsızlığı yasalarla korunsun da bütçe süreci için belirli ölçüde analizler yapmakta, makroekonomik ve mali tahminleri ya kısmen yayınlamakta ya da hiç yayınlamamakta ve yeni politika önerileri için hiç maliyet tahmini yapmamaktadır.

Grafik 3: Bağımsız Mali Kurumların Bütçe Gözetimi ile Yasama Organının Bütçe Gözetimi Arasındaki İlişki



Yasama organının bütçe gözetiminin en yüksek olduğu ülkeler sırasıyla Fransa (88,92), Güney Kore (86,17) ve Almanya'dır (86,09). Bu ülkelerde yasama organı bütçe sürecinde yeterli düzeyde bütçe gözetimi gerçekleştirmektedir. Bütçe gözetiminin yüksek olmasının arkasında hükümetin bütçe önerisinin sunulmasından önce yasama organı tarafından bütçe politikasının tartışılmasının, bütçe önerisinin mali yıl başlamadan yeterli bir süre öncesinde yasama organına sunulması ve görüşülmesinin, yasama organının bütçe önerisinde değişiklik yapma yetkisinin, bütçe önerisinin uzmanlaşmış bir komisyon tarafından incelenmesinin, bütçenin uygulanma aşamasının yasama organı tarafından izlenmesinin ve yüksek denetim kurumu tarafından sunulan denetim raporunun yasama organı tarafından incelenmesinin etkisi vardır. Söz konusu hususları gerçekleştirme konusunda yeterli deneyim ve bilgiye sahip olmayan ülkelerde ise yasama organının bütçe gözetimi daha düşüktür. Yasama organının bütçe gözetiminin en düşük olduğu ülkeler ise sırasıyla Kenya (41,67), Tayland (44,42) ve Hırvatistan'dır (44,58).

2.3. Bütçe Gözetimi Açısından Yüksek Denetim Kurumu ve Bağımsız Mali Kurumlar Arasındaki İlişkiye Dair Ampirik Sonuçlar

Bütçe gözetimini yerine getiren bir diğer organ yüksek denetim kurumudur. Yüksek denetim kurumları, kamu kaynaklarının yönetimini gözetlemekte ve hükümetin mali tablolarının güvenilirliğini sağlamaktadır (Santiso, 2005: 29). Dolayısıyla bütçe gözetiminin sağlanması, mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin güçlendirilmesi için yüksek denetim kurumlarına önemli görevler düşmektedir. Yüksek denetim kurumu, bütçe gözetiminde yasama organı ile eşgüdüm içerisinde çalışmakta ve yasama organına yardımcı olmaktadır.

Yüksek denetim kurumu, yasama organı ve yürütme organı bütçe sürecinde hesap verebilirlik zincirinin üç temel halkasını oluşturmaktadır. Yürütme organı tarafından hazırlanan bütçe taslağı yasama organı tarafından onaylanarak yürütme organına bütçeyi uygulama yetkisi verilmektedir. Yürütme organı bütçe uygulamaları hakkında yasama organına rapor sunmakta ve uygulama, verilen yasal yetki doğrultusunda yüksek denetim kurumu tarafından denetlenmekte ve gözetlenmektedir. Yüksek denetim kurumu ise yaptığı denetimlerin sonucunu yasama organına raporlamaktadır. Raporlar doğrultusunda ise yasama organı yürütme organından hesap sormaktadır.

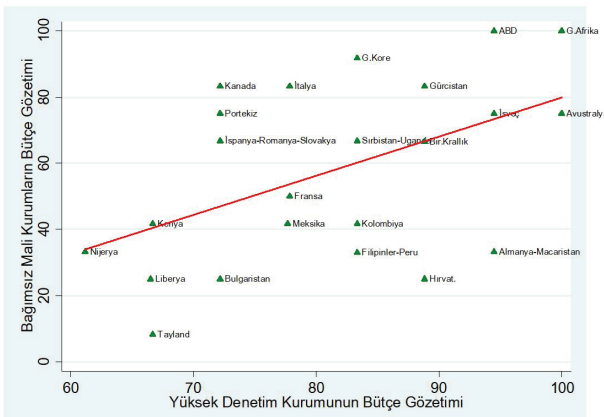
Dünyadaki hemen hemen tüm ülkelerde güvenilir bir mali yönetim sistemi çerçevesinde, kamu fonlarının yasalara uygun ve doğru bir şekilde yönetilip yönetilmediğini kontrol eden bir yüksek denetim kurumu bulunmaktadır (Warner, 2018). Yüksek denetim kurumu, kamu bütçelerinin denetiminden ve gözetiminden

sorumludur. Dünyada yüksek denetim kurumlarının üç farklı şekilde örgütlendikleri görülmektedir. Birinci yapı olan yargısal modelde kurumun hem yargısal hem de yönetsel yetkileri vardır. İkinci yapı olan ofis modelinde kurumun yargısal yetkileri yoktur. Üçüncü yapı olan kurul modeli ise ofis modeline benzemekte olup yargısal yetkiye daha az önem vermektedir.

Üç modelin temel ortak noktası ise kurumsal açıdan bağımsız olmaları ve yasama organı ile olan bağlantılarıdır. Pek çok yasama organında yer alan bir komisyon, bütçesel konularda yüksek denetim kurumu ile koordinasyon içerisinde çalışmaktadır (Santiso, 2015: 608). Anglo-sakson geleneğe sahip ülkelerde bu komisyon Kamu Hesapları Komisyonu iken; Kıta Avrupası geleneğine sahip ülkelerde ise bütçe/maliye komisyonudur. Her ne kadar örgütsel açıdan yüksek denetim kurumları farklılaşsa da yerine getirdikleri görev ve yetkiler benzerdir. Hemen hemen tüm yüksek denetim kurumları mali tabloların güvenilirliğini, mali işlemlerin ve faaliyetlerin hukukiliğini ve ekonomiklik, verimlilik ve etkililik açısından kamu kurumlarının performansını denetlemektedirler.

Grafik 4'te bağımsız mali kurumların bütçe gözetimi ile yüksek denetim kurumunun bütçe gözetimi arasındaki ilişki regresyon analizi ve dağılım diyagramı yardımıyla gösterilmiştir. Regresyon analizi sonucu iki değişken arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Yüksek denetim kurumunun bütçe gözetiminin en yüksek olduğu ülkeler sırasıyla Güney Afrika (100), Avustralya (100) ve Almanya (94,5) iken; en düşük olduğu ülkeler sırasıyla Nijerya (61,17), Liberya (66,5) ve Kenya'dır (66,67).

Grafik 4: Bağımsız Mali Kurumların Bütçe Gözetimi ile Yüksek Denetim Kurumunun Bütçe Gözetimi Arasındaki İlişki



Yasama organı, yüksek denetim kurumu ve bağımsız mali kurum tarafından gerçekleştirilen tüm bütçe gözetim süreçleri göz önünde bulundurulduğunda bütçe gözetim puanının en yüksek olduğu iki ülke ABD ve Güney Afrika'dır. ABD ve Güney Afrika'da yerleşmiş bir bütçe sistemi var olup yasama organı, yüksek denetim kurumu ve bağımsız mali kurum tarafından bütçe sürecinin tüm aşamalarında yeterli düzeyde bütçe gözetimi gerçekleştirilmektedir.

Tayland, Liberya, Nijerya, Bulgaristan ve Kenya gibi bütçe gözetiminin sınırlı ölçüde gerçekleştirildiği ülkelerde bütçe gözetim etkinliğinin artırılması için IBP tarafından şu hususlara öncelik verilmesi gerektiği belirtilmiştir (IBP, 2019a, 2019b, 2019c, 2019d, 2019f):

- Yürütme organının bütçe önerisinin mali yılın başlamasından en az iki ay önce yasama organına sunulması sağlanmalıdır.
- Yasama organı komisyonlarının, yürütme organının bütçe tasarısına ilişkin raporları yayınlaması ve incelemesi sağlanmalıdır.
- Yasama organı komisyonlarının, yürütme organının mali yıl içerisindeki bütçe uygulamalarına ilişkin raporları yayınlaması ve incelemesi sağlanmalıdır.
- Denetim süreçlerinin bağımsız bir kurum tarafından gözden geçirilmesi sağlanmalıdır.
- Bağımsız mali kurumun makroekonomik ve mali tahminler ile yeni politika önerilerinin maliyet tahminleri hakkındaki raporların yayınlanması sağlanmalıdır.
- Yüksek denetim kurumunun bağımsız bir organ (örneğin yasama veya yargı organı) tarafından belirlenen görevlerini yerine getirmek için yeterli finansmana sahip olduğundan emin olunmalıdır.
- Bağımsız mali kurumun yeni politika önerilerinin maliyet tahminleri hakkındaki raporlarını yayınlanması sağlanmalıdır.

SONUÇ

20. yüzyılın son çeyreğinde yaşanan mali sorunlar devletlerin kamu mali yönetimlerindeki reform arayışlarının hız kazanmasına neden olmuştur. Fakat 2008-2009 küresel finans krizi ve 2010 Avrupa borç krizi mali yönetim reformlarının yetersiz kaldığını göstermiş ve kurumsal anlamda reform çalışmalarına devam edilmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Kurumsal düzenlemelerin başında ise yasama organına; bütçe sürecine, maliye politikasına ve politika önerilerinin mali etkilerine dair tarafsız ve güvenilir veriler sağlayan uzmanlaşmış bir bağımsız mali kurum oluşturma düşüncesi gelmektedir. Bu düşünce pek çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke tarafından kabul görmüş ve günümüzde 40'a yakın ülkede bağımsız mali kurum oluşturulmuştur. Günümüzde bağımsız mali kurumlar, kamu mali yönetiminin en önemli araçlarından birisi haline gelerek her geçen gün mali yönetimde daha aktif rol oynamaktadır. Dünyada homojen bir bağımsız mali kurum modeli geliştirilmemiş olsa da ülkelerin siyasi, kurumsal, tarihsel, yönetsel ve kültürel yapıları doğrultusunda parlamenter bütçe ofisi, mali konsey ve denetim kurumu şeklinde üç farklı bağımsız mali kurum oluşturulmuştur.

Benimsenen örgütsel model kurumun çalışma usulünü, bütçesini, personel sayısını ve niteliğini belirlemektedir. Örgütsel model, aynı zamanda bağımsız mali kurumların görev ve yetkilerini de belirlemektedir. Dolayısıyla her kurumun kendisine özgü görev ve yetkileri olmakla birlikte uluslararası camiada kabul görmüş ve pek çok bağımsız mali kurum tarafından benimsenmiş ortak görev ve yetkiler de bulunmaktadır. Bağımsız mali kurumların temel görev ve yetkileri; uzun vadeli mali sürdürülebilirliğin analiz edilmesi, makro-ekonomik ve mali tahminlerin yapılması, mali kurallara uygunluğun izlenmesi, bütçe analizlerinde yasama organına doğrudan destek verilmesi, politikaların maliyetlendirilmesi, seçim platformlarının maliyetlendirilmesi, mali saydamlığın desteklenmesi ve hedeflerde tutarlılığın sağlanmasıdır.

Bağımsız mali kurumların fayda, görev ve yetkilerinin önemine binaen çalışmada bağımsız mali kurumların teorik altyapısı ve bütçe sürecindeki rolü, OECD'nin 2019 yılı Bağımsız Mali Kurumlar veri tabanında yer alan veriler ve IBP'nin 2017 yılındaki Açık Bütçe Anketi verileri kullanılarak değerlendirilmiştir. Bağımsız mali kurumların bütçe gözetimi ile yasama organı ve yüksek denetim kurumunun bütçe gözetimi arasındaki ilişki IBP'nin 2017 yılı Açık Bütçe Anketinden faydalanılarak regresyon analizi ile incelenmiştir. Hem yasama organının hem de yüksek denetim kurumunun bütçe gözetimi ile bağımsız mali kurumların

bütçe gözetimi arasında pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Bütçe gözetimini gerçekleştiren üç kurumun birbirleri ile işbirliği içerisinde hareket etmesi bütçe gözetiminin etkinliğini artırmakta ve bu durum da mali saydamlığın, hesap verebilirliğin, iyi yönetişimin ve yolsuzluklarla mücadelenin artmasına vesile olmaktadır.

Ülkelerin maliye politikalarının etkin kılınması ve mali yönetim sistemlerinin güçlendirilmesi için bağımsız mali kurumların yaptıkları tarafsız, bağımsız ve profesyonel analizlerin önemi gün geçtikçe artmaktadır. Ülkelerin mali alanda karşılaştığı güçlüklerin üstesinden gelinebilmesi için bağımsız mali kurumların yasama, yürütme ve yüksek denetim organları ile olan ilişkilerinin artırılması, belirli alanlarda uzmanlaşılması ve kapasitelerinin geliştirilmesi gerekmektedir. Özellikle yolsuzluk ve yozlaşma ile mücadele; iyi yönetişim, mali saydamlık ve hesap verebilirlik alanlarında gerekli ilerlemenin sağlanmasında bu kurumlara önemli görevler düşmektedir.

KAYNAKÇA

- Altun, Tülin (2018), Mali Kurallara Karşı Bağımsız Mali Kurumlar, Mali Komiteler ve Mali Konseyler, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Andren, Thomas (2007), Econometrics, Ventus Publishing ApS.
- Baltagi, Badi H. (2008), Econometrics, 4. Edition, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, Berlin, Heidelberg.
- Beetsma, Roel ve Xavier Debrun (2007), "The New Stability and Growth Pact: A First Assessment", European Economic Review, 51(2): 453–478.
- Beetsma, Roel ve Xavier Debrun (2016), Fiscal Councils: Rationale and Effectiveness, IMF Working Paper No.16/86, Paris.
- Beetsma, Roel, Xavier Debrun ve Randolph Sloof (2017), The Political Economy of Fiscal Transparency and Independent Fiscal Councils, European Central Bank Working Paper No 2091.
- Beetsma, Roel ve Harald Uhlig (1999), "An Analysis of the Stability and Growth Pact", Economic Journal, 109(458): 546–571.
- Bergman, U. Michael ve Michael Hutchison (2015), "Economic Stabilisation in the Post-crisis World: Are Fiscal Rules the Answer?", Journal of International Money and Finance, 52: 82–101.
- Calmfors, Lars ve Simon Wren-Lewis (2011), "What Should Fiscal Councils Do?", Economic Policy, 26(68): 649–695.
- Debrun, Xavier vd. (2013), The Functions and Impact of Fiscal Councils, IMF Policy Paper, Paris.
- Debrun, Xavier, David Hauner ve Manmohan S. Kumar (2009), "Independent Fiscal Agencies", Journal of Economic Surveys, 23(1): 44–81.
- Debrun, Xavier ve Tidiane Kinda (2014), Strengthening Post-Crisis Fiscal Credibility: Fiscal Councils on the Rise-A New Dataset, IMF Working Paper No.14/58, Paris.
- Debrun, Xavier ve Manmohan S. Kumar (2007), The Discipline-Enhancing Role of Fiscal Institutions: Theory and Empirical Evidence, IMF Working Paper No. 07/171, Paris.

- Debrun, Xavier, X. Zhang ve V. Lledo (2017), IMF Fiscal Council Dataset, International Monetary Fund Fiscal Affairs Department, <http://www.imf.org/external/np/fad/council/>, (Erişim: 12.06.2019).
- Dolan, Alissa M. vd. (2014), Congressional Oversight Manual, CRS Report for Congress.
- EC (2014), Report on Public Finances in EMU 2014, European Commission, Brussels, Belgium.
- EC (2019), "Independent Fiscal Institutions", European Commission, https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/indicators-statistics/economic-databases/fiscal-governance-eu-member-states/independent-fiscal-institutions_en (Erişim: 20.05.2019).
- EFB (2019), "Mandate", European Fiscal Board, https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/economic-and-fiscal-policy-coordination/european-fiscal-board-efb_en#documents (Erişim: 30 Mayıs 2019).
- Günaydın, İhsan ve Levent Yahya Eser (2012), "Bağımsız Maliye Politikası Kurulu Uygulanabilir mi?", Maliye Dergisi, 163 (Temmuz-Aralık): 36–60.
- Hagemann, Robert (2010), Improving Fiscal Performance Through Fiscal Councils, OECD Economics Department Working Papers No. 829.
- Hagemann, Robert (2011), "How Can Fiscal Councils Strengthen Fiscal Performance?", OECD Journal: Economic Studies, 2011(1): 75–98.
- Hemming, Richard ve Michael Kell (2001), "Promoting Fiscal Responsibility: Transparency, Rules and Independent Fiscal Authorities", Proceedings of Banca d'Italia; Workshop on Fiscal Rules, Perugia, 433–59.
- IBP (2019a), "Results by Country, Bulgaria", International Budget Partnership, <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/results-by-country/country-info/?country=bg> (Erişim: 18.12.2019).
- IBP (2019b), "Results By Country, Kenya", International Budget Partnership, <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/results-by-country/country-info/?country=ke#oversight> (Erişim: 18.12.2019).
- IBP (2019c), "Results By Country, Liberia", <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/results-by-country/country-info/?country=lr> (Erişim: 18 Aralık 2019).

- IBP (2019d), "Results by Country, Nigeria", International Budget Partnership, <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/results-by-country/country-info/?country=ng> (Erişim: 18.12.2019).
- IBP (2019e), "Results By Country, South Africa", International Budget Partnership, <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/results-by-country/country-info/?country=za> (Erişim: 18.12.2019).
- IBP (2019f), "Results by Country, Thailand", International Budget Partnership <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/results-by-country/country-info/?country=th> (Erişim: 18.12.2019).
- IBP (2019g), "Results By Country, United States", International Budget Partnership, <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/results-by-country/country-info/?country=us> (Erişim: 18.12.2019).
- Jankovics, László ve Monika Sherwood (2017), Independent Fiscal Institutions in the EU Member States: The Early Years European Economy Discussion Papers No. 067.
- Karakurt, Birol (2016), "Küresel Krizin Etkilerini Azaltmada Mali Yönetişimin Rolü: BRICS Ülkeleri Örneği", Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 12(2): 185–212.
- Karakurt, Birol ve Tekin Akdemir (2010), "Kurallı Maliye Politikası: Türkiye’de Kurallı Maliye Politikası Örnekleri", Maliye Dergisi, 158 (Ocak-Haziran): 226–61.
- Kopits, George ve Steven A. Saymansky (1998), Fiscal Policy Rules, IMF Occasional Paper No. 162, Washington DC.
- Kovancılar, Birol ve Alparslan Uğur (2011), "Mali Konseyler ve Ülke Deneyimleri". Maliye Dergisi 160 (Ocak-Haziran): 86–110.
- Krafchik, Warren ve Joachim Wehner (2004), "Legislatures and Budget Oversight: Best Practices", the Kazakhstan Revenue Watch Open Forum, Almaty, Kazakhstan.
- Maltritz, Dominik ve Sebastian Wüste (2015), "Determinants of Budget Deficits in Europe: The Role and Relations of Fiscal Rules, Fiscal Councils, Creative Accounting and the Euro", Economic Modelling, 48(C): 222–36.
- Mikesell, John L. (2010), Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector, 8. Edition, Cengage Learning, Boston.

- OECD (2019), "OECD Independent Fiscal Institutions Database", <http://www.oecd.org/gov/budgeting/OECD-Independent-Fiscal-Institutions-Database.xlsx%0A> (Erişim: 10.04.2019).
- Peck, Elizabeth A., G. Geoffrey Vining, ve Douglas C. Montgomery (2012), *Introduction to Linear Regression Analysis*, 5. Edition, John Wiley, New Jersey, USA.
- Pelizzo, Riccardo ve Rick Staphenurst (2004), *Tools for Legislative Oversight: An Empirical Investigation*, World Bank Policy Research Working Paper No. 3388, Washington, DC.
- Pelizzo, Riccardo ve Rick Staphenurst (2014), *Government Accountability and Legislative Oversight*, Routledge, New York.
- Petrie, Murray (2003), *Promoting Fiscal Transparency: The Complementary Roles of the IMF, Financial Markets, and Civil Society*, IMF Working Paper, No. 03/199.
- Santiso, Carlos (2005), "Budget Institutions and Fiscal Responsibility: Parliaments and the Political Economy of the Budget Process in Latin America", World Bank Institute, Washington, DC.
- Santiso, Carlos (2015), "Why Budget Accountability Fails? The Elusive Links Between Parliaments and Audit Agencies in the Oversight of the Budget", *Brazilian Journal of Political Economy*, 35(3): 601–21.
- von Trapp, Lisa, Ian Lienert ve Joachim Wehner (2016), "Principles for Independent Fiscal Institutions and Case Studies", *OECD Journal on Budgeting*, 2: 9–272.
- von Trapp, Lisa ve Scherie Nicol (2018), *Designing Effective Independent Fiscal Institutions*, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Paris.
- Warner, Rebecca (2018), "Making the Most of the Budget Cycle: The Budget Oversight Stage", <https://www.internationalbudget.org/2018/04/making-budget-cycle-budget-oversight-stage/> (Erişim: 21.06.2019).
- Wilkinson, Jenny (2018), "A Speech by the Parliamentary Budget Officer: Fiscal Transparency and the Parliamentary Budget Office", *Austaxpolicy: Tax and Transfer Policy Blog*, 28.03.2018, <https://www.austaxpolicy.com/speech-parliamentary-budget-officer-fiscal-transparency-parliamentary-budget-office/> (Erişim: 25.05.2019).

TÜRKİYE'DE SOSYAL GÜVENLİĞİN FİNANSMANINDA DEVLET KATKISI UYGULAMASI VE İSTATİSTİKSEL GÖRÜNÜM

STATE CONTRIBUTION IN THE FINANCING OF SOCIAL SECURITY IN TURKEY AND STATISTICAL OUTLOOK

Mehmet BULUT¹

ÖZ

Sosyal güvenlik açıklarının finansmanı için çoğunlukla dönem sonlarında devlet bütçesinden ilgili kurumlara ödenek transferleri yapılmaktadır. Bu transferlerin yanı sıra sosyal güvenlik açıklarından bağımsız olarak belli periyodlarla ve belli tutarlarda devlet katkısı yapılmaktadır. Türkiye’de sosyal güvenlik açıklarına paralel olarak devlet katkısı tutarları da yıllar içinde artmış ve önemli seviyelere ulaşmıştır. Bunda en önemli etken, kayıtdışı istihdam oranında ve sosyal güvenlik harcamalarındaki artışın yanı sıra prim gelirlerinde de meydana gelen artıştır.

Sürdürülebilir bir sosyal güvenlik sisteminin tesis edilmesi ve mevcut sistemik zaaflarla etkin bir mücadele için sosyal güvenlik bütçesindeki gelir-gider dengesinin sağlanması, prim tahsilatında etkin bir yapının kurulması, kayıtdışı istihdamın düşürülmesi ve istikrarlı bir sosyal politika yürütülmesi gerekmektedir. Ancak verilerin üretimi, yönetimi ve analiz edilerek politika aracına dönüştürülmesinde temel bazı zaaflar söz konusudur. Örneğin, devlet katkısı tutarlarına ilişkin resmi istatistiki veriler farklılık göstermekte, sosyal güvenlik açıklarına kıyasla oldukça yüksek tutarda olan bu farklılıklar, sistemin sağlıklı değerlendirilmesini güçleştirmektedir. Çalışmada Türkiye’de önemli düzeyde olan devlet katkısı tutarlarının sosyal güvenlik açıklarına etkisi resmi istatistiksel veriler kullanılarak açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca sistemdeki temel zaaflar ve başlıca sorun alanları irdelenerek devlet katkısının sosyal güvenlik açıklarına etkisi ve resmi istatistiki farklılıkların ortaya çıkardığı sorunlar ile bunlara yönelik çözüm önerileri geliştirilmiştir. Bu yönüyle

1 Dr. Öğretim Üyesi, Bayburt Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, mehmetbulut@bayburt.edu.tr, ORCID: 0000-0003-0157-4906

Gönderim Tarihi/Submitted: 06.11.2019

Revizyon Talebi/Revision Requested: 26.12.2019

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 06.01.2020

Kabul Tarihi/Accepted: 07.01.2020

Anf/To Cite: Bulut, Mehmet (2019), Türkiye’de Sosyal Güvenliğin Finansmanında Devlet Katkısı Uygulaması ve İstatistiksel Görünüm, Sayıştay Dergisi, Cilt: 30, Sayı: 115, s.83-108

çalışma, daha önce çok fazla akademik çalışmaya konu edilmemiş olması nedeniyle literatüre katkıda bulunmuştur. Sonuç olarak, Türkiye’de devlet katkısı tutarlarının yıllar itibarıyla yüksek seviyede olduğu ancak kurumlar arasında resmi istatistiksel uyumsuzluklar bulunduğu görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Sosyal güvenlik, devlet katkısı, sosyal güvenlik açığı, bütçe transferi, emanet hesabı

ABSTRACT

In general, appropriations are transferred from the state budget to the related institutions at the end of the period for financing the social security deficits. In addition to these transfers, government contributions are made in certain periods and in certain amounts independently of the social security deficits. In Turkey, state contribution amounts have increased over the years in parallel with social security deficits and reached significant levels. The most important factor in this is the increases in unregistered employment rate and social security expenditures as well as the increase in premium income.

In order to establish a sustainable social security system and combat the existing systemic weaknesses, it is necessary to maintain the income-expense balance in the social security budget, establish an effective structure in premium collection, reduce unregistered employment and implement a stable social policy. However, there are some basic weaknesses in the production, management and analysis of the data and its transformation into a policy tool. For example, official statistical data on the amount of government contributions differ, and these differences, which are quite high in comparison to social security deficits, make it difficult to assess the system properly. This study tried to explain the effect of the amount of state contribution, which is significant in Turkey, to the social security deficit by using official statistical data. In addition, it analyzed the main system weaknesses and main problem areas; examined the effects of state contribution on social security deficits and the problems caused by official statistical differences; and developed solutions for these problems. In this respect, the study has contributed to the literature since it has not been the subject of many academic studies before. The results indicated that the state contribution amounts were at a high level in Turkey but there were official statistical discrepancies among institutions.

Key Words: Social Security, Government Contribution, Social Security Deficits, Budget Transfer, Escrow Account.

GİRİŞ

Sosyal politika uygulamalarının en önemli enstrümanlarından olan sosyal güvenlik, insanları sosyal risklere karşı koruma ve uğranılan zararları ortadan kaldırma amacına hizmet etmektedir. Hiç kuşkusuz bu amaç yerine getirilirken de önemli bir finansal kaynağa ihtiyaç duyulmaktadır. Türkiye’de olduğu gibi birçok ülkede sosyal güvenlik sisteminin finansmanı noktasında en önemli yere sahip olan kaynak ise sosyal parafiskal gelirler, diğer adıyla primlerdir.

Sosyal güvenlik sisteminin primlerle finansmanı yaklaşımı, özerk yönetim ve özerk bütçeye imkan vermesi ve dışardan müdahalelerin engellemesi gibi olumlu bazı faktörleri bünyesinde bulundursa da finansal yetersizlikler durumunda sosyal güvenlik açıklarını ve böylece genel bütçeden transfer yapılması zorunluluğu gibi sonuçlara yol açabilmektedir. Söz konusu finansal yetersizlikler, sosyal güvenlik sistemindeki aktif/pasif oranının düşüklüğü, kayıtdışı istihdamın fazlalığı, tahsilattaki başarısızlık gibi nedenlerle ortaya çıkmaktadır.

Sosyal güvenlik, devamlılık gerektiren ve diğer birçok toplumsal ihtiyaç gibi aksamanın kabul edilemeyeceği bir kamusal hizmettir. Dolayısıyla sahip olduğu özerk yapı içinde meydana gelen finansal sorunların giderilmesi amacıyla çoğu zaman merkezi yönetimin duruma müdahil olması kaçınılmaz olmaktadır. Söz konusu müdahaleler, her bütçe döneminde meydana gelen açığın genel bütçeden yapılan transferlerle giderilmesi şeklinde gerçekleşebileceği gibi yasal bir zemine oturtulmuş, verilen açık tutarından bağımsız olarak rutin bir şekilde yapılan devlet katkısı şeklinde de ortaya çıkabilmektedir. Hatta bütçe transferi ve devlet katkısı uygulamasının birlikte yapılması da mümkün olabilmektedir.

Bu çalışmada, Türkiye’de sosyal güvenlik sisteminin finansmanında yaşanan sorunlar neticesinde ortaya çıkan açıkların finansmanında kullanılan ve günümüze kadar akademik çalışmalarda ve araştırmalarda pek fazla ele alınmayan devlet katkısı yöntemi incelenecek olup özellikle resmi istatistiklerde gözlemlenen sorunlar, bu sorunların nedenleri ve devlet katkılarının sosyal güvenlik açıklarına etkisi değerlendirilecektir.

1. GENEL OLARAK SOSYAL GÜVENLİĞİN FİNANSMANI, SOSYAL GÜVENLİK AÇIKLARI VE DEVLET KATKISI UYGULAMASI

1.1. Genel Olarak Sosyal Güvenliğin Finansman Kaynakları

Finansman kavramı, bir girişime işleyebilmesi, gelişebilmesi için gereken para ve krediyi sağlama işi olarak tanımlanabilmektedir (Türk Dil Kurumu, 2019). Finansmanın sağlanması, söz konusu girişimin sağlıklı işleyişi ve amaca ulaşılması bakımından yeterli olmayıp aynı zamanda kaynağın doğru şekilde kullanılmasını ve yönetilmesini de gerekli kılmaktadır. Aksi takdirde, zaman içerisinde maliyetlerin karşılanması noktasında sorunlar yaşanıp finansal açıkların ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır.

Kamu kesiminin en önemli hizmetlerinden birisi olan sosyal güvenlik, merkezi yönetimin dışında yürütülmesi ve finansmanının toplanan primler ile sağlanmaya çalışılması açısından klasik kamu kesimi yapılandırılmasının dışında, kendine özgü bir sistem olarak dizayn edilmektedir. Sosyal güvenlik genel olarak, kişileri sosyal risklere karşı korumayı ve bu riskler nedeniyle ortaya çıkan zararları ortadan kaldırmayı hedefleyen kamusal hizmeti nitelemekte ve bu yönüyle yeni ekonomik ve sosyal yapının ortaya çıkardığı sosyal güvenlik ile ilgili sorunları, bu sorunların üstesinden gelinmesine yönelik çözüm arayışları ve geliştirilen tedbirlerin tümünü ifade eden geniş bir yelpazeye sahiptir (Alper, 2018: 210).

Sosyal güvenlik sistemleri ile ilgili olarak önemli bir sorun olan finansman ve tahsis edilecek kaynak miktarları, gelir araçları, tercih edilecek finansman yöntemleri, finansmanın temel ekonomik göstergeler üzerindeki yansımaları, üzerinde çokça durulan ve tartışılan bir konudur (Yenihan, 2017: 190). İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemdeki refah devleti anlayışı ve beklenenin aksine küreselleşme süreci ile yaşanan krizler, sosyal güvenlik için daha fazla kaynak tahsisi yapılmasını kolaylaştırmıştır. Ancak sadece sosyal güvenlik hakkının önemi ve vazgeçilmezliğinden hareketle, bir üst sınır olmaksızın ve kaynakların etkin kullanımı kriterini dikkate almadan toplumlardan daha fazla kaynak tahsisi beklemek de gerçekçi değildir (Alper, 2015: 24). Zira bu yönde geliştirilen politikalar zaman içerisinde altından kalkılması zor bütçe dengesizliklerine ve akabinde sosyal güvenlik hizmetlerinin miktar ve niteliğinde gerilemelere neden olmuştur. Böylece kişiler açısından kapsamının genişliği, sunulan hizmetlerin çeşitliliği ve bunlara karşılık finansman kaynağının sınırlılığı, bu alanı sürekli hale gelen reform arayışlarının ve sıkı maliye politikası uygulamalarının baş aktörü haline

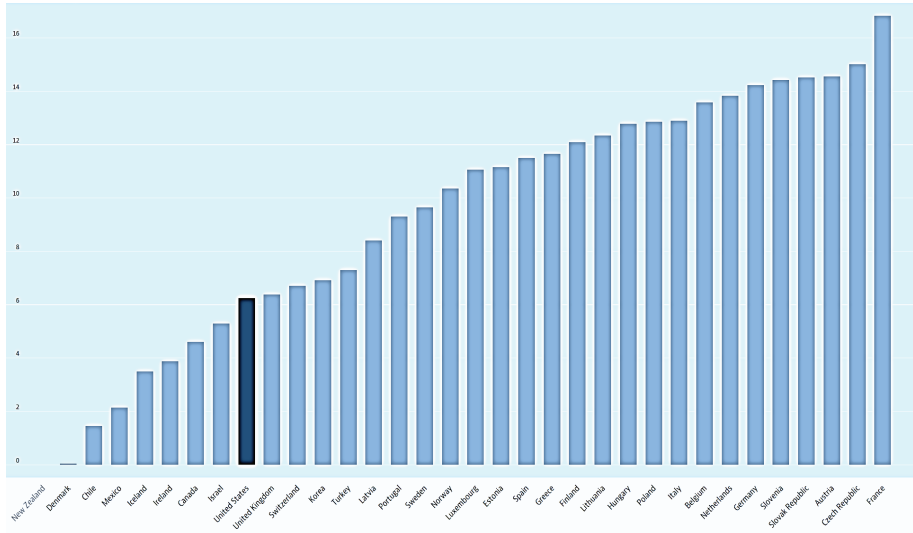
dönüştürmüştür. Nitekim sistemin kişiler ve riskler açısından kapsamı genişledikçe, sağlanan yardımların düzeyi yükseldikçe, yeni finansman kaynakları yaratma, sistemin işlerliği açısından kaçınılmaz hale gelmektedir (Güzel vd., 2018: 75). Bu itibarla sosyal güvenlik sisteminin etkin bir şekilde işleyebilmesi ve sosyal riskler karşısında gerekli hizmeti verebilmesi için doğru, güçlü ve sürekliliği olan finansal kaynaklara dayandırılması önem arz etmektedir. Yalnız kaynak sağlamak sistemin işleyişini devam ettirmek için yeterli olmayıp sistemin devamlılığı için kaynakların etkin, doğru ve verimli bir şekilde kullanılması ve yönetilmesi de gereklidir. Bu da ülkenin ekonomik durumuna göre uygun finansman yöntemlerinin seçilmesi ile mümkün olabilecektir (Boyacıoğlu ve Öçal, 2018: 913).

Sosyal güvenliğin finansmanının nasıl sağlanacağı hususu esasında, sosyal güvenlik hizmetine bakış açısı ile belirlenmektedir. Sosyal güvenliğin vazgeçilmez bir anayasal hak ve toplumsal bir ihtiyaç/sorun olarak görüldüğü yapılarda finansman sorumluluğu devlet tarafından yüklenilmekte ve giderler genel bütçede yer alan vergiler ile karşılanmaktadır. Vergi tekniği olarak adlandırılan ve Beveridge sistemi ile gelişen bu yöntemde sosyal güvenliğin finansmanı ulusal dayanışma ilkesi çerçevesinde vergilerle sağlanmaktadır (Güzel vd., 2018: 79). Bu yaklaşımda kamu kesiminin ürettiği sosyal hizmetlerin faydasını tam olarak bölmek mümkün değildir (Nadaroğlu, 2000: 184). Toplumun tamamını korumayı hedef alması dolayısıyla “Universal” model olarak adlandırılan bu sistemde, genellik ve sigorta yardımlarında teklik, yönetimde birlik, primlerde teklik ve vergilerle katkı sağlanması, sosyal güvenlik sisteminin tam istihdam ve ulusal sağlık politikalarıyla desteklenmesi özellikleri öne çıkmaktadır (Korkusuz ve Uğur, 2013: 71-75). Bu sistemin en iyi uygulandığı ülke olan Birleşik Krallık’ta 1948 yılında kurulan Ulusal Sağlık Hizmetleri Sisteminin başlıca özelliği, ikamete dayalı primsiz bir sistem olması ve vergilerle genel bütçe tarafından finanse edilmesi ve sağlık hizmetlerinin Sağlık ve Sosyal Bakım Bakanlığı’na bağlı Ulusal Sağlık Kurumu tarafından yürütülmesidir (Sosyal Güvenlik Kurumu, 2019: 53).

Bunun yanı sıra sosyal güvenliği kişisel sorumluluk kapsamında ele alan yapılarda ise giderler çalışanlar ve işverenlerden toplanan ve cebri niteliğe sahip, belli oranlardaki primler ile karşılanmaktadır. Bu yaklaşımda sosyal güvenliğin sağladığı yardımlardan yararlanan herkes (çalışanlar ve işverenler), sistemin finansmanına belirli ölçüde katılmalıdır (Güzel vd., 2018: 76). Primler, diğer ifadeyle sosyal parafiskal gelirler, devletin veya yerel yönetimlerin bütçelerinde yer almamakta ve sosyal bir amaca yönelik olarak toplanmaktadır (Akdoğan, 2016: 437).

Sosyal güvenlik sistemlerinde primler ile finansman önemli bir yere sahiptir. Aşağıdaki grafikte de görüleceği üzere birçok ülkede primlerin milli gelire oranı önemli bir seviyededir. Vergilerle finansmanın ön planda olduğu ülkelerde ise bu oran düşük seviyelerdedir. Ayrıca OECD genelinde kamu gelirleri 2015 ve sonrasında artış göstermiş olup bu artışta sosyal güvenlik primleri önemli bir yer tutmuştur (OECD, 2018: 7). OECD genelinde toplam vergi gelirlerinin payı olarak sosyal güvenlik primleri 2016 yılında %26,2 olmuştur. Slovak Cumhuriyeti ve Çek Cumhuriyeti’nde bu oran en yüksektir (sırasıyla %43,5 ve %42,9). Buna karşılık, Avustralya ve Yeni Zelanda sosyal güvenlik primlerini artırmamaktadır (OECD, 2018: 9).

Grafik 1: OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Primlerinin GSMH’ye Oranı (2017)



Kaynak: <https://data.oecd.org/tax/social-security-contributions.htm> (Erişim Tarihi 29.10.2019)

Sosyal sigorta modelinde toplanan primlerin giderleri tam olarak karşılayamaması durumunda finansal sorunlar ortaya çıkmakta, hatta daha ileri düzeyde bu sorunlar mali krize dönüşmektedir. Öyle ki bu sistemin başarılı olabilmesi için işgücüne katılım oranının çok yüksek olması; işsizlik oranının (Arıcı, 2015: 27) ve kayıtdışı istihdamın düşük olması gerekmektedir. Aksi hallerde ise modele genel bütçeden transfer yapılması ve dolaylı olarak vergilerle finansmanın sağlanması kaçınılmaz olmaktadır. Nitekim çağdaş sosyal güvenlik sistemlerinde

sosyal güvenlik, kişiler açısından bir hak, devletler için ise bir yükümlülük olarak kabul edilmekte ve finansman sorunu önemli bir hale gelmektedir (Arıcı, 2015: 27). Sosyal güvenlik primlerinde ekonomik yükün çalışanlar tarafından taşındığı konusunda genel bir görüş bulunmakta olup çalışanların tersine işverenler, ödedikleri katkı paylarını bir vergi gibi görürler ve gelecekte bir fayda sağlama beklentileri de yoktur (Giray, 2017: 30).

1.2. Sosyal Güvenlik Açıkları

Günümüzde sosyal güvenlik sistemlerinin en önemli problemlerinden birisi etkin finansman olup bu sorun beraberinde sosyal güvenlik açıklarını getirmektedir. Özellikle sosyal güvenlik sisteminin yanlış dizaynı, başlangıç rezervinin erimesi ve sosyal güvenlik sistemindeki suiistimaller bu sorunu derinleştirmektedir (Başbuğ, 2010: 144 vd.). Elde edilen prim gelirlerinin sosyal güvenlik harcamalarının altında kalması sonucu oluşan sosyal güvenlik açıklarında rol oynayan başlıca etkenler şunlardır:

1. Aktif/pasif oranının düşüklüğü
2. Kayıtdışı istihdam oranının yüksekliği
3. Sosyal güvenlik ahlakı ve bilincindeki eksiklikler
4. Tahsilattaki başarısızlıklar ve yeniden yapılandırma uygulamaları
5. Sosyal güvenlik harcamalarında nitelik ve nicelik olarak meydana gelen artışlar

Bir sosyal güvenlik sistemini finansal açıdan en çok etkileyen unsurların başında aktif/pasif sigortalı oranının düşüklüğü gelmektedir. Aktif nüfus, halen çalışan ve sisteme prim ödeyerek katkıda bulunan sigortalıları, pasif nüfus ise emeklilik ve benzeri nedenlerle aktif olarak çalışmayan ve sosyal güvenlik kuruluşlarından aylık/gelir alan kesim olarak tanımlanmaktadır. Sosyal güvenlik kurumlarının finansmanında aktüeryal dengenin bir diğer ifade ile aktif/pasif oranının bozulmasına ve yaşlı bağımlılık oranının yükselmesine yol açan erken emeklilik uygulamaları, tüm dünyada farklı sosyal kesimlerin karşı karşıya geldiği önemli tartışma konularından birini oluşturmaktadır (Işıklı ve Evlice, 2019: 171). Hiç kuşkusuz aktif/pasif oranını olumsuz yönde etkileyen unsurlardan birisi de yüksek işsizlik oranıdır. Ayrıca erken emeklilikten kaynaklanan pasif sigortalılıkta geçen sürenin uzunluğu da bir diğer etken olarak görülmektedir. Aktif/pasif oranındaki düşüklük zaman içerisinde prim gelirlerinin azalmasına ve sosyal

güvenlik harcamalarında artışa neden olmaktadır. Bu durum da sosyal güvenlik açıklarının artmasında başrolü oynamaktadır.

Sosyal güvenlik açıklarını etkileyen bir diğer husus ise kayıtdışı istihdam oranının yüksekliğidir. Kayıtdışı istihdam, genel olarak, ilgili kanunlarca sigortalı olması ve sosyal güvenlik kuruluşlarına bildirim yapılması gereken kişilerin bildiriminin yapılmaması ve dolayısıyla da primlerinin ödenmemesi şeklinde meydana gelmektedir. İşverenlerin istihdam ettikleri personele daha yüksek ücret ödedikleri halde genellikle asgari ücret üzerinden beyanda bulunmaları da kayıtdışılığın önemli bir kaynağını oluşturmakta ve hem devlet hem de sigortalı açısından kayıplara yol açmaktadır. Çalışanların çalıştıkları gün sayılarının ilgili kuruma eksik bildirim de bir başka kayıtdışılık örneğini oluşturmaktadır. İster tamamen ister kısmen gerçekleştirilen kayıtdışı istihdam, devletin prim kaybına uğramasına ve sosyal güvenlik sisteminin gelir-gider yapısının bozularak sosyal güvenlik açıklarının ortaya çıkmasına yol açmaktadır.

Sosyal güvenlik açıklarının bir başka boyutunu ise sosyal güvenlik bilinci ve sosyal güvenlik ahlakına ilişkin zaafılar oluşturmaktadır. Sosyal güvenlik harcamalarının finansmanı için toplanan primler her ne kadar karşılıklılık ilkesine dayansa da, oluşan sosyal güvenlik açıklarının çoğu zaman vergilerle finansmanı yoluna gidilmektedir. Bu yönüyle kayıtdışı kalmak suretiyle prim ödenmemesi ya da sahte sigortalılık gibi sosyal sigorta suiistimleri, diğer vatandaşların vergilerinin bu alana aktarılması nedeniyle gelir dağılımının olumsuz etkilenmesine ve adalet ilkesinin zedelenmesine yol açacaktır. Bu noktada kişilerin devlete güveni, farkındalık ve vatandaşlık bilinci önemli bir yere sahiptir. Devlete ve kurumlarına güven ile vatandaşlık bilinci sosyal güvenlik ahlakının en önemli belirleyicilerindendir ve bunun sebebi de sosyal güvenliğin sadece ekonomik değil, aynı zamanda sosyal bir norm olmasıdır.

Sosyal güvenlik sistemlerinde yeniden yapılandırma uygulamaları genel itibarıyla prim alacağını ve eklerini (gecikme zammı ve faizini) ortadan kaldırdığından gerçek anlamda bir prim kaybına ve sosyal güvenlik açıklarına neden olmaktadır. Ancak durgunluk vb. ağır ekonomik koşullardan kurtulmak ve işverenleri kriz, afet gibi gelişmelerin yıkıcı etkilerine karşı korumak amaçlı mali aflar, arzulanmış sonuçlara ulaşılması halinde, ortaya çıkan kaybı orta ve uzun vadede bertaraf edebilecektir. Çünkü krizden çıkılması ile artan istihdam ve gelir düzeyi daha fazla prim tahsiline imkan sağlayacaktır. Buna karşın yeniden yapılandırma düzenlemeleri sonucunda istenilen amaçlara ulaşılabilmesi gerçek

anlamda bir prim kaybına neden olacaktır. Özellikle siyasi ve popülist amaçlarla yapılan yapılandırma düzenlemelerini bu şekilde değerlendirilmesi mümkündür. Nitekim mükelleflerin, vergi kaçırانların vergi afları ile vergi cezalarının tamamının ya da bir kısmının ve uzlaşma sonucunda vergi asılları ve cezalarının büyük bir kısmının silineceğini bilmesi, vergi bilincini de olumsuz şekilde etkilemektedir (Şahin ve Yereli, 2018: 174).

Sosyal güvenlik ahlakını ve dolayısıyla sosyal güvenlik açıklarını olumsuz etkileyen unsurlardan biri de sistemdeki yeniden yapılandırma ve benzeri uygulamaların çokluğu ve tahsilattaki başarısızlıklardır. Yeniden yapılandırma ile devlet cezalandırma yetkisinden vazgeçmekte, yükümlülüğünü zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellef ile yükümlülüğünü zamanında yerine getirmeyen mükellefin aynı koşullara sahip olması sağlanmaktadır. Bu durum sosyal güvenlik ahlakına sahip gönüllü mükellefin kayıtdışına çıkma ve sosyal güvenlik ahlakından uzaklaşma eğilimini güçlendirebilmektedir. Denetim eksikliği de mükellefleri yükümlülüklerini yerine getirmekten imtina etme yönünde cesaretlendirebilmektedir. Dolayısıyla temelde politik kararlar olan aflar dürüst mükellefleri cezalandırır hale gelmekte (Saraçoğlu, 2003: 4); dürüst mükelleflerin ahlaki duruşlarını olumsuz etkilemekte (Güler, 2015: 19) ve gelirlerin azalmasına yol açarak sosyal güvenlik açıklarını artırmakta ve hatta kronik bir hale sokmaktadır. Bununla birlikte SGK’nın prim tahsilatındaki başarısı da sosyal güvenlik açıklarını etkilemektedir. Nitekim tahakkuk eden prim tutarının tahsil edilen prim tutarından daha düşük seviyede kalması sosyal güvenlik açıklarını olumsuz yönde etkilemektedir. Türkiye’de 2018 yılı itibarıyla prim tahsilat oranı %82,9 düzeyinde gerçekleşmiş olup bu oranın 2019 için %80,1 olması ve 2020 yılında da bu oranın devam etmesi öngörülmektedir (Cumhurbaşkanlığı, 2019: 101).

Sosyal güvenlik açıklarının ortaya çıkmasında yukarıda saydığımız nedenlerin yanı sıra sosyal güvenlik harcamalarının yıllar itibarıyla gerek nitelik gerekse de nicelik olarak artış göstermesinin de önemli bir rolü bulunmaktadır. Nitekim aktif/pasif dengesindeki olumsuzluğun yanı sıra zaman içerisinde sosyal politika uygulamalarının çeşitlenmesi ve vatandaşların sosyal güvenlik sisteminden daha çok katkı beklentisi içinde olmaları popülist yaklaşımlarla birlikte sosyal güvenlik harcamalarını reel olarak artırmaktadır. Örneğin, Türkiye’de son yıllardaki emeklilere bayram ikramiyesi ödemesi, iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinin desteklenmesi uygulamasının SGK bütçesinden karşılanması gibi uygulamalar sosyal güvenlik harcamaları ve dolayısıyla açıklar üzerinde etkili

olmaktadır. Bunun yanı sıra sağlık sistemindeki ilerleme ve kalitenin artması ile birlikte sosyal güvenlik bütçesinden finanse edilen sağlık harcamalarının artışı da sosyal güvenlik harcamalarını artırmaktadır.

1.3. Sosyal Güvenliğin Finansmanında Devlet Katkısı Uygulaması

İşçi ve işverenlerin yanında, devletin de genel bütçeden sosyal güvenliğin finansmanına katkıda bulunması, sosyal sigorta modelini uygulayan ekonomilerde kural haline gelmiştir. 21. yüzyıl sosyal adalet anlayışı, belli bir sınıfın yararlandığı kamu hizmetlerinin finansmanının esas itibarıyla o hizmetten yararlananlar tarafından sağlanmasını, devletin ise ancak, gerektiğinde bu finansmana yardımcı olmasını öngörmektedir (Nadaroğlu, 2000: 204).

Devletin sosyal güvenliğin finansmanına katkısı; primlere benzer biçimde ödemelerde bulunmak, sağlanan sosyal gelirlerle ilgili ödemelere katılmak, sosyal güvenlik kurumlarının yönetim giderlerini karşılamak, bilanço açıklarını kapatmak gibi yöntemlerle ortaya çıkabilmektedir (Güzel vd., 2018: 78). Sosyal güvenlik, kamu maliyesinin bölüşümde etkinliğin sağlanması işlevine katkıda bulunan bir kamu hizmeti olduğundan yapılacak bu tür finansmanlar, toplumsal dayanışmanın da zorunlu bir sonucudur (Güzel vd., 2018: 78).

Sosyal güvenlik hizmeti sunumunda, elde edilen prim gelirlerinin yetersiz kalması durumunda izlenebilecek başlıca yöntemler, bütçe transferi ve devlet katkısıdır. Birçok istatistiksel veride ve akademik çalışmada bu iki kavram birbirine karıştırılmakta ve bazen birbirinin yerine kullanılmaktadır.

Esas itibarıyla bütçe transferi, bir bütçe döneminin sonunda ortaya çıkan sosyal güvenlik sistemine ilişkin gelir-gider farkından kaynaklanan açığın kapatılması için genel bütçeden yapılan parasal aktarımlardır. Bu itibarla yapılacak bütçe transfer tutarının önceden net olarak bilinmesi mümkün olmamakta ve doğacak açık tutarına göre tespit edilmektedir. Özellikle sosyal güvenlik harcamalarının merkezi yönetim giderlerinin en hızlı artan kalemini oluşturması, sosyal güvenlik sistemlerine yapılan bütçe transferlerinin de sorgulanmasını beraberinde getirmekle (Altunöz, 2017: 74) sosyal güvenliğe bakışı olumsuz etkilemektedir.

Devlet katkısı kavramı ise sosyal güvenlik sisteminin kamusal yönünü ön plana çıkartarak oranı veya tutarı hukuksal normlarla tespit edilmiş, genel bütçeden yapılan parasal aktarımdır. Dolayısıyla bütçe transferlerinin aksine devlet katkısında sosyal güvenlik sistemi açık vermese dahi önceden taahhüt edilmiş tutarın belli dönemlerle aktarımı söz konusudur. Devletin sosyal güvenlik sistemine katkıda bulunma sebepleri çeşitlidir. Bunların en önemlileri, vatandaşa sosyal güvenlik hakkı sağlamanın devlete anayasal bir görev olarak verilmiş olması, toplum sağlığının korunması, sosyal güvenliğin finansman yükünün daha adil bir şekilde dağıtılması ve alınacak primlerin daha ölçülü bir düzeyde kalmasının sağlanmasıdır (Güzel vd., 2018: 78).

Birçok sosyal güvenlik sisteminde devlet katkısı uygulaması ile karşılaşmak mümkündür. Örneğin, Almanya², Avusturya, Danimarka³, Fransa, Slovakya⁴, Estonya, Finlandiya, İspanya⁵, Slovenya⁶, Belçika’da sosyal güvenlik sistemine primler dışında devlet tarafından katkıda bulunmaktadır (Sosyal Güvenlik Kurumu, 2019: 38 vd.).

Bazı resmi istatistiklerde ise bütçe transferi kavramı devlet katkısını da içine alan geniş bir olguyu ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Nitekim Türkiye’de de bütçe transferi tanımlanırken, “Ek ödeme⁷, faturalı ödemeler⁸, devlet katkısı ve “5510 sayılı Kanun’un 81’inci maddesinin (ı) bendi ile 4857 sayılı Kanun’un 30’uncu maddesinin 6’nı fıkrasına istinaden uygulanan teşvikler kapsamında Kuruma aktarılan tutar ile açık finansmanından oluşmaktadır.” ifadesi kullanılmaktadır (Sosyal Güvenlik Kurumu, 2018: 33).

2 Almanya’da Devlet, sigorta temelli olmayan yardımları finanse etmekte, buna ek olarak, sigorta temelli yardımlar için de katkı sağlamaktadır ve çocuk yetiştirme dönemleri için primleri ödemektedir.

3 Danimarka’da ulusal aylık harcamalarının tamamı, devlet katkılarıyla karşılanmaktadır.

4 Slovakya’da hastalık ve analık sigortaları işveren ve çalışanların primlerine ek olarak devlet katkısıyla finanse edilmektedir.

5 İspanya’da Devlet sisteme yıllık olarak katkı vermekte ve ayrıca sosyal yardım niteliğindeki harcamaların tamamını finanse etmektedir.

6 Slovenya’da işsizlik sigortası ve aile sigortası yardımları Devlet tarafından finanse edilmektedir.

7 5454 sayılı Kanun’un 1’inci maddesi uyarınca, emekli ve hak sahiplerine aylık veya gelir olarak her ay ödenen tutarlara göre yapılan ek ödeme toplamı ek ödeme gideri (vergi iadesi) kalemini; söz konusu ödemeler için Maliye Bakanlığından alınan tutarlar ise ek ödeme geliri kalemini oluşturmaktadır.

8 2022, 3292, 5434, 2913, 2330, 1005 sayılı Kanun hükümlerine göre bağlanan aylıklar ile emeklilik ikramiyesi ödemeleri karşılığıdır. SGK tarafından Maliye Bakanlığı adına yapılan faturalı ödemeler, Maliye Bakanlığı tarafından faturalı ödemeler karşılığı olarak bütçe transferi kapsamında Kuruma aktarılmaktadır. Faturalı ödemeler geliri içerisinde ek karşılık geliri de takip edilmektedir.

2. SOSYAL GÜVENLİK AÇIKLARININ TÜRKİYE’DE GÖRÜNÜMÜ

Sosyal güvenlik açığı, en basit ifadeyle prim gelirlerinin sosyal güvenlik harcamalarını karşılayamaması olup, bu açığın oluşmasında yürütülen politikaların ve dış etkenlerin rolü büyüktür. Görece genç bir sosyal güvenlik sistemine sahip olmasına rağmen finansman sorunu Türk sosyal güvenlik sistemi karşısındaki en büyük tehdit (Yenihan, 2017: 192) konumundadır. Zira Türkiye, uzun süredir sosyal güvenlik açıklarının yaşandığı ve hatta bu açıkların kronik hale geldiği bir ülkedir. Sosyal güvenlik açıklarının sürekli artış göstermesinde aktif/pasif oranının ana etken olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Gerek sosyal güvenlik reformunun gerçekleştirildiği 2008 yılından önce gerekse sonrasında, aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere aktif/pasif oranı düşük seviyelerde seyretmiştir.

Tablo 1: Türkiye’de yıllar itibariyle aktif/pasif oranları (2009-2019/Temmuz)

Yıllar	Aktif/Pasif Oranı
2009	1,78
2010	1,84
2011	1,87
2012	1,9
2013	1,91
2014	1,94
2015	1,92
2016	1,89
2017	1,95
2018	1,86
2019/Temmuz	1,8

Kaynak: SGK, 2019

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere son on yıl içerisinde aktif/pasif oranı 1,88 ortalaması ile düşük bir değere sahip olup son olarak 2019/Temmuz itibariyle 1,80’e kadar gerilemiştir. Bu oranın Avrupa Birliği ülkelerinde 4, OECD üyesi ülkelerde ise 6 olduğu (Kolçak ve Arpa, 2015: 9) düşünüldüğünde, dengenin çok düşük olduğu daha iyi anlaşılacaktır. Bu durum Türkiye’de sosyal güvenlik sisteminin içinde olduğu mali sorunun boyutu daha da net bir biçimde ortaya koymaktadır (Erdoğan, 2018: 101-102).

Aktif/pasif oranının bu denli düşük olmasının başlıca nedenleri olarak özellikle 1999 ve 2008 yıllarında gerçekleştirilen sosyal güvenlik reformlarının öncesinde mevcut olan erken yaşta emekli olma imkanları, pasif sigortalılıkta geçen sürenin uzunluğu ve işsizlik oranındaki yükseklik gösterilebilir. Nitekim sosyal sigorta sisteminin işlemesi için gereken şartlar sebebiyle ve ülkemiz özellikleri de dikkate alınarak yaşlılık aylığından faydalanma süresinin 20 yılı aşmaması önemlidir (Erol, 2014: 52). Ancak bu sürenin çoğu zaman aşıldığı görülmektedir. İşsizlik rakamları da son yıllarda oldukça yüksek seviyelerdedir. 2019 Temmuz itibarıyla ülkemizde işsizlik oranı %14,9, genç işsizlik oranı ise %27,1’dir (TÜİK, 2019).

Türkiye’de sosyal güvenlik açıklarını gelirlerin azalması yönüyle olumsuz olarak etkileyen bir diğer unsur ise kayıtdışı istihdam oranındaki yüksekliktir. Temmuz 2019 döneminde herhangi bir sosyal güvenlik kuruluşuna bağlı olmadan çalışanların oranı, bir önceki yılın aynı dönemine göre 1,7 puan artarak %36,0 olarak gerçekleşmiş olup tarım dışı sektörde kayıt dışı çalışanların oranı ise bir önceki yılın aynı dönemine göre 1 puan artarak %23,2 olmuştur (TÜİK, 2019). Kayıtdışı çalışanlar açısından söz konusu %36’lık oran yüksek bir seviyedir.

2019 yılına ilişkin rakamlar kıstas alınarak kayıtdışı çalıştırılan asgari ücretli bir işçi nedeniyle uğranılan yıllık toplam prim kaybının hesaplanması mümkündür. 2019 yılında brüt asgari ücret 2.558,40 TL olup, bu tutar için işçi başına bir yılda ödenmesi gereken asgari prim tutarı (işçi ve işveren için sırasıyla %14 ve %20,5 olan sigorta primleri ve %1 ve %2 olan işsizlik sigortası primleri toplamı olarak) yaklaşık 11.500 TL’dir. TÜİK verilerine göre 2019 Eylül ayı için toplam 10.252.000 kayıtdışı istihdam edilen kişi bulunduğundan, iki rakamın çarpımı suretiyle yapılacak basit bir hesaplamada, asgari ücret üzerinden yıllık prim kaybı yaklaşık 117 milyar TL’dir. Bu rakam 2018 yılındaki sosyal güvenlik açığı olan 15,7 milyar TL’nin (devlet katkısı dahil) yaklaşık 7,5 katı kadardır.

Kayıtdışı istihdamın neden olduğu prim kaybı sadece SGK’ya hiç bildirim yapılmayan kişilerle ölçülmeyeceği açıktır. Nitekim eksik ücret ve gün bildiriminden kaynaklanan kayıplar da söz konusudur. Zira asgari ücretin üzerinde gelir elde etmesine karşın alt sınırdan yani asgari ücretten SGK’ya bildirimin yapılması, keza çalışılan gün sayısının eksik bildirilmesi gibi uygulamalar önemli bir sorun oluşturmaktadır. Bu durum da aslında kayıtdışı istihdamın neden olduğu prim kaybının çok daha üst seviyelerde olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, 2016 yılında uygulanmaya başlayan ve 2018 yılında zorunlu olan meslek

kodu uygulaması, gerçek ücretin altında bildirim yapılmasını ve prim kaybını engelleyecek olumlu bir düzenleme olarak değerlendirilmektedir⁹.

Türkiye’de gecikme zammı ve gecikme cezasını ortadan kaldıran, prim aslını taksitlendirmeye imkan tanıyan ve taksitlendirme sonucunda düşük tecil faizi uygulanmasına imkan tanıyan yapılandırma kanunları sıkça yürürlüğe konulmaktadır. Nitekim son beş yılda 6111, 6736, 7020 ve 7143 sayılı Kanunlar ile dört kez yapılandırma imkanı sağlanmış ve bir bakıma bu tür uygulamalar rutine dönüştürülerek yükümlüler sürekli beklenti içine sokulmuştur. Bu da primlerin süresinde ödenmeyerek eldeki paranın başka alanlarda değerlendirilmesine ve prim alacağının enflasyon karşısında eriyerek reel anlamda prim erozyonunu kaçınılmaz kılmıştır.

Türk sosyal güvenlik sisteminde son sekiz yılda hem gelirler hem de giderler artış göstermiş olup giderlerdeki artış daha fazla olmuştur (bkz. Tablo 2). Bununla birlikte 2017 haricinde tüm yıllarda gelirlerdeki artış oranının giderlerdeki artış oranından fazla olduğu görülmektedir. 2018 yılı itibarıyla gelir-gider açığı 73 milyar TL’ye ulaşmıştır.

Tablo 2: Türkiye’de Sosyal Güvenlik Kurumu Gelirleri ve Giderleri ile Sosyal Güvenlik Açığı (2011-2018) (Bin TL)

Yıllar	Toplam Gelirler (Devlet Katkısı Hariç)	Toplam Giderler	Gelir-Gider Açığı (Devlet Katkısı Hariç)
2011	103.303.887	140.715.252	- 37.411.365
2012	119.391.356	160.223.453	- 40.832.097
2013	135.542.186	182.688.916	- 47.146.730
2014	153.816.748	204.400.437	- 50.583.689
2015	182.576.306	231.545.969	- 48.969.663
2016	209.422.815	276.535.786	- 67.112.971
2017	236.792.778	312.734.591	- 75.941.813
2018	311.651.051	384.961.895	- 73.310.843

Kaynak: SGK yıllık istatistik bültenlerinden (SGK, 2019) ve SGK veri uygulamasından (<https://veri.sgk.gov.tr/>) yararlanılarak derlenmiştir. (Erişim Tarihi: 30.10.2019)

9 01/01/2018 tarihi itibarıyla, 5510 sayılı Kanun’un 102. maddesinin birinci fıkrasının (n) bendine göre; muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde, sigortalıların işyerlerinde fiilen yaptıkları işe uygun meslek adı ve kodunu, gerçeğe aykırı bildiren her bir işyeri için aylık asgari ücreti geçmemek üzere meslek adı ve kodu gerçeğe aykırı bildirilen sigortalı başına asgari ücretin onda biri tutarında idari para cezası uygulanacaktır.

Yukarıdaki tabloda (Tablo 2) açıkça görülen sosyal güvenlik açığı tutarlarındaki artışın en önemli sonucu, hiç kuşkusuz genel bütçeden yapılan transfer tutarlarındaki artıştır. Sosyal güvenlik açıklarındaki artış, aşağıdaki tabloda (Tablo 3) görüldüğü üzere bütçe transferlerinde de önemli artışlara neden olmuştur.

Tablo 3: Türkiye’de Sosyal Güvenlik Kurumu’na Yapılan Bütçe Transferleri (2011-2018) (Bin TL)

Yıllar	Bütçe Transferleri	Transferler Açığın Kaç Katı?	Transferlerin GSYİH’ye Oranı (%)
2011	52.772.218	1,41	3,78
2012	58.728.293	1,44	3,74
2013	71.263.763	1,51	3,94
2014	77.335.890	1,53	3,78
2015	79.038.817	1,61	3,38
2016	108.073.487	1,61	4,14
2017	128.182.906	1,69	4,13
2018	150.530.375	2,05	4,06

Kaynak: SGK yıllık istatistik bültenlerinden (SGK, 2019) ve SGK veri uygulamasından (<https://veri.sgk.gov.tr/>) yararlanılarak derlenmiştir (Erişim Tarihi: 30.10.2019).

Tablo 3’ten de görüleceği üzere sosyal güvenlik sistemine yapılan bütçe transferleri son 8 yılda yaklaşık %200 artış göstermiştir. Ayrıca transferlerin GSYİH’ye oranı da artmış ve 2018 itibariyle %4,06 olarak gerçekleşmiştir. Tabloda transferlerin sosyal güvenlik açığından daha yüksek düzeyde gerçekleştiği de görülmektedir. Nitekim 2018 yılı itibariyle bütçe transferlerinin açığın 2,05 katı olduğu görülmektedir. Bunun nedeni bütçe transferinin, devlet katkısı, ek ödeme, faturalı ödemeler, ek karşılık, ödeme gücü olmayanların GSS primi ve teşvikler kapsamında Kuruma aktarılan tutar ile açık finansmanından oluşmasıdır. Başka bir ifadeyle bütçe transferi kavramı sosyal güvenlik açığından daha geniş bir kapsama sahiptir.

3. TÜRKİYE’DE DEVLET KATKISI VE İSTATİSTİKSEL SORUNLAR

Türkiye’de sürekli artmakta olan sosyal güvenlik açıkları gerçekleştirilen yapısal reformların yanı sıra bütçeden yapılan transferlerle finanse edilmeye çalışılmaktadır. Bunun yanı sıra 2008 yılında gerçekleştirilen sosyal güvenlik

reformu ile sosyal güvenliğin finansmanı için devlet katkısı uygulaması da getirilmiştir. Yukarıda da değinildiği gibi devlet katkısı uygulamasında, gerçekleşen açıklardan bağımsız olarak belirli dönemler itibarıyla ve belirli tutarlar/oranlar dahilinde genel bütçeden yapılan parasal aktarımları ifade etmektedir.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 81 inci maddesinin üçüncü fıkrasında devlet katkısı ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Buna göre; Devlet, Kurumun ay itibarıyla tahsil ettiği malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları¹⁰ ile genel sağlık sigortası priminin¹¹ dörtte biri oranında Kuruma katkı yapacaktır. Devlet katkısı olarak hesaplanacak tutar talep edilen tarihi takip eden 15 gün içinde Hazinece Kuruma ödenecektir.

Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere devlet katkısı tutarı tahsil edilen malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları ile genel sağlık sigortası primlerine göre hesaplanmaktadır. Dolayısıyla iş kazası ve meslek hastalıkları sigorta kollarından (kısa vadeli sigorta kollarından)¹² ödenen primler hesaplamaya dahil edilmemektedir.

Tablo 4: Türkiye’de Sosyal Güvenlik Kurumu Verilerine Göre Devlet Katkısı Tutarları ve Sosyal Güvelik Açıkları (2011-2018) (Bin TL)

Yıllar	Devlet Katkısı	Gelir-Gider Açığı (Devlet Katkısı Dahil)	Gelir-Gider Açığı (Devlet Katkısı Hariç)
2011	21.176.053	16.235.312	37.411.365
2012	23.537.149	17.294.948	40.832.097
2013	27.471.369	19.675.361	47.146.730
2014	30.512.184	20.071.505	50.583.689
2015	37.526.042	11.443.621	48.969.663
2016	46.457.369	20.655.602	67.112.971
2017	51.767.064	24.174.748	75.941.813
2018	57.560.198	15.750.645	73.310.843

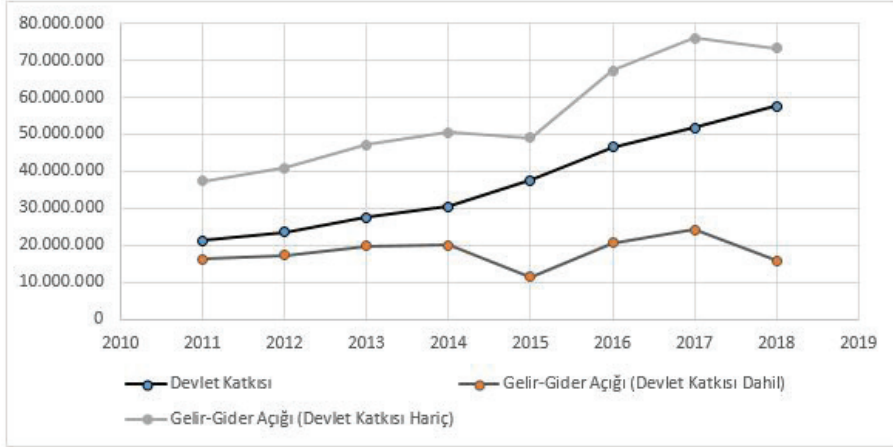
Kaynak: SGK yıllık istatistik bültenlerinden ve SGK veri uygulamasından tarafımızca derlenmiştir. <https://veri.sgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 30.10.2019)

10 Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim oranı, sigortalının prime esas kazancının %20’sidir. Bunun %9’u sigortalı hissesi, %11’i işveren hissesidir (5510 SK, md. 81). Bu oran fiili hizmet süresi zammı uygulamasında farklılık gösterebilmektedir.

11 Genel sağlık sigortası primi, kısa ve uzun vadeli sigorta kollarına tâbi olanlar için 82 nci maddenin birinci fıkrasına göre hesaplanan prime esas kazancın %12,5’idir. Bu primin %5’i sigortalı, %7,5’i ise işveren hissesidir. Yalnızca genel sağlık sigortasına tâbi olanlar ile 60 ıncı maddenin birinci fıkrasının (e) bendi ve bu Kanunun geçici 13 üncü maddesinde belirtilenlerin genel sağlık sigortası primi, prime esas kazancın %12’sidir (5510 SK, md. 81).

12 Kısa vadeli sigorta kolları prim oranı, sigortalının prime esas kazancının %2’sidir. Bu primin tamamını işveren öder (5510 SK, md. 81).

Grafik 2: Türkiye’de Sosyal Güvenlik Kurumu Verilerine Göre Devlet Katkısı Tutarları ve Sosyal Güvelik Açıkları (2011-2018) (Bin TL)



Kaynak: SGK yıllık istatistik bültenlerinden ve SGK veri uygulamasından tarafımızca derlenmiştir. <https://veri.sgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 30.10.2019)

Tablo 4 ve Grafik 2’den de görüleceği üzere 2011-2018 devresinde devlet katkısı tutarı sürekli olarak artış göstermiştir. 2018 yılında gerçekleştirilen devlet katkısı tutarı 57 milyar TL’yi aşmıştır. Yapılan devlet katkısı ödemeleri sosyal güvenlik açıklarını önemli derecede azaltmıştır. Öyle ki devlet katkısı hariç açık tutarı 2011-2018 devresinde yaklaşık %100 artış göstermişken devlet katkısı dahil açık tutarı aynı devrede yaklaşık 525 milyon TL azalış kaydetmiştir. Ayrıca devlet katkısı dahil sosyal güvenlik açığı tutarı 2018 yılında 2017 yılına göre yaklaşık 8,5 milyar TL azalmış ve 15,75 milyar TL olarak gerçekleşmiştir.

Ülkemizde gerçekleşen söz konusu devlet katkısı ödemeleri sosyal güvenlik açıklarını finanse etme fonksiyonunun yanı sıra, sosyal güvenlik hizmetlerinin sosyal sigorta modelinin istisnasını oluşturacak şekilde vergilerle finanse edilmesini ve toplumun bu hizmetin yürütülmesine katkıda bulunmasını ifade etmektedir. Nitekim söz konusu katkı 2012 yılından itibaren artış göstermiş, 2015 yılından sonra ise artış daha da hızlanmıştır. Öyle ki 2018 itibarıyla devlet katkısı tutarı toplam Sosyal Güvenlik Kurumu gelirlerinin %18,5’ine ulaşmış, toplam giderlerin ise %15’ini karşılar hale gelmiştir.

Yukarıda belirtilen ve Sosyal Güvenlik Kurumu verilerine dayanan devlet katkısı tutarlarına ilişkin rakamlarla ilgili olarak bazı istatistiksel sorunlar göze çarpmaktadır. Sosyal güvenlik açıklarına etkisinin tam olarak ortaya konulması açısından bu sorunların da belirlenmesi önem arz etmektedir. Nitekim Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılan devlet katkısı ödemeleri aynı zamanda Hazine ve Maliye Bakanlığı istatistiklerine de yansıtılmaktadır. Bununla birlikte tahsil edilen prim tutarlarından yola çıkarak bizim de aktarılması gereken devlet katkısı tutarını hesaplamamız mümkündür.

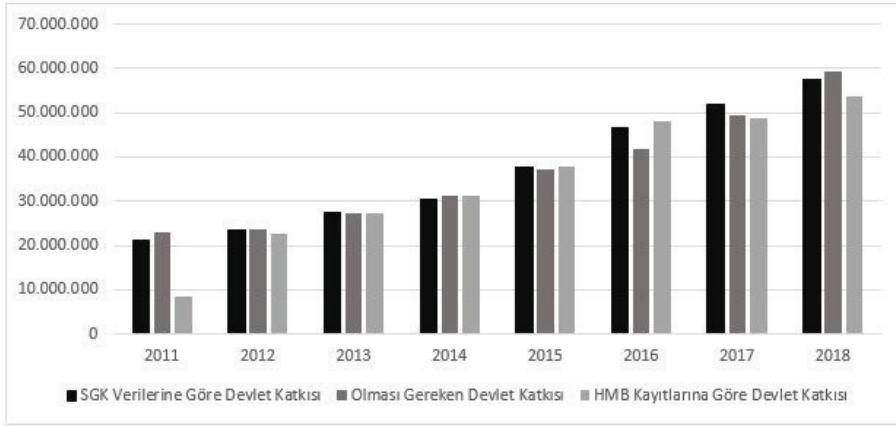
Tablo 5: Türkiye’de Devlet Katkısı Tutarının İstatistiki Verilere Yansıması (2011-2018) (Bin TL)

Yıllar	SGK Verilerine Göre Devlet Katkısı	Kısa Vadeli Sigorta Kolları Hariç Prim Gelirleri	Olması Gereken Devlet Katkısı ¹³	HMB Kayıtlarına Göre Devlet Katkısı
2011	21.176.053	92.409.893	23.102.473	8.536.038
2012	23.537.149	94.162.140	23.540.535	22.760.456
2013	27.471.369	108.919.716	27.229.929	27.137.966
2014	30.512.184	124.692.488	31.173.122	31.089.788
2015	37.526.042	149.300.817	37.325.204	37.756.817
2016	46.457.369	166.719.583	41.679.896	47.972.595
2017	51.767.064	198.217.585	49.554.396	48.895.732
2018	57.560.198	236.911.331	59.227.833	53.711.532

Kaynak: Veriler SGK yıllık istatistik bültenlerinden, SGK veri uygulamasından ve <https://muhasibat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-mali-istatistikleri> adresinden tarafımızca derlenmiş, “olması gereken devlet katkısı” rakamları tarafımızca hesaplanmıştır.

13 Olması gereken devlet katkısı SGK’nın tahsil ettiği malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları ile genel sağlık sigortası priminin dörtte biri oranında (başka bir deyişle kısa vadeli sigorta kolları prim gelirleri hariç diğer prim gelirleri dikkate alınarak) hesaplanmıştır.

Grafik 3: Türkiye’de Devlet Katkısı Tutarının İstatistikî Verilere Yansıması (2011-2018) (Bin TL)



Kaynak: Veriler SGK yıllık istatistik bültenlerinden, SGK veri uygulamasından ve <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-mali-istatistikleri> adresinden tarafımızca derlenmiş, “Olması Gereken Devlet Katkısı” rakamları tarafımızca hesaplanmıştır.

Tablo 5 ve Grafik 3’ten de görüleceği üzere SGK istatistiklerinde yer alan devlet katkısı tutarları ile Hazine ve Maliye Bakanlığı istatistikleri birbirinden farklılık göstermektedir. 2011 yılında söz konusu fark, SGK verisi fazla olacak şekilde yaklaşık 13 milyar TL tutarındadır. 2012 ve 2013 yıllarında SGK rakamları bir miktar fazla iken 2014, 2015 ve 2016 yıllarında devlet katkısı tutarları SGK verilerinde daha düşük seviyededir. 2017 ve 2018 yıllarında ise SGK rakamları daha yüksek seviyelerde olup aradaki fark 2017 yılında 2,8 milyar TL ve 2018 yılında ise 3,8 milyar TL civarında olmuştur.

Bununla birlikte SGK tarafından tahsil edilen prim tutarları dikkate alınarak 5510 sayılı Kanun’un 81 inci maddesine göre hesaplanan devlet katkısı tutarı da hem SGK verileri hem de Hazine ve Maliye Bakanlığı verileri ile farklılık göstermektedir. Gerek SGK ve Hazine ve Maliye Bakanlığı arasında gerekse de her iki kurum verilerinin olması gereken devlet katkısı rakamı ile olan farklılıkların nedeni ise Sayıştay’ın SGK raporlarında görülmektedir.

Nitekim Sayıştay 2018 yılı raporunda; cari yıl prim gelirleri ve geçmiş dönem alacaklarına ait tahsilatların emanet hesaplarında izlenmesi nedeniyle SGK’nın varlık ve yükümlülükleri ile faaliyet sonuçlarının hatalı raporlandığını, SGK mali tabloları üzerinde yapılan incelemede; 333 Emanetler Hesabının 2016 yılında

13.962.582.646,24 TL, 2017 yılında 12.008.535.956,05 TL, 2018 yılında ise 20.090.882.001,21 TL tutarında bakiye vermekte olduğunu, bu tutarın 2018 yılı toplam aktif/pasif büyüklüğünün yaklaşık %19,3’üne isabet ettiği ve SGK’nın henüz alacakların takip ve tahsilinde tam olarak tahakkuk esasına geçmemiş olduğundan bankalar aracılığıyla yapılan tüm tahsilatlar niteliği araştırılmak üzere önce emanet hesaplarına alınarak muhasebe kayıtlarına yansıtıldığı, daha sonra tahsil edilen tutarlardan tahakkuk kayıtları ile eşleştirilen tutarlar emanet hesaplarından mahsup edilerek ilgili faaliyet ve alacak hesaplarına aktarıldığı belirtilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2019: 15 vd.).

Raporda ayrıca, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı muhasebe birimleri tarafından SGK’ya yapılan ödemelere ilişkin talimat açıklamalarından ilgili kurum ve kuruluşların tespit edilememesi nedeniyle söz konusu tahsilatlardan 2.164.244.661,89 TL tutarındaki kısmının emanetler hesabında beklediği de belirtilmiştir (Sayıştay, 2019: 20). Sayıştay raporunda, bu durumların bir taraftan emanet hesaplarında gereksiz bir artışa neden olurken, diğer taraftan faaliyet ve alacak hesaplarının sağlıklı bir şekilde denetimine imkan vermediğine, kurumun bir yıllık mali işlemlerinin yansımaları olan bilanço ve faaliyet sonuçları tablosunun güvenilirliğini zedelediğine vurgu yapılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2019: 16).

Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı muhasebe birimlerinden SGK’ya yapılan ödemeler 333.14.07.01 no.lu “Online Banka Tahsilat Saymanlık Emaneti” hesabına alınarak muhasebe kayıtlarına yansıtılmakta, daha sonra tahsil edilen tutarlardan tahakkuk kayıtları ile eşleştirilen tutarlar emanet hesaplarından mahsup edilerek ilgili faaliyet ve alacak hesaplarına aktarılmaktadır. Ancak, protokol hükümlerinin taraflar arasında tam olarak uygulamaya konulamaması nedeniyle SGK’ya yapılan ödemelerden bazılarının protokole belirtilen veri formatına uygun aktarımı sağlanamamaktadır. Ödemeyi yapan kurum ya da kuruluşun ödeme talimatından tespit edilememesi durumunda yapılan tahsilatlar 333.14.07.01 no.lu hesapta bekletilmekte olup 31.12.2018 tarihi itibarıyla söz konusu hesapta 2012 yılından bugüne niteliği belirlenemeyen tahsilatlardan oluşan toplam 2.164.244.661,89 TL tutarında maliye tahsilatı bulunmaktadır. Bu durum, bir taraftan emanet hesaplarında gereksiz bir artışa neden olurken diğer taraftan ödemeyi yapan kurum ya da kuruluşların Kuruma olan borçlarının kapatılamamasına neden olmaktadır. 333.14.07.01 no.lu hesabın kesin mizanda yer alan alacak bakiyesinin 5.412.407.823,35 TL olduğu göz önüne alındığında bu tutarın yaklaşık %40’ının Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı muhasebe birimleri tarafından SGK’ya yapılan ödemelerden oluştuğu görülmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2019: 21).

Sayıştay tarafından tespit edilen bu hususlar 2018 yılından önceki yıllara ait raporlarda da sürekli olarak belirtilmiş ancak SGK tarafından buna ilişkin bir önlem alınmamıştır. Hatta her yılın raporunda bu eksikliğin daha önceden raporlandığı ve idare tarafından gereğinin yerine getirilmediği de ifade edilmiştir.¹⁴ Bununla birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı da istatistiklerini yayınlarken, “Sosyal Güvenlik Gelirlerinin düşük olması, Sosyal Güvenlik Kurumu’nca prim tahsilatı ve mevzuatı gereğince ilgili kurumlardan aktarılan tutarların ilk etapta 333.Emanetler Hesabına kaydedilmesi ve henüz 800. Bütçe Gelirleri Hesabına yazılamamasından kaynaklanmaktadır. Bütçe dengesi yorumlanırken bu hususun dikkate alınması gerekmektedir.” şeklinde açıklamada bulunmuştur (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2019). Yapılan bu açıklama da Sayıştay raporlarını destekler mahiyettedir.

SONUÇ

Sosyal güvenlik, kapsamının genişliği ve kamu maliyesine yönelik yüklenmiş olduğu ekstra-fiskal işlevler nedeniyle oldukça önemli bir yere sahiptir. Zaman içerisinde hemen hemen tüm ülkelerde daha etkin bir şekilde sunulması amacıyla tartışılan ve çözüm yolları aranan sosyal güvenliğin en önemli boyutunu ise finansman ayağı oluşturmaktadır. Nitekim sosyal güvenlik açısından sunulan hizmetlerin devamlılığı ve tatmin edilir seviyede olması sağlam bir finansal altyapıya sahip olmasına dayanmaktadır. Sosyal güvenliğin tamamen genel bütçeden, diğer bir ifade ile vergilerle finanse edilmesi halinde bu sorun pek fazla ülke gündemlerine gelmemektedir. Ancak bütçesel açıdan özerk bir yapıya sahip olarak sigortalılardan tahsil edilen primlerle finansmanın sağlanması durumunda, sosyal güvenlik açıkları ortaya çıkabilmekte ve konunun finansal boyutu tartışılmaya başlanmaktadır.

Türkiye’de aktif/pasif oranının düşüklüğü, kayıtdışı istihdamın fazlalığı, tahsilatta yaşanan başarısızlıklar, sosyal güvenlik bilinci ve ahlakındaki zaafılar ile rutin hale gelen yapılandırma uygulamaları nedeniyle oluşan sosyal güvenlik açıkları kronik hale gelmiş olup bu durumdan kurtulmak için aşağıdaki politikaların uygulanması gerekmektedir:

¹⁴ Söz konusu raporlar için bkz: Sayıştay Başkanlığı (2018), Sayıştay Başkanlığı (2017), Sayıştay Başkanlığı (2016)

Pasif sigortalı sayısının artırılması ve pasif sigortalılıkta geçen sürelerin uzatılması yönünde popülist yaklaşımlara gidilmemelidir.

Aktif sigortalı sayısının artırılması amacıyla işsizlikle etkin bir şekilde mücadele edilmeli ve bu doğrultuda üretim faktörlerini artırıcı yönde politikalar geliştirilmelidir.

Yüksek orandaki kayıtdışı istihdamın azaltılması için etkin bir denetim-yaptırım mekanizması hayata geçirilmeli, Sosyal Güvenlik Kurumu ve Gelir İdaresi Başkanlığı arasındaki koordinasyon artırılmalı ve diğer kamu kurum ve kuruluşları ile bankalardan bilgi ve belge teminine yönelik mevzuatsal düzenlemeler pratiğe geçirilmelidir.

Karmaşık ve takip edilebilirliği zor olan istihdam teşvik sistemi tekrar gözden geçirilmeli ve daha uygulanabilir bir hale getirilmelidir.

Kısa vadede prim tahsilatını artıran, ancak uzun vadede sosyal güvenlik ve vergi ahlakını olumsuz yönde etkileyen yeniden yapılandırma gibi uygulamalardan, elzem durumlar haricinde, vazgeçilmelidir.

Ülkeler yaşanan sosyal güvenlik açıklarını çoğunlukla bütçe dönemleri sonunda yapılan transferler ile kapatmak yolunu seçmektedir. Bu durum genel bütçe dengesini de olumsuz yönde etkilemekte ve aynı zamanda da sosyal güvenliğin finansmanını toplumun geneline yaymaktadır. Bütçe transferlerinin yanı sıra özellikle sosyal güvenlik açıklarının kronik hale geldiği durumlarda duruma önceden müdahale etmek amacıyla devlet katkısı yöntemi de uygulanmaktadır. Bu uygulamada daha önceden belli kriterlere göre usul ve esası belirlenmiş olan ve sosyal güvenlik sisteminin kamusal yönünü ön plana çıkartarak oranı veya tutarı hukuksal normlarla tespit edilmiş, genel bütçeden yapılan parasal aktarımı söz konusudur. Dolayısıyla bütçe transferlerinin aksine devlet katkısında sosyal güvenlik sistemi açık vermese dahi önceden taahhüt edilmiş tutarın belli dönemlerle aktarımı söz konusudur.

Türkiye’de de 2008 yılında gerçekleştirilen sosyal güvenlik reformu ile birlikte devlet katkısı yöntemi uygulanmaya başlamış olup zaman içerisinde önemli derecede artış göstermiştir. Öyle ki 2018 itibarıyla devlet katkısı tutarı toplam Sosyal Güvenlik Kurumu gelirlerinin %18,5’ine ulaşmış, toplam giderlerin ise %15’ini karşılar hale gelmiştir. Sosyal güvenlik açıkları üzerinde bu denli etkili olan devlet katkısı ile ilgili olarak verisel anlamda bazı sorunlar göze çarpmaktadır. Sosyal Güvenlik Kurumunun ay itibarıyla tahsil ettiği malullük, yaşlılık ve ölüm

sigortaları ile genel sağlık sigortası priminin dörtte biri oranında hesaplanan ve genel bütçeden aktarımı sağlanan devlet katkısının olması gereken tutarıyla SGK verileri ve Hazine ve Maliye Bakanlığı verileri birbiri ile örtüşmemektedir. Nitekim istatistiki verilerdeki fark 2017 yılında 2,8 milyar TL ve 2018 yılında ise 3,8 milyar TL civarında olmuştur. Bu tutarlar finansal açıdan sıkıntı yaşayan ülkemiz sosyal güvenlik sistemi için oldukça yüksek bir düzeydedir.

İstatistiksel verilerde meydana gelen bu farklılık sosyal güvenliğin finansal boyutu ile ilgili mantıklı ve doğru yorumlar ile analizler yapmayı engellemektedir. Sayıştay son yıllarda düzenlediği Sosyal Güvenlik Kurumu Düzenlilik Denetim Raporlarında bu hususlara değinmiş ve sorunun SGK muhasebe sisteminden kaynaklandığını, emanet hesaplarında uzun süre bekletilen tutarların ait olduğu hesaplara aktarılmasında nedeniyle emanet hesaplarında gereksiz bir artışın olduğunu, diğer taraftan faaliyet ve alacak hesaplarının sağlıklı bir şekilde denetimine imkan vermediğini, Kurumun bir yıllık mali işlemlerinin yansıması olan bilanço ve faaliyet sonuçları tablosunun güvenilirliğinin zedelendiğini belirtmiştir. Buna paralel bir açıklama Hazine ve Maliye Bakanlığı istatistiksel verilerinde de yapılmıştır.

Ortaya çıkan bu sorunun giderilmesi için SGK’nın emanet hesaplarında biriken tutarları kısa sürede ilgili hesaplara aktarması ve Sayıştay raporlarında da belirtildiği üzere kurum alacaklarının takip ve tahsil süreçlerinin tahakkuk esaslı muhasebe sistemi üzerinden yürütülerek emanet hesaplarının amacı dışında kullanımının engellenmesi ve emanetlerin yönetimini kolaylaştırmak amacıyla Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nde öngörülen Emanetler Defteri’ne benzer bir emanet defteri ihdas edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Ahmadova, Shafiga, Yaslıdağ, Beyhan Hilal (2018), “Sosyal Güvenlik Sistemi Finansmanı ve 2010-2016 Yılları Finansman Açıklarının Karşılaştırılması”, Atlas International Referred Journal On Social Sciences, Vol 4, Issue: 9.
- Akdoğan, Abdurrahman (2016), Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Alper, Yusuf (2015), “Sosyal Güvenlik Hakkı ve Sosyal Güvenliğin Finansmanı”, VII. Sosyal İnsan Hakları Uluslararası Sempozyumu, Denizli.
- Alper, Yusuf (2018), Temel Sosyal Politika Sorunları: Sosyal Güvenlik, Dora Basım Yayın, Bursa.
- Altunöz, Utku (2017), “Sosyal Güvenlik Politikaları Açısından Bütçe Transferlerinin Makroekonomik Etkileri: Türkiye Deneyimi”, IREM, S. 5 (1).
- Arıcı, Kadir (2015), Türk Sosyal Güvenlik Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Başbuğ, Aydın (2010), Sosyal Hukuk, Hukukun Toplumsal Temelleri, A Kitap, Ankara.
- Boyacıoğlu, Namık; Öçal, Mehmet (2018), “Sosyal Güvenlik Hizmetlerinin Finansman Yöntemleri: Türkiye’de ve Dünyada Sosyal Güvenliğin Finansmanına Kısa Bir Bakış”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt.10, Sayı. 26.
- Cumhurbaşkanlığı (2019), 2020 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı, 30938 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete.
- Erdoğan, Eyüp Serdar (2018), Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Sosyal Güvenlik Harcamalarının Değerlendirilmesi, Ankara Üniversitesi Avrupa Toplulukları Araştırma ve Uygulama Merkezi (Ataum) Araştırma Dizisi No:41, Ankara.
- Erol, Sevgi Işık (2014), “Türkiye’de Sosyal Güvenlik Sisteminin Sorunları ve Sosyal Güvenlik Ahlakı”. Kamu-İş, Sayı: 13(3).
- European Union (2011), Handbook on European Social Security Law, EuropeAid/126747/D/SV/TR
- Giray, Filiz (2017), “Sosyal Güvenlik Katkı Paylarının İşsizlik Üzerindeki Etkisi”, Sayıştay Dergisi, Sayı 104.
- Güler, Yusuf (2015). “Vergi Aflarının Bütçe ve Genel Ekonomi Üzerine Etkileri”. Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Sayı: 2/1.

- Güzel, Ali, Okur, Ali Rıza, Caniklioğlu, Nurşen (2018), Sosyal Güvenlik Hukuku, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2019), Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçe İstatistikleri, <https://muhasabat.hmb.gov.tr/sosyal-guvenlik-kurumlari-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi: 01.11.2019)
- Işıklı, Emel İftar, Evlice, Ertuğrul (2019), “Türk Sosyal Güvenlik Sisteminde Aktif/ Pasif Sigortalı Dengesinin İncelenmesi”, Toplum Bilimleri Dergisi, Sayı: 25.
- Kolçak, Menşure, Arpa, Taha (2015), “Türkiye ve OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Harcamaları”, EconWorld2015@Torino 18-20 August, 2015; IRES, Torino, Italy
- Korkusuz, Refik ve Uğur, Suat (2013), Sosyal Güvenlik Hukukuna Giriş, Ekin Basım Yayın, Bursa.
- Nadaroğlu, Halil (2000), Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Yayınevi, İstanbul.
- OECD (2017), <https://data.oecd.org/tax/social-security-contributions.htm> (Erişim Tarihi 29.10.2019)
- OECD (2018), Revenue Statistics 2018 Tax revenue trends in the OECD, OECD
- Saraçoğlu, Fatih (2003), Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları, Gazi Üniversitesi İİBF.
- Sayıştay Başkanlığı (2016), Sosyal Güvenlik Kurumu 2015 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporu.
- Sayıştay Başkanlığı (2017), Sosyal Güvenlik Kurumu 2016 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporu.
- Sayıştay Başkanlığı (2018), Sosyal Güvenlik Kurumu 2017 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporu.
- Sayıştay Başkanlığı (2019), Sosyal Güvenlik Kurumu 2018 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporu.
- SGK (2019), Sosyal Güvenlik Kurumu, Aylık İstatistik Bültenleri, http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/kurumsal/istatistik/aylik_istatistik_bilgileri (Erişim Tarihi: 30.10.2019)
- Sosyal Güvenlik Kurumu (2019), Avrupa Birliği’nde Sosyal Güvenlik, Yayın No:172, Ankara

- Sosyal Güvenlik Kurumu (2018), Sosyal Güvenlik Kurumu 2017 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara
- Şahin, Işıl Fulya, Yereli, A. Burçin (2018), “Mükelleflerin Vergiye Direnme Yöntemleri ve Türkiye’de Günah Vergilerindeki Artışların Değerlendirilmesi”, Sosyoekonomi, 26 (35).
- TÜİK (2019), İşgücü İstatistikleri, Temmuz 2019, <http://www.tuik.gov.tr/HbGetirHTML.do?id=30687> (Erişim Tarihi: 30.10.2019)
- Türk Dil Kurumu (2019), “Türk Dil Kurumu Sözlükleri”, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 22.10.2019).
- Yenihan, Bora (2017), “Bir Sosyal Politika Aracı Olarak Sosyal Güvenlik: Dünya’da ve Türkiye’de Gelişimi Üzerine Bir İnceleme”, Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 30.

KAMU ALIMLARINDA ETİĞİN GÜÇLENDİRİLMESİ: TÜRKİYE’NİN MERKEZİ SATIN ALMA KURUMU OLARAK DEVLET MALZEME OFİSİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

*STRENGTHENING ETHICS IN PUBLIC PROCUREMENT: A
SURVEY ON THE STATE SUPPLY OFFICE AS TURKEY’S CENTRAL
PROCUREMENT BODY*

Tuba DEMİRYÜREK ÜRPER¹

ÖZ

Karmaşık ve hassas tedarik süreçlerinden oluşması nedeniyle kamu alımları, hata ve yolsuzluk risklerinin çok yüksek olduğu alanların başında gelmektedir. Kamu alımlarında uyulması gereken etik ilke ve davranışların belirlenmesi ve uygulamaya geçirilmesi, güven duyulan, temiz ve dürüst bir yönetimin tesis edilmesi kadar, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması ve kararlaştırılmış ekonomik ve sosyal politikaların hayata geçirilmesi açısından da büyük önem taşır.

Kamu alımlarındaki yüksek riskler ve bu risklerin muhtemel sonuçları ile mücadele etmenin en etkili yöntemlerinden biri, tedarik süreçlerinin merkezi satın alma kurumları aracılığıyla yönetilmesidir. Bu kurumlar, sahip oldukları deneyim ve uzmanlığın yanı sıra geliştirdikleri yöntem ve araçlarla kamu alımlarında etiğin sağlanması için uygun bir zemin sunmaktadırlar. Türkiye’de bu amaçla 1926 yılında kurulan Devlet Malzeme Ofisi, günümüze dek elde ettiği deneyim, kurum kültürü ve uzmanlaşmanın yanında, özellikle son yıllarda gerçekleştirdiği elektronik dönüşüm ve diğer uygulamalarıyla kamu alımlarında etiğin tesis edilmesinde önemli işlevler üstlenmektedir.

1 DMO Merkezi Satın Alma Uzmanı, tuba.demiryurek@dmo.gov.tr, ORCID: 0000-0003-4800-5129

Gönderim Tarihi/Submitted: 26.06.2019

Revizyon Talebi/Revision Requested: 27.09.2019

Last Revision Received/ Son Revizyon Tarihi: 06.11.2019

Kabul Tarihi/Accepted: 23.12.2019

Atıf/To Cite: Demiryürek Ürper, Tuba (2019), Kamu Alımlarında Etiğin Güçlendirilmesi: Türkiye’nin Merkezi Satın Alma Kurumu Olarak Devlet Malzeme Ofisi Üzerine Bir İnceleme, Sayıştay Dergisi, Cilt: 30, Sayı: 115, s.109-133

Bu çalışma, kamu alımlarında etiğin ve etik tedarikte merkezi satın alma kurumlarının önemini ortaya koyarak, Türkiye'nin merkezi satın alma kurumu olan Devlet Malzeme Ofisi'nin bu alandaki ilke ve uygulamaları ile kamu alımlarında etik ilkelerin hayata geçirilmesindeki rolünü ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kamu alımları, Merkezi Satın Alma, Devlet Malzeme Ofisi, Etik, Dürüstlük.

ABSTRACT

Due to its composition of complicated and delicate procurement processes, public procurement is on the top of the fields in which faults and corruption risks are most likely to occur. Determining and implementing the ethical principles and attitudes, which must be observed in public procurement, are critically important in terms of the efficient and productive use of public sources and the implementation of agreed economic and social policies, as well as the establishment of a reliable, fair and honest government.

One of the most effective ways to fight against the high risks in public procurement and their possible consequences is to manage the procurement processes via central procurement bodies. In addition to their experience and expertise in the field, these bodies provide a favorable ground for abiding ethics in public procurement by the methods and instruments that they develop. The State Supply Office, which was founded to achieve this purpose in Turkey in 1926, undertakes substantial functions in ensuring ethics in public procurement by the means of digital transformation and other implementations that it has performed particularly in recent years, along with its long-standing experience, organizational culture and expertise.

This study emphasizes the importance of ethics in public procurement and the importance of central procurement bodies in ethical procurement and aims to state the principles and implementations of the State Supply Office, which is central procurement body of Turkey, in this field and its role in implementing ethic principles in public procurement.

Keywords: Public Procurement, Central Procurement, State Supply Office, Ethics, Integrity.

GİRİŞ

Kamu alımları ya da kamu tedariki, devletler tarafından kamu kaynaklarının yönetilmesinde ve aynı zamanda çeşitli ekonomik ve sosyal politikaların gerçekleştirilmesinde önemli bir araç olarak kullanılmaktadır. Mal ve hizmet alımları, kamu kaynaklarının kullanımını gerektirdiğinden, kamu tedarikinin bu kaynakların en verimli şekilde kullanılarak gerçekleştirilmesi, devletin vatandaşına karşı bir sorumluluğu ve etik devlet yönetiminin bir gereğidir.

Günümüzde tüm dünyada kamu alımları sürecinde çeşitli etik dışı davranışlar görülebilmektedir. Her ülkede olduğu gibi, ülkemizde de kamu görevlilerinin uyması gereken etik kurallar kanunlarla belirlenmiştir. Devlet faaliyetlerinin birçok alanında olduğu gibi, kamu alımları alanında da kanunlar etik davranış konusunda genel çerçeveyi çizmektedir. Bununla beraber, kamu kurum ve kuruluşları da asli görev alanları ile ilgili kendi etik davranış ilkelerini belirleyebilmektedir.

Kamu alımları ile ilgili araştırmalar ve bu alandaki literatürün de ortaya koyduğu gibi, kamu alımları sürecinin etik şekilde yürütülmesi; bu konuda etik ilkelerin belirlenmesinin yanında, satın almanın profesyonel bir meslek olarak uygulanması, satın alma sürecini yürüten kamu görevlilerinin bilgi ve deneyimi ile bu konuda bir kurum kültürünün oluşması gibi şartlara bağlıdır. Bu açıdan bakıldığında, merkezi satın alma kurumlarının sahip oldukları deneyim, uzmanlık ve oluşturdıkları kurum kültürü ile kamu alımlarında etik dışı davranışların ortaya çıkmasını engelleyecek mekanizmaları hayata geçirdikleri kabul edilmektedir. Devlet Malzeme Ofisi de Türkiye’de kamu kurum ve kuruluşları adına merkezi satın alma işlevini yerine getiren bir kurum olarak kamu alımları etiğinin tesis edilmesinde önemli bir konumda bulunmaktadır.

Bu çalışmada, kamu yönetimi ve kamu alımları alanlarında etiğin önemi ele alınmış; etiğin kanunlarla bağlantısı incelenerek kamu alımları etiğine ilişkin olarak mevzuatımızda yer alan düzenlemeler incelenmiş; kamu alımlarında etiğin sağlanmasına ilişkin akademik çalışmalarda yer alan etik prensipler dört başlık altında sınıflandırılarak anlatılmıştır. Ardından, merkezi satın almanın kamu alımlarında etiğin sağlanmasındaki faydaları ele alınmış ve etik prensiplerle karşılaştırmalı olarak Türkiye’nin merkezi satın alma kurumu olan Devlet Malzeme Ofisi’nin faaliyetleri incelenmiştir.

1. ETİK KAVRAMI VE KAMU YÖNETİMİNDE ETİK

Etik, "kişilerin davranışlarına temel olan ahlak ilkelerinin bütünü" olarak tanımlanmaktadır. Etik, insanlara "işlerin nasıl yapılması gerektiğini" belirlemede yardımcı olan, yol gösterici nitelikteki değerler, ilkeler ve standartlardan oluşmaktadır. Bu kavram, bir karar alırken ve uygularken belirli değerlere bağlı kalınarak hareket edilmesini de ifade etmektedir. Etik davranışta temel alınan ilkelerin uygulanması ile devlette ve toplumda yolsuzluğu, yozlaşmayı önlemek ve dürüstlüğü hakim kılmak amaçlanmaktadır (KGEK, 2017: 11).

Etik, günümüzde çeşitli mesleklerin yürütülmesinde uyulması gereken değerlerin başında gelmektedir. Siyaset, yönetim, yargı, ticaret, tıp, eğitim, bilim, sanat ve basın-yayın gibi birçok alanda etik ilke ve değerler belirlenmekte ve bunların uygulamaya geçirilmesi, çeşitli araçlarla izlenmektedir.

Kamu yönetiminde etik ise, yönetim alanında doğru davranışları hayata geçirmek için gereken ilke ve standartları içermektedir. Söz konusu ilke ve standartların belirlenmesi, iyi ve kötü davranışların ayırt edilmesi konusunda kamu görevlilerine rehberlik eder; değer çatışmalarının yaşandığı durumlarda karar verme ve uygulama ile sorumlu personele sorunun çözümü için yol gösterir. Bu ilke ve standartlar, kamu görevlilerine olan güveni artıracak gibi, yönetimin meşruiyetinin geliştirilmesine de katkıda bulunur. Kamu kurumlarındaki yönetsel davranış standartları da böylece yükselmiş olur. Sosyal doku, ekonomi, demokrasi ve hukuk devletinin gelişimine de fayda sağlayan bu ilke ve standartlar, kamu hizmetlerinin maliyetinin düşürülmesi ve kalitesinin yükseltilmesinde önemli rol oynar (KGEK, 2017: 12).

Kamu çalışanları tarafından kamu kaynaklarının yönetilmesi, vatandaşlarla ilişkilerin yürütülmesi ve politika oluşturma gibi işlevler gerçekleştirilirken takdir yetkisi kullanılabilir. Etik, kamu gücünün keyfi şekilde kullanılmasını engelleyen bir unsur olarak devlete ve kurumlarına yönelik güveni tesis etmekte ve korumakta vazgeçilmez bir öneme sahiptir. Kamuoyuna çıkarlarının korunduğu ve yürütülen işlerin doğru şekilde yapıldığına dair güvence vererek yönetişimin temel taşlarından birini oluşturur. Uygulama, teamül ve davranışları süzgeçten geçiren bir sistem olarak etik, sadece bir kurallar listesi ya da ulaşılması gereken bir statüyü ifade eden bir kavram değildir. Devletin işleyişinde temel alınması gereken bir yönetim sürecidir (TÜSİAD, 2003: 21-22).

Etik ilkelerin uygulanması ile etik dışı davranış ve uygulamaların önlenmesi için hem kamu kurumlarının hem de diğer sorumluların bir çaba içerisinde olması gerekir. Etik kuralların oluşturulması tek başına etiği tesis etmeye yeterli değildir. Etik kurum ve kurallar ancak tüm taraflarca benimsendiği, sahiplenildiği ve sürekli olarak geliştirildiğinde başarı sağlanabilecektir (Akdeniz, 2016:61).

Etik kuralların resmileştirilmesi ve kanunlaştırılması yoluyla, kamu yönetiminin her alanında uygulanabilecek etik standartlar belirlenmiş olur. Günümüzde çağdaş ülkelerin büyük kısmında, kamu hizmetlerinin sunumunda, kamu kaynaklarını ve resmi bilgileri kullanma, hediye kabul etme, kamu dışında çalışma gibi çıkar çatışmasına neden olabilecek durumlarda kamu görevlilerince uyulması gereken standartlar belirlenmekte ve oldukça ayrıntılı yasal düzenlemeler yapılmaktadır. Ülkemizde de bu konuda önemli adımlar atılmış ve kamu yönetiminde uygulanacak etik davranış kurallarının genel çerçevesi, “5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkında Kanun” ve “Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ile düzenlenmiştir. Kamu Görevlileri Etik Kurulu’nun kurulmasıyla da, yönetmelik ile mevzuatta yer alan çeşitli ilke ve kurallar bir araya getirilmiş; uygulamaların etik ilke ve kurallara uyumunun takibi amaçlanarak bu konuda bir kurumsallaşma sağlanmıştır.

2. KAMU ALIMLARINDA ETİĞİN ÖNEMİ

Kamu alımları veya kamu tedariki (public procurement), devletin, kurumların veya bireylerin doğrudan kullanımı veya faydası için kullanılacak mal ve hizmetlerin, genellikle bir sözleşme aracılığıyla, doğru miktar ve özellikte, doğru zamanda, doğru yerde ve mümkün olan en düşük maliyet ile sağlanması olarak tanımlanmaktadır (Prier ve McCue, 2009: 363). Kamu satın alma süreci, ihtiyaç tespiti ile gerekli kaynağın sağlanması dahil, alımın planlanmasıyla başlar. Bunu ihtiyacın tanımlanması ve ihtiyacın temininde uygulanacak usulün seçilmesi izler. Daha sonraki aşama alımın gerçekleştirilmesi sürecini içerir. Son aşama ise sözleşme yönetimini kapsar (Şahin İpek ve Acar, 2016: 56).

Kamu alımları, kamu kaynaklarını başarılı bir şekilde yönetmek için kullanılabilecek önemli bir araçtır. Bu nedenle sadece bir yönetsel fonksiyon olarak değil, stratejik bir alan olarak da ele alınmalıdır (OECD, 2007:13). Bu doğrultuda Komakech (2016) kamu alımlarının halkın ihtiyaçlarına cevap verecek

mal ve hizmetleri karşılamanın yanında, ödenen paranın da karşılığı alınacak şekilde yapılması; Akaninyene ve Mark (2015) ise kamu alımlarının nihai amaç olarak toplum refahını en yüksek seviyeye çıkaracak mal ve hizmetleri sağlamaya odaklanması gereğine vurgu yapmaktadır.

Günümüzde kamu tedarikinin en önemli ekonomik ve sosyal araçlardan biri olduğu kabul edilmektedir. Kamu alımları, belli alanlardaki teknolojik faaliyetleri ve gelişimi desteklemenin de ötesinde, ülkelerin ekonomik kalkınma sürecinde yerli teknolojik kapasitelerinin oluşturulması ve geliştirilmesi konusunda önemli bir sanayi politikası aracıdır (Yülek ve Tiryakioğlu, 2013: 1). Ayrıca çok sayıda gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede kamu alımları, küçük ve orta ölçekli işletmelerin desteklenmesi, inovasyon ve çevreyi koruma gibi bazı stratejik hedeflere de ulaşmakta bir araç olarak kullanılmaktadır (Şahin İpek ve Acar, 2016: 57).

Mal ve hizmet alımları, kamu bütçe giderleri içerisinde önemli bir yer tutmaktadır. Kamu giderleri büyük oranda vergiler ile finanse edildiğinden, mükelleflerin ödediği paraların en iyi şekilde değerlendirilmesi ve kamu hizmetlerinden yararlananlara sağladığı faydanın yüksek olması, etik devlet yönetiminin bir gereğidir. Çünkü kamu alımlarında etik olmayan davranışlar kamu kaynaklarının israfına da neden olmaktadır. Ayrıca kamu alımları ekonomideki büyüme ve istihdamı da etkileyebilmektedir. Bu nedenle satın alma ile görevli memurların yürütmekte olduğu görev, devlete ve vatandaşa karşı yüksek düzeyde sorumluluk içermektedir. Bu sorumluluğun kamu menfaatini gözeterek ve dürüstlük ilkelerine uygun olarak yerine getirilmesi, etik açıdan incelenmesi gereken bir alandır.

Kamu tedarik sürecinde yaşanabilecek etik dışı davranışlar, günümüzde hem gelişmekte olan hem de gelişmiş ülkelerde politika yapıcılarının dikkatini çekmekle birlikte, bu sorunun çözümünde halen çok büyük bir ilerleme kaydedilememiştir (Apeti, 2014: 16).

3. KAMU ALIMLARINDA ETİKİ SAĞLAMANIN YÖNTEMLERİ

Kamu alımlarının gerçekleştirilmesi sürecinde adalet ve rekabetin sağlanması ile kamu kaynaklarının verimli ve ekonomik kullanılması, etik gereklilikler olduğu gibi kanunlarla da düzenlenen temel zorunluluklardır. Keza iltimas, rüşvet ve yolsuzluk da kanunlarla yasaklanan etik dışı davranışlardır. Örneğin, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Temel İlkeler" başlığı altındaki 5. maddesi,

idarelerin ihalelerde saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu olduklarını vurgulamaktadır. Aynı Kanun'un 11. maddesinde ihalelere katılamayacak olanlar arasında, ihale sürecinde yetkili veya görevli memurların "eşleri ve üçüncü dereceye kadar kan ve ikinci dereceye kadar kayın hısımları ile evlatlıkları ve evlat edinenleri" sayılmış ve bu suretle yaşanabilecek çıkar çatışmalarının önlenmesi amaçlanmıştır. Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri İle Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ise, kamu görevlilerinin kamu hizmetini yerine getirirken uymaları gereken etik davranış ilkelerini belirlemiş, kamu alımları sürecinde oldukça önemli olan çıkar çatışmasından kaçınma, savurganlıktan kaçınma, dürüstlük ve tarafsızlık, hediye alma ve menfaat sağlama yasağı gibi ilkeleri de saymıştır. Savurganlıktan kaçınma ilkesi ile kamu görevlilerince kamu malları ve kaynaklarının israfının önlenmesi; etkin, verimli ve tutumlu davranılması gerektiğini vurgulamıştır.

Hukuka uygunluk etik davranış için bir ön koşul olduğu halde, sadece mevzuata uygun hareket etmek, etik davranışı sağlamak için her zaman yeterli değildir. Çünkü mevzuatın bir memurun karşılaşabileceği her bir durumu ve bu durumun ortaya çıkarabileceği etik sorunu tahmin ederek, uyulması gereken kuralları kapsamayı pratik açıdan mümkün değildir.

Kamu tedariki konusunda kanunlarla belirlenen çerçeve içerisinde hareket etmekle yükümlü olan görevlilerin, tedarik süreçlerinde etik olan ve olmayan durumları belirleme ve buna göre hareket tarzı geliştirme konusunda önemli sorumlulukları bulunmaktadır. Bu nedenledir ki tedarik süreçlerinin uzmanlaşmış, deneyimli ve yetkin personel aracılığıyla yönetilmesi, satın alma etiği konusunda kurumsal kültürün oluşmasına imkan sağladığı gibi, etik dışı davranışların engellenmesi ve kamu kaynaklarının doğru şekilde kullanılmasını (Hunsaker, 2009: 416) da temin edecektir.

Diğer taraftan, kamu hizmeti yerine getirilirken ortaya çıkabilecek etik dışı davranışların tanımlanmasında yasalar ve diğer hukuki düzenlemelerin yetersiz kaldığı durumlarda, karşılaşılan ikilemlerin çözümünde kamu görevlilerine yardımcı olacak etik ilke ve standartlar, en az yasalar kadar önemlidir (KGEK, 2017: 14). "Etik kod" olarak da adlandırılan etik ilkeler, kurum ve çalışan düzeyinde beklenen davranışa dair bir vizyon sağlayarak; etik ikilemlerle nasıl başa çıkılacağı, karşılaşılan ya da tereddüt edilen durumlarda nasıl davranılacağı, bağımsızlık, tarafsızlık, objektiflik gibi konularda rehberlik

etmektedir (Uzun, 2018:32).Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri İle Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 26. maddesinde, "kurum ve kuruluşların, yürüttükleri hizmetin veya görevin niteliğine göre kendi kurumsal etik davranış ilkelerini düzenlemek üzere Kamu Görevlileri Etik Kurulu'nun inceleme ve onayına sunabilecekleri" belirtilmiştir. Yönetmelikte belirtilen ilkeler, tüm kamu görevlilerinin uyması gereken etik kuralları genel hatları ile tanımlamakta olup, kamu kurum ve kuruluşlarının yerine getirmekte oldukları asli görevlerle ilgili olarak etik davranış ilkelerini belirlemeleri, Etik Kurulu'nca uygun bulunması şartı ile ilgili kurum ve kuruluşların inisiyatifine bırakılmıştır. Bu kapsamda birçok kamu kurum ve kuruluşu tarafından belirlenmiş etik ilkeler Kamu Görevlileri Etik Kurulu'nca onaylanarak yayınlanmıştır.

Ülkemizde kamu yönetiminin birçok alanında ve birçok meslek dalında olduğu gibi, kamu alımları konusunda da etik davranış ilkelerinin belirlenerek uygulanması, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması ve kamu alımlarının amaçlarına ulaşması bakımından oldukça faydalı olacaktır.

4. KAMU ALIMLARINDA ESAS ALINMASI GEREKEN ETİK PRENSİPLER

Kamu alımları gerçekleştirilirken; ihale öncesi hazırlık sürecinde, ihale sırasında ve ihale sonrasında olmak üzere her bir aşamada etik dışı davranışlar görülebilmektedir. Genellikle satın alma mevzuatının ihlali veya mevzuattan kaynaklanan karar verme yetkisinin kötüye kullanımı nedeniyle ortaya çıkan (Akaninyene ve Mark, 2015: 169) bu davranışlar, kurumların itibarını zedelediği gibi, daha genel düzeyde devletin vatandaşları nezdinde güven kaybetmesine yol açabilmekte ve ciddi sonuçlar doğurabilmektedir.

Kamu satın alma sürecinin; şartname belirleme, ihale ilanı, fiyat görüşmesi, sözleşme yapma ve sözleşmenin takibi gibi çeşitli aşamalarını yürütürken dikkate alınması gereken 4 temel prensip vardır: Tarafsızlık, dürüstlük, fiyat/kalite dengesi ve şeffaflık. Kamu alımları ile ilgili literatürde sıkça yer verilen bu etik prensipler, başlıklar halinde incelenecektir.

4.1. Tarafsızlık

Tarafsızlık prensibi, kamu hizmetini yerine getirirken liyakati gözetme, anlaşmalara, verilen sözlere sadık kalma, hizmetten etkilenen tarafların zarara

uğramasını engelleyecek önlemler alma gibi eylemleri içerir. Bu prensip; hak eden, çabalayan veya başarı gösteren ilgilileri ödüllendirmeyi gerektirirken, diğer taraftan, bulundukları durum itibarıyla dezavantajlı durumdakilerin de ihtiyaçlarını gözetmeyi gerekli kılmaktadır. Bu nedenle, bu prensibi ayrıntılı durumlar yönünden değerlendirmek için 4 alt başlık halinde incelemek mümkündür.

4.1.1. Eşit Erişim

Kamu alımları sürecinde, tüm potansiyel tedarikçilerin kamu alımları piyasasına eşit şekilde erişebilmesi gerekir. Rekabetin de bu şekilde sağlanması mümkün hale gelecektir. İhale ilanlarının duyurulması ile ihalelere katılımın yüksek olması bu anlamında önemlidir. Tekliflerin objektif şekilde değerlendirilmesi ve sonuçtan tüm teklif verenlerin haberdar edilmesi gereklidir. Bunun yanında, belirlenmiş kategorilerde belli yeterlilik koşullarını sağlamış kayıtlı tedarikçiler arasından alım yapılması gibi yöntemler de uygulanabilir (Jones, 2003: 234).

4.1.2. Eşit Olmayan Erişim

Eşit erişimin sağlandığı durumda bazen ülkedeki yerel firmalar veya küçük ölçekli firmalar büyük firmalarla rekabet etmekte zorlanabilir. Bazı iş kollarının gelişimini desteklemek ve bu alanlardaki istihdamı artırmak gibi amaçlarla, satın alma sürecinde teklif veren bu firmalara çeşitli avantajlar sağlanabilir. Bu avantajlar, teklif verme aşamasında yalnızca dezavantajlı firmaların kabulü veya tekliflerin değerlendirilmesi aşamasında fiyat avantajı sağlama şeklinde uygulanabilmektedir.

Eşit olmayan erişimin sağlandığı iki satın alma yöntemi etik açıdan önemlidir: Sosyal sorumlu kamu alımları ve inovatif kamu alımları. Sosyal sorumlu kamu alımları, satın almada belirli etik standartlara uyumun gözetilmesi amacıyla birlikte, küçük ve orta ölçekli işletmelerin desteklenmesini de hedefleyen bir satın alma yöntemidir. İnovatif kamu alımları ise, kamu satın alma faaliyetlerinin inovasyona yol açacak şekilde gerçekleştirilmesidir (Şahin İpek ve Acar, 2016: 57).

4.1.3. Sözleşmeye Uyuma Zorunluluğu

Kamu kurumu ve firma arasında sözleşme imzalandıktan sonra, her iki tarafın da sözleşme şartlarına uyması gereklidir. Uzun bir dönemi kapsayan sözleşmeler imzalandıktan sonra, değişen koşullara uyum için, yine sözleşmede belirlenen kısıtlamalara dayanılarak çeşitli değişiklikler yapılabilir. Enflasyondaki

ve döviz kurundaki beklenmeyen değişimler, yeni geliştirilen ürünler ve değişen kurum ihtiyaçları bu koşullara örnek olarak verilebilir (Jones, 2003: 235).

4.1.4. Zarar Vermekten Kaçınma

Kamu tedarikiyle ilgili literatürde sıklıkla kullanılmaya başlanan “yeşil tedarik” kavramı, sürdürülebilir kalkınma anlayışına uygun, çevre dostu ürün ve hizmetlerin kamu kesimince satın alınmasını ifade eder (Şahin İpek ve Acar, 2016: 57).

Satın alınan ürün veya hizmetlerin, temini veya üretimi dolayısıyla zarar verici sonuçlar ortaya çıkmamalıdır. Bu zarar verici sonuçlar ürünlerin üretim sürecinde çalışan işçilerin güvenliği ve bu sürecin çevreye etkisi gibi, güvenliğe, çevreye ve sağlığa yönelik olabilir. Bu nedenle satın alma ile yetkili kamu kurumları prensip olarak, endüstriyel üretim sürecinde gerekli güvenlik önlemlerini almamış, çevreye zarar veren ve çevre dostu olmayan ürünler üreten firmalar ile anlaşma yapmaktan kaçınabilir (Jones, 2003: 235).

Çağdaş dünyada kamu alımlarında çevreci bir yaklaşımı gözetme eğilimi görülmektedir. Satın alınan bir ürünün daha ucuz olmasına rağmen çevreye verdiği zararın fazla olması, etik açıdan düşünülmesi gereken bir konudur. Satın almadan sorumlu memurların, piyasa şartlarına göre uygun ürün fiyatları ile alım yaparken gelecek nesillerin sağlığını ve yaşam kalitesini muhafaza edecek nitelikteki ürünleri seçmesi, günümüzde etik davranışın bir gereği olarak değerlendirilmektedir. Bu durumda, hem bugünü hem de yarını düşünen bir satın alma davranışı sergilenmelidir (Hunsaker, 2009: 413).

4.2. Dürüstlük

Dürüstlük, “kamu kaynaklarının, varlıkların ve yetkinin önceden belirlenen resmi amaçlar ve kamu çıkarı doğrultusunda kullanılması” (Kayım, 2010: 5) olarak tanımlanabilir. Bu kapsamda rüşvet, yolsuzluk, çıkar çatışması, elde edilen bilgilerin kötüye kullanılması, kamu alımları sürecinde ayrımcı muamele, kamu kaynaklarının israf edilmesi ve kötüye kullanılması gibi olumsuz durumlar, dürüstlüğün ihlal edildiği hallere örnek oluşturur.

Satın alma ile görevli kamu kurumlarının en önemli etik zorunluluklarından birisi dürüstlükle ilgili standartlar oluşturarak yolsuzluk ve sahtecilik ihtimalini yok etmektir. Kamu hizmeti ile ilgili genel standartların yanında, kamu tedariki için oluşturulacak standartlar, kamu tedarikinin karmaşık sürecinin doğurduğu riskleri de azaltacaktır (OECD, 2016: 11).

OECD'nin "Kamu Alımlarında Dürüstlüğün Artırılmasına İlişkin Tavsiyeleri"ne göre kamu alımları alanında dürüstlüğün sağlanması için şu şartların oluşturulması gereklidir:

- Kamu satın alma personelinin bilgi, beceri ve dürüstlük yönünden yüksek standartlara sahip olması sağlanmalıdır.
- Özellikle sözleşme yönetimi olmak üzere tedarik sürecinin tüm aşamalarında kamu ile özel sektör arasında yakın bir işbirliği sağlanması teşvik edilmelidir.

Kamu alımlarını yürütmekle görevli memurlar, dürüstlük konusunda ortaya çıkabilecek risklerden korunmak için yeterli beceriye, deneyime ve niteliklere sahip olmalıdır. Bu nedenle kamu tedarik sürecinde yer alan personelin profesyonel bir meslek mensubu olarak görülmesi, kötü yönetim, israf ve yolsuzlukla daha etkin bir şekilde mücadele için kritik öneme sahiptir. Kamu tedarik sürecinde yüksek nitelikte personel istihdamı ve mevcut personelin bilgilerinin mevzuat, yönetim ve teknoloji alanındaki gelişmeleri takip edecek şekilde düzenli olarak güncellenmesi bu yönden önem arz etmektedir (Kayım, 2010: 66).

Günümüzde OECD ülkelerinin çoğunda kamu alımları alanında çalışan memurlar sadece satın alma ile ilgili konularda değil, proje yönetimi ve risk yönetimi konularında da bilgi ve becerilerini artırarak, geleneksel görevlerine ilaveten sözleşme yönetimi konusunda uzmanlaşmaktadırlar (OECD, 2007: 13).

Komakech (2016)'ya göre etik sadece rüşvet ve gizlilik gibi kavramlarla ilgili bir konu değil, insanların bazı durumlar veya davranışlar için "iyi-kötü", "doğru-yanlış", "istenen/hak edilen" gibi değerler atfetmesiyle de ilgili bir konudur. Etik, inançlarımızı, eylemlerimizi ve kararlarımızı yönlendiren ahlaki prensip ve değerler ile ilgilenir. Kamu satın almasında da etik davranış, neyin doğru neyin yanlış olduğunu bilerek hareket etmeyi gerektirir. Satın alma memurunun etik standartlara uygun hareket etmesi, hizmet sunumunu ve satın alma sürecinin etkinliğini artırır. Satın alma memurunun mesleki bilgisinin yanında, etik kurallara bağlı kalarak bir profesyonellik sergilemesi de gerekir.

Satın alma ile ilgili işlerde profesyonellik ve kapasite güçlendirme, satın alma sisteminin verimliliğini artırır (OECD, 2007: 16). Bu nedenle kamu personelinin dürüstlük standartlarının farkında olması ve kişisel çıkarları ile kamu çıkarları arasında oluşabilecek ve ihale sonuçlarını etkileme ihtimali bulunan çıkar çatışmalarını tespit edebilecek yetkinliğe sahip olması (Kayım, 2010:65) önem taşır.

Satın alma sürecinde dürüstlüğün sağlanabilmesi için satın alma ile görevli memurların çıkar çatışmaları yaşanabilecek durumlardan kaçınmaları gereklidir. Bu kavram mevzuatımızda "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" in 13. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre çıkar çatışması, "kamu görevlilerinin görevlerini tarafsız ve objektif şekilde icra etmelerini etkileyen ya da etkiliyormuş gibi gözüken ve kendilerine, yakınlarına, arkadaşlarına ya da ilişkide bulunduğu kişi ya da kuruluşlara sağlanan her türlü menfaati ve onlarla ilgili mali ya da diğer yükümlülükleri ve benzeri şahsi çıkarlara sahip olmaları hali"dir. İlgili maddede ayrıca kamu görevlilerinin çıkar çatışması konusunda şahsi sorumluluğa sahip oldukları ve bu konuda herhangi bir potansiyel sezmelerinde dahi gerekli önlemleri almaları gerektiği ifade edilmiştir.

Yönetmelik, kamu görevlilerinin faaliyetlerinin yalnızca doğrudan çıkar çatışmasına yol açıp açmadığı ile değil; şahıslar tarafından nasıl anlaşılabileceğine veya gelecekte bir çıkar çatışmasına yol açıp açmayacağına da değinmiştir. Etik Rehber'e göre, kamu görevlisinin yapacağı işlem, eylem veya alacağı kararlar sonucunda çıkar sağlayabilecek veya olumsuz etkilenecek kişilerin içinde, kendisine yakın kişilerin bulunması, bireysel çıkarlar ile kamu çıkarlarının çelişmesi durumunu ortaya koyabilmektedir. Bu nedenle kamu görevlisinin çıkar çatışması doğurabilecek durumları tahmin ederek bu konuda dikkatli olması beklenmektedir.

Satın alma sürecinde genellikle hata ve yolsuzluk ihtimali yüksektir. Profesyonelliğin bireylerin yolsuzluk yapmasını her zaman engellemesi mümkün olmadığı halde, profesyonelliğe aykırı davranışın belirlenmesi ve kontrol edilmesi açısından yolsuzluğu önlemekte etkili olduğu söylenebilir (Komakech, 2016: 27).

4.3. Fiyat/Kalite Dengesi

Kamu hizmetinin en etkin ve verimli şekilde yerine getirilmesi, devlete ve millete karşı bir sorumluluktur. Belli bir ihtiyacı karşılayacak mal ve hizmetler satın alınırken gerekli standartlar sağlanarak en düşük fiyat elde edilmelidir. Sadece satın alma memurları değil, ürünün özelliklerinden de anlayabilecek teknik personel de satın alma sürecinde yer almalıdır. Ürün hakkında yeterli bilgiye sahip şekilde yapılan pazarlık sonucu en uygun fiyat elde edilir. Satın alınacak ürünlerin maliyet analizi ve teklif veren firmanın beklenen kâr oranı, arz kapasitesi gibi hususların bilinmesi de pazarlık gücünü artıracaktır (Jones, 2003: 236).

Satın alınan mal ve hizmetlerin ya belirlenen kalite ve özellikler için en düşük fiyatlarla sağlanması ya da ödenen belirli bir fiyat için mümkün olan en

yüksek kalite düzeyinin sağlanması gereklidir. En yüksek kalite ve en düşük fiyatın her zaman aynı anda sağlanması mümkün olmamakla birlikte, bir ihtiyacı en kısa sürede karşılamak için en uygun fiyat-kalite birleşiminin seçilmesi doğru bir yöntemdir. Buna ilaveten, tedarikçinin yükümlülüklerini nicelik ve niteliksel olarak yerine getirmesi de satın almanın amacına ulaştığının göstergelerinden biridir (Komakech, 2016: 24).

Merkezi satın alma kurumları, mal ve hizmet alımında yeterli uzmanlığa sahip olmaları nedeniyle, en uygun fiyatları elde etmenin garantisidir. Ayrıca şeffaflık, dürüstlük gibi diğer etik prensiplerin uygulanması da fiyat/kalite dengesinin en iyi seviyeye gelmesini destekleyecektir (Jones, 2003: 236-237).

4.4. Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik

Yukarıda saydığımız tüm değerler aslında şeffaflık sağlandığında uygulanabilir hale gelir. Şeffaflık, tedarik sürecinin kritik noktalarında tüm gerekli bilgiye ulaşma ile ilgili bir konudur. Kamu alımları sürecinde, ilanların geniş kitlelere ulaşacak şekilde yapılması, ihale sonuçlarının (kazanan ve kaybeden firma bilgileri, teklif fiyatları, yaklaşık maliyet, sözleşme içeriği gibi bilgileri de içerecek şekilde) duyurulması ve böylece kamuoyunda herhangi bir tereddütün oluşmasının önüne geçilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, firmalar tarafından öğrenildiğinde kendi çıkarları doğrultusunda kullanılması ve rekabeti zedelemesi mümkün olan bilgilerin, kanunen ticari sır sayılan unsurların açıklanmaması gerekir. Şeffaflık ilkesi, bu gizliliği korumak kaydıyla uygulanmalıdır.

Şeffaflığın sağlanması hesap verilebilirliği de artırarak ideal bir kamu satın alma sisteminin çerçevesini oluşturmaktadır. Satın alma süreçlerinin kayıtlarını tutmak ve yapılan işlere ilişkin her türlü bilgi ve belgenin arşivlenmesi, bilgiye kolaylıkla ulaşılabilmeye ve alınan kararların ve yapılan uygulamaların denetlenmesine olanak tanır. İzleme ve kontrol sistemlerinin kurulması da hesap verilebilir bir kamu alımları sisteminin oluşturulması için gereklidir (OECD, 2015: 12).

Etik dışı davranışların azalması, bu davranışları kolaylaştıran nedenlerin ortadan kalkmasıyla mümkün hale gelir. E-devlet uygulamaları bu anlamda önemlidir çünkü bu uygulamalar ile etik dışı davranışlara zemin hazırlayan birçok etmen ortadan kalkabilmektedir (Tataroğlu ve Coşkun, 2005: 169).

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin kamu tedarik sürecinde kullanılması demek olan e-tedarik, şeffaflığın artırılmasında önemli role sahiptir. E-tedarik teklif

verebilecek firmalara ulaşmayı kolaylaştırır, bu firmalar ile tedarik personelinin doğrudan etkileşimini azaltır, rekabeti ve devamlılığı artırırken yolsuzluk ve rüşvet gibi etik dışı durumların tespit edilmesini kolaylaştırır. Tedarik sürecinin sayısallaşması yolsuzluk karşıtı kontrolleri güçlendirerek dürüstlüğe ilişkin açıkların tespit edilmesine ve muhasebe denetimine olanak tanır (OECD, 2016: 22).

5. MERKEZİ SATIN ALMA VE ETİK

Dünyada gelişmiş birçok ülkede, ihtiyaçların zamanında, standart bir kalitede, topluca, tek elden ve uygun fiyatlarla sağlanması amacıyla, münferit satın almaların birleştirilerek tek elden temin edilmesi için merkezi ya da yarı merkezi satın alma sistemlerinin oluşturulduğu görülmektedir. Kore Cumhuriyeti, İtalya, Finlandiya, Fransa ve İngiltere, merkezi/yarı merkezi satın alma sistemlerinin en başarılı şekilde uygulandığı ülkeler olarak bilinmektedir (DMO, 2016: 153-156). Dünyadaki bu eğilimin, merkezi satın almanın getirdiği; etkinlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik, rekabetçilik ve bütçe tasarrufu gibi faydalardan kaynaklandığı söylenebilir. Ayrıca, kamu alımlarının merkezi olarak gerçekleştirilmesinin, KOBİ'lerin desteklenmesi, çevreye duyarlı ürün kullanımının yaygınlaştırılması gibi sosyal politikaların daha etkin bir şekilde uygulanmasına da yardımcı olduğu görülmektedir. Gelişmiş ülkelerde görülen bu eğilimin oluşmasında;

- Toplu alım sonucu mal ve hizmetler için daha düşük fiyat elde edilmesi,
- Büyük ölçekli sözleşmelerin imzalanması ile tedarikçilere büyük bir pazara doğrudan erişim imkânı sağlanması, dolayısıyla fiyatların daha düşük düzeyde tutulabilmesi ve üretim hattı ve çalışanlarının daha etkin organize edilebilmesi,
- Alım mercilerinde daha az personel istihdamı ile daha düşük personel maliyeti ve daha kolay performans yönetimi,
- Zaman, emek ve kaynak tasarrufu,
- Sözleşme yönetimine odaklanma ve sorunların daha iyi çözümünü de kapsayan maliyet dışı faydalar,
- Alım sözleşmesi ve işlemlerinin doğru bir şekilde kaydı ve raporlanması, gibi etmenler sayılabilmektedir (DMO, 2015: 30).

Kamu alımları ile ilgili literatürde, merkezi satın almanın, merkezi olmayan satın alma yöntemlerine göre etik açıdan çok daha olumlu sonuçlar ortaya koyduğuna dair çalışmalar vardır. OECD (2016), Hunsaker (2009) ve Jones (2003) bu çalışmalara örnek oluşturmaktadır.

Satın almada merkezileşme yolsuzluk ihtimalini azaltabilmektedir. Yerel yöneticilerin ve memurların, destek gruplarının ihtiyaç ve taleplerine karşı daha duyarlı olması, yerel yönetimlerde muhasebe fonksiyonlarının daha az gelişmiş olması, hukuki konularda uzmanlaşmanın ve bilgi teknolojileri kapasitesinin düşük olması gibi nedenler, yolsuzluğun ortaya çıkmasına sebep olabilecek etmenlerdir (OECD, 2016: 7). Bu nedenle kamu alımlarının merkezi satın alma kurumları aracılığıyla gerçekleştirilmesi, daha tarafsız ve şeffaf satın alma süreçlerini sağlayacaktır. Mevzuat yönünden yeterli donanıma sahip personel, bu süreçleri hukuka uygun şekilde yönetecektir. Merkezileşen bir yapıda, daha büyük ve daha etkin bir bilişim altyapısının da kurulması da söz konusu olabilecektir. Böylece yolsuzluk gibi etik dışı davranışların ortaya çıkmasına neden olan birçok etmen ortadan kalkacaktır.

Temel görevi kamu tedariki olan ve bu konuda uzmanlaşmış personele sahip kurumlar, etik davranışlar konusunda bir kurum kültürüne sahiplerdir. Bir satın alma memurunun deneyimi, çevresindekilerin deneyimi, ayrıca mesleki ve hukuki bilgilerinin yeterli olması, karşılaşılan çelişkili durumlarda bir karar verirken veya bir eylemde bulunurken etik prensiplere uygun olarak hareket edilmesi konusunda yönlendirici olacaktır. Hunsaker (2009)'a göre, bireyler etiğin en önemli ögesidir. Memurun profesyonelliği, kamunun güvenini kazanmada önemli bir unsurdur. Satın almanın merkezileşmesi, satın alma süreçlerinin deneyimli personel tarafından gerçekleştirmesini temin ederek, deneyim eksikliğinden kaynaklanabilecek etik dışı davranışları engelleyebilecektir. Satın alma uzmanının iyi eğitim alması, seminer gibi organizasyonlara katılarak diğer profesyonellerle bilgi/fikir alışverişinde bulunması ve deneyimi, doğru etik kararlar vermesinde oldukça etkili olabilmektedir. Ayrıca, bir kurumun her düzeydeki amaç ve hedefleri ile organizasyon yapısı net olarak belirlenmişse, satın alma ile ilgili görevlerin basit şekilde tamamlanmak yerine en doğru ve profesyonel yöntemle yapılmaya başlanması mümkün hale gelebilecektir.

Merkezi satın alma kurumları, tedarik süreçleri konusunda yeterli uzmanlığa sahip olmaları nedeniyle, mal ve hizmetler için en uygun fiyatları elde etmeyi de garanti etmektedir (Jones, 2003: 236). Fiyat araştırmaları ve analizleri, teklif

veren firmalarla yapılan açık eksiltme veya pazarlık gibi yöntemler merkezi satın alma kurumlarınca daha profesyonel şekilde gerçekleştirilmektedir. Bu kurumların piyasadan yaptıkları alım tutarlarının ve sıklığının fazla olması; alım yapılan sektörler hakkında sahip oldukları bilgi ve sektörle kurdukları doğru iletişim; ürünler hakkında sahip oldukları teknik bilgi ve fiyat bilgisi gibi etmenler, pazarlık gücünün de yüksek olmasına olanak tanımaktadır.

6. DEVLET MALZEME OFİSİ'NİN KAMU ALIMLARI ETİĞİNDEKİ ÖNEMİ

Devlet Malzeme Ofisi (DMO), Ana Statüsü ile, "kamu kurum ve kuruluşlarının ihtiyacı olan mal ve hizmetlerin kamu yararı gözetilerek, kamu kaynaklarının etkin ve verimli biçimde kullanılması, savurganlığın önlenmesi, faaliyet alanına giren ihtiyaç konusu malzemenin standart ve kalitesinin azami ölçüde sağlanması, şeffaflık, rekabet, hesap verebilirlik prensipleri doğrultusunda iç ve dış piyasadan tedarik edilmesi ve dağıtımı için kamu kurum ve kuruluşları adına merkezi satın alma işlevini yürütmek üzere, satın almak veya alıcı kurum ve kuruluşlar ile üretici veya satıcıları buluşturmak suretiyle ihtiyaçlarının teminini sağlamakla" görevlendirilmiştir (DMO Ana Statüsü, madde 1). Ana Statüde tanımlanan görevlerinden hareketle, DMO'nun Dünyadaki benzerleri gibi, merkezi satın alma işlevini yerine getiren ve ayrıca kamu alımlarının bir politika aracı olarak kullanılmasında oldukça fayda sağlayabilecek nitelikte görevlere sahip bir kurum olduğu söylenebilir.

2018 yılında, DMO'dan alım yapan müşteri sayısı 5.084 olarak gerçekleşmiştir. Müşteriler içerisindeki en büyük payı %70,6 ile merkezi yönetim birimleri ve %18,3 ile mahalli idareler oluşturmaktadır (DMO, 2019b: 25-26).

DMO'nun gerçekleştirdiği alımların, toplam kamu mal alımları içerisindeki oranı ise %6,7'dir. Kamu mal alımları, DMO'nun faaliyet konuları arasında bulunmayan çeşitli malların alımları ile 4734 sayılı Kanuna göre doğrudan temin ve istisna hükümleri uyarınca tedarik edilen mal alımlarını da kapsamaktadır. Doğrudan temin ve istisna kapsamında yapılan mal alımları hariç tutulduğunda DMO'nun kamu mal alımları içerisindeki payı %10,3 olarak hesaplanmaktadır (DMO, 2019b: 13-14).

Bununla beraber, ülkemizde merkezi ve yerel düzeydeki kamu kurum ve kuruluşları arasında ihale düzenleme yetkisi olan yaklaşık 60.000 adet birim

bulunmaktadır. Söz konusu kurum ve kuruluşların mal ve hizmet ihtiyaçlarını Devlet Malzeme Ofisi aracılığıyla karşılama zorunlulukları bulunmamaktadır (DMO, 2016: 7). DMO'nun gerçekleştirebileceği alım tutarının Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen istisna tutarıyla sınırlı olması, faaliyet konularının Ana Statü ile belirlenmiş olması gibi nedenlerden dolayı, ülkemizde kamu tedarik sisteminin tam anlamıyla merkezi bir yapıda olduğunu söylemek güçtür (DMO, 2015: 33).

Çalışmanın bu kısmında Devlet Malzeme Ofisi'nin kamu tedarik politikalarındaki rolünün anlaşılması açısından, geçmişi ve mevcut durumu incelenecektir.

6.1. Tarihçe

Devlet Malzeme Ofisi'nin temelleri, 1926 yılında devlet daire ve müesseselerinin kırtasiye ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan Kırtasiye Baş Memurluğuna dayanmaktadır. 1933 yılında Kırtasiye Müdürlüğü adını alan bu teşkilat, 1946-1954 yılları arasında, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak, Devlet Kâğıt ve Basım Genel Müdürlüğü adı altında faaliyet göstermiştir. Kuruluş Kanunuyla Genel Müdürlüğe, Genel bütçeye dâhil idarelerin "kâğıt, yazı, çizim ve resim gereçlerini ve büro makinesi ihtiyaçlarını sağlamak, her çeşit basım işlerini yapmak, çalışma konusuna giren işlerin yürütülmesinde tesisler ve dağıtım yerleri kurmak" gibi görevler verilmiştir (DMO, 2015: 17-18).

11/03/1954 tarih ve 6400 sayılı Devlet Malzeme Ofisi Kurulması Hakkında Kanunla, kamu matbaalarının Devlet Malzeme Ofisi (DMO) bünyesinde birleştirilmesi, formların her türlü baskı işlerinin DMO tarafından yapılması uygun görülmüştür. Bu kanunla DMO müşterilerinin kapsamı genişletilmiş, ayrıca ihtiyaçların yalnızca DMO aracılığıyla temin edilmesi zorunluluğu getirilmiştir (DMO, 2015: 18).

1983 yılında yürürlüğe giren "Devlet Malzeme Ofisi Kuruluşu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile DMO'nun faaliyet konuları genişletilmiştir. Daha sonra, 1984 yılında yürürlüğe giren 233 sayılı "Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname"ye dayanılarak hazırlanan Devlet Malzeme Ofisi'nin ilk Ana Statüsü ile müşteriler için DMO'dan alım zorunluluğu kaldırılmıştır (DMO, 2019a: 14-15).

Günün değişen koşullarına uyum sağlamak amacıyla yenilenerek 2007 yılında yürürlüğe giren Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü Ana Statüsü, halen DMO faaliyetlerine esas teşkil etmektedir.

6.2. Görevleri

233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve Ana Statü hükümleri çerçevesinde faaliyette bulunan Devlet Malzeme Ofisi, tüzel kişiliğe sahip, faaliyetlerinde özerk ve sorumluluğu sermayesiyle sınırlı bir İktisadi Devlet Teşekkülü olarak faaliyet göstermektedir. Maliye Bakanlığı'nın ilgili kuruluşu olan teşekkül, Sayıştay denetimine tabidir. Devlet Malzeme Ofisi Ana statüsü gereğince, kamu hukukuna tabi olan veya kamunun denetimi altında bulunan ya da kamu kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının mal ve hizmet ihtiyaçlarını tedarik etmektedir (DMO, 2019a: 17-19). DMO müşteri ihtiyaçlarının teminini, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve bu Kanunun istisna hükümlerine dayanarak yürürlüğe konulan kendi mevzuatına göre gerçekleştirmektedir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda belirtilen istisna tutarına kadar olan müşteri taleplerinin, DMO'nun kendi mevzuatına göre tedarik edilmesi, bu alımların Kamu İhale Kanunu'na göre yapılan alımlara göre çok daha hızlı bir şekilde sonuçlandırılmasına olanak tanımaktadır (DMO, 2015: 19).

Kamu kurum ve kuruluşları adına merkezi satın alma işlevini yürüten Devlet Malzeme Ofisi, genel olarak satın alma, üretim, pazarlama/satış, kalite kontrol, lojistik konularında faaliyet göstermektedir.

6.3. Faaliyetleri

Devlet Malzeme Ofisi'nin faaliyet konuları Ana Statüsü ile belirlenmiştir. Faaliyet alanına giren müşteri ihtiyaçları DMO tarafından "stok", "katalog" ve "müteferrik" olmak üzere üç tedarik yöntemiyle karşılanmaktadır. Stok alımları, ürünlerin DMO tarafından hazırlanmış teknik şartnameler doğrultusunda belirli zamanlarda ihalesine çıkılması ve depolanması ile gerçekleştirilir.

DMO ile firmalar arasında imzalanan Katalog Sözleşmeleri veya çerçeve anlaşmalar sonucunda, piyasa fiyatlarının altında olmak kaydıyla fiyat pazarlığı yapılan veya yapılan maliyet analizleri sonucunda tavan fiyatları belirlenen ürünler, DMO internet sitesinde yer alan elektronik satış platformunda, belirlenen bu fiyatlar üzerinden satışa açılmaktadır. Stoklarda ve katalogda yer almayan ürünlerin müşteriler tarafından teknik şartnamesi ve yaklaşık maliyetinin hazırlanarak talep edilmesi durumunda ise, bunların ihaleye çıkılarak temin edilmesi de müteferrik alım usulü olarak adlandırılmaktadır (DMO, 2019a: 39-42).

Katalog yöntemi DMO tarafından, özellikle çeşitli hükümet politikalarını desteklemek ve rekabet etme konusunda bazı dezavantajlara sahip firmaları kamu tedarikine teşvik etmek amacıyla kullanılabilmektedir. Bu kapsamda;

- KOSGEB'e kayıtlı mikro ve küçük ölçekli işletmelerin üretmiş oldukları ürünlerinin kamu alımlarındaki payının artırılması, markalaşma süreçlerinin desteklenmesi, kalite ve satış sonrası hizmetler yönünden gelişmelerine katkı sağlanabilmesi amacıyla KOBİ Katalođu,
- Kamu alımlarında Cazibe Merkezleri Programı kapsamında bulunan 23 ilde faaliyet gösteren üreticilerin desteklenmesi ve bölgesel istihdamın artırılmasına katkı sağlanması amacıyla Cazibe Merkezleri Katalođu,
- Yerleşmenin, teknoloji transferinin ve girişimciliğın teşvik edilmesi için öncelikli teknoloji alanlarında ticarileştirme programı kapsamındaki başta kamu kaynakları kullanarak Ar-Ge yapan, orta ve yüksek teknoloji ürünler geliştiren işletmelerin ürünlerinin ticarileşmesine katkı sağlamak amacıyla Tekno Katalog Sağlık ürünlerinin toplu alım avantajından faydalanarak ve düzenli aralıklarla temini amacıyla Sağlık Market,

uygulamaları hayata geçirilmiştir. Ayrıca DMO, kataloglarında yer alan ürünlerin belli tutarların üzerindeki siparişlerini, elektronik ihaleler yaparak daha düşük fiyatlarla karşılamaktadır (DMO, 2019a: 48-53).

6.4. DMO ve Etik Kültür

Kamu satın alma sürecinde dikkate alınması gereken prensipler açısından DMO'nun mevcut durumu ve temel uygulamaları şu şekilde değerlendirilebilir:

Tarafsızlık Prensibine Yönelik Uygulamalar: Kamu kurum ve kuruluşların ihtiyaçlarının açık teklif ihale yöntemi ile karşılanması, DMO tarafından ağırlıklı olarak kullanılan ihale yöntemidir. DMO'nun kendi mevzuatına göre gerçekleştirdiği bu ihalelerde; ihale duyuruları en az 10 gün süresince internet sitesi üzerinden ilan edilmekte, yapılan itirazlar ve verilen teklifler objektif kriterlere göre değerlendirilmekte, fiyatlar açık eksiltme yöntemiyle belirlenerek değerlendirme sonuçları katılımcı firmalar ve talep edilmesi halinde kamuoyuyla paylaşılmaktadır.

Diğer taraftan, dezavantajlı firmaların kamu alımları piyasasına erişimini sağlamak için, KOBİ Katalođu, Cazibe Merkezleri Katalođu ve Tekno Katalog gibi farklılaştırılmış katalog yöntemleri uygulanmaktadır. Bu katalog uygulamaları ile firmaların sisteme giriş şartları kolaylaştırılmış, başta küçük ve orta ölçekli olmak üzere yerli firmaların, teknolojik gelişimin desteklenmesi ve bu doğrultuda

ekonomik büyümeye katkı sağlanması amaçlanmıştır. Ayrıca, firmaların objektif kriterlere göre değerlendirilmesini sağlamak amacıyla bir firma derecelendirme sistemi oluşturma çalışmaları sürdürülmektedir (DMO, 2019a: 53).

Bu yönleriyle, DMO'nun alım yöntemlerinin tarafsızlık prensibine uygun olduğu söylenebilir. Ancak DMO'nun yeşil tedarik ile ilgili henüz bir çalışma başlatmadığı, gelişmiş ülkelerdeki eğilim dikkate alındığında çevreye saygılı ürünlerin tedarikini destekleyici uygulamalara yer verilmesinin etik açıdan faydalı olacağı söylenebilir.

Dürüstlük Prensibine Yönelik Uygulamalar: Dürüstlük kavramı, bireysel özelliklere sıkı sıkıya bağlı olduğundan dolayı, dürüst davranışı garanti edecek bir sistemin varlığı pek mümkün görünmemektedir. Ancak akademik çalışmalarda belirtildiği gibi, satın alma memurunun bilgi düzeyi, deneyimi ve profesyonelliği; mevzuatımızda da belirtilen çıkar çatışması hallerini fark etmesi ve bu durumlarda izlenecek etik davranışı doğru tahmin etme konusunda oldukça etkili olacaktır. Ayrıca kurumsal kültür de bu anlamda önemlidir.

DMO, geçmiş 1926 yılına dayanan ve bu zaman diliminde kamu alımları konusunda uzmanlaşmış bir kurum olarak, %50'sinden fazlası lisans ve üstü eğitim seviyesine sahip personel ile faaliyetlerini sürdürmektedir (DMO, 2019a: 30). Satın alma, katalog ve satış faaliyetleri, ürün gruplarına göre uzmanlaşmış birimlerce yürütülmektedir. Yine ürün gruplarına göre uzmanlaşmış teknik personel tarafından teknik inceleme, fiyat araştırması, ürün muayenesi gibi işlemler; satın alma, satış, faturalama gibi konularda uzmanlaşmış idari personel tarafından da çok sayıda operasyonel işlem gerçekleştirilmektedir. Ayrıca, çalışanların mesleki bilgi ve farkındalık düzeyini artıracak, alım yapılan sektörlerdeki gelişmelerin ve teknolojik yeniliklerin takibine imkân sağlayacak fuar, seminer gibi organizasyonlara zaman zaman katılım sağlandığı da görülmektedir. İç kontrol, risk yönetimi, proje yönetimi, denetim gibi konularda da çeşitli eğitimler gerçekleştirilmektedir (DMO, 2019a: 78).

DMO'da etik prensiplerin farkındalığının ve uygulamalarının ayrı bir çalışmanın konusu olması mümkündür. Bunun yanı sıra, gerek kurumsal deneyim ve hafıza, gerekse eğitilmiş insan kaynağının mevcut olması, literatürde yer alan dürüstlük prensibine uygun özellikler olarak değerlendirilebilir.

Fiyat/Kalite Dengesi: DMO’da, alanında uzmanlaşmış personel tarafından, satın alınacak ürünlere ilişkin, teknik şartnamelerde belirlenmiş özellikler göz önünde bulundurularak ayrıntılı piyasa araştırmaları ve maliyet analizleri yapılmaktadır. Bu yöntemlerle elde edilen fiyatlar, alım fiyatları için bir referans oluşturmaktadır (DMO, 2018: 43).

Kataloğa ürün kabulü veya ihale süreçlerinde, firmalarla açık eksiltmeler ve/veya doğrudan fiyat pazarlıkları yapılarak alım fiyatları belirlenir. Böylece ürünlere ilişkin belirlenmiş kalite standartlarında piyasadaki en düşük fiyatlar elde edilmektedir.

Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik: DMO tarafından gerçekleştirilecek alımlara ilişkin ihale ilanları ile katalog ilanları kurumsal internet sitesinde yayınlanmaktadır. Bu ilanlarda alımlara ilişkin tüm koşulların ayrıntılı şekilde düzenlendiği görülmektedir. Ancak tüm alım sonuçlarının ilan edildiği bir yapı halen mevcut değildir.

DMO’nun faaliyetleri Sayıştay denetimine tabi olduğu gibi, bağımsız bir kuruluş tarafından da bağımsız denetim gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetim kuruluşunca, finansal tablolar Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak incelenmekte ve görüş bildirilmektedir (DMO, 2019a: 9-17).

Diğer taraftan DMO’da bir iç denetim birimi mevcut olup, iç kontrol sisteminin kurulum çalışmaları henüz tamamlanmamıştır (DMO, 2019a: 107). İç kontrol sisteminin bütünüyle faaliyete geçirilmesi, denetimlerin de etkinliğini artıracak ve böylece hesap verilebilirlik desteklenmiş olacaktır.

Kalkınma planları doğrultusunda hazırlanan stratejik planlarla DMO’nun 5 yıllık stratejik amaç ve hedefleri belirlenmekte, yıllık olarak hazırlanan performans programları ve performans raporları aracılığıyla da bu planlara ulaşma durumu izlenmekte ve değerlendirilmektedir.

DMO 2019 yılı itibarıyla tüm alım süreçlerini elektronik ortama taşıma yönündeki çalışmalarını sürdürmektedir. Bu anlamda, tüm süreçlerin elektronik olarak tasarlandığı ve katılımcı firmaların tüm süreçleri bu yolla takibine imkân sağlayan Sağlık Market uygulaması önemlidir. Sağlık malzemelerinin tedarikinin çerçeve anlaşmalar kapsamında, elektronik ihaleler yoluyla gerçekleştirildiği bir platform olan Sağlık Market, 2018 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Uygulamaya alındığı tarihten itibaren 1 yılda 120 milyon TL’lik işlem hacmine ulaşarak piyasa

fiyatlarına göre ortalama %34 tahmini tasarruf sağlanmıştır (www.dmo.gov.tr). Diğer taraftan, katalog ürünlerinin satışa sunulduğu bir elektronik satış platformu da mevcuttur. 2018 yılı içerisinde, yaklaşık 19.000 adet ürünün yer aldığı platform üzerinden 3.737 müşteri alım yapmıştır. Elektronik satışların toplam satışlar içerisindeki payı ise %39,3 olarak gerçekleşmiştir (DMO, 2019b: 28).

DMO'da gerçekleştirilen tüm tedarik faaliyetlerine ilişkin süreçlerin ilgililerce takip edilebildiği ve alımlara ilişkin tüm verilerin doğru şekilde raporlanmasını mümkün kılan platformların oluşturulması, hız ve tasarruf gibi kazanımların yanında, özellikle şeffaf bir satın alma gerçekleştirilmesi açısından oldukça olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

SONUÇ

Kamu alımlarında etik dışı davranışlar, gelişmiş ülkeler de dahil olmak üzere dünyanın hemen her ülkesinde görülebilmekte ve çeşitli yöntemlerle bu tür davranışlara karşı önlem alınmaya çalışılmaktadır. Ülkemizde de kamu tedarik sürecinde etik dışı davranışların önlenmesi için çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Mevzuatımızda kamu kaynaklarının kullanımı ve kamu görevlilerinin davranışları ile ilgili genel düzenlemeler mevcuttur. Bunun yanında, 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu ile de kamu alımları etiği ile ilgili genel çerçeve çizilmiştir.

Etik ilke ve davranışların genel çerçevesi kanunlarla çizilirken, kamu kurum ve kuruluşları tarafından görev alanları ile ilgili yaşanabilecek durumlarda uygulanması gereken etik davranış ilkelerinin belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Ayrıca kamu alımları alanında etik davranışın belirlenmesi konusunda satın alma ile görevli memurlara sorumluluk düşmektedir. Çıkar çatışmasının yaşanabileceği durumları öngörerek bu gibi durumlarda etik davranışın sergilenmesi, satın almanın profesyonel bir meslek dalı olarak yerine getirilmesini gerektirir.

Kamu alımlarının, pek çok ülkede örneği bulunan merkezi satın alma kurumları aracılığıyla gerçekleştirilmesinin etik dışı davranışların ortaya çıkma olasılığını azalttığını öne süren çeşitli akademik çalışmalar mevcuttur. Merkezi satın alma kurumları, satın alma görevini profesyonel olarak yerine getiren ve kamu alımlarına ilişkin etik prensiplerin hayata geçirilmesine uygun bir zemin sağlayan kurumlardır. Bu kurumların sahip olduğu insan kaynağı yapısı, tecrübe yoluyla oluşturduğu kurum kültürü ve kurdukları teknolojik altyapı, bu alanda büyük avantajlar sağlamaktadır. Merkezi satın alma kurumları, uzmanlaşma sayesinde

hem daha etkin ve verimli satın alma süreçleri ile kamu kaynaklarının kullanımında tasarruf sağlamakta, hem de oluşturdıkları kurum kültürüyle yolsuzluk, rüşvet gibi etik dışı davranışların ortaya çıkma olasılığını önemli ölçüde azaltmaktadır. Ayrıca kamu alımlarının merkezi olarak gerçekleştirilmesi, KOBİ'lerin ve inovasyona dayalı üretimin desteklenmesi, çevreye duyarlı ürün kullanımının yaygınlaştırılması gibi bazı ekonomik ve sosyal politikaların uygulanmasında da kolaylık sağlamaktadır. Kamu tedariki ile ilgili çeşitli modellerin merkezi satın alma kurumları aracılığıyla geliştirilerek uygulanması, merkezi olmayan yöntemlere göre oldukça kolaydır.

Merkezi tedarikin kamu alımları etiği açısından sağladığı faydalar dikkate alındığında, Türkiye'de kamu alımlarının DMO aracılığıyla gerçekleştirilmesinin bu yönde olumlu katkılar sağlayabileceğini söylemek mümkündür. Köklü bir devlet kurumu olma ve çalışan profili ile sağlanan deneyim ve uzmanlaşmanın yanında, geliştirdiği ve hayata geçirdiği yenilikçi tedarik modelleriyle ve son dönemde gerçekleştirmekte olduğu elektronik dönüşüm süreciyle DMO'nun, kamu kaynaklarının kullanımında tasarruf sağlanması ve ekonomik ve sosyal bazı politikaların uygulanması gibi konularda elverişli bir zemin sunduğu açıkça görülmektedir. Merkezi satın almadan sağlanan faydanın artırılabilmesi için ise, DMO'nun kamu alımları içerisindeki payının artırılması önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Akaninyene, O. Unaam E. ve Mark, John (2015), Effect of Ethics and Integrity on Good Public Procurement System, AFRREV IJAH: An International Journal of Arts and Humanities, 4(1), 168-176.
- Akdeniz, İsmail (2016), "Kamu Görevlileri Etik Kurulunu Yeniden Düşünmek", Sayıştay Dergisi, Sayı: 103 (Ekim-Aralık).
- Apeti, Delali (2014), Ethical Considerations in Procurement Management and Its Effects on Public Procurement (Greater Accra Region, a Case Study in Accra Metropolis) (Doctoral dissertation).
- DMO (2015), 2015-2019 Stratejik Plan, Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü, Ankara.
- DMO (2016), Dünya'da ve Türkiye'de Kamu Alımları ve Merkezi Tedarik Hizmetlerinde Ülke Uygulamaları, Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü, Ankara.
- DMO (2018), "2017 Yılı Faaliyet Raporu", Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü, Ankara.
- DMO (2019a), "2018 Yılı Faaliyet Raporu", Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü, Ankara.
- DMO (2019b), "2018 Sektör Raporu", Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Hunsaker, Kelly (2009), "Ethics in Public Procurement: Buying Public Trust", Journal of Public Procurement, Volume 9, Issues 3 & 4, 411-418.
- Jones, David Seth (2003), Public Procurement Ethics, Encyclopedia of Public Administration and Public Policy, (Edited by: Jack Rabin) First Update Supplement, s.234.
- OECD (2007), Central Public Procurement Structures and Capacity in Member States of the European Union, OECD Papers, vol. 7/4, https://doi.org/10.1787/oecd_papers-v7-art12-en. (Erişim Tarihi: 05.01.2019)
- OECD (2015), OECD Recommendation of the Council on Public Procurement, <http://www.oecd.org/gov/publicprocurement/recommendation/OECDRecommendation-on-Public-Procurement.pdf>, (Erişim Tarihi:05.01.2019).

- OECD (2016), Preventing Corruption in Public Procurement, <http://www.oecd.org/gov/ethics/Corruption-Public-Procurement-Brochure.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.01.2019).
- KGEK (2017), Etik Rehberi, Kamu Görevlileri Etik Kurulu, http://etik.gov.tr/Portals/0/anasayfa/etik_rehberi.pdf, (Erişim Tarihi: 05.01.2019).
- Kayım, Ali (2010). Kamu Alımlarında Dürüstlüğün Artırılmasına İlişkin OECD Tavsiyeleri, Denetişim 5: 64-67.
- Komakech, Robert Agwot (2016), Public Procurement in Developing Countries: Objectives, Principles and Required Professional Skills, Public Policy and Administration Research www.iiste.org ISSN 2224-5731(Paper) ISSN 2225-0972 (Online) Vol.6, No.8.
- Şahin İpek, Elif Ayşe ve Acar, İbrahim Atilla (2016), Kazanım Temelli Kamu Satın Alması: Avrupa Birliği Üyesi Ülkeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme, Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık; 171: 55-80.
- Prier, Eric, ve McCue. Clifford P. (2009), The Implications of a Muddled Definition of Public Procurement, Journal of Public Procurement, Vol. 9 Issue: 3/4, pp.326-370.
- Tataroğlu, Muhittin ve Coşkun, Bayram (2005), Bilgi İletişim Teknolojileri ve E-devletin Etik Açısından İrdelenmesi, 2'nci Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu, s.15-16.
- TÜSİAD (2003), Kamu Hizmetinde Etik Güncel Konular ve Uygulama, Yayın No. TÜSİAD-T/2003-9-363.
- Uzun, Y. (2018), "Yüksek Denetim Kurumlarında Etik Yönetim Altyapı ve Uygulamaları", Sayıştay Dergisi, Sayı:109, Nisan-Haziran.
- Yülek, Murat A., ve Tiryakioğlu, Murad (2013), Kalkınma Temelli Kamu Alımı Politikaları: Politika Deneyimleri Ve Literatürden Seçilmiş Örnekler, TC Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı 3/1-12.
- DMO Ana Statüsü, www.resmigazete.gov.tr, (Erişim Tarihi: 10.12.2019).
- Kamu İhale Kanunu, Kanun No: 4734 (Erişim Tarihi: 10.12.2019).
- Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, www.mevzuat.gov.tr, (Erişim Tarihi: 10.12.2019).

YÜKSEK DENETİM

DÜNYASINDAN HABERLER

NEWS FROM SUPREME AUDIT WORLD

AVRUPA YÜKSEK DENETİM KURUMLARI TEŞKİLATININ DİĞER INTOSAI BÖLGE TEŞKİLATLARI İLE İŞBİRLİĞİ ÇABALARI VE BİRİNCİ EUROSAl-AFROSAl ORTAK KONFERANSI

*EFFORTS OF EUROPEAN ORGANISATION OF SUPREME
AUDIT INSTITUTIONS FOR COOPERATION WITH OTHER INTOSAI
REGIONAL ORGANISATIONS AND FIRST EUROSAl-AFROSAl
CONFERENCE*

Kamile EDE¹

GİRİŞ

Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) arasında işbirliğinin geliştirilmesi ve bu işbirliğinin kamu yönetiminin geliştirilmesinde işlevsel kılınması amacıyla 1953 yılında kurulan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI), geçen zaman içerisinde çok sayıda daimi ve geçici çalışma komiteleri ile denetim mesleğinin evrensel düzeyde geliştirilmesi için yoğun çaba harcarken, oluşturduğu bölgesel teşkilatlar aracılığıyla da işbirliğini yaygınlaştırmayı hedeflemiştir. Bu teşkilatların en önemlilerinden biri de, başkanlık görevini halen Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay'ının yaptığı ve Avrupa Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (EUROSAl)'dır.

EUROSAl'nin amaçları; üyeleri arasında mesleki işbirliğini artırmak, bilgi ve deneyimlerin karşılıklı paylaşımını teşvik etmek, kamu denetiminin geliştirilmesini ve kamu denetimi alanında ortak bir dil ve terminolojinin kullanılmasını sağlamaktır. Bu amaçlar doğrultusunda EUROSAl, INTOSAl'nin diğer bölgesel teşkilatları ile yakın bir işbirliği ve iletişim için sorumluluk üstlenmiştir. Bu çerçevede 2000 yılında Latin Amerika ve Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (OLACEFS) ile 2006 yılında Arap Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (ARABOSAl) ve 2011 yılında Asya Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (ASOSAl) ile başlayan ortak konferanslar vasıtasıyla, farklı bölgelerde yer alan Yüksek Denetim Kurumları arasında da işbirliğinin aşamalı olarak geliştirilmesi hedeflenmiştir.

¹ Sayıştay Uzman Denetçisi, Yayın Kurulu Üyesi, kamileede@sayistay.gov.tr, ORCID: 0000-0003-4869-9394

Anf/To Cite: Ede, Kamile (2019), Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatının Diğer INTOSAl Bölge Teşkilatları ile İşbirliği Çabaları ve Birinci EUROSAl-AFROSAl Ortak Konferansı, Sayıştay Dergisi, Cilt: 30, Sayı: 115, s.137-146

EUROSAL Yönetim Kurulu, 2012 yılında gerçekleştirdiği 39. Toplantısında AFROSAL'ı düzenli işbirliğine davet etmeye karar vermiş ve sonraki süreçte 2014 yılı başlarında bir Mutabakat Zaptı imzalanmıştır. Bu girişimlerin en somut yansıması, 21-22 Kasım 2019 tarihleri arasında 150 temsilcinin katılımı ile Portekiz Sayıştayının ev sahipliğinde Lizbon'da gerçekleştirilen EUROSAL-AFROSAL Ortak Konferansı olmuştur.

1. EUROSAL'IN DİĞER BÖLGE TEŞKİLATLARI İLE İŞBİRLİĞİ ÇALIŞMALARI KAPSAMINDA DÜZENLENEN ORTAK SEMİNERLER

1.1. EUROSAL ve OLACEFS Ortak Konferansları

1963 yılında Venezuela'nın başkenti Karakas'ta toplanan Birinci Latin Amerika Denetim Kurumları Kongresi - CLADEFS ile birlikte doğan Latin Amerika ve Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (OLACEFS), uluslararası, özerk, bağımsız, apolitik ve kalıcı bir organizasyon olarak teşkil edilmiştir ve INTOSAL'nin ilk bölge teşkilatı olarak, INTOSAL bünyesinde bölgesel çalışma teşkilatlarının oluşturulmasında öncü bir rol oynamıştır. OLACEF, denetim ile ilgili fikir ve deneyimlerin paylaşılmasının yanı sıra üyesi olan yüksek denetim kurumları arasında işbirliği ve kapasite artırmaya yönelik faaliyetlerin geliştirilmesine yönelik bir forum işlevini de üstlenmektedir.

EUROSAL ve OLACEFS tarafından periyodik olarak konferanslar gerçekleştirilmektedir. Bugüne kadar İspanya, Kolombiya, İngiltere, Peru, Portekiz, Venezuela, Gürcistan ve Ekvador'da olmak üzere 8 konferans düzenlenmiştir. Bu konferanslarda ele alınan konular şunlardır (EUROSAL, 2019).

1. Konferans (17-18 Şubat 2000- Madrid): "Entegrasyon ve Küreselleşme Süreçlerinde Kamu Dış Denetimi", "EUROSAL ve OLACEFS Kapsamındaki Mevcut Entegrasyon Süreçlerinde Yüksek Denetim Kurumlarının İşbirliği Alanındaki Deneyimleri" ve "EUROSAL ve OLACEFS Kapsamında Yüksek Denetim Kurumlarının Denetim ve İşbirliği Alanındaki Perspektifler".

2. Konferans (10-11 Temmuz 2002 Cartagena de Indias): "Vergi Denetimi Konuları: Gelişmeler ve Perspektifler".

3. Konferans (11 - 14 Mayıs 2004 Londra): "21. Yüzyılda Denetim", "Yüksek Denetim Kurumları ve e-Devlet Deneyimleri" ve "Modern Devlet Denetçilerinin Rollerini İçin Eğitilmesi ve Donatılması".

4. Konferans (17 ve 18 Kasım 2005'te Lima): "Kamu Temsilcilerinin Varlık ve Gelirlerinin Denetimi. Çıkar Çatışmalarından Kaçınma Prosedürleri: Mevcut Yasal Düzenlemelerin Yüksek Denetim Kurumlarının Performansına Olası Etkisi" ve "Yüksek Denetim Kurumlarının Denetimlerinin Kamu Kaynaklarının Tasarrufu ve İyi Kullanımı Üzerindeki Etkisini Değerlendirme ve Ölçme Yöntemi".

5. Konferans (10 ve 11 Mayıs 2007 Portekiz): "Mali Sürdürülebilirlik, Hesapların Sunumu ve Hesap Verebilirlik".

6. Konferans (13-16 Mayıs 2009 Margarita Adası): "Güncel ve Gelecekte Karşılaşılması Olası Çevresel Sorunlar ve Doğal Kaynakların Korunması"

7. Konferans (17-19 Eylül 2012-Tiflis): "Kamu Sektöründe İyi Yönetişim: Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü". Konferans sonunda Tiflis Deklarasyonu yayımlanmıştır (EUROSAL, 2012).

8. Konferans (24-26 Haziran 2015- Kito): "Koordineli Denetimler" ve "Yüksek Denetim Kurumlarının İyi Yönetişime Katkısı".

EUROSAL-OLACEFS 9. Ortak Konferansı ise, 9-11 Eylül 2020 tarihinde Budapeşte'de, Macaristan Sayıştay'ının 150. Kuruluş Yıldönümü kutlamaları ile eşzamanlı olarak gerçekleştirilecektir (SAOH, 2019).

1.2. EUROSAL ve ARABOSAI Ortak Konferansları

1976 yılında kurulan ARABOSAI, üyesi yüksek denetim kurumları arasında fikir, görüş, deneyim ve araştırmaların paylaşılmasını sağlamak, bilimsel temelleri ve uygulama boyutuyla denetimin geliştirilmesini teşvik etmek, Arap ülkeleri yüksek denetim kurumlarının görevlerini etkili şekilde ifa etmelerini sağlamak ve denetimin önemi konusunda bu ülkelerde farkındalık oluşturmak; ARABOSAI ile Arap Ligi, INTOSAI ve diğer ilgili uluslararası ve bölgesel kuruluşlar arasında işbirliğini güçlendirmek gibi amaçlarla faaliyet göstermektedir (ARABOSAI, 2019).

EUROSAL ve ARABOSAI, 30 Kasım 2006 tarihinde imzaladıkları mutabakat zaptı çerçevesinde kurumsal ve teknik alanlarda düzenli bir işbirliği başlatmıştır. Düzenledikleri ortak konferanslar ve bu toplantılarda ele aldıkları temel konular şunlardır (EUROSAL, 2019):

1. Konferans (1-2 Aralık 2006'da Tunus): "Özelleştirme ve Kamu Hizmetlerinin Yönetimi Üzerindeki Etkileri" teması altında; "Özelleştirme: Kavram, Gelişimi ve Düzenleyici ve Kurumsal Çerçeve", "Özelleştirme Denetimi Alanında Avrupa Sayıştaylarının Yaklaşımları ve Bu Alanda Görevlerini İfa Ederken Karşılaştıkları Güçlükler", "Özelleştirme Denetimi Alanında En İyi Uygulamalar", "Denetim Alanındaki Somut Denetim Faaliyetlerine İlişkin Çalışma Örnekleri" alt konuları ele alınmıştır.

Bu Konferanstan önce EUROSAL Yönetim Kurulu ile ARABOSAL Yönetim Kurulu, her iki Kuruluş arasında yakınlaşmayı teşvik etmek ve işbirliği koşullarını görüşmek üzere bir toplantı gerçekleştirmiştir. Toplantı sonucunda EUROSAL ve ARABOSAL arasında Mutabakat Zaptı imzalanmıştır.

2. Konferans (30-31 Mart 2009 Paris): "Kamu Kurumlarının Performansının Geliştirilmesinde Sayıştayların Rolü" teması altında "Devletlerin Kamu Maliyesinin Durumunun Değerlendirilmesi", "Kamu Faaliyetlerinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Geliştirilmesi", "Modernleşme Paydaşlarının Beklentileri: Yürütme, Parlamento ve Vatandaşlar" alt konuları ele alınmıştır.

3. Konferans (29-30 Mart 2011 Abu Dabi): Ana teması "Şeffaflık, Hesap Verebilirlik ve Yolsuzlukla Mücadele" olan konferansın sonunda, EUROSAL ve ARABOSAL Bölgelerinde bu bağlamda ISSAI'lerin uygulanmasını teşvik etmek ve yolsuzlukla mücadelenin yoğunlaşmasına katkıda bulunmak için birlikte çalışma taahhüdünde bulundukları "Abu Dabi Deklarasyonu" kabul edilmiştir.

4. Konferans (16-18 Nisan 2013 Bakü): Ana teması "Sayıştayların Kapasite Geliştirme Faaliyetlerinde Yeni Zorluklar" olan konferansta Sayıştayları güçlendirerek kamu idaresinin verimliliği, hesap verebilirliği, etkinliği ve şeffaflığının teşvik edilmesi" konulu A/66/209 sayı ve 22 Aralık 2011 tarihli Birleşmiş Milletler Genel Kurul Kararının uygulanmasında yaşanan güçlüklerde Sayıştayların sorumluluğu; ulusal kalkınma hedeflerinin gerçekleştirilmesinde Sayıştayların rolü ve kamu mali yönetiminin geliştirilmesinde dış ve iç mali kontrolün sınır ve hedeflerinin belirlenmesinin önemi konularında bilgi ve tecrübe paylaşımında bulunulmuştur. Konferansın sonunda Bakü Bildirisi yayımlanmıştır.

5. Konferans (7-9 Aralık 2015 Doha): "Kamusal Kurtarma Planlarının Gözetiminde Sayıştayların Rolü" ana teması altında; "Kurtarma Planlarının Uygulanmasının İzlenmesinde Sayıştayların Rolü" ve "Mali Kriz Riskine Karşı Uyarıda Sayıştayların Rolünün Gelecekteki Algıları" alt temaları tartışılmıştır. Konferansın sonunda Doha Bildirisi yayımlanmıştır.

1.3. EUROSAL ve ASOSAL Ortak Konferansları

INTOSAL'nin Asya Bölge Teşkilatı olan olan Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (ASOSAL), Ekim 1979'da Berlin'de imzalanan bir sözleşmeyle oluşturulmuş olup, Mayıs 1985'te Tokyo'da ve Ekim 1997'de Jakarta'da kuruluş sözleşmesi yeniden düzenlenmiştir. ASOSAL yüksek denetim alanında bölgesel eğitim programlarının yanı sıra ortak araştırma projeleri de gerçekleştirmektedir.

ASOSAL kamu denetimi alanında fikir ve deneyim alışverişi yoluyla üye ülkeler arasında dayanışma ve işbirliğini teşvik etmeyi; üye yüksek denetim kurumlarının denetçilerine, kalite ve performanslarının iyileştirilmesi amacıyla sürekli eğitim imkanları sağlamayı, kamu denetimi alanında dünyanın diğer bölgelerindeki kurumlarla ilişki kurarak bir bilgi merkezi ve bölgesel bir bağlantı noktası olarak hizmet etmeyi, üye ülke kurumları ve bölgesel gruplardaki denetçiler arasında daha yakın işbirliğini ve kardeşliği teşvik etmeyi amaçlamaktadır.

EUROSAL ve ASOSAL arasındaki işbirliği 2011 yılında, Sayıştayımızın ev sahipliğinde, her iki kıtayı birleştiren bir konumda bulunan İstanbul'da gerçekleştirilen ortak konferans ile başlamıştır. 22-23 Eylül 2011 tarihlerinde yapılan Konferansın ana teması "Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Karşılaşılan Güçlükler" olup, bu tema altında hem stratejik bir perspektiften küresel konulara hem de kamu yönetiminin belirli alanlarına odaklanılmıştır. Konferansta bir araya gelen EUROSAL ve ASOSAL Yönetim Kurulları, aralarındaki işbirliğini geliştirmek ve kurumsallaşmasını sağlayarak sürekli kılmak amacıyla 'İstanbul Anlaşması'nı imzalamışlardır. Anlaşma ile; eğitim, bilgi ve deneyimlerin paylaşımı, kapasite geliştirme, uzmanlar ağı, veri tabanları, ortak denetim çalışmaları, iletişim araçları, bilgi teknolojileri ve denetime ilişkin diğer alanlarda Yüksek Denetim Kurumları tarafından gerçekleştirilecek ortak etkinlikler aracılığıyla, Asya ve Avrupa Sayıştayları arasındaki işbirliğinin geliştirilmesi için bir çerçeve oluşturulmuştur (Sayıştay, 2012: 40).

İkinci EUROSAL-ASOSAL Konferansı, her iki kuruluşun Yönetim Kurullarının katılımıyla 25-27 Eylül 2014 tarihleri arasında Moskova'da düzenlenmiş olup "Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının (ISSAI) Benimsemesinde Geçmiş Deneyimlerden Çıkarılan Dersler ve Gelecekteki Etkileri" teması tartışılmıştır. Konferans sonunda Moskova Bildirisi onaylanmıştır (EUROSAL, 2014).

2. EUROSAL VE AFROSAL ORTAK KONFERANSI

INTOSAL'nin en geniş bölgesel çalışma grubunu oluşturan AFROSAL (Afrika Yüksek Denetim Kurumları Örgütü), Afrika bölgesinde yer alan ülkelerin yüksek denetim kurumlarının bir araya gelmeleriyle 1976 Kasımında Kamerun Birleşik Cumhuriyetinin başkenti Yaounde'de kurulmuştur. Diğer INTOSAL Bölge Teşkilatları ile benzer amaçlar taşıyan AFROSAL, amaçlarını gerçekleştirmek için uluslararası ve bölgeler arası ilişkilere önem vermektedir.

2.1. EUROSAL-AFROSAL İşbirliği

EUROSAL ve AFROSAL arasındaki işbirliği, 2014 yılında Başkanlar ve her iki Kuruluşun Genel Sekreterleri tarafından bir Mutabakat Zaptı imzalanmasıyla başlatılmıştır. İmza töreni 31 Ocak 2014'te Lizbon'da gerçekleşen bu belge ile Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatının (INTOSAL) bu iki bölgesel çalışma grubu arasında düzenli iletişim araçları geliştirmek suretiyle bilgi ve deneyim paylaşımı sağlanması ve denetimin güçlendirilmesi hedeflenmektedir.

Bu Mutabakat zaptının imzalanmasıyla EUROSAL ve AFROSAL, Avrupa ve Afrika'daki ilgili üye Sayıştaylarının karşılıklı yararlarının yanı sıra daha geniş anlamda INTOSAL topluluğunun yararına, aralarında düzenli, geniş kapsamlı bir işbirliği başlatmış bulunmaktadır. Bu mutabakat zaptı, EUROSAL tarafından diğer INTOSAL Bölgesel Çalışma Gruplarıyla resmileştirilen dördüncü işbirliği anlaşmasıdır.

2.2. EUROSAL-AFROSAL Birinci Ortak Konferansı

I. EUROSAL-AFROSAL Ortak Konferansı Portekiz Sayıştayının ev sahipliğinde 150 temsilcinin katılımı ile 21-22 Kasım 2019 tarihleri arasında Portekiz'in başkenti Lizbon'da gerçekleştirilmiştir. Teması "Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinin Denetimi Konusunda Tecrübe Paylaşımı ve Farklı Bölgelerden Görüşler" olarak belirlenen konferans, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAL)'nın bölgesel çalışma gruplarından EUROSAL ve AFROSAL üyesi ülke Sayıştaylarına Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinin uygulaması için denetim hazırlığından ve ayrıca belirli Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerini denetlemekten edinilen deneyim ve dersler üzerinde değerlendirme imkanı sağlamanın yanı sıra AFROSAL ve EUROSAL Yüksek Denetim Kurumları'na ilgili denetim bulgularını, tavsiyelerini ve raporlarını sunma fırsatı da vermiştir.

Konferans kapsamında, Birleşmiş Milletler (BM) Sürdürülebilir Kalkınma için 2030 Gündeminin gerçekleştirilmesine yönelik denetim alanındaki uygulamaların ve deneyimlerin paylaşılması sağlanmıştır. Böylece INTOSAl, AFROSAl ve EUROSAl'nin Stratejik Planlarında yer alan hedeflerin, projelerin ve/veya görevlerin yerine getirilmesine aynı anda katkıda bulunulması amaçlanmıştır.

BM üye ülkeleri 25 Eylül 2015 tarihinde yapılan Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesinde, 2030 yılına kadar yoksulluğu sona erdirmek, eşitsizlik ve adaletsizlikle mücadele etmek ve iklim değişikliğinin üstesinden gelmek için 15 yıllık bir yol haritası çıkararak toplam 17 ana hedef kabul etmiştir.

Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma için 2030 Gündemi'nde yer alan hedefler şunlardır:

Hedef 1. Her tür yoksulluğu, nerede olursa olsun sona erdirmek

Hedef 2. Açlığı bitirmek, gıda güvenliğini sağlamak, beslenme imkânlarını geliştirmek ve sürdürülebilir tarımı desteklemek

Hedef 3. İnsanların sağlıklı bir yaşam sürmelerini ve herkesin her yaşta refahını sağlamak

Hedef 4. Herkesi kapsayan ve herkese eşit derecede kaliteli eğitim sağlamak ve herkese yaşam boyu eğitim imkânı tanımak

Hedef 5. Toplumsal cinsiyet eşitliğini sağlamak ve kadınların ve kız çocuklarının toplumsal konumlarını güçlendirmek

Hedef 6. Herkes için suya ve sağlığlamaya erişimi ve suyun ve sağlığlamamanın sürdürülebilir yönetimini garanti altına almak

Hedef 7. Herkes için erişilebilir, güvenilir, sürdürülebilir ve modern enerji sağlamak

Hedef 8. Sürdürülebilir ve kapsayıcı ekonomik kalkınmayı sağlamak, tam ve üretici istihdamı ve insan onuruna yakışır işleri sağlamak

Hedef 9. Dayanıklı altyapı inşa etmek, sürdürülebilir ve kapsayıcı sanayileşmeyi ve yeni buluşları teşvik etmek

Hedef 10. Ülkelerin içinde ve aralarındaki eşitsizlikleri azaltmak

Hedef 11. Kentleri ve insan yerleşim yerlerini herkesi kucaklayan, güvenli, güçlü ve sürdürülebilir kılmak

Hedef 12. Sürdürülebilir tüketimi ve üretimi sağlamak

Hedef 13. İklim değişikliği ve etkileri ile mücadele için acil olarak adım atmak

Hedef 14. Okyanusları, denizleri ve deniz kaynaklarını sürdürülebilir kalkınma için korumak ve sürdürülebilir şekilde kullanmak

Hedef 15. Karasal ekosistemleri korumak, restore etmek ve sürdürülebilir kullanımını sağlamak, ormanların sürdürülebilir kullanımını sağlamak, çölleşme ile mücadele etmek, toprakların verimlilik kaybını durdurmak ve geriye çevirmek ve biyoçeşitlik kaybını durdurmak

Hedef 16. Sürdürülebilir kalkınma için barışçıl ve herkesi kucaklayan toplumları teşvik etmek, herkesin adalete erişimini sağlamak, her seviyede etkin, hesap verebilir ve kucaklayıcı kurumlar inşa etmek

Hedef 17. Sürdürülebilir kalkınma için küresel ortaklığın uygulama araçlarını güçlendirmek ve küresel ortaklığı yeniden canlandırmak.

Konferansın Gündemi

21 Kasım 2019'daki Konferansın ilk gününde, Portekiz Sayıştay Başkanı Sn. Vítor Caldeira'nın ve BM Genel Sekreteri'nin mesajlarının ardından INTOSAI, AFROSAL ve EUROSAL Başkanlıklarını temsilen Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerindeki bölgesel ilerleme hakkında açılış konuşmaları yapılmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay ve EUROSAL Başkanı Seyit Ahmet BAŞ açılış konuşmasında, EUROSAL ve üyelerinin Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinin denetimlerine ilişkin deneyimleri hakkında genel bir değerlendirme yapmıştır.

Portekiz ve Avrupa Birliği perspektifi de dahil olmak üzere paydaşların görüşü de Portekiz ulusal ajansları ve Avrupa Komisyonu temsilcileri tarafından paylaşılmıştır.

Konferansın II. Oturumunda Brezilya Sayıştay, çevre denetimi konusundaki deneyimlerini paylaşıırken; EUROSAL, AFROSAL-E ve OLACEFS temsilcileri ise bölgelerinin Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri denetimleri konusundaki deneyimlerini sunmuştur.

III. Oturum, Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerine yönelik etkin denetim deneyimlerinin paylaşıldığı 4 paralel çalıştaydan oluşacak şekilde tasarlanmıştır. 1. ve 2. Çalıştayda hükümetlerin Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinin uygulanmasına

hazır olup olmadıklarının değerlendirilmesine yönelik deneyimlere odaklanılırken, 3. ve 4. Çalıştayda, YDK'ların belirli Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerini denetleme deneyimleriyle ilgili sunumlar düzenlenmiştir. Kurumumuz temsilcisi de "Türkiye'de Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinin Uygulanmasına Hazırlık Denetimi" başlığı altında denetim sonuçlarını paylaşmıştır. Konferansın ilk günü, çalıştaylardan elde edilen sonuçların moderatörleri tarafından yapılan sunumlarla sonuçlanmıştır.

Programın ikinci gününde, EUROSAL-AFROSAL Konferansının genel değerlendirmesi yapılmış olup, EUROSAL, AFROSAL, INTOSAL Genel Sekreterleri ile Portekiz Sayıştay Başkanı'nın kapanış konuşmaları ile program sona ermiştir. Konferansın ardından, Portekiz Sayıştayının kuruluş yıldönümüne ilişkin resmi bir tören gerçekleştirilmiştir.

SONUÇ

INTOSAL bölge teşkilatları günümüzde, INTOSAL ile organik bağlarının ötesinde, profesyonel uluslararası örgütler gibi hareket ederek, uluslararası ilişkilerde önemli aktörlere dönüşmektedir. Bu teşkilatlar aracılığıyla yüksek denetim kurumları arasındaki yoğunlaşan ilişkiler ağı ve artan uluslararası işbirliği, bu kurumların işlevlerini daha etkin biçimde yerine getirmelerine katkıda bulunurken, uluslar arasında dostluk ve kardeşlik duygularının pekişmesine ve yakın işbirliği ve dayanışma olanaklarının güçlendirilmesine zemin sağlamaktadır (Köse, 2007: 300, 313-314).

INTOSAL Bölge Teşkilatları arasında EUROSAL, kuşkusuz diğer birçok ülke için model oluşturan Sayıştayları bünyesinde barındırması ve diğer bölgelerde yer alan ülkelerle sosyo-kültürel, tarihsel vb. bağları güçlü ülkelerin yine bu bölgede yer alması gibi nedenlerle, diğer bölge teşkilatları ile işbirliğinde en dinamik merkez olma özelliğine sahiptir. Ortak konferanslar başta olmak üzere, çeşitli araçlarla diğer bölgelerde yer alan ülkelerin Sayıştaylarına gelişim ve yenilik adına farklı bakış açıları kazandırmaya çalışmakta ve bilgi ve deneyimlerin paylaşımında öncü bir rol üstlenmektedir.

Başkanlığını halen Sayıştayımızın yürüttüğü EUROSAL, her ülkede Sayıştayların daha güçlü, etkin ve yenilikçi kurumlar olarak ülkelerindeki kamu yönetiminin daha dürüst, şeffaf, etkin ve kaliteli hizmet sunan yapılara dönüşmesi için sundukları katkıları artırmak için çabalarını daha zengin bir yelpazede sürdürmeyi hedeflemektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ARABOSAT (2019), The Organisation's Goals, http://www.arabosai.org/En/about-us_11_216, Erişim: 12.12.2019
- EUROSAT (2012), Tbilisi Statement, https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/about-us/TBILISI-STATEMENT_VII_EURO_OLA.pdf, Erişim: 21.12.2019
- EUROSAT (2014), Moscow Statement, <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/about-us/Moscow-Statement.pdf>, Erişim: 10.12.2019
- EUROSAT (2019), Cooperation with other INTOSAT Regional Organisations, <https://www.eurosai.org/en/about-us/international-cooperation/intosais-regional-groups/>, Erişim: 21.12.2019
- Köse, H. Ömer (2007), Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, (2. Baskı), Sayıştay Yayınları, Ankara.
- SAOH (2019), IX EUROSAT-OLACEFS Joint Conference, Supreme Audit Office of Hungary, <https://asz.hu/en/ix-eurosai-olacefs-joint-conference>, Erişim: 20.12.2019.
- Sayıştay (2012), Sayıştay Başkanlığı 2011 Yılı Faaliyet Raporu, Nisan, Ankara.

SAYIŞTAY KARARLARI

DECISIONS OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

- **Temyiz Kurulu Kararları**
Decisions of Board of Appeal

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 16.10.2019

No : 46740

Konu: *Çeşitli dernek üyelerinin Belediye dışına yaptıkları ziyaretler (piknik gezisi, doğa gezisi vs.) ile ilgili olarak araç kiralınması ve bedelinin belediye bütçesinden karşılanması mümkün bulunmadığı hk.*

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra;

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ

323 sayılı Ek İlamın 4. maddesi ile, çeşitli dernek üyelerinin Belediyesi dışına yaptıkları ziyaretler (piknik gezisi, doğa gezisi vs.) ile ilgili olarak araç kiralınması ve bedelinin belediye bütçesinden karşılanması sonucu TL'ye tazmin hükmü verilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Bütçelerden Yardım Yapılması başlıklı 29'uncu maddesinde,

"Gerçek veya tüzel kişilere kanuni dayanağı olmadan kamu kaynağı kullanılamaz, yardımda bulunulamaz veya menfaat sağlanamaz. Ancak, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülmüş olmak kaydıyla; kamu yararı gözetilerek dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllere yardım yapılabilir.

Bu yardımların yapılması, kullanılması, izlenmesi, denetlenmesi ve kamuoyuna açıklanmasına ilişkin esas ve usuller Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir."

denilmiştir.

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun "Yardım ve İşbirliği" başlıklı 10'uncu maddesinde;

"Dernekler, tüzüklerinde gösterilen amaçları gerçekleştirmek üzere, benzer amaçlı derneklerden, siyasi partilerden, işçi ve işveren sendikalarından ve meslekî kuruluşlardan maddî yardım alabilir ve adı geçen kurumlara maddî yardımda bulunabilirler.

5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanun hükümleri saklı kalmak üzere, dernekler kamu kurum ve kuruluşları ile görev alanlarına giren konularda ortak projeler yürütebilirler. Bu projelerde kamu kurum ve kuruluşları, proje maliyetlerinin en fazla yüzde ellisi oranında aynî veya nakdî katkı sağlayabilirler. (Ek cümle: 18/2/2009 – 5838/7 md.) 4857 sayılı İş Kanununun 30 uncu maddesi çerçevesinde engellilerin ve eski hükümlülerin mesleki eğitim ve mesleki rehabilitasyonu, kendi işlerini kurmaları, engellilerin iş bulmasını sağlayacak destek teknolojilerine ilişkin projeler ile benzeri projelerde bu oran aranmaz” hükmüne yer verilmiştir.” denilmektedir.

5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 75’inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde (Değişik: 12/11/2012-6360/19 md.)

“Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıflar ve 7/6/2005 tarihli ve 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu kapsamına giren meslek odaları ile ortak hizmet projeleri gerçekleştirebilir. Diğer dernek ve vakıflar ile gerçekleştirilecek ortak hizmet projeleri için mahallin en büyük mülki idare amirinin izninin alınması gerekir.”

Aynı Kanunun 6360 sayılı Kanun ile eklenen son fıkrasında (Ek fıkra: 12/11/2012-6360/19 md.);

“5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 29’uncu maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesi ile 5253 sayılı Dernekler Kanununun 10 uncu maddesi; belediyeler, il özel idareleri, bağlı kuruluşları ve bunların üyesi oldukları birlikler ile ortağı oldukları Sayıştay denetimine tabi şirketler için uygulanmaz.”

hükümlerine yer verilmiştir.

Rapor dosyası ve eki belgelerin incelenmesi neticesinde; İlçesindeki Derneklerin talepleri doğrultusunda ilçe dışına gezi (piknik, doğa gezisi vs.) düzenlenerek bu amaçla araç kiralandığı ve bedellerinin belediye bütçesinden ödendiği görülmüştür. Ancak, yukarıdaki mevzuat hükümlerine göre, belediyelerin derneklere 5018 sayılı Kanun’un 29’uncu ve 5253 sayılı Kanun’un 10’uncu maddesi kapsamında yardım yapabilmesi mümkün değildir. Belediyeler derneklere sadece ortak hizmet projeleri kapsamında katkı sağlayabilecektir.

Sorumlular temyiz dilekçesinde; ... Belediyesi sınırları içerisinde ikamet edip de maddi imkânları olmayan, sadece gönül bağıyla bir araya gelen vatandaşların kısmen de olsa Belediyenin mali imkânları ölçüsünde bu kültürel iletişimi gerçekleştirebilmek için mahalli müşterek nitelikteki hizmet ve kaynaşmayı oluşturmak için 5393 sayılı Kanunun 14/a maddesi uyarınca Sosyal ve Kültürel Hizmetler kapsamında nakdi yardım niteliğinde olmayıp sadece araç kiralama yönünden yardımda bulunulduğunu belirtmişlerse de; 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 14'üncü maddesinde Belediyenin görev ve sorumlulukları, 15'inci maddesinde ise yetki ve imtiyazları tek tek sayılmış, amatör spor kulüplerine yapılacak yardım dışında dernek gezilerinin masraflarının Belediyeler tarafından karşılanmasına cevaz veren bir hükme yer verilmemiştir.

Bu itibarla, 323 sayılı EK ilamın 4. Maddesiyle verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 19.06.2019

No : 46488

Konu: *Belediyede işyeri hekimi olarak görev yapan ve başka kurumda kamu görevlisi olarak çalışmakta doktora, işyeri hekimliğinden dolayı ödenmesi gereken ilave ödeneğe ilave olarak sözleşme ile ayrıca bir ödemede bulunulmasının mümkün olamayacağı hk.*

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra;

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ

Dosya kapsamındaki bilgi ve belgelerin incelenmesi sonucunda; Belediyede işyeri hekimi olarak görev yapmakta olan 'a işyeri hekimliğinden dolayı ödenmesi gereken ilave ödeneğin olması gerekenden fazla verildiği görülmüştür.

22/05/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu'nun "İş sağlığı ve güvenliği hizmetleri" başlıklı mülga 81. maddesinde;

"İşverenler, devamlı olarak en az elli işçi çalıştırdıkları işyerlerinde alınması gereken iş sağlığı ve güvenliği önlemlerinin belirlenmesi ve uygulanmasının izlenmesi, iş kazası ve meslek hastalıklarının önlenmesi, işçilerin ilk yardım ve acil tedavi ile koruyucu sağlık ve güvenlik hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla, işyerindeki işçi sayısı, işyerinin niteliği ve işin tehlike sınıf ve derecesine göre;

a) İşyeri sağlık ve güvenlik birimi oluşturmakla,

b) Bir veya birden fazla işyeri hekimi ile gereğinde diğer sağlık personelinin görevlendirmekle,

yükümlüdürler.

İşverenler, bu yükümlülüklerinin tamamını veya bir kısmını, bünyesinde çalıştırdığı ve bu maddeye dayanılarak çıkarılacak yönetmelikte belirtilen vasıflara sahip personel ile yerine getirebileceği gibi, işletme dışında kurulu ortak sağlık ve güvenlik birimlerinden hizmet alarak da yerine getirebilir. Bu şekilde hizmet alınması işverenin sorumluklarını ortadan kaldırmaz

İşyeri hekimlerinin, işyeri sağlık ve güvenlik birimleri ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinde görevlendirilmeleri ve hizmet verilen işyerlerinde çalışan işçilerle sınırlı olmak üzere görevlerini yerine getirmeleri hususunda diğer kanunların kısıtlayıcı hükümleri uygulanmaz.

Kanuna veya kanunun verdiği yetkiye dayanılarak kurulan kamu kurum ve kuruluşlarında ilgili mevzuatına göre çalıştırılmakta olan hekimlere, üçüncü fıkrada öngörülen eğitimler aldırılmak suretiyle ve aslî görevleri kapsamında, çalışmakta oldukları kurum ve kuruluşların asıl işveren olarak çalıştırdıkları işçilerin işyeri hekimliği hizmetleri gördürülür. Bu kurum ve kuruluşların diğer personel için oluşturulmuş olan sağlık birimleri, işyeri sağlık ve güvenlik birimi olarak da kullanılabilir.”

hükmüne yer verilmek suretiyle, en az 50 işçi çalıştıran işverenler (en az 50 işçi çalıştıran kamu kurumları dahil), işyerlerinde en az bir işyeri hekimi görevlendirmekle yükümlü tutulmuş iken, 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu’nun 37. maddesinin (ç) bendi ile mezkur 81. madde yürürlükten kaldırılmıştır.

30/6/2012 tarihli ve 28339 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununun “İş sağlığı ve güvenliği hizmetleri” başlıklı 6. maddesinde;

“(1) Mesleki risklerin önlenmesi ve bu risklerden korunulmasına yönelik çalışmaları da kapsayacak, iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinin sunulması için işveren;

a) Çalışanları arasından iş güvenliği uzmanı, işyeri hekimi ve diğer sağlık personeli görevlendirir. Çalışanları arasında belirlenen niteliklere sahip personel bulunmaması hâlinde, bu hizmetin tamamını veya bir kısmını ortak sağlık ve güvenlik birimlerinden hizmet olarak yerine getirebilir. Ancak belirlenen niteliklere ve gerekli belgeye sahip olması hâlinde, tehlike sınıfı ve çalışan sayısı dikkate alınarak, bu hizmetin yerine getirilmesini kendisi üstlenebilir.

(2) 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kamu kurum ve kuruluşları; iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerini, Sağlık Bakanlığına ait döner sermayeli kuruluşlardan doğrudan alabileceği gibi 4734 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde de alabilir.

(3) Tam süreli işyeri hekimi görevlendirilen işyerlerinde, diğer sağlık personeli görevlendirilmesi zorunlu değildir.”

hükmüne yer verilmek suretiyle, çalışan sayısına bakılmaksızın işyerlerinin (kamu kurumları dahil) kendi kuruluşlarına yönelik olarak iş sağlığı ve güvenliği hizmeti sunma zorunluluğu getirilmiş, bu kapsamda kamu kurumlarının kendi

çalışanları arasından iş güvenliği uzmanı, işyeri hekimi ve diğer sağlık personeli görevlendirebileceği gibi, ortak sağlık ve güvenlik birimlerinden hizmet satın alarak da bu yükümlülüğü yerine getirebilecekleri ifade edilmiştir.

Öte yandan 6331 sayılı Kanunun, 12/7/2013 tarihli ve 6495 sayılı Kanunla değişik, "Yürürlük" başlıklı 38. maddesinde;

"(1) Bu Kanunun;

a) 6 ve 7 nci maddeleri;

1) 1) 4857 sayılı İş Kanununun mülga 81 inci maddesi kapsamında çalışanlar hariç kamu kurumları ile 50'den az çalışanı olan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyerleri için 1/7/2020 tarihinde, (1) (2),

(1) 20/8/2016 tarihli ve 6745 sayılı Kanunun 71 inci maddesi ile bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde yer alan "1/7/2016" ibaresi "1/7/2017" şeklinde değiştirilmiştir.

(2) 18/6/2017 tarihli ve 7033 sayılı Kanunun 86 ncı maddesi ile bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde yer alan "1/7/2017" ibaresi "1/7/2020" şeklinde değiştirilmiştir.

2) 50'den az çalışanı olan tehlikeli ve çok tehlikeli sınıfta yer alan işyerleri için 1/1/2014 tarihinde,

3) Diğer işyerleri için yayımı tarihinden itibaren altı ay sonra,

b) 9, 31, 33, 34, 35, 36 ve 38 inci maddeleri ile geçici 4, geçici 5, geçici 6, geçici 7 ve geçici 8inci maddeleri yayımı tarihinde,

c) Diğer maddeleri yayımı tarihinden itibaren altı ay sonra,

yürürlüğe girer."

hükmüne yer verilerek, işverenlere iş sağlığı ve güvenliği hizmeti sunma yükümlülüğü getiren 6. maddenin, kamu kurumları (4857 sayılı İş Kanununun mülga 81. maddesi kapsamında çalışanlar hariç) için 01/07/2016 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Bu çerçevede, 4857 sayılı İş Kanunu'nun mülga 81. maddesi kapsamında iş sağlığı ve güvenliği hizmeti sunmakla mükellef olan kamu kurumları hariç olmak üzere, kamu kurumları için söz konusu tarihe kadar iş sağlığı ve güvenliği hizmeti sunma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

6331 sayılı Kanunun "İşyeri hekimleri ve işyeri uzmanları" başlıklı 8. maddesinde ise;

“(6) Belirlenen çalışma süresi nedeniyle işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanının tam süreli görevlendirilmesi gereken durumlarda; işveren, işyeri sağlık ve güvenlik birimi kurar. Bu durumda, çalışanların tabi olduğu kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununa göre belirlenen haftalık çalışma süresi dikkate alınır.

(7) Kamu kurum ve kuruluşlarında ilgili mevzuata göre çalıştırılan işyeri hekimi veya iş güvenliği uzmanı olma niteliğini haiz personel, gerekli belgeye sahip olmaları şartıyla asli görevlerinin yanında, belirlenen çalışma süresine riayet ederek çalışmakta oldukları kurumda veya ilgili personelin muvafakati ve üst yöneticinin onayı ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarında görevlendirilebilir. Bu şekilde görevlendirilecek personele, görev yaptığı her saat için (200) gösterge rakamının memur aylık katsayısı ile çarpımı tutarında ilave ödeme, hizmet alan kurum tarafından yapılır. Bu ödemeden damga vergisi hariç herhangi bir kesinti yapılmaz. Bu durumdaki görevlendirmeye ilişkin ilave ödemelerde, günlük mesai saatlerine bağlı kalmak kaydıyla, aylık toplam seksen saatten fazla olan görevlendirmeler dikkate alınmaz.

(8) Kamu sağlık hizmetlerinde tam süreli çalışmaya ilişkin mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla, işyeri hekimlerinin ve diğer sağlık personelinin işyeri sağlık ve güvenlik birimi ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinde görevlendirilmelerinde ve hizmet verilen işyerlerinde çalışanlarla sınırlı olmak üzere görevlerini yerine getirmelerinde, diğer kanunların kısıtlayıcı hükümleri uygulanmaz.”

hükümlerine yer verilmek suretiyle, kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan personelin asli görevlerinin yanında çalışmakta oldukları kurumda veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarında ilave ödeme yapılmak suretiyle işyeri hekimi veya iş güvenliği uzmanı olarak görevlendirilebilecekleri belirtilmiştir.

Yapılan incelemede Belediyesi ile Dr. ... arasında Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı onaylı sözleşme yapılmak suretiyle Türk Tabipler Birliği tarafından belirlenen ücret tarifesi doğrultusunda işyeri hekimliği hizmeti satın alındığı tespit edilmiştir. Ancak Dr.’ın, ili Eğitim ve Araştırma Hastanesinde çalışan bir kamu personeli olduğu anlaşılmıştır. Dolayısıyla söz konusu doktora, ifa ettiği hizmet karşılığında yapılacak ödemenin, yukarıda zikredilen Kanun’un 8. madde hükmü doğrultusunda ödenmesi gerekmektedir. Kanunun ilgili maddesinde belirlenen katsayı üzerinden yapılacak ödemenin üzerinde bir ücret ödemesi yapılması da bu doğrultuda kamu zararı oluşturacaktır.

Bu itibarla, sorumlu iddialarının reddedilerek 88 sayılı İlamın 5. maddesiyle TL’ye ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 11.09.2019

No : 46594

Konu: Üniversite Hastane Binası İkmal İnşaatı İşinde, Hastane Başhekimliğinin talebi doğrultusunda uygulama projesindeki ölçülerden farklı olarak yapılan imalat kalemlerinin bedelinin ödenmesi hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra,

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ

Sorumluluk Yönünden İnceleme:

Kamu Zararı ile ilgili olarak verilen Sayıştay Genel Kurulunun 14.6.2007 tarih 5189/1 sayılı Kararında sorumluluk hukuku bakımından kamu görevlileri için 5018 sayılı Kanundan önce kusursuz sorumluluk (objektif) ilkesinin geçerli olduğu, 5018 sayılı kanunla bu ilkeden vazgeçilip kusur sorumluluğu (sübjektif) ilkesinin benimsendiği, işlemlerin tek başına mevzuata aykırı olmasının, bu işlemleri yapan kamu görevlilerinin sorumlu tutulmaları için yeterli olmadığı belirtilmiştir. Başka bir ifadeyle, eskiden bir işlemin mevzuata aykırı olması tazmin hükmü vermek için yeterli iken, 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra, mevzuata aykırılığın yanı sıra kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinin varlığının da ispatlanmasının gerekli olacağı ifade edilmiştir.

Bu doğrultuda, 5018 sayılı Kanuna göre mali sorumluluğun oluşabilmesi için;

- Kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem, eylem bulunmalıdır.
- Ortada bir kamu zararı olmalıdır.
- Mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemle zarar arasında bir illiyet olmalıdır.

Bu bağlamda, yüklenicinin inşaat işleriyle ilgili bir taahhüdünü yerine getirmemesi üzerine illiyet bağı kurulan kamu zararından dolayı inşaat mühendisi unvanlı bir teknik personele kontrol mühendisi sıfatıyla sorumluluk yüklenmesinde mevzuata aykırılık bulunmamaktadır.

Konunun Esası Yönünden İnceleme:

(Ek) İlamda tazmin hükmü, Sayıştay Başkanlığınca görevlendirilen bilirkişilerce hazırlanan 18.05.2015 tarihli Bilirkişi Raporunun İnşaat Bölümü 5 numaralı inceleme konusundaki “K8 ve Y2 bloklarda bulunan banyo pencere imalatlarının Hastane Başhekimliğinin talebi doğrultusunda uygulama projesindeki ölçülerden farklı yapıldığı (K8 ve Y2 Bloklarında projede öngörülen 130x130 ebadındaki pencereler yerine yeniden projelendirilmiş 122x72 ebatlı ve ayrıca 160x180 proje ebadı olan pencereler yerine yeniden projelendirilmiş 54x68 ebatlı pencereler takıldığı)” tespiti üzerine değişen imalatlara ilişkin ataşman, metraj ve mukayeseli keşif icmalı hazırlanarak yükleniciye yapılan fazla ödemenin hesaplanması suretiyle verilmiştir.

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği eki Yapım İşleri Genel Şartnamesinin “Sözleşme ve eklerine uymayan işler” başlıklı 23 üncü maddesinde:

“(1) Yüklenici projelerde kendiliğinden hiç bir değişiklik yapamaz. Proje ve şartnamelere uymayan, eksik ve kusurlu oldukları tespit edilen işleri yüklenici, yapı denetim görevlisinin talimatı ile belirlenen süre içinde bedelsiz olarak değiştirmek veya yıkıp yeniden yapmak zorundadır. Bundan dolayı bir gecikme olursa sorumluluğu yükleniciye aittir. Bununla birlikte, yüklenici tarafından proje ve şartnameden farklı olarak yapılmış olan işlerin, fen ve sanat kurallarına ve istenen özelliklere uygun oldukları idarece tespit edilirse, bu işler yeni durumları ile de kabul edilebilir. Ancak bu takdirde yüklenici, daha büyük boyutta veya fazla miktarda malzeme kullandığını ve daha fazla emek harcadığını öne sürerek fazla bedel isteyemez. Bu gibi hallerde hakediş raporlarına, proje ve şartnamelerde gösterilen veya yazılı talimatla bildirilen boyutlara göre hesaplanmış miktarlar yazılır. Bu şekilde yapılan işlerin boyutları, emeğin değeri ve malzemesi daha az ise bedeli de ona göre ödenir.”,

“Hatalı, kusurlu ve eksik işler” başlıklı 24. maddesinde ise:

“(1) Yapı denetim görevlisi, yüklenici tarafından yapılmış olan işin eksik, hatalı ve kusurlu olduğunu veya malzemenin şartnamesine uygun olmadığını gösteren delil ve emareler gördüğü takdirde, gerek işin yapımı sırasında ve gerekse kesin kabule kadar olan sürede bu gibi eksiklerin, hataların ve kusurların incelenmesi ve tespiti için gerekli görülen yerlerin kazılmasını ve/veya yıkılıp yeniden yapılmasını yükleniciye tebliğ eder. Bu incelemeler yüklenici veya vekili ile birlikte yapılır. Yüklenici veya vekili bu konuda yapılacak tebliğe uymazsa,

incelemeler yapı denetim görevlisince tek taraflı olarak yapılip durum bir tutanakla tespit edilir. Bu gibi inceleme ve araştırmaların giderleri, işlerin eksik, hatalı ve kusurlu olduğunun anlaşılması halinde yükleniciye ait olur. Aksi anlaşılırsa genel hükümlere göre işlem yapılır.

(2) Sorumluluğu yükleniciye ait olduğu anlaşılan hatalı, kusurlu ve malzemesi şartnameye uymayan işlerin bedelleri, geçici hakedişlere girmiş olsa bile, yüklenicinin daha sonraki hakedişlerinden veya kesin hakedişinden ya da teminatından kesilir.”

Denilmekte olup, bu hükümler karşısında proje değişikliği, iş eksilişi vb. sebeplerle yapımından vazgeçilen, hiç yapılmayan veyahut eksik yapılan iş/ imalatlar için kesinti yapılmamasının (diğer bir ifadeyle tam ödeme yapılmasının) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 71. maddesi kapsamında kamu zararına sebebiyet vereceği konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.

Bu kesintinin nasıl yapılacağı hususuna gelince; anahtar teslim götürü bedel ile ihale edilen işlerde yükleniciler işi uygulama projelerine göre yürütmektedirler. Nitekim Yapım İşleri Genel Şartnamesinin “Projelerin uygulanması” başlıklı 12. maddesinin birinci fıkrasında sözleşme konusu işlerin, idare tarafından yükleniciye verilen veya yüklenici tarafından hazırlanıp idarece onaylanan uygulama projelerine uygun olarak yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Zira yüklenici ile İdare arasında 15.07.2011 tarihinde imzalanan sözleşmenin “Sözleşmenin ekleri” başlıklı 8 inci maddesinde sözleşmenin ekindeki ihale dokümanı ve diğer belgelerle bir bütün olduğu, sözleşme hükümleri ile ihale dokümanını oluşturan belgelerdeki hükümler arasında çelişki veya farklılık olması halinde ihale dokümanındaki hükümlerin esas alınacağı belirtilmiş, ihale dokümanını oluşturan belgeler öncelik sırasına göre tek tek sayılmıştır. Buna göre uygulama projeleri, mahal listesi, teknik ve idari şartnameler gibi belgeler ihale dokümanını oluşturur. Dolayısıyla, miktar yönünden; ihale dokümanı arasında bulunmayan ve yaklaşık maliyetin belirlenmesi için yapılan keşifte belirlenen miktarların (ve bu miktarlara bağlı olarak oluşturulan pirsantaıların) değil ihale dokümanındaki belgelerde belirlenen miktarların ve yapılan açıklamaların esas alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, anahtar teslim götürü bedel sözleşmelerde; sözleşmesinde bulunmayan (ve proje değişikliği veya iş artışı sebebiyle yaptırılan) imalatların birim fiyatlarının hangi yöntem ile belirleneceği meri mevzuatta ayrıntılı bir

biçimde açıklanmakta iken, yapımından (proje değişikliği, iş eksilişi vb. sebeplerle) vazgeçilen veya eksiltelen imalatların bedellerinin nasıl tespit edileceğine yönelik açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna rağmen, uygulamada yaygın şekilde pursantaj oranları (veya bunların sözleşme bedeli üzerinden temsil ettiği değer) bu tespitte kullanılmaktadır.

Her şeyden önce anahtar teslimi götürü bedel ihale edilerek belirli bir uygulama projesine göre yürütülüp tamamlanması gereken bir yapım işinde, yapımından vazgeçilen (eksiltelen) imalat kalemleri nedeniyle sözleşme bedelinden yapılacak kesinti tutarının tespitinde pursantaj oranlarının kullanılması pursantaj oranlarının ifade ettiği mana itibari ile hakkaniyete uygun düşmemektedir. Bilindiği üzere pursantaj oranları, idarenin ihaleye hazırlık aşamasında hazırladığı yaklaşık maliyet cetvelinde gösterilen iş kalemi ve/veya iş gruplarının, işin tamamı için hesaplanan toplam yaklaşık maliyet bedeli içerisindeki yüzdesel ağırlığını gösterir bir orandır ve yaklaşık maliyetin gizliliği ilkesi gereğince isteklilerin tekliflerini sunarken bihaber oldukları ve dolayısıyla teklif edilen bedel ile herhangi bir bağlantısı veya teklif edilen bedel üstünde herhangi bir etkisi olan bir değer değildir.

Konuya ilişkin Yüksek Fen Kurulunun 23.03.2011 tarihli ve 2011/5 sayı ile vermiş olduğu Kararında:

“3-İNCELEME

...

4735 sayılı Kanun ve sözleşmesinin yukarıda belirtilen hükümleri uyarınca; anahtar teslimi götürü bedel teklif alınan ihalelerde, isteklilerin işin tamamı için teklif verdikleri ve sözleşmenin de işin tamamı için yapıldığı ile işlerin bedellerinin ödenmesinde yüklenicilerin teklif ettikleri toplam bedelin esas alındığı, ilerleme yüzdelerinin (pursantaj oranlarının) işin yapılmasına ilişkin bir dayanak oluşturma niteliğinin bulunmadığı, proje ve mahal listelerine dayalı olarak hangi imalat seviyesinde sözleşme bedelinin hangi oranında ödeme yapılacağı gösteren bir belgeden ibaret olduğu ve birim fiyat niteliğinde bulunmadığı dolayısıyla, ilerleme yüzdelerinden (pursantaj oranlarından) hareketle yapımından vazgeçilen iş kalemlerine ait birim fiyatların da tespit edilemeyeceği hususları açıktır.

Ayrıca, sözleşmesi eki YİĞŞ'nin “Sözleşmede bulunmayan işlerin birim fiyatların tespiti” başlıklı 22 nci maddesinde bu konuda nasıl hareket edilmesi gerektiğine ilişkin hususlar ayrıca belirtilmiş bulunmaktadır.

4 - KARAR

Konuyla ilgili olarak inceleme bölümünde yapılan detaylı açıklamalar dikkate alındığında; yapımından vazgeçilen iş kalemlerine ait birim fiyatların, sözleşmesi eki YİĞŞ'nin 22 nci maddesinin kıyasen uygulanması suretiyle, bu maddede ön görülen usul ve esaslar doğrultusunda tespit edilebileceğine 23/03/2011 tarihinde yapılan toplantıda oybirliği ile karar verilmiştir."

ifadelerine yer vermesi, bu hususu teyit etmektedir.

Bu haliyle, "anahtar teslim götürü bedel ihale edilen bir yapım işinde proje değişiklikleri sonucu yapımından vazgeçilen (eksiltelen) imalatların fiyatlarının nasıl tespit edileceği" noktasında yukarıda da ifade edildiği üzere bu husus ihale mevzuatında açık bir şekilde düzenlenmemiş olmakla birlikte konuya ilişkin gerek Sayıştay yargısı tarafından verilen emsal kararlarda ve gerekse de bu konularda görüş verme yetkisi kendisine 644 sayılı KHK ile tanınmış olan Yüksek Fen Kurulu Başkanlığı kararlarında, usul ve yöntem paralelliği ilkesi benimsenmiş olup, buna göre iş eksilişine konu olan imalatların fiyatlarının tespitinin aynı iş artışına konu imalatların fiyatlarının tespitinde uygulanan yöntem ile gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri ve kararlar ile yapılan açıklamalar bağlamında ihtilaf konusu olay değerlendirilecek olursa;

Sayıştay tarafından görevlendirilen heyetin düzenlediği yukarıda sözü edilen rapor sonucunda Sayıştay tarafından suç duyurusunda bulunulması üzerine Cumhuriyet Başsavcılığının teşkil ettirdiği bilirkişi heyetinin ve yüklenicinin talebi üzerine Teknik Üniversitesinden görevlendirilen bilirkişi heyetinin tespitleri de fiiliyatta yapılan imalat ölçülerinin uygulama projesinden daha küçük olduğu yönündedir. Müşterek bu üç tespit karşısında, işte proje değişikliği olduğu konusu mutlak olup; yeni imalatın ödemeleri değişen projedeki ölçüler üzerinden yapılması gerekirken, İdarece fiili duruma itibar edilmeyerek uygulama projesindeki ölçüler üzerinden imalat için (sanki ilk projedeki imalat yapılmış gibi) tam ödeme yapılmış ve herhangi bir kesintiye gidilmemiştir.

Ancak, İdarece yapılan bu uygulama mevzuata aykırı olduğundan; mukayeseli kefe göre belirlenen tutarın kesilmesi gerektiği gerekçesi üzerine kurulan tazmin hükmü hukuken yerindedir.

Konunun esası itibariyle uygulama projesindeki ölçülerden farklı yapılan imalatlar için yükleniciye fazla ödeme yapıldığı hususunu, sorumlu ve ahiz vekilleri de kabul etmekle birlikte Ek İlamda mevzuata aykırı olarak belirlenen hususların kesin kabul aşamasında değerlendirilebileceğinden ve buna göre düzeltmelerin ve (tahsilat gerektiren durumlarda) tahsilat işlemlerinin gerçekleştirilebileceğinden hareketle (..... Cumhuriyet Başsavcılığı ve bilirkişi raporlarından atıflarda bulunarak) kesin kabulü ve kesin hesabı yapılmamış işlerde kamu zararından bahsedilemeyeceğini ifade etmişler ve bu iddialarını (emsal olarak gösterilen ancak sadece temyiz dilekçelerindeki sorumlu savunmaları kısmının esas alındığı) Sayıştay Temyiz Kurulu Kararlarına ve Yargıtay içtihatlarına dayandırmışlardır. Ancak, Sayıştay yargısında kamu zararının tespitinde kesin hesap veya kesin kabul yapıp yapılmadığının önemi yoktur. Kaldı ki, yapılacak düzeltme ve tahsilatlar (Sayıştayca verilen hükümden sonra yapılanlar ilamın infazı mahiyetinde olmakla beraber), Sayıştay yargılamalarının her aşamasında dikkate alınabilecek olup, Ek İlama konu hususta düzeltme veya tahsilat yapıldığına ilişkin herhangi bir bilgilendirme de yapılmamıştır. (Yüklenici tarafından kesin hesap dosyasında kamu zararına esas pozların minha edildiği ifade edilmişse de kesin hesap hâlihazırda onaylanmadığından düzeltme ve tahsilat niteliğinde değildir.)

Son olarak, usul ve yöntem paralelliği ilkesini gereğince iş eksilişine konu olan imalatların fiyatlarının tespitinin aynı iş artışına konu imalatların fiyatlarının tespitinde (Y.İ.G.Ş.'nin 22'nci maddesi doğrultusunda) uygulanan yöntem ile gerçekleştirilmesi gerekmele birlikte gerek bu maddede ve gerekse 4734 ve 4735 sayılı Kanunlar ile ikincil mevzuatta söz konusu fiyatların tespiti sırasında sözleşme bedeli ve yaklaşık maliyet arasındaki farktan hareketle bulunacak bir orandaki indirim girdisinin yer aldığına veya fiyatların bu oranda tenzilatı tabi tutulacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Buna rağmen Ek. İlamdaki kamu zararı hesabında da imalat birim fiyatlarına (bilinen adıyla) itibari ihale tenzilatı uygulanmış olduğu görülmektedir. Her ne kadar mevzuatımızda böyle bir yöntem bulunmasa da kamu zararı hesabında hem artan hem azalan imatlara tenzilat uygulandığı, bu hesabın İdarece kabul edildiği ve tenzilat uygulanmaması durumunda kamu zararı tutarının artacağı anlaşıldığından; söz konusu yöntemin Kurulumuzca da kabul edilmesi uygun ve makul olacaktır.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde, kamu zararı tutarının haliyle kabulüyle temyiz dilekçesindeki iddiaların reddedilerek 359 sayılı Ek İlamın 1. maddesinin (C) bendiyle verilen TL'nin tazminine ilişkin hükmün TASDİKİNE, karar verildi.



T.C.

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

Destek Grubu 2

06520 Balgat / ANKARA

dergi@sayistay.gov.tr

ISSN: 1300-1981 eISSN: 2651-351X