



SAYIŞTAY DERGİSİ

Yerel Yönetimlerde Planlama, Bütçe, Borçlanma ve
Denetim Süreçlerinin Yeni Yasalar Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Enflasyon Muhasebesinin Finansal Tablolara Etkileri

Ekonomik Suç Kavramı ve Sigortacılık Suçlarının Bu Açıdan
Değerlendirilmesi

Tobin Vergisi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği

Stratejik Yönetim ve e-Devlet

Ön İnceleme Yapmakla Görevlendirilenlerin Yetki ve
Sorumlulukları

İhraç Edilen Malın KDV’sinin Hesaplanması

Kamu Borç Denetiminin Planlanması

2003 Yılı Hazine İşlemleri Raporu (Özet)

TMS Fonuna Yapılan İkraizler İzleme Raporu (Özet)

SAYIŞTAY KARARLARI

EKİM - ARALIK 2004

SAYI : 55

Sahibi : T.C. Sayıştay Başkanlığı adına
Ali KARAMAZAKCADİK
Genel Sekreter

Yayın Kurulu Başkanı : **Bayram BARUN**
Uzman Denetçi

Yazı İşleri Müdürü : **Dr. H. Ömer KÖSE**
Başdenetçi

Yayın Kurulu : **Bayram BARUN**
Uzman Denetçi

Emine ÖZEY
Uzman Denetçi

Dr. H. Ömer KÖSE
Başdenetçi

Kemal ÖZSEMERCI
Başdenetçi

Murat ARSLAN
Denetçi

Necip POLAT
Denetçi

Özlem TEMİZEL
Denetçi

Kapak Tasarımı : **Yasemin ERDAL**
Bilgisayar İşletmeni

Dizgi ve Sayfa Düzeni : Araştırma ve Tasnif Grubu

Baskı : Yayın İşleri Müdürlüğü

Kapak Baskı : Ankara Üniversitesi Basımevi

İsteme Adresi : Sayıştay Başkanlığı
Yayın İşleri Müdürlüğü
06520 Balgat/ANKARA

e-posta : dergi@sayistay.gov.tr

İnternet Adresi : www.sayistay.gov.tr

SAYIŞTAY DERGİSİ

ISSN : 1300-1981

- *Sayıştay Başkanlığınca üç ayda bir yayımlanır.*
- *Telif hakları 2 Mart 1987 tarih ve 19388 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Ödenecek Telif ve İşlenme Ücretleri Hakkında Yönetmelik esaslarına göre ödenir.*
- *Dergide yazıların yayımlanmış olması yazara ait kişisel görüşlerin Sayıştay Başkanlığı tarafından paylaşılması anlamına gelmez. Dergide yayımlanan makalelerin sorumluluğu yazarlarına aittir.*
- *Dergide yayımlanan yazılardan ancak kaynak gösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.*
- *Dergide yayımlanmak üzere gönderilen yazılar, yayımlansın ya da yayımlanmasın, geri verilmez.*
- *Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.*

	SAYIŞTAY DERGİSİ
SAYI: 55	EKİM-ARALIK 2004

İÇİNDEKİLER

- 3 Yerel Yönetimlerde Planlama, Bütçe, Borçlanma ve Denetim Süreçlerinin Yeni Yasalar Çerçevesinde Değerlendirilmesi**
H. Hakan YILMAZ
ODTÜ Ek Öğretim Görevlisi
- 41 Vergi Hukuku Açısından Enflasyon Muhasebesinin Finansal Tablolara Etkileri**
Ömer TEKŞEN
Süleyman Demirel Üniversitesi Gönen M.Y.O. Öğretim Görevlisi
Yrd. Doç. Dr. Serdar ATAY
Kırıkkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Öğretim Üyesi
- 53 Ekonomik Suç Kavramı ve Sigortacılık Suçlarının Bu Açıdan Değerlendirilmesi**
Tercan TİRYAKİ
Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Uzmanı
Türker GÜRSOY
Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Uzman Yrd.
- 71 Tobin Vergisi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği**
Dr. Fatih SARAÇOĞLU
Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Öğretim Görevlisi
Özgür ŞAHAN
Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi

- 83 Stratejik Yönetim ve e-Devlet**
Çağlayan ODABAŞ
Tarım ve Köyşleri Bakanlığı Müfettişi
- 95 Ön İnceleme Yapmakla Görevlendirilenlerin Yetki ve Sorumlulukları**
M. Faruk ŞAHİN
Kültür ve Turizm Bakanlığı Başmüfettişi, Kamu Yönetimi Uzmanı
- 121 İhraç Edilen Malın Bünyesine Giren KDV'nin Hesaplanması**
Yafes PEHLİVAN
Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörü, Samsun Defterdar Yrd. V.
- 131 Kamu Borç Denetiminin Planlanması**
Çevirenler: Berna DİNÇ & Banu KARACA
Sayıştay Denetçileri
- 147 SAYIŞTAY RAPORLARI**
- 149 2003 Yılı Hazine İşlemleri Raporu (Özet)**
- 165 Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna Yapılan İkazlar İzleme Raporu (Özet)**
- 175 SAYIŞTAY KARARLARI**
- 177 Temyiz Kurulu Kararları**
- 188 Daireler Kurulu Kararları**

YEREL YÖNETİMLERDE PLANLAMA, BÜTÇE, BORÇLANMA VE DENETİM SÜREÇLERİNİN YENİ YASALAR ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ*

H. Hakan YILMAZ*

I. GİRİŞ ve GENEL DEĞERLENDİRME

Türk mali yönetim sisteminin yeniden yapılandırılması son dönemde üzerinde en çok tartışılan konuların başında gelmektedir. Uygulanan ekonomik programlarda programın ekonomik ve mali başarısının sağlanması ve kalıcı olması mali yönetim sisteminde yapılacak uzun soluklu reformlara bağlanmış ve bu anlamda da son 4-5 yıllık dönemde önemli adımlar atılmıştır. Fonların sayısının önemli düzeyde azaltılması, görev zararları uygulamasının açık kurallara bağlanması ve bütçede gösterilmesi, mali risk yaratan hazine garantileri ve diğer mali yükümlülüklerin sınırlandırılması bu çerçevede Kamu Finansmanı ve Borç Yönetimi Kanununun çıkarılması, Kamu İhale Kanununun 2003 yılında kabul edilmesi en son 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bu alanda atılan önemli adımlar olmuştur.

Yapısal nitelikli dönüşümü gerektiren düzenlemelerin tasarımı kadar yönetimi de önem taşımaktadır. Bizim gibi geç kalmış bir dönüşüm sürecinde olan ve sorunların biriktiği ülkelerde reformların stratejik yönetimi, her yönetimin en önemli sorun alanı olmuştur. Bu anlamda, daha öngörülen kanunlar uygulamaya geçmeden yeni kanun tasarılarının gelmesi tam olarak ne yapılması gerektiği konusundaki belirsizliğin artmasına, kanunların ve tasarıların içsel tutarlılığı sorununun gündeme gelmesine yol açmaktadır. Yakın dönemin kamu ihale kanunu, bankalar kanunu uygulaması gibi somut örnekler de, bu alanda ders çıkarmaya yönelik bir tecrübe yaratmıştır. Nitekim söz konusu kanunlar çıktıktan ve önemli değişiklikler geçirdikten sonra bile geline bugünkü noktada hala bu kanunlara yönelik yapısal nitelikli değişiklikler hükümetin ve ilgili idarelerin gündeminde bulunmaktadır.

* Bu çalışma 2 Nisan 2004 tarihinde Türkiye Ekonomi Kurumu için Ankara’da sunulan tebliğin geliştirilmiş ve güncelleştirilmiş halidir.

* ODTÜ Ek Öğretim Görevlisi, hakkihakanyilmaz@yahoo.com

Parlamentoya 3.3.2004 tarihinde gönderilen Belediyeler Kanunu tasarısı, İl Özel İdareler Kanunu tasarısı ve Büyükşehir Belediyeleri Kanunu tasarısı bu çerçevede ele alınmalıdır. İl özel idareleri yasası parlamentoda 5197 sayılı yasa ile 24.6.2004 tarihinde, Belediyeler Kanunu ise 5215 sayılı yasa ile 9.7.2004 tarihinde kabul edilmiş olmakla birlikte iki yasada bazı maddeleri tekrar görüşülmek üzere Cumhurbaşkanı tarafından parlamentoya geri iade edilmiştir. Belediyeler Kanunu TBMM tarafından 7.12.2004 tarihinde 5272 sayılı kanunla tekrar kabul edilmiş ve Cumhurbaşkanının onaylamasıyla 24.12.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 5216 sayılı kanunla 10.7.2004 tarihinde parlamentoda kabul edilen Büyükşehir Belediyesi Kanunu ise Cumhurbaşkanı tarafından onaylanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Yerel yönetimlerle ilgili yeni kanunlar öncesi düzenlemelerin önemli bir kısmının cumhuriyetin başlangıç yıllarına gitmesi, hızla artan nüfus ve kentleşme, ekonomik ve sosyal sorunların istenen düzeyde çözülmemesinden kaynaklı olarak toplumun çok çeşitli kesimlerinden devlete artarak yönelen talep, kamu hizmetlerini yerine getirme biçimindeki hantallık ve etkinsizlik merkezi idareden başlayıp yerel yönetimlere giden bir reform sürecinin gerekliliğini ortaya koyan nedenler olarak görülmektedir.

Bu çalışmanın vardığı temel sonuçların başında; kaynak yapısı tam olarak belirlenmeden yerel yönetimlerin hizmet ve görevlerini genişleten düzenlemelerin aslında kendisinden beklenen etkinliği sağlayamayacağı gelmektedir. Ayrıca, denetim ve borçlanma dahil olmak üzere getirilen bazı mali düzenlemelerin ikincil mevzuat oluşumu da dahil olmak üzere özellikle uygulamada idareler açısından çeşitli sorunlar ortaya çıkaracağı tespiti bu çalışma kapsamında yapılmıştır.

Her ne kadar kaynak yapısı tam olarak belirlenmese de Cumhurbaşkanı tarafından Parlamentoya geri gönderilen 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Kanunu (KYTİYYK) ile yerel yönetimlerin harcama kapasitesinin yaklaşık olarak bir kat düzeyinde artacağı tahmin edilmektedir (GSMH'ya oran olarak yüzde 4 düzeyinden yaklaşık yüzde 8 düzeyine çıkarılmaktadır). Genel yönetim harcamaları içinde mahalli idarelerin kullanacağı kaynak bu çerçevede yüzde 7-8'lerden yüzde 15'lere çıkarılmaktadır. Faiz hariç bakıldığında mahalli idarelerin toplam genel yönetim harcamaları içindeki payının efektif oran olarak yüzde 20'lere ulaşacağı beklenmektedir.

Borçlanma konusunda ilgili yasalar yerel idarelerin özellikle iç borçlanma kapasitesini önemli düzeyde artırmaktadır. Yaratılan iç borçlanma kapasitesi ile

her sene GSMH'ya oran olarak bu kurumlar yüzde 1-2 düzeyinde yeni borç ediniminde bulunabileceklerdir (bu çalışmanın ilgili bölümünde farklı varsayımlarla daha ayrıntılı bir değerlendirme verilmektedir). Tasarıların ilk halinde toplam borç servisinin toplam bütçe gelirlerinin yüzde 25'ini aşmaması olarak belirlenen borç limiti kanunların geçen son halinde bir kat olarak belirlenmiştir. Büyükşehir belediyelerinde ise bu oran bir buçuk kat olarak kanun koyucu tarafından düzenlenmiştir. Aynı gelir yapısının korunacağı varsayımında bunun anlamı, 2004 yılı fiyatlarıyla yaklaşık 9-10 milyar dolarlık bir borçlanma sınırı getirilmesidir. Bu idarelerin gelirleri artırıldığında (ki nasıl olacağı önemli) bu tutar uygulama biçimine göre rahatlıkla milyar dolar ve üstü düzeye çıkabilecektir. Özellikle seçim dönemlerinde yerel yönetimlerin borçlanma kapasitelerinin artırılması mali sistem üzerinde önemli bir risk alanı olarak görülmelidir. Ayrıca, diğer ülke örneklerinde olduğu gibi borçların finanse ettiği alanlar (sermaye/yatırım harcamaları gibi) konusunda tarafları kurallarla bağlayıcı düzenlemelerle açık bir tercih ortaya konmaması da yasaların önemli bir eksikliği olarak görülmektedir.

Yerel idarelerle ilgili üç ayrı düzenlemede bu kurumların kalkınma planlarıyla ve çevre düzeni planıyla uyumlu orta veya uzun vadeli stratejik plan hazırlamaları gerektiği öngörülmüştür. Stratejik planlar mali yönetim sistemimize ilk defa Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile girmiştir. Kurumsal düzeyde hazırlanacak olan stratejik planların temel amacı özellikle programla bütçe arasındaki ilişkiyi güçlendirmek ve kurumsal sorumluluğu performans göstergeleri ile ölçülebilir temeller üzerinde geliştirmektir. Stratejik plan uygulamasının nasıl olacağı konusundaki belirsizlikler mahalli idareler yasa tasarılarına da taşınmaktadır.

İl Özel İdaresi tarafından hazırlanacak stratejik planlar ile belediyelerin stratejik planları arasındaki uyumun nasıl sağlanacağı belli değildir. Düzenlemelerde stratejik planların kalkınma planı ile uyumlu olmasına özel önem verilirken planın kendi içindeki hiyerarşisini ortaya koyacak eşgüdümünden bahsedilmemektedir.

Kesin hesaplar ve bütçe denetiminin etkin çalışmasına yönelik olarak yasalar genel açıklamaların dışında yeni mali yönetim sisteminin yaklaşım değişikliğini gösteren ve/veya onun ip uçlarını veren somut düzenlemeler getirmemektedir. Aksine, Meclis Denetim komisyonu örneğinde olduğu gibi getirilen düzenlemelerin bir kısmı bütçesel karar sürecinde siyasi sorumluluğu etkin bir şekilde sorgulayan, saydamlığı ve hesap verme sorumluluğunu artıran ve

mali denetim sisteminde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile yapılan son dönem değişiklikleri kapsayacak şekilde bütünsel ve tamamlayıcı bir yapıyı tam ortaya koymadığı görülmektedir. Şüphesiz bu tür konuların bir kısmı ikincil mevzuatta çözümlenmesi gereken konular olarak görülebilir. Ama yine de tasarıların içsel tutarlılığı açısından geçiş dönemi koşulları ve aciliyeti de göz önüne alınarak ortak akıl için daha fazla bir çabanın ortaya konması gerekirdi.

Yerel idarelerle ilgili yasalarda yerel idarelere özgün olan kontrol ve denetim sürecine yönelik farklılıkların daha açık ve ayrıntılı bir şekilde ortaya konması gerektiği düşünülmektedir. Yine, yerel idarelerin artacak olan hizmet sunumları üzerinde özellikle geçiş dönemi koşullarında olması gereken vesayet denetimi ile etkin bir iç kontrol sistemi uygulaması önem taşımaktadır.

Bu çalışmada yapılan tespitlerin uygulamaya yönelik ikincil mevzuat çalışmasında dikkate alınacağı umudu taşınmaktadır.

II. TÜRKİYE VE AB ÜLKELERİNDE YEREL YÖNETİMLERİN MALİ BÜYÜKLÜKLERİNE BAKIŞ

II.1. TÜRKİYE'DE YEREL İDARELERİN MALİ BÜYÜKLÜKLERİ VE YAPISI

A. Genel Yönetim Harcamaları Tanımı

Ülkemizde yerel yönetimlerin mali büyüklükleri ve bu büyüklüklerin kamu harcamaları içindeki payı konusunda ortak bir yaklaşımın olduğunu söylemek pek mümkün değildir. Özellikle Kamu Yönetimi Temel Kanun (KYTK) tasarısı ile yerel yönetimlere ne düzeyde kaynak kullanımı imkanının verileceği tartışmalarında bu durum öne çıkmıştır. Mevcut muhasebe ve mali raporlama ile kamu gelirleri ile kamu harcamalarının kodlamasındaki eksiklikler, uluslar arası standartların tam uygulanmaması ve alışkanlıkların belirlediği yönetsel sorunlar bu alanda ortaya çıkan karmaşanın alt yapısını belirleyen faktörlerdir.

Son dönem IMF ve özellikle AB ile yürütülen ilişkiler ve yükümlülükler çerçevesinde ülkemizde de kamu harcamalarının sınıflandırılması konusunda önemli adımlar atılmıştır. IMF GFS 2001, SNA 93 ve ESA 1995 çalışmaları çerçevesinde kamu sektörü ve/veya devlet tanımı ve alt ayrımları izleyen kısımda Kamusal nitelikli kurumlar tarafından yapılan harcamalar, uluslar arası kabul görmüş standartlara göre, kurumsal yapıların gerek ürettikleri hizmet gerekse

hukuki statüleri ve bağlı oldukları kurumsal yapıya göre kendi içinde üç ana bölüme ayrılmak suretiyle sınıflandırılmaktadır. Bunlar;

- Merkezi Yönetim (Central Government),
- Genel Yönetim (General Government) ve
- Toplam Kamu Sektörü (Public Sector).

Genel Yönetim = Merkezi Yönetim + Sosyal Güvenlik Kurumları + Mahalli İdareler

Toplam Kamu Sektörü = Genel Yönetim + Finansal Olmayan Kamu Ekonomik İşletmeleri

Merkezi yönetim bütün ülkelerde merkezi idarelerin gelir ve giderlerinin formüle edildiği yer olan bütçeyi ifade etmektedir. Esas olarak, merkezi yönetimin asli ve sürekli hizmetlerini yerine getirmesi gereken kurumlardan oluşmakla birlikte ekonomik örgütlenme ve hükümetlerin kamu politikalarıyla ilgili temel tercihlerine göre merkezi yönetimi oluşturan kurumsal yapıların sayısı ve çeşidi değişiklik göstermektedir. Bu şekilde tanımlanan kurumsal yapılara bağlı olarak çalışan ve üretilen hizmetin doğrudan merkezi kuruluşun ürettiği hizmet ile ilişkisi bulunan kurumsal yapılar da merkezi yönetim altında tanımlanmaktadır.

Türkiye’de kamu mali yönetim sistemi içinde merkezi yönetim tanımına Konsolide Bütçe karşılık gelmektedir. Konsolide bütçe kapsamındaki kuruluşların ürettiği hizmetle ilgili olarak faaliyette bulunan ama bütçe dışında ayrı tüzel kişilikler olarak faaliyette bulunan ve merkezi yönetim içinde tanımlanması gereken kuruluşlara verilecek örnekler ise Fonlar, Döner Sermayeli Kuruluşlar ve Üst Kurullar dahil Bağımsız Bütçeli Kuruluşlardır.

Genel yönetim tanımı ise merkezi yönetime ilave olarak Sosyal Güvenlik Kurumları (SGK) ve Mahalli İdarelerin (MI) eklenmesiyle ulaşılan toplam harcama ve gelir büyüklüğü için kullanılmaktadır. Genel yönetim merkezi yönetime göre daha geniş anlamda kamusal harcama ve gelir yapısını yansıtmaktadır. Sosyal güvenlik sistemi ile (kamusal) yerinden yönetim ilkesinin temel kurumsal yapıları olan mahalli idareler bu tanım içinde yer almaktadır. Ülkeler arası karşılaştırmada kamu sektörü veya harcamaları denildiği zaman genellikle kullanılan genel yönetim tanımına karşılık gelen harcama ve gelir büyüklükleridir. Kamu sektörü tanımı, yukarıda ifade edildiği üzere genel yönetim sektörü artı devletin sahip olduğu mali ve mali olmayan işletmeleri kapsamaktadır. Bu çalışma kapsamında da genel yönetim harcamaları dikkate alınacaktır.

Ülkemizde, SGK denildiği zaman -kamu tanımı içinde- Emekli Sandığı, Bağ-Kur ve Sosyal Sigortalar Kurumu ve İşsizlik Sigortası fonu anlaşılmaktadır. KMYKK ile bu tanıma Türkiye İş Kurumu da dahil edilmiştir.

Mahalli idareler ise sayıları 3250 düzeyinde olan Belediyeler, 16 Büyükşehir Belediyesi, 81 adet İl Özel İdaresi, Büyükşehir Belediyelerine bağlı Su ve Kanalizasyon İdareleri ile Doğalgaz İdaresi ve İller Bankasından oluşmaktadır.

Kamu sektörü denildiğinde genel yönetim tanımındaki kurumlara ve faaliyetlere kamunun özel sektör koşullarında piyasada faaliyette bulunan kurumsal yapılarının ilave edilmesiyle bulunan büyüklük anlaşılmaktadır. Bu nitelikli kurumsal yapılar Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) diye ifade edilen ve şirket niteliğinde piyasada yer alan finansal nitelikli şirketler ile Merkez Bankası dahil mali nitelikli kurumlar dışındaki kurumsal yapılardır. Buradaki önemli nokta tasarrufçu nitelikteki kamu kredi kurumları ve bankaların mali istatistikler ve mali raporlarda uluslar arası sınıflandırmalarda dışarıda tutulmasıdır.

Ülkemizde bu tanımlamaya giren kurumlar, 233 sayılı KHK kapsamında faaliyette bulunan ve sayıları 26 olan işletmeci KİT'ler ile özelleştirme idaresi altında yer alan ve sayıları 16'yı bulan işletmeci KİT'lerdir.

B. Yerel İdarelerin Mali Yapısı

Bu çalışmada yukarıda belirttiğimiz gibi kamu hizmetlerini uluslararası karşılaştırılabilir bir bazda değerlendirmek amacıyla genel yönetim büyüklükleri içinde mahalli idarelerin mali büyüklükleri ele alınacaktır.

Genel yönetim harcamalarının toplam büyüklüğü 1990'lı yılların ortasına göre ortalama yüzde 34-35'lerden önemli düzeyde artarak GSMH'ya oran olarak yüzde 50'nin üzerine çıkmıştır. Bu artışta özellikle faiz harcamaları ile sosyal güvenlik kurumlarına yapılan transferlerden kaynaklı olarak transfer harcamalarındaki artış belirleyici olmuştur. Nitekim, faiz hariç genel yönetim harcamalarının büyüklüğüne baktığımızda, oranın yüzde 30'un biraz üzerinde olduğu görülecektir. Bu dönemde faiz hariç genel yönetim harcamaları ortalama yüzde 25-26 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Yatırım başta olmak üzere sermaye harcamaları bu dönemde reel olarak düşerken cari harcamalar az da olsa bir artış eğilimi içinde olmuştur.

Bu toplam genel yönetim harcama yapısı içinde mahalli idarelerin toplam harcamalarının GSMH'ya oranı 90'ların sonu ve 2000'li yılların başında ortalama olarak yüzde 4 düzeyinde gerçekleşmiştir. 1990'ların ortasında mahalli idarelerin toplam harcama büyüklüğü GSMH'ya oran olarak ortalama yüzde 3,5 oranında

olmuştur. Toplam içinde mahalli idarelere bağlı vakıf, şirket, dernek gibi kuruluşlar yer almamaktadır. GSMH ile GSYİH arasında bu dönemde önemli bir farklılık olmadığı dikkate alındığında GSYİH'ya oran olarak da toplam harcamaların büyüklüğünün yüzde 4 düzeyinde olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 1. Genel Yönetim Harcamaları ve Yapısı

	GSMH'ya Oranları %				Yüzde Dağılım			
	1999	2000	2001 (G)	2002	1999	2000	2001 (G)	2002
Konsolide Bütçe (1)	30,4	32,3	42,5	36,6	61,9	63,6	72,1	69,2
Fonlar	2,7	2,8	1,1	1,2	5,6	5,5	1,9	2,3
Döner Sermayeler	2,7	2,8	1,1	1,2	5,6	5,5	1,9	2,3
Merkezi Yönetim Harcamaları	35,9	37,9	44,8	39,0	73,1	74,5	75,9	73,7
Sosyal Güvenlik Kurumları	9,1	8,7	9,8	10,1	18,6	17,1	16,6	19,0
Mahalli İdareler	4,1	4,2	4,4	3,8	8,3	8,3	7,5	7,2
Genel Yönetim Harcamaları	49,1	50,8	59,0	52,8	100,0	100,0	100,0	100,0

Faiz Ödemeleri				
Merkezi Hükümet	14,6	16,9	25,1	18,0
Genel Hükümet	15,0	17,3	25,8	18,5
Faiz Dışı Harcama				
Merkezi Hükümet	21,3	21,0	19,7	20,9
Genel Hükümet	34,1	33,5	33,2	34,4

Kaynak: YPK 1999-2004 Genel Ekonomik Hedefler Raporları, DPT 2004 Programı

Yılmaz (Toplam kamu harcaması ve gelir düzeyi konusunda yapılan bir hesaplama çalışması-ODTÜ ders notu)

(1) 2001 yılı gerçekleşmelerine BMEÖ hesabı altında yer alan 3,1 katrilyon liralık faiz gideri ile 1 katrilyon liralık Sosyal Güvenlik Kurumlarına yapılan ödemeler dahil edilmiştir.

Toplam genel yönetim harcamaları içinde mahalli idarelerin payı ortalama yüzde 7-8 düzeyindedir. Faiz hariç bakıldığında bu oran yüzde 11-12'ye çıkmaktadır. Mevcut durumda topluma sunulan kamu hizmetlerinin görece olarak düşük bir kısmı mahalli idareler tarafından sağlanmaktadır. Faiz dışı harcama büyüklüğü içinde baktığımızda, yaklaşık onda bir düzeyindeki harcama mahalli idareler tarafından yerine getirilmektedir.

Mahalli idareler konsolide bütçe ve sosyal güvenlik kurumlarının ardından genel yönetim harcamaları içinde üçüncü sırada yer almaktadır.

Mahalli idarelerin gelir ve harcama yapısına DPT mahalli idareler genel dengesi büyüklükleri çerçevesinde baktığımızda:

- Son dönemde inişli çıkışlı bir yapı gösterse de yerel idarelerin toplam gelirlerinin ortalama yüzde 60'ı vergi gelirlerinden kaynaklanmaktadır. Vergi gelirlerinin ise yaklaşık yüzde 70-80'i genel bütçe vergi gelirlerinden

aldıkları vergi paylarından oluşmaktadır. Bununla birlikte, bu oranın genel yapıyı verdiği bilinmelidir. Belediyeler büyüdükçe toplam gelirlerinin içinde vergi gelirlerinin oranı ve merkeze bağımlılık azalmaktadır.

- 1990'ların ortasında vergilerin toplam gelirler içindeki payı biraz daha yüksekken son dönemde toplam gelirlerin içinde vergi dışı gelirlerin payı az da olsa artmaya başlamıştır.
- Belediyelerin harcamalarında ağırlık cari giderlerdedir. Cari giderlerin toplam giderler içindeki payı ortalama yüzde 40 düzeyindedir. Cari nitelikli transferlerle bu oran yüzde 50'yi aşmaktadır.
- Son dönemde yatırım nitelikli harcamalar özellikle dış proje kredisi kullanımındaki artışla birlikte mahalli idarelerin toplam harcamaları içinde önemli bir yer tutmaya başlamıştır.

Tablo 2. Mahalli İdarelerin Gelir ve Harcamalarının Yüzde Dağılımı

	1999	2000	2001	2002
GELİRLER	100	100	100	100
1.Vergiler	65,1	66,4	63,7	55,3
2.Vergi Dışı Normal Gelirler	15,9	14,1	15,0	19,2
3.Faktör Gelirleri	19,4	19,5	21,3	25,5
HARCAMALAR	100	100	100	100
1.Cari Giderler	38,4	36,6	34,9	43,3
2.Yatırım Harcamaları	35,2	34,0	33,7	38,5
3.Cari Transferler	22,7	24,0	26,7	11,9
4.Sermaye Transferleri	3,7	5,4	4,6	6,3

Kaynak: DPT

C. Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Kanunu İle Yerel İdarelere Aktarılabilecek Kaynağın Büyüklüğü

KYTYYYK (madde 7-8 ve geçici 1) ile mahalli idarelerle ilgili yapılan son üç düzenleme incelendiğinde daha önceden merkezi idare tarafından yerine getirilen başta sağlık, kültür, orman, çevre, sosyal koruma olmak üzere bazı kamusal hizmetlerin yerel yönetimler tarafından yerine getirileceği görülmektedir.

Her ne kadar böyle bir geçişin gerektirdiği kaynak yapısı ve akışı ilgili düzenlemelerde çok önemli ve yaşamsal bir eksiklik olarak öngörülmemektedir.

Mevcut düzenlemelerin kaynak perspektifi olmadan bazı hizmetlerin merkezi idare kapsamındaki kuruluşlardan mahalli idarelere devrini şimdiden düzenlemeye çalışılması aslında düzenlemelerin ne şekilde işleyeceği konusundaki belirsizliklerin de artmasına yol açmaktadır.

Bu konudaki bir diğer kafa karışıklığı da hangi kurumların ve/veya hangi alt birimlerin yerel yönetimlere devredileceğidir. Çünkü KYTİYYK dikkatlice incelendiğinde bu konuya yönelik olarak hala açık olmayan bir çok noktanın varlığı göze çarpmaktadır. Nitekim bu karışıklık kendisini çok çeşitli çalışmalarda yapılan hesaplamalarda da göstermektedir.

Bu çalışma kapsamında 2002 yılı kesinleşen bütçe sonuçları üzerinden bir hesaplama yapılmıştır. 2003 yılı sonuçlarının alınmamasının nedeni 2003 yılı bütçe harcama sonuçlarının özellikle bazı alanlarda gizli açıklar yaratılması nedeniyle iyi bir baz olarak görülmemesidir. Taşra teşkilatı olmayan bakanlıkların merkez harcamalarının belli varsayımlarla merkezde tutulduğu ve ne olacağı açık olarak ortaya konmayan bazı kurumların merkezde bırakıldığı veya alternatif olarak zaman içinde bunların da yerel yönetimlere devredileceği varsayımıyla iki türlü hesaplama yapılmıştır. Hesaplama sonucunda:

- GSMH'ya oran olarak yerel yönetimlere konsolide bütçeden devredilecek olan kamu harcama tutarı yüzde 2,6 ile yüzde 4,5 arasında değişmektedir.

- 2002 yılı konsolide bütçe toplam harcamalarının yüzde 6-11'i oranındaki büyüklük yerel yönetimlere bırakılmaktadır. Faiz dışı harcamalar açısından bakıldığında bu oran yüzde 11-19 oranına çıkmaktadır.

- Sosyal güvenlik kurumlarına yapılan transferler, vergi iadeleri gibi transfer harcamaları ayıklandığında konsolide bütçe açısından bu oranlar yüzde 14-24 bandına çıkmaktadır.

Bu sonuçlar çerçevesinde Tablo 1'de ortaya koyduğumuz genel yönetim harcaması büyüklüğünü KYTİYYK ile yerel idareler yasalarını bir araya getirerek değerlendirdiğimizde:

- GSMH'ya oran olarak ortalama yüzde 4 düzeyinde olan yerel yönetimlerin harcaması tasarının yasalasıp uygulamaya girmesiyle birlikte neredeyse bir katına ulaşan bir artışla yüzde 6,5-8,5 arasında değişen bir orana yükselmektedir.

- Genel yönetim harcamaları içinde mahalli idarelerin payı ise aynı çerçevede yüzde 7-8'lerden yüzde 11-15 arasında değişen bir orana çıkmaktadır.

Faiz dışı harcama büyüklüğü açısından bakıldığında bu düzey yüzde 17-23 bandına çıkmaktadır.

- Merkezden mahalli idarelere bazı hizmetlerin devredilmesi sonucunda bütçe transferlerinin artacağı varsayımında bütçe gelirlerinde vergi dışı normal gelirlerin payının artacağı hatta geçiş döneminde vergi gelirleri toplamına oldukça yaklaşacağı beklenmelidir.

II.2 AB ÜLKELERİNDE MAHALLİ İDARELERİN MALİ BÜYÜKLÜKLERİ VE YAPISI

GSYİH'ya oran olarak geniş anlamda¹ AB'ye üyelik sürecindeki ülkelerin (10 ülke) yerel yönetim harcamalarının düzeyi ortalama yüzde 7'dir. AB üyesi ülkelerde (beş ülke) ise bu oran yüzde 16'ya çıkmaktadır. Mevcut durumda geçiş sürecindeki ülkelerin oranı bizim sahip olduğumuz oranların yaklaşık bir katı üye ülkelerin oranı ise yaklaşık üç katı büyüklüğündedir.

Geniş anlamda AB ülkelerindeki yerel yönetim harcamalarının fonksiyonel dağılımına baktığımızda:

- Aday ülke sürecindeki ülkelerin yerel yönetimlerinin harcamalarının yüzde 29'u eğitim, yüzde 19'u iskan ve toplum refahı, yüzde 12,8'i genel kamu hizmetleri, yüzde 11'i ise sosyal güvenlik ve sosyal yardım niteliğindedir.

- Üye ülkelerde ise harcamaların fonksiyonel dağılımı daha farklı bir sıralama izlemektedir; yüzde 27 ile sosyal güvenlik ve yardım öne çıkarken, bunu yüzde 20 ile eğitim, yüzde 8 ile sağlık takip etmektedir.

¹ Bölgesel idareler, kantonlar, eyaletler, il idareleri, belediyeler.

Tablo 3. Geniş Anlamda Mahalli İdare Harcamalarının Fonksiyonel Dağılımı (%)

Ülkeler	Genel Kamu Hiz.	Eğitim	Sağlık	Sosyal Güvenlik	İskan ve Toplum Refahı	Ulaşım ve Haberleşme	Diğer	Toplam
Bulgaristan	8,0	33,4	22,0	16,8	9,0	4,7	6,1	100,0
Çek Cumhuriyeti	13,5	10,0	1,1	9,3	31,7	17,7	16,7	100,0
Estonya	13,5	40,8	1,2	12,5	10,4	5,5	16,1	100,0
Macaristan	14,3	32,6	18,6	16,1	8,6	1,2	8,6	100,0
Latvia	13,0	49,5	1,1	8,7	10,4	4,5	12,8	100,0
Letonya	4,6	56,3	0,5	16,1	7,9	3,4	11,2	100,0
Polonya	8,8	33,9	2,5	10,9	22,8	7,1	14,0	100,0
Romanya	15,6	7,9	0,2	13,4	23,8	23,3	15,8	100,0
Slovak Cumhuriyeti	22,8	0,2	0,6	1,8	38,1	13,0	23,5	100,0
Slovenya	14,3	24,1	1,7	3,9	23,7	11,3	21,0	100,0
Ortalama	12,8	28,9	5,0	11,0	18,6	9,2	14,5	100,0
Danimarka	4,0	13,4	16,5	56,7	0,8	0,0	8,6	100,0
Fransa	10,7	19,7	2,3	17,7	24,1	3,6	21,9	100,0
Hollanda	9,4	17,9	2,6	22,6	20,0	6,7	20,8	100,0
İspanya	6,9	18,3	20,5	5,1	10,7	7,2	31,3	100,0
İngiltere	4,0	28,7	0,0	32,5	5,4	4,9	24,5	100,0
Ortalama	7,0	19,6	8,4	26,9	12,2	4,5	21,4	100,0
Kaynak: OECD								

Türkiye’de belediye harcamalarının uluslar arası standartlara uygun fonksiyonel sınıflandırılması uygulamasına henüz geçilememiştir. Bu yüzden benzer bir karşılaştırmayı burada yapmak bu aşamada mümkün olamamıştır.

Gelirlerin yapısına bakıldığında:

- Geçiş sürecindeki ülkelerin toplam gelirlerinin ortalama yüzde 56’sı vergi gelirlerinden, yüzde 18’i vergi dışı gelirlerden yüzde 26’sı ise bağış ve hibelerden oluşmaktadır. Bununla birlikte, ülkeler arasında örneğin vergi gelirleri payı yüzde 24 (Polonya) ile yüzde 91 (Litvanya) arasında değişmektedir.

- Üye ülkelerde ise bu oranlar sırasıyla yüzde 43, yüzde 11 ve yüzde 46 düzeyindedir. Temel farklılık hibe ve bağışların üye ülkelerde daha ağırlık kazanmasıdır. Özellikle yerleşmenin daha yoğun olduğu ülkelerde bu tespit öne çıkmaktadır. Bununla birlikte, ülkeler arasında gelirlerin dağılımı önemli farklılıklar göstermektedir.
- Bağış ve hibelerin yapısına bakıldığında, geçiş sürecindeki ülkelerde ağırlığın ortalama yüzde 65 ile koşullara bağlandığını yani özel amaçların yerine getirilmesi karşılığında verildiği görülmektedir.

Tablo 4. Geniş Anlamda Mahalli İdare Gelirlerinin Yüzde Dağılımı

	Vergi Gelirleri (%)	Vergi Dışı Gelirler (%)	Hibe ve Yardımlar (%)
Bulgaristan	46,3	13,8	39,9
Çek Cumhuriyeti	47,7	36,3	16,0
Estonya	68,4	9,1	22,5
Macaristan	33,0	17,0	50,0
Latvia	56,0	20,4	23,6
Litvanya	91,0	4,8	4,1
Polanya	24,5	24,2	51,3
Romanya	69,7	13,8	16,5
Slovak Cumhuriyeti	67,1	20,9	12,0
Slovenya	58,5	18,1	23,3
Ortalama	56,2	17,8	25,9
Belçika	78,5	3,1	18,4
Danimarka	51,4	8,2	40,4
Fransa	47,0	19,0	34,0
İtalya	33,8	13,5	52,6
Hollanda	9,6	14,4	76,0
İspanya	37,1	8,9	54,0
İsveç	75,0	5,5	19,5
İngiltere	14,0	13,3	72,6
Ortalama	43,3	10,7	45,9
Kaynak: OECD			

Yerel yönetimlerin merkezi idareden aldıkları gelir payı ile birlikte vergi gelirleri içinde kendilerinin belirleyici olarak topladıkları vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı açısından bakıldığında:

- Ülkeler arasında önemli farklılıklar ortaya çıkmakla birlikte geçiş sürecindeki ülkelerde baskın olan belirleyici aktörün merkezi idare olduğu görülmektedir. Merkezi idare ile gelir paylaşımı sonucu elde edilen gelir toplamı ortalamada toplam gelirlerin yüzde 50'sini aşmaktadır. Bazı ülkelerde vergilemede tamamen belirleyici merkezi idare olmaktadır (Latvia ve Litvanya).
- Geçiş sürecindeki ülkelerin toplam vergi gelirleri içinde vergi oranları ile vergi matrahını belirledikleri oran ortalamada yüzde 20'nin altında kalmaktadır. Bu anlamda en yüksek orana sahip ülkeler Macaristan ile Polonya olmaktadır (yüzde 49 düzeyinde).
- Üye ülkelerde ise vergi uygulamasında temel belirleyici olan mahalli idareler olmaktadır. Seçilmiş ülke örnek ortalamasında toplam vergi gelirleri içinde mahalli idarelerin belirleyici olma oranı yüzde 80'i aşmaktadır (İngiltere'de bu oran yüzde 100 düzeyindedir).

Tablo 5. Mahalli İdarelerin Merkezi İdare İle Vergilendirme Sürecindeki İlişkileri

	Yerel Düzey	Toplam Vergi gelirleri içinde Mah. İd. Payı (%)	Mah İd. Vergi Oranı ve Vergi Matrahını Belirliyor	Mah İd. Vergi Oranını Belirliyor	Mah İd. Vergi Matrahını Belirliyor	Gelir Paylaşımı :Mer. İd. ve Mah. İd.			Merk. İd. Mah. İdare vergilerinin hem vergi tabanını hem de vergi oranını belirliyor
						Mah. İd. Kabul etmesi durumunda değişiyor	Yasa ile konuluyor ve karşılıklı değiştirilebiliyor	Mer. İd. Tarafından yıllık olarak bütçe ile belirleniyor	
Bulgaristan	Yerel	10,0	-	-	-	-	39,0	61,0	-
Çek Cumhuriyeti	Yerel	11,1	2,7	5,6	-	-	91,7	-	-
Estonya	Yerel	16,2	-	9,2	-	-	90,8	-	-
Macaristan	Yerel	10,4	49,2	-	-	-	-	50,8	-
Latvia	Yerel	17,1	-	-	-	-	-	-	100,0
Litvanya	Yerel	22,0	-	-	-	-	-	-	100,0
Polanya	Yerel	8,3	-	41,9	0,6	-	57,6	-	-
Romanya	Yerel	10,5	-	6,0	0,6	-	-	75,0	18,4
Slovak Cumhuriyeti	Yerel	4,0	7,0	28,2	-	-	-	64,8	-
Slovenya	Yerel	7,9	16,7	0,6	0,4	-	82,3	-	-
Ortalama		11,8	7,6	9,2	0,2	0,0	36,1	25,2	21,8
Belçika	Yerel	6,0	13,0	84,0	-	-	2,0	1,0	-
	Topluluk	13,0	-	3,0	-	97,0	-	-	-
	Bölgesel	10,0	8,0	92,0	-	-	-	-	-
Danimarka	Belediye	22,0	-	96,0	-	-	4,0	-	-
	İlçe	9,0	-	93,0	-	-	-	-	7,0
Hollanda	Belediye	1,0	-	100,0	-	-	-	-	-
	Kurul	1,0	-	100,0	-	-	-	-	-
İspanya	Yerel	9,0	33,0	51,0	-	16,0	-	-	-
		5,0	15,0	7,0	-	78,0	-	-	-
İsveç	Belediyeler	22,0	4,0	96,0	-	-	-	-	-
	İlçeler	11,0	-	100,0	-	-	-	-	-
İngiltere	Yerel	4,0	-	100,0	-	-	-	-	-
Ortalama		9,4	6,1	76,8	0,0	15,9	0,5	0,1	0,6

Kaynak: OECD

Belediyelerin büyüklükleri açısından bakıldığında, ülkeler arasında önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Romanya, Macaristan, Estonya gibi ülkelerde nüfusu 10 binin altındaki belediyelerin oranı yüzde 40'ın üzerinde iken, Bulgaristan, Litvanya gibi ülkelerde ise bu oran yüzde 10'un altındadır. Belediyede yaşayan nüfus düzeyi 2000'e indirildiğinde geçiş sürecindeki iki ülke hariç diğer ülkelerin oranı yüzde 20'nin altına inmektedir. Bizim belediyelerimize bakıldığında; toplam nüfusun yüzde 11'i nüfusu 2000'nin altındaki belediyelerde, yüzde 62'si ise nüfusu 5000'in altındaki belediyelerde yaşamaktadır.

Tablo 6. Belediyelerde Yaşayan Nüfusun Belediye Büyüklüklerine Göre Yüzde Dağılımı

	1.000 Altında	1.000- 2.000	2.000- 5.000	5.000- 10.000	10.000- 50.000	50.000- 100.000	100.000 Üzerinde	Toplam
Bulgaristan	0,0	0,1	1,0	5,6	34,1	17,7	41,5	100,0
Çek Cumhuriyeti	16,8	8,8	10,6	9,1	21,5	12,2	21,0	100,0
Estonya	1,0	10,0	19,0	10,0	12,0	12,0	36,0	100,0
Macaristan	7,5	9,2	14,8	9,4	22,7	7,5	28,9	100,0
Latvia	5,6	12,6	13,3	7,3	15,4	8,7	37,1	100,0
Litvanya	0,0	0,0	0,0	0,3	31,7	28,0	40,0	100,0
Polonya	0,0	0,0	5,9	19,5	36,5	18,1	20,0	100,0
Romanya	0,2	2,8	24,6	18,1	15,5	7,8	31,0	100,0
Slovak Cumhuriyeti	16,3	13,9	13,7	6,7	24,6	12,0	12,8	100,0
Slovenya	0,2	1,4	12,6	14,8	49,3	2,5	19,2	100,0

Kaynak: OECD, 2002

Son olarak AB üyesi bazı ülkelerdeki mahalli idarelerin sayısına baktığımızda ülkeler arasında oldukça farklı bir yapıyla karşılaşıyoruz. Bu anlamda belediye sayısındaki çok yüksek düzey ile en dağınık gözükten ülke Fransa olmaktadır. Fransa'da ilginç olan bir diğer nokta da; toplam harcamalar içinde mahalli idarelerin kullandığı payın diğer ülkelere göre düşük, bununla birlikte belediye sayısının ise oldukça yüksek olmasıdır.

Tablo 7. Seçilmiş Bazı AB Üyesi Ülkede Mahalli İdareler

Ülke	Bölge	Ara Düzey	Yerel Yönetim	Toplam Harcamalar İçinde Mah. İd. Payı
Belçika	3 Bölge 3 Toplum	10 İl	589 Belediye	23,8
Danimarka		14 İlçe	275 Belediye	57,33
Fransa	26 Bölge	100 İdare	36.763 Belediye	21,69
İtalya	15 Normal Bölge 5 Özel Bölge 2 Özerk İl	100 İl	8.100 Belediye	29,7
Hollanda		12 İl	548 Belediye	28,97
İspanya	17 Bölge	50 İl	8.078 Belediye	40,16
İsveç		21 İlçe	289 Belediye	38,54
İngiltere	4 Ulus 8 İngiliz Bölgesi	34 İlçe	263 Konsey	28,36

Kaynak: OECD

III. İL ÖZEL İDARESİ, BELEDİYELER VE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ KANUNLARININ PLAN VE BÜTÇE SÜREÇLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

III.1 STRATEJİK PLAN VE YILLIK ÇALIŞMA PROGRAMI

Mahalli idarelerle ilgili üç tasarıda da bu kurumların kalkınma planlarıyla ve çevre düzeni planıyla uyumlu, alt yapı, ulaşım, çevre, imar, katı atık, doğal afetler, kültürel mirasın korunması ve diğer hizmetlere ilişkin orta veya uzun vadeli stratejik plan hazırlamaları gerektiği öngörülmüştür.

Ayrıca, planla bütçe arasındaki ilişkiyi güçlendirmek amacıyla stratejik planın yıllık dilimlerini oluşturmak üzere yıllık çalışma programları uygulamasına geçiş düzenlenmektedir. Bu iki metin de ilgili Meclisler tarafından kabul edilerek uygulamaya girecektir. Nüfusu 50 binin altında olan belediyelerin stratejik plan hazırlamaları zorunlu değildir.

Stratejik planlar Mali yönetim sistemimize ilk defa KMYKK ile girmiştir. Kanunun 9 uncu maddesinde stratejik plan şu şekilde tanımlanmaktadır;

“Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler

doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.

Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar.

Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkilidir. ...”

Dünya ekonomisinde 1970’li yılların sonundan itibaren başlayan ve 80’li yıllarda hızlanarak devam eden yapısal değişiklikler ekonomik ilişkilerin daha karmaşık bir yapıya bürünmesine yol açmıştır. Kuşkusuz, bu değişim içerisinde kamu sektörünün ekonomik ve mali faaliyetlerde bulunması bir önceki dönemden farklı olarak daha profesyonel bir yaklaşımı ve çabayı gerektirmiştir. Bu anlamda kamu sektörünün özellikle aşağıda üç madde halinde sıralanan unsurlara sahip olması etkin ve verimli çalışan bir kamu sektörünün teminatları olarak görülmüş ve bir çok ülke bu amaçlar üzerine kurulu reform programları geliştirmiş ve uygulamıştır, bunlar;

- yeterince bilgilendirilmiş bir kamusal karar alma sürecinin oluşturulması,
- hizmetin üretilmesinde gerek siyasi ve gerekse bürokratik/teknik sorumlulukların net bir şekilde tespiti ve birbirlerinden ayrıştırılması,
- hızlı bir şekilde karşılık veren ve etkin çalışan bir sistemin teşvik edilmesi.²

Tarih boyunca bütçesel reformların bize gösterdiği, bütçenin kamu sektörü faaliyetlerinin sonuçları üzerinde üç farklı düzeyde bir etkiye sahip olduğu gerçeğidir³;

Düzen 1, Toplam mali disiplin

Düzen 2, Stratejik önceliklere göre kaynakların dağıtımı ve kullanımı

Düzen 3, Programların gerçekleştirilmesi ve hizmetlerin sağlanmasında verimlilik ve etkinlik

Bu üç düzeyin ifade ettiği, yüz yıldan fazla süren bir reform dönemini yönlendiren;

² Yılmaz (A) (1999): 66

³ The World Bank (1998):17, ve Yılmaz (B)(1999):5-6

- kamu kaynaklarının kontrolü,
- kaynakların gelecek dönemdeki dağıtımının planlaması ve
- kaynakların yönetimi

şeklindeki üç kamusal fonksiyonu yeniden formüle etmektir.

Siyasi iradenin bir tasarrufu olan plan ve programlar devlet geleneğinde bütçe ile pratiğe geçmektedir. Bizde de planlı bir ekonomik ve sosyal yapıya geçildiğinde bu eşgüdüm özellikle teknik anlamda aranmış ve program bütçeye daha fazla ihtiyaç duyulmuştur. Ancak uygulamada program bütçenin hazırlanması ile plan ve program arasında sürekli bir ilişkiyi ve geçişi sağlayacak yapı kurulamamıştır. Bu konuda kurumsal yapı farklılığı gibi nedenlerden çok bütçe hazırlanmasındaki geleneksel yapıdan gerek siyasi gerekse de bürokratik alışkanlıklar sonucu kopulamaması neden olmuştur. Özellikle strateji belirlemede bu ilişki kopukluğu bütçenin hazırlanmasında daha belirgin hale gelmiştir.⁴ Mevcut yapıdaki temel sorun politika oluşturma, planlama ve bütçeleme arasındaki ilişkinin kopukluğu ya da güçsüzlüğü olarak belirlendiğinde bütçe sürecinin etkin çalışması açısından stratejik planlama bu sorunu gidermede önemli bir araç olmaktadır.

Kurumsal düzeyde hazırlanacak olan stratejik planların temel amacı özellikle programla bütçe arasındaki ilişkiyi güçlendirmek ve kurumsal sorumluluğu performans göstergeleri ile ölçülebilir temeller üzerinde geliştirmektir.

Düzenlemelerde yer alan hükümler incelendiğinde, KMYKK'da öngörülen düzenleme ile doğrudan bir bağ kurulmadığı görülmektedir. Stratejik plan uygulamasının nasıl olacağı konusundaki belirsizlikler yerel idarelerle ilgili yasalara da taşınmıştır. Belediyeler Kanununun 41 inci maddesinde stratejik plan ve performans planı şu şekilde ele alınmıştır:

“Belediye başkanı, mahallî idareler genel seçimlerinden itibaren altı ay içinde; kalkınma plânı ve programı ile varsa bölge plânına uygun olarak stratejik plân ve ilgili olduğu yıl başından önce de yıllık performans plânı hazırlayıp belediye meclisine sunar.

Stratejik plân, varsa üniversiteler ve meslek odaları ile konuyla ilgili sivil toplum örgütlerinin görüşleri alınarak hazırlanır ve belediye meclisi tarafından kabul edildikten sonra yürürlüğe girer.

Nüfusu 50.000'in altında olan belediyelerde stratejik plân yapılması zorunlu değildir.

⁴ Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ÖİK Raporu, s. 52

Stratejik plân ve performans plânı bütçenin hazırlanmasına esas teşkil eder ve belediye meclisinde bütçeden önce görüşülerek kabul edilir.”

İl Özel İdareleri Kanununda da (madde 31) madde metni aynı nitelikte ele alınmıştır. Belediye başkanı yerine sorumlu amir Vali olmaktadır.

Yukarıdaki madde ayrıca başta belediye meclisi, il genel meclisi, encümeni olmak üzere bir çok kurumun görev ve sorumlulukları çerçevesinde ele almaları gereken temel doküman olmaktadır. Bu anlamda stratejik plan ve stratejik planlama kavramının mekanizmaları ile birlikte süreç içinde açık bir şekilde tanımlanması gerekmektedir. Bu uygulamaya KMYKK çerçevesinde 2005 yılında geçilecek olması ve 2004’de uygulamasına başlanan 8 pilot proje⁵ dışında bu konuda bir deneyimin olmaması buradaki belirsizliği oldukça artırmaktadır. Sonuçta yapılanın eskinin tekrarı olması, adet yerini bulsun diye yapılan bir faaliyet olması riski bu anlamda artmaktadır. Ayrıca, KMYKK’da bahsedilen performans planının ne şekilde uygulamaya konulacağı ve stratejik planla bütçe ilişkisinin nasıl kurulacağı da uygulamada ayrı bir sorun alanı olacaktır.

İl Özel İdaresi tarafından hazırlanacak stratejik planlar ile belediyelerin stratejik planları arasındaki uyumun nasıl sağlanacağı düzenlemelerde belli değildir. Yasalar stratejik planların kalkınma planı ile uyumlu olmasına özel önem verirken, planın kendi içindeki hiyerarşisini ortaya koyacak eşgüdümünden bahsedilmemektedir. Kaynakların etkin dağılımının planın yönlendirici olması süreci ile nasıl sağlanacağı sorunu burada önemli bir problem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yasalardan beklenen burada somut bir öneri geliştirmesidir. İl düzeyinde hazırlanacak olan stratejik planların idarenin bütünlüğü ilkesine göre kalkınma planlarıyla uyumu, il düzeyinde yürütülecek hizmetlerin ise hizmetin etkin bir şekilde yerine getirilmesi amacıyla mutlaka bir komite ve/veya vali tarafından gözden geçirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

III.2 BÜTÇE HAZIRLANMASI

2005 yılında uygulamaya girecek olan KMYKK bütçe hazırlanması sürecini uluslararası iyi uygulama örneklerini de dikkate alarak yeniden belirlemiştir. Çerçeve düzenleme niteliğinde olan bu kanunun kapsamı içinde

⁵ Bu kuruluşlar: Tarım ve Köyşleri Bakanlığı; Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı; Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü; Karayolları Genel Müdürlüğü; Hacettepe Üniversitesi; Denizli Valiliği İl Özel İdaresi; İller Bankası; Kayseri Büyükşehir Belediyesi (19.7.2004 tarih ve 2004/37 karar sayılı Yüksek Planlama Kurulu Makro Çerçeve Kararı)

mahalli idarelerin de yer aldığı görülecektir. Her ne kadar kanunun 77. maddesinde, “mahalli idare bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması ile diğer mali işlemleri, bu kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ilgili kanunlarındaki hükümlere tâbidir” denmekle birlikte merkezi idare için öngörülen süreçlerin ve mekanizmaların mahalli idarelerin kapasiteleri ölçüsünde bu kurumlar için de geçerli olması gerektiği düşünülmektedir.

Eğer bütçe süreci plan ve programla güçlendirilmek isteniyorsa KMYK kanununda öngörülen bütçe hazırlama sürecinin etkinliğine yönelik mekanizmaların mahalli idarelere yönelik olarak geliştirilmesi gerekmektedir. Bu ise ancak bu tasarıların ortaya koyacağı çerçeve ile mümkün görülmektedir. Böyle bir yaklaşım, KMYK kanunun uygulamada nasıl işleyeceği konusundaki belirsizliklerin bir kısmının mahalli idarelere taşınmamasına da yol açacaktır. Bu çerçevede, KMYKK da öngörülen maliye politikası ilkeleri, mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, performans esaslı ve çok yıllık bütçeleme ilkelerinin tasarılarla yer alması gerekmektedir.

Mali saydamlık konusunda belki daha ayrıntılı ve uygulamaya yönelik ilave düzenlemeler özellikle geçiş dönemi koşullarında hesap verme sorumluluğunun ve kamuoyu denetiminin daha etkin işlemesine yardımcı olacaktır.

KMYKK’da bütçelerin orta vadeli bir perspektifle hazırlanması konusundaki genel ilkeye tasarılarla yer verilmemiştir. Hem kamunun bütçeleri arasındaki uyum hem de stratejik planın daha etkin uygulanabilmesi için mahalli idarelerin de bütçelerini orta vadeli bir perspektifte hazırlamaları gerektiği düşünülmektedir. Bu tüm belediyeler için söz konusu olmasa bile, nüfusu belli bir büyüklüğü aşan belediyeler ile il özel idareleri için zorunlu olmalıdır.

Mahalli idarelerin hazırlanan bütçelerinin ilgili idarenin bütün faaliyetlerini tam yansıtmaya yönelik en azından mali raporlama anlamında düzenleyici hükümler konulmalıdır. Bu anlamda idarelere bağlı kuruluşların, hizmetle ilgili vakıfların, derneklerin ve şirketlerin bütçeler sunulurken mali hesaplarının da geliştirilecek bir mali raporlama çerçevesinde sunulması önem taşımaktadır. Bu uygulama saydamlığın da gelişmesine yönelik somut bir katkı ortaya koyacaktır.

Yine, KMYKK’nun 18 inci maddesinde merkezi idare bütçe kanunu sunulurken eklenecek dokümanlar arasında mahalli idarelerin bütçe tahminleri de yer almaktadır. Belediye ve il özel idare bütçelerinin Meclislerine Kasım ayından önce sunmaları gerektiği hükmü dikkate alındığında, Anayasaya göre en geç Ekim ayı ortasında (mali yılın başlamasından 75 gün önce) merkezi idare bütçesinin sunumuna yetişmesi mümkün görülmemektedir. Ayrıca, mahalli idarelerin

bütçelerinin nasıl konsolide edileceği ve TBMM'ne raporlanacağı konusu da açık değildir. Burada ilgili tasarılar da öngörülen bütçe hazırlanma süresinin tıpkı merkezi kuruluşlar bütçesinde olduğu gibi öne çekilmesinde fayda görülmektedir.

III.3 BÜTÇE GELİRLERİ

Gerek KYTK'nun gerekse yerel idarelerle ilgili düzenlemelerin kendilerinden beklenen sonucu sağlamaları için gerekli olan olmazsa olmaz koşulların arasında yeterli mali kaynağın düzenli bir şekilde sağlanması gelmektedir. Belediyelerin gelirleriyle ilgili çok çeşitli mevzuat bulunmaktadır. Böyle bir blok kanun tasarısı geldiğinde en azından temel gelirlere yönelik düzenlemelerin ya bu tasarılar içinde ya da hazırlanacak ortak yeni bir mahalli idare gelirleri tasarısı içinde ele alınması gerekmektedir.

Yeni düzenlemelerin kaynak yapısını ve akışını ortaya koyacak bir çerçeve içinde ele alınmaması ve hazırlanmaması önemli bir eksikliktir. Özellikle belediyelerin gelirlerini düzenleyen mevzuatın içinde yer alan maktu tutarların (2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu başta olmak üzere) uzun bir süre değişmediği de dikkate alındığında bu eksiklik çok daha ön plana çıkmaktadır.

Yasalarda genel bütçe vergi gelirlerinden aktarılacak pay büyükşehir belediyeleri için %5 olarak belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu bu oranı 2 katına kadar arttırabilecek veya %5'e kadar indirebilecektir. Diğer belediyeler ve il özel idarelerine ilişkin tasarılar da bir oran belirlenmemiştir. Yani 2380 sayılı Kanuna göre belediyelere %6 il özel idarelerine %1.12 oranında pay verilmeye devam edilecektir. Bu durum yerel yönetimlere devredilen yetkilerle orantılı görülmemektedir. Görev ve kaynak dağılımı konusunda merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasından denge kurulmuş olmamaktadır. Bu konu yerel yönetimlerce kendilerine devredilen görevlerin sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi bakımından oldukça önemlidir.

Mali kaynak paylaşımı konusunda sistematik bir yaklaşım ortaya koymayan düzenlemeler bu konuları anlaşıldığı kadarıyla yıl sonuna kadar çıkması beklenen Belediye Gelirleri Kanunu tasarısına bırakmaktadır. KYTK ile onu tamamlayıcı nitelikte olması beklenen yerel idare yasalarının gelirler konusunda daha somut ve eş zamanlı bir çerçeve koyması gerekirdi.

Büyükşehir belediyelerinin ve il özel idarelerinin üstlendikleri hizmetlerin KYTK'nun öngördüğü çerçevede artacağı varsayımında vergi benzeri kaynak yaratma konusundaki yetkileri artırılmalıdır. Belki daha önemlisi bu konuda bu kurumsal yapıları zorlayıcı çeşitli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Genel

bütçeden kaynak aktarılması belediyelerin ve il özel idarelerinin kolaycı bir alışkanlığa düşmesine yol açmıştır.

Büyükşehir belediyelerinin belediye sınırları içinde toplanan gelirlerden alacağı payın dağıtımı konusunda yapılacak düzenlemeler Büyükşehir belediyelerinin gelirlerini önemli ölçüde değiştirmektedir. Örneğin, 2003 yılında yapılan değişiklikle toplanan gelirlerin yüzde 40'ının doğrudan ilgili Büyükşehir belediyesine, yüzde 60'ının ise havuzda toplanıp nüfuslarına göre tekrar Büyükşehir belediyeleri arasında dağıtımı; Diyarbakır belediyesinin aldığı payın yaklaşık 6 kat, Konya belediyesinin aldığı payın yaklaşık 2,5 kat, Antalya belediyesinin aldığı payın ise yaklaşık 2 kat artmasına yol açmıştır. Bununla birlikte, Ankara, İstanbul ve Kocaeli Büyükşehir Belediyelerinin ise aldıkları pay hissedilir ölçüde düşmüştür. Yeni getirilen sistemin mali etkisinin ne olacağının iyi anlaşılması için 2003 gerçekleştirmelerine göre değerlendirmelerin yapılması gerekmektedir. Eğer mali eşitlik sağlanması temel amaç olarak ön plana çıkıyorsa yüzde 75, yüzde 25 oranı bunu sağlama konusunda yetersiz kalabilecektir. Bu oranın ne olacağı konusunda mutlaka çalışmalar yapılması gerekmektedir. Çünkü olumlu ve/veya olumsuz etkilenen belediyeler arasında bile bir eşitsizlik söz konusu olmaktadır.⁶

Ayrıca, Anayasa Mahkemesi 2003 yılında yüzde 60 yüzde 40 uygulamasını iptal etmiştir. Dolayısı ile getirilen yeni düzenlemenin de aykırılık iddiası ile iptal edilme durumu söz konusu olabilecektir.

III.4 KESİN HESAPLAR VE MECLİS DENETİMİ

Bütçe uygulamasının, geniş anlamda plan uygulamasının, sonuçlarının parlamenter demokraside en etkin denetiminin yapıldığı süreç kesin hesapların hazırlanması ve kabulüdür. Kaynak dağıtımındaki etkinlik ile kaynakların kullanımındaki etkinliğin sorgulanması ve mali sonuçlar hakkında hesap verme sorumluluğunun işlenmesi iyi öngörülmüş bir kesin hesap süreci ile mümkündür. Yerel idare meclislerinin etkin çalışması açısından da kesin hesapların görüşülmesi süreci ayrı bir önem taşımaktadır.

Ayrıca, ülkemizde merkezi idare bütçe sürecinin en sorunlu ve etkinsiz alanlarından biri olan kesin hesapların kamuoyunun doğru bilgilendirilmesine ve saydamlığın artırılmasına yönelik somut katkılar sağlayabileceği de göz önünde bulundurulmalıdır.

⁶ TESEV Mahalli İdareler yasa tasarıları üzerine hazırlanan değerlendirme raporu, Nisan 2004.

Bu açılardan düzenlemeler ele alındığında, kesin hesapların görüşülmesi sürecine yönelik olarak yeni bir şey getirilmediği görülmektedir. Bu çerçevede, özellikle Meclis Denetim Komisyonunun etkin çalışmasına yönelik olarak özellikle stratejik planlama, performans planlaması gibi yeni mekanizmaların etkin bir şekilde ele alındığı ve sorgulandığı bağlayıcı hükümlerin getirilmesi gerekir diye düşünülmektedir.

Denetim komisyonuna düzenlemelerde bütçesel karar sürecinde saydamlığı ve hesap verme sorumluluğunu artırmaya yönelik olarak kamu mali yönetiminde ve mali denetim sisteminde KMYKK ile yapılan son dönem değişiklikleri içerecek şekilde yetkiler ve görev tanımlamaları verilmemiştir.

Stratejik planlama, iç kontrol, iç denetim, çeşitli konularda çıkarılacak raporlar gibi yeni süreçlerin ve bu yeni süreçlerin getireceği mekanizmaların Meclis Denetim Komisyonu tarafından mutlak şekilde dikkate alınması gerekmektedir. Meclis tarafından böyle bir etkinlik arayışı çalışma sürecindeki etkinliğini artıracak gibi yeni öngörülen mekanizmaların doğru algılanması ve uygulanması konusunda önemli katkı sağlayacaktır.

Bu çerçevede aşağıdaki noktaların denetimde etkinlik sağlanması açısından önem taşıdığı düşünülmektedir:⁷

- Sadece hesap ve işlemlerin değil stratejik planların ve uygulama sonuçlarının ayrıntılı incelenmesi.
- Belediyeyi yükümlülük altına sokan faaliyetlerin temel inceleme ve denetleme başlıkları içinde olması ve bunlarla ilgili belediyenin başlangıç hedeflerinin uygulama sonuçları çerçevesinde sorgulanması. Başta borçlanma ve borçların sürdürülebilirliği ile ihale ve büyük yatırım projeleri olmak üzere hedef ve uygulama sonuçlarının hesap verme sorumluluğu çerçevesinde açık bir şekilde ortaya konması.
- Vergi ve benzeri piyasa ve vatandaş üzerinde yükümlülük yaratan kararların ve uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi.
- Belediyenin hizmet sunumu çerçevesinde sahip olduğu varlıklardaki artışın ve azalışın incelenmesi.
- Faaliyet raporları, iç denetçilerin hazırladıkları kapsamlı denetim raporları, Sayıştay'ın dış denetim raporları ve İçişleri Bakanlığının yetkili denetim ve kontrol birimlerinin raporları çerçevesinde hesap ve işlemlerin denetlenmesi.

⁷ TESEV (Nisan 2004), Mahalli İdare Yasa tasarılarının Değerlendirilmesi

Bunlar Meclis Denetim Komisyonunun denetim sürecinde dikkate alması ve sonuçlandırması gereken temel noktalar olmalı, bunların dışında komisyon kendi ilgisine göre denetimi genişletmelidir. Ancak Meclis Denetim Komisyonu KMYKK ile KYTİYYK da belirtilen denetim usullerinin dışında bunlarla çıkışacak ve bu denetim sonuçları ile ters düşecek mükerrer denetim görevleri üstlenmemelidir.

IV. İL ÖZEL İDARESİ KANUNU, BELEDİYELER KANUNU VE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ KANUNUNUN BORÇLANMA İMKANLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: AB BÖLGESİ ÜLKE UYGULAMALARIYLA

IV.1 YENİ DÜZENLEMELERİN GETİRDİĞİ HÜKÜMLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yerel yönetimlerin olağan gelirleri ve merkezi idareden yapılan transferleri yanında diğer bir mali kaynak alanı da iç ve dış borçlanmadır. Gelirlerin bugünden harcamaya dönüşmesi olarak da tanımlanabilecek olan borçlanma özellikle 1990'dan sonraki dönemde belediyelerin özellikle Büyükşehir belediyelerinin yatırımlarını finanse etmek için başvurduğu temel kaynak haline gelmiştir.

Yerel yönetimlerin dış borçlanması 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetimi Kanununun getirdiği hükümler ve sınırlamalar çerçevesinde yapılmaktadır. İç borçlanma ise başta İller Bankası ve bankalar olmak üzere iç finans kurumlarından elde edilen kaynakları kullanmak şeklinde olmaktadır. Bunların dışında yerel yönetimler çeşitli kamu kurumlarına (Sosyal Güvenlik Kurumları, KİTler gibi) ve kendi aralarında birbirilerine olan mali yükümlülükleri yerine getirmemek suretiyle de bir anlamda borç kullanmaktadırlar.

Belediyeler günümüzde ortaya çıkan finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla dış proje krediler ve yap işlet devret projeleri başta olmak üzere dış ve iç borçlanmaya yoğun bir şekilde başvurumaktadırlar. 2004 yılı itibarıyla gelinen noktada belediyelerin ve kendilerine bağlı diğer kurumların birikmiş borç stoku GSMH'ya oran olarak 2003 sonu itibarıyla yüzde 5'in üzerine çıkmıştır.

2004 Haziran'ında parlamentodan geçen ama Cumhurbaşkanının bazı maddeleri iadesi nedeniyle henüz yasalaşma sürecini tamamlayamayan yeni düzenlemeler öncesinde il özel idareleri il genel meclisinin kararı ve valinin onayı ile olağan gelirlerinin 1/3'üne kadar borçlanma yapabilmektedirler. Borçlanmanın üst sınırı idarenin bir yıllık olağan gelirlerinin toplamı olarak belirlenmiştir. Bu düzeyde bir borçlanma yapılabilmesi için ayrıca Bakanlar Kurulu kararı ve Cum-

hürbaşkanının onayı gerekmektedir. İl özel idarelerinin iç borçlanma kaynakları konusunda bir sınırlama olmamakla birlikte, uygulamada bu idarelerin esas olarak sınırlı düzeyde de olsa İller Bankası kaynaklarını kullandığı görülmektedir.

Bununla birlikte yasalasma sürecinin tamamlanmasını bekleyen yeni düzenleme ile yerel idarelerin borçlanmaları konusunda yeni bir çerçeve düzenleme getirilmektedir. İl Özel İdareleri Kanununun 51 inci maddesine göre:

“İl özel idaresi, görev ve hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak amacıyla aşağıda belirtilen usul ve esaslara göre borçlanma yapabilir ve tabvil ibraç edebilir:

a) Dış borçlanma, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde ve sadece il özel idaresinin yatırım programında yer alan projelerin finansmanı amacıyla yapılabilir.

b) İller Bankasından yatırım kredisi ve nakit kredi kullanan il özel idaresi, ödeme plânını bu bankaya sunmak zorundadır. İller Bankası hazırlanan geri ödeme plânını yeterli görmediği il özel idaresinin kredi isteklerini reddeder.

c) Tabvil ibracı, yatırım programında yer alan projelerin finansmanı için ve ilgili mevzuat hükümleri uyarınca yapılır.

d) İl özel idaresi ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin faiz dahil iç ve dış borç stok tutarı, en son kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamının 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirlenen yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarını aşamaz. Bu miktar büyükşehir belediyesi bulunan illerin özel idareleri için bir buçuk kat olarak uygulanır.

e) İl özel idaresi ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin, en son kesinleşen bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirlenen yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarının yılı içinde toplam %10'unu geçmeyen iç borçlanmayı il genel meclisinin kararı; %10'u geçen miktarlar için meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve İçişleri Bakanlığının onayı ile yapabilir.

f) İl özel idarelerinin ileri teknoloji ve büyük tutarda maddi kaynak gerektiren alt yapı yatırımlarında Devlet Plânlama Teşkilatı Müsteşarlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca kabul edilen projeleri için yapılacak borçlanmalar (d) bendindeki miktarın hesaplanmasında dikkate alınmaz. Dış kaynak gerektiren projelerde Hazine Müsteşarlığının görüşü alınır.

Yukarıda belirtilen usul ve esaslara aykırı olarak borçlanan il özel idaresi sorumluları hakkında, fiilleri daha ağır bir cezayı gerektirmeyen durumlarda Türk Ceza Kanununun 240 ıncı maddesi hükümleri uygulanır.

İl özel idaresi, varlık ve yükümlülüklerinin ayrıntılı bir şekilde yer aldığı mali tablolarını üçer aylık dönemler halinde İçişleri ve Maliye bakanlıkları ile Devlet Plânlama Teşkilatı ve Hazine müsteşarlıklarına gönderir.”

5272 sayılı Kanunda da borçlanmayla ilgili getirilen düzenlemeler aynı niteliktedir. Getirilen yeni düzenlemeler ile İl Özel İdareleri ve belediyeler görev ve hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılayabilmek amacıyla yukarıda öngörülen esaslara göre borçlanma yapabilecekler ve tahvil çıkarabileceklerdir.

İl özel idareleri ve belediyeler bağlı kuruluşları ile sermayesinin yüzde 50'sinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirlenen yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarının yüzde 10'unu geçmeyen iç borçlanma belediyelerde belediye, il özel idarelerinde ise il genel meclisinin kararı ile olacaktır. Yüzde 10 sınırını geçen iç borçlanmalar ise ilgili meclislerin salt çoğunluk kararı ve İçişleri Bakanlığının onayı ile yapılacaktır. Getirilen bu düzenlemeler ile yıl içerisinde yapılacak olan iç borçlanmanın (akım halinde) sınırı belirlenmiştir.

Borçlanma konusunda esas sınırlama (stok olarak) her iki kanunun ilgili maddelerinin “d” bendinde getirilmiştir. Buna göre; belediye ve il özel idarelerinin (bağlı kuruluşları ile sermayesinin yüzde 50'sinden fazlasına sahip oldukları şirketler dahil) faiz dahil iç ve dış borç stoku en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirlenen yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarını aşamaz. Bu miktar Büyükşehir belediyeleri ile bu illerde bulunan il özel idareleri için 1,5 kat olarak uygulanacaktır.

Bununla birlikte, her iki kanunda yer alan düzenleme ile belediyelerin ve il özel idarelerinin, ileri teknoloji ve büyük miktarda yatırım tutarı gerektiren altyapı yatırımlarında DPT'nin teklifi (dış kaynak gerektiriyorsa Hazine Müsteşarlığının görüşü ile birlikte) ve Bakanlar Kurulunun kabul etmesi ile başlatılan projeler için yapılacak borçlanmalar stok için öngörülen sınırlamanın dışında tutulmuştur.

Dış borçlanma ve tahvil ihracı yatırım programında yer alan projelerin finansmanı için başvurulabilecek bir borçlanma yöntemi olarak belirlenmiştir. Dış borçlanmanın 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkındaki Kanunun getirdiği düzenlemeler çerçevesinde yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

İlgili kanunlarda yer alan borçlanmaya ilişkin maddelerde ayrıca bu sınırlamalara ve usullere uymayanlar hakkında Türk Ceza Kanununun 240 ıncı maddesinin hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür. Burada vurgulanması gereken önemli bir nokta da 12 Ekim 2004 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda 240'ıncı madde başka bir hükmü düzenlemektedir. 5237 sayılı Kanunda ilgili hüküm 257 nci madde de

düzenlenmektedir. Aralık 2004’de Belediyeler Kanunu parlamentoda geçerken bu husus 5237 sayılı kanunun yürürlük tarihinin 1 Nisan 2005 olduğu dikkate alınarak madde yeniden yazılmalıydı.

Bu hükümler henüz uygulamaya geçmemiş olmakla birlikte GSMH’ya oran olarak yüzde 5’in üzerine çıkmış bulunan yerel yönetimlerin borç yapısını ve düzeyini nasıl etkileyeceği konusunda bazı değerlendirmelerde bulunmak mümkündür. Bu çerçevede, getirilen yeni düzenlemelerin iç ve dış borç ayrımı da dikkate alınarak bir değerlendirmesini yaparsak:

- Dış borçlanmanın 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi hakkındaki kanunun hükümlerine tabi olarak kamu yatırım programında yer alan projeler için yapılması 4749 sayılı kanunun hükümleri korunduğu çerçevede uygun bir düzenleme olarak görülmektedir. 4749 sayılı Kanunun ve tamamlayıcı mevzuatının yukarıda sayılan hükümleri incelendiğinde mevcut halleri ile mahalli idarelerin dış borçlanmasının oldukça sıkı kurallara tabi olduğu denetim mekanizmaları ile somut kriterlere dayalı kredi izin müessesesi ile mahalli idare dış borçlanmasına (garantili veya garantisiz) sınırlar getirildiği söylenebilir.

Mevcut mevzuatın mahalli idarelerin dış borçlanmasını sıkı kurallara tabi kılmasının başında bu kuruluşların geçmişte hazine garantisi ile yapmış oldukları borçlanmayı kendilerinin ödemeyip Hazineye garantör olarak ödetirmeleri gelmektedir. 2003 yılı sonu itibarıyla Hazinenin mahalli idareler adına ödemek durumunda kaldığı dış borçların toplamı 6,6 katrilyon lira olup vadesi gelmeyen ödemelerle birlikte toplam yükümlülük 12,1 katrilyona çıkmıştır. Yaklaşık olarak her yıl vadesi gelen garantili borçların % 60 ‘ını Hazine ödemek yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmaktadır.

- Dış borçlanma sözleşmesi imzalandığında imzalanan yükümlülük mü, yoksa yerel yönetime farklı tarihlerde girecek olan kaynak mı borç stokunun hesabında dikkate alınacaktır? Aynı problem faiz tutarının hesaplanması için de söz konusudur.

- Özellikle dış borçların yerel yönetimlerin borçlanmasında ağırlık taşıdığı dikkate alındığında, ani kur değişikliği gibi TL’nin değer kaybettiği durumlarda lira cinsinden borcun yükünün artması gibi durumlarda uygulamanın ne şekil alacağı ilgili maddelerde öngörülmemiştir.

- 2002 yıl sonu itibarıyla belediye ve il özel idarelerinin kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamı 9,9 katrilyon liradır. 2003 yıl sonu itibarıyla bu tutarın yaklaşık

12,2 katrilyon, 2004 yılında ise önemli bir politika değişikliği olmadığı varsayımında yaklaşık 14 katrilyon lira düzeyinde olması beklenmektedir. Bunun anlamı; 2004 yılı itibarıyla yerel yönetimlerin yaklaşık olarak borçlanma üst sınırı 14-15 katrilyon lira veya başka bir deyişle 9-10 milyar dolar olmaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta bu hesaplamada KYTK ve ilgili yerel yönetimler kanunları çerçevesinde öz gelirlerin artması ve/veya merkezde aktarılacak olası kaynakların dikkate alınmamış olmasıdır. Yine borçlanma ile ilgili maddelere eklenen “ileri teknoloji ve büyük tutarda maddi kaynak gerektiren alt yapı yatırımlarında Devlet Plânlama Teşkilatı Müsteşarlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca kabul edilen projeleri için yapılacak borçlanmalar (d) bendindeki miktarın hesaplanmasında dikkate alınmaz” ibaresi bu hesaplama ilave edilmemiştir. Özellikle “F” bendi ile getirilen bu hüküm Büyükşehir belediyeleri başta olmak üzere bu şekilde kaynak kullanan ve kullanacak olan belediyelerin borçlanma sınırını kaynakları nispetinde bir anlamda sınırsız hale getirmektedir.

İç ve dış borçlanma sınırının hazırlanan ve İçişleri Bakanlığının ev sayfasına konan ilk halde % 25 olarak belirlenmiş, kısa bir süre içinde Meclise sevk edilen halinde iki katı olarak değiştirilerek borçlanma sınırının genişletilmesi konusundaki eğilimin başladığını da burada vurgulamalıyız.

- Akım olarak yıllık yapılacak borçlanma tutarı belediye meclisi kararıyla bütçe gelirlerinin yüzde 10’u olarak belirlenmiştir. Bu oranı aşan düzeylerin ise Meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve İçişleri Bakanlığının onayı ile yapılacağı düzenlenmiştir. Tasarılarıdaki madde hükümleri iç borçlanma sınırını ilk halinde 2/3 çoğunluk kararından Meclise sevk edilen son halinde salt çoğunluğa çevirerek bu konuda bir gevşeme getirmiştir. Buradaki temel sorunlar:

- Yüzde 10’u aşan kısım için herhangi bir sınırlama yoktur. Zımni olarak borç stokunu belirleyen maddenin bir sınır getirdiği düşünülse de borçlanma düzeyi başta düşük olan belediye ve il özel idarelerinin yüksek düzeyde borç altına sokulacağı rahatlıkla görülecektir. Dolayısı ile yüzde 10’u aşan kısmın belli bir düzeyle sınırlandırılması daha uygun olacaktı.

- Yapılacak borçlanmada cari harcama ve yatırım harcaması arasındaki ayrımı ortaya koyacak bir sınırlama sadece dış borçlar açısından kısmen getirilmiştir. Halbuki bir çok gelişmiş ülke örneklerinde olduğu gibi borçlanmaların esas olarak yerel idarenin varlık yapısını artıran, geliştiren alanlar için yapılması gerekmektedir. Ancak çok sınırlı durumlarda, cari harcamalar için borçlanma imkanı getirilmelidir. İzleyen kutuda yapılan kısa açıklamalar çerçevesinde bir çok AB ülkesinde bu anlamda bir sınırlama olduğu görülecektir.

• Yukarıdaki verilere göre, 2004 fiyatlarıyla her yıl yerel idareler 1,1 katrilyon lira düzeyinde borçlanma yapabilecektir (yüzde 10 olur ise 1,4 katrilyon). Büyükşehir belediyelerinin talebi ile İçişleri Bakanlığının bunu yüzde 20'ye çıkarması durumunda yıllık borçlanma imkanı yaklaşık olarak 2,2 katrilyona (sınır tam kullanıldığında 2,8 katrilyona) çıkmaktadır. Orta senaryo çerçevesinde düşünülen bu senaryoda borçlanma imkanı 1,1-1,5 milyar dolar düzeyine çıkmaktadır.

• İçişleri Bakanlığının gözetim yükümlülüğü çerçevesinde borçlanma konusunda tek bir izin merci olması ayrıca bir tartışma konusudur. Birincisi, Bakanlığın bu yeni görevi üstlenmesi demek kendi içinde yeni uzmanlaşmış birimler kurulmasını gerektirecektir. İkincisi ise bu yetkinin verilmesinde Hazine Müsteşarlığının da olması gerektiği olgusudur. Yine yeniden yapılandırma programı içinde ele alınan İller Bankasının bu tür mali ve finansal nitelikli düzenlemeler kapsamında mutlaka dikkate alınması da önem taşımaktadır.⁸

• Belediyelerin ve il özel idarelerinin, ileri teknoloji ve büyük miktarda yatırım tutarı gerektiren altyapı yatırımlarında DPT'nin teklifi (dış kaynak gerektiriyorsa Hazine Müsteşarlığının görüşü ile birlikte) ve Bakanlar Kurulunun kabul etmesi ile başlatılan projeler için yapılacak borçlanmalar stok için öngörülen sınırlamanın dışında tutulmuştur. Bu şekilde bir düzenlemeye gitmek sürece politik müdahalenin artması yanında yıllık borçlanma sınırı bir anlamda ortadan kaldırmaktadır.

Belediyelere aktarılabilecek yeni hizmetler için kaynak arayışında daha sıkı kurallara tabi olan dış borç alternatifinden önce iç piyasadan bankacılık sistemi kanalı ile borç arayışına girilmesi bugünkü noktada daha olası gözükmemektedir. Bununla birlikte, belediyelerin hali hazırda dış borçlardan kaynaklı yükümlülükleri yukarıda açıkladığımız gibi yerine getirmediği bir ortamda çok özel koşullar olmadığı müddetçe özel finans kurumlarının mahalli idarelere kaynak aktarması pek mümkün görülmemektedir. Özel bankaların kamu kurumu dahi olsa maddi imkanları yeterli görülmebilecek belediyelere kredi açmaması durumunda, mahalli idarelerin kamu bankaları aracılığı ile fonlanmasına yönelik bir talep ve eğilim doğma riski bulunmaktadır. Özellikle seçim dönemlerinde kamu bankalarına bu yönelik baskıların gelmesi beklenmelidir. Bankacılık sisteminin kendi sorunlarından kaynaklı nedenlerle özel bankalar bile seçim dönemlerinde bu tür mali ilişkilere yönelik taleple de karşılaşabilecektir.⁹

⁸ Yılmaz a.g.e

⁹ TESEV a.g.e.

Borçlanma imkanlarının artırıldığı bu dönemde Arjantin bu anlamda ders çıkarılması gereken bir kötü uygulama örneği olarak görülmelidir. Arjantin’de 24 özel il yönetimi ve yaklaşık 1175 belediye vardır. 24 özel idarenin yıllık ortalama bütçe açığı kriz döneminde toplam gelirlerinin yüzde 10’unu aşmıştır. Borçlar hızla yükselmiş, GSMH’ya oran olarak 5 yılda yüzde 4’lerden yüzde 6,5’lara hızla çıkmıştır. Krizi tetikleyen temel alanların başında, yapısal bir sorun alanı olarak yerel yönetimlerin finansman açık düzeyi ve borç yükündeki artış olarak görülmüştür.

1990’lı yılların başında uygulamasına geçilen Hazine garantileri ve bu garantiler sonucunda yükümlülüğünü yerine getirmeyen belediyelere gerekli yaptırımların uygulamaya konamaması nedeniyle belediyelerin Hazineye olan toplam borçları vadesi gelmeyen borçlar dahil 12,1 katrilyon liraya çıkmıştır. 4749 sayılı KFBYK ile Hazine garantileri uygulamasına yönelik sınırlamalar ve düzenleyici hükümleri getirilmekle birlikte bu kanun 2002 yılında uygulamaya girmiştir. Belediyelerin Hazineye olan yükümlülüklerini yerine getirmemeleri ise 1990’lı yılların ikinci çeyreğinden itibaren başlamıştır. 2003 sonu itibarıyla geniş anlamda yerel yönetimlerin borç stokuna baktığımızda, ağırlıklı belediyeler olmak üzere yerel yönetimlerin gayri safı borç stoku 18,4 katrilyon liraya ulaşmış gözükmektedir. Yerel yönetimlerin kamu kurumlarından olan alacaklar netleştirilmemiş şekilde bakıldığında bu borç stoku 20 katrilyona ulaşmaktadır.¹⁰

GSMH’ya oran olarak yerel yönetimlerin toplam iç ve dış borçları yüzde 5,2’ye geniş anlamda ise yüzde 5,6’ya çıkmaktadır (diğer kamu kurumlarından olan alacakları düşülmemiş). Düzey olarak borç stokunda geline nokta yerel yönetimlerin aslında borç yükü anlamında ciddi bir sorun ve risk alanı ile karşı karşıya olduğunu bize göstermektedir. Mevcut gelir yapıları ve alışkanlıkları ile yerel yönetimlerin bu düzeyde bir borç stokunu belli bir program dahilinde düşürmeleri mümkün görülmemektedir.

Özellikle hazine garantisi uygulamasına geçilmesiyle birlikte yerel yönetimler dış proje kredilerinden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmemişler ve Hazine onların yerine dış borçları ödemek durumunda kalmıştır. 2003 sonu itibarıyla Hazine’nin ödediği ve ödeyeceği borç tutarı 12,1 katrilyona ulaşmıştır. Hazinesinin yerel yönetimlerden olan toplam 12,2 katrilyonluk alacak stokunun yarısından fazlası geri ödeme garantilerinden kaynaklanmaktadır (yüzde 56). Geri kalan yüzde 24 Yapı İşlet Devret niteliğindeki projelere verilen garantiler, yüzde 20 ise ikrazen verilen kredilerdir.

¹⁰ Emil, Yılmaz.

Yerel yönetimlerin toplam dış borç stoku içinde 2003 sonu itibarıyla henüz sorun aşamasına gelmemiş ama sorun aşamasına gelme olasılığı yüksek olan 1,8 katrilyon liralık bir hazine garantili dış borç stoku bulunmaktadır.

Tablo 8. Belediyelerin Hazine'ye Olan Borçları
(Vadesi Gelmemiş Olanlar Dahil, 2003 sonu itibarıyla)

(milyar lira)	VADESİ GEÇMİŞ ALACAKLAR	VADESİ GELMEMİŞ ALACAKLAR		TOPLAM
		Ana Para	Diğer	
BELEDİYELER TOPLAMI	5.527.528	2.103.937	1.607.385	9.238.850
ADANA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ	652.749	50.605	0	703.354
ADAPAZARI BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ	247.353	36.425	0	283.778
ALANYA BELEDİYESİ	24.676	16.250	0	40.926
ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ	92.022	510.482	1.045.299	1.647.803
ANTALYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ	0	31.910	24.219	56.129
BAFRA BELEDİYESİ	134.083	1.484	0	135.567
BANDIRMA BELEDİYESİ	0	36.342	0	36.342
BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ	0	304.406	4.177	308.583
DALAMAN BELEDİYESİ	112.807	2.293	0	115.100
DENİZLİ BELEDİYESİ	122	14.483	0	14.605
DİDİM BELEDİYESİ	146.982	62.974	0	209.956
FETHİYE BELEDİYESİ	0	17.916	0	17.916
FOÇA BELEDİYESİ	0	9.163	0	9.163
GAZİANTEP BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ	92.947	59.869	5.738	158.554
KONYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ	20	14.229	3.135	17.384
MALATYA BELEDİYESİ	0	23.098	0	23.098
MARIÇ-MARMARİS-İÇMELER-ARMUTLU BELEDİYE BİRLİĞİ	366.166	124.051	0	490.217
MENEMEN BELEDİYESİ	34.941	15.378	0	50.319
MERSİN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ	0	1.379	0	1.379
SAMSUN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ	0	212	0	212
TARSUS BELEDİYE BAŞKANLIĞI	0	86.002	0	86.002
YOZGAT BELEDİYESİ	70.581	2.414	0	72.995
İSKENDERUN BELEDİYESİ	104.075	8.562	0	112.637
İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ	0	477.124	524.817	1.001.941
İZMİT BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ	3.448.004	173.191	0	3.621.195
ŞANLIURFA BELEDİYESİ	0	23.695	0	23.695

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı

Yerel yönetimlerin toplam yükümlülüklerinin yüzde 80'i belediyelere, yüzde 19,6'sı ise belediyelere bağlı diğer kurumlara ait olmaktadır. İl Özel İdarelerinin payı bu aşamada ihmal edilecek düzeyde görülmektedir.

Yeni getirilen düzenlemeler çerçevesinde bakıldığında, ilk bakışta belediyelerin yeni borç yaratma kapasitelerinin sınırlı olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü belediyelerin toplam borç stoku öngörülen stok limitini aşmış görülmektedir (kamuya olan yükümlülükleri hariç). Bununla birlikte gerek Belediye gerekse Büyükşehir Belediyeleri Kanununa eklenen geçici maddeler ile borçların bir uzlaşma komisyonu marifetiyle yeniden yapılandırılması öngörülmüştür. Bu komisyonun borçlar konusunda alacağı karar ve borç

stokunun hesaplanmasındaki uygulama biçimi özellikle Büyükşehir belediyelerine yönelik olarak bazı esneklikler getirebilecektir diye düşünülmektedir.

**Tablo 9. Belediyelere Bağlı Kuruluşların Hazine'ye Olan Borçları
(Vadesi Gelmemiş Olanlar Dahil, 2003 sonu itibarıyla)**

	VADESİ GEÇMİŞ ALACAKLAR	VADESİ GELMEMİŞ ALACAKLAR		TOPLAM
		Ana Para	Diğer	
DİĞER BELEDİYE KURUMLARI	1.052.739	1.142.803	630.483	2.826.025
ASAT - ANTALYA BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ	0	9.456	0	9.456
ASKİ - ADANA BELEDİYESİ SU KANALİZASYON İDARESİ	0	71.237	0	71.237
ASKİ- ANKARA SU VE KANALİZASYON İDARESİ	60.404	327.768	79.763	467.935
DIYARBAKIR SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜD.	0	75.152	51	75.203
EGO GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (ANKARA)	0	304.309	502.732	807.041
ESHOT GENEL MUDURLUĞU (İZMİR)	0	1.356	3.578	4.934
ESKİŞEHİR SU VE KANALİZASYON İDARESİ	0	20.022	0	20.022
GASKİ - GAZİANTEP BÜYÜKŞEHİR BEL. SU VE KAN.İD.GN.MD.	726.533	58.568	0	785.101
KAYSERİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ	0	70.907	0	70.907
İGDAŞ-İSTANBUL GAZ DAĞITIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	0	73.011	0	73.011
İSKİ - İSTANBUL SU VE KANALİZASYON İDARESİ	0	97.259	0	97.259
İZSU-İZMİR SU VE KANALİZASYON İDARESİ	0	28.081	44.359	72.440
İZGAZ - İZMİR GAZ DAĞITIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	265.802	5.677	0	271.479

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı

İl özel idareleri açısından bakıldığında, borçlanma anlamında bir sorun gözükmemekle birlikte, bu kurumların üstlenecekleri yeni hizmetlerle birlikte ciddi bir borç yaratma kapasitesine sahip olduğu düşünülmektedir. Burada merkezin hizmetin yerine getirilmesi için gerekli olan kaynağı aktarmaması veya zamanında aktarmaması, mali disiplinden uzak alınacak kararlar ve uygulamalar bu idareleri de belediyelerde olduğu gibi borç sarmalına düşürebilecektir.

Belediyelere aktarılabilecek yeni hizmetler için kaynak arayışında daha sıkı kurallara tabi olan dış borç alternatifinden önce iç piyasadan bankacılık sistemi kanalı ile borç arayışına girilmesi bugünkü noktada daha olası gözükmemektedir. Bununla birlikte, belediyelerin hali hazırda dış borçlardan kaynaklı yükümlülükleri yukarıda açıkladığımız gibi yerine getirmediği bir ortamda çok özel koşullar olmadığı müddetçe özel finans kurumlarının mahalli idarelere kaynak aktarması pek mümkün görülmemektedir. Özel bankaların kamu kurumu dahi olsa maddi imkanları yeterli görülmebilecek belediyelere kredi açmaması durumunda, mahalli idarelerin kamu bankaları aracılığı ile fonlanmasına yönelik bir talep ve eğilim doğma riski bulunmaktadır. Özellikle seçim dönemlerinde kamu bankalarına yönelik baskıların gelmesi beklenmelidir. Bankacılık sisteminin

kendi sorunlarından kaynaklı nedenlerle özel bankalar bile seçim dönemlerinde bu tür mali ilişkilere yönelik taleple de karşılaşabilecektir.¹¹

Belediye ve il özel idarelerine bağlı ama ayrı tüzel kişiliği olan şirketlerin ve idarelerin iç ve dış borçlanmayla ilgili olarak benzer bir sınırlamaya tabi olması da önem taşımaktadır. Son dönemde özellikle öz kaynak yaratma kapasitesi yüksek olan belediyelerin faaliyetlerinin bir kısmını buralara kaydırması nedeniyle mahalli idarelerle mahalli idarelerin katılımındaki şirket ve vakıfların ilişkisine bu yönde de bakmakta fayda görülmektedir. Bununla birlikte, standart ve düzenli bir mali raporlama sistemi olmayan bu nitelikli kurumların mali hesapların borçlanma üst sınırı hesap edilirken ne şekilde dikkate alınacağı ayrı bir tartışma konusudur. İkinci mevzuat kadar uluslar arası standartlara uygun bir muhasebe ve mali raporlama sistemine geçmeden yapılacak hesaplamalar hep bazı soru işaretleri oluşmasına yol açacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken bir önemli nokta da saydamlık kavramıdır. Bu tür karar ve işlemlerin açık olması ve düzenli olarak kamuoyunun bilgisine sunulması gerekmektedir.

IV.2 AB ÜLKELERİ UYGULAMASI VE BORÇLANMAYA İLİŞKİN YENİ DÜZENLEMELER AÇISINDAN UYGULAMAYA YÖNELİK ÇIKARILACAK DERSLER

Temel yaklaşım mahalli idarelerin borçlanmasının sermaye harcaması niteliğindeki harcamalar için söz konusu olmasıdır. Birkaç ülke uygulaması hariç cari harcamalar için mahalli idarelerin borçlanma yetkisi bulunmamaktadır. Bu kural yerelleşmenin en yoğun olduğu ülkeler için de geçerli olmaktadır.

Yerel yönetimlerin borçlanması konusunda ülkelerin önemli bir kısmında borçlanma üzerinde bir üst sınır ve izin süreci bulunmaktadır. Bu bağlamda bazı AB bölgesi ülke uygulamalarına kısaca bakarsak:

- Geçiş sürecindeki 10 ülkeden sadece üçünde borçlanma üzerinde çok sınırlı veya hiç olmayan bir kontrol bulunmaktadır (Çek Cumhuriyeti ve Slovak Cumhuriyeti), diğer bazı ülkelerde ise kimi ülkede oldukça sınırlayıcı olan kontroller ve izinler bulunmaktadır.

- Bulgaristan ve Slovenya’da yerel yönetimlerin borçlanması üzerinde getirilen yeni düzenlemeler çerçevesinde oldukça katı kurallar ve sınırlamalar bulunmaktadır.

¹¹ TESEV a.g.e.

▪ Belçika’da sermaye harcamaları için yerel yönetimler önemli bir esnekliğe sahip olmakla birlikte cari nitelikli harcamalar için sadece kısa dönemli borçlanmalar yapabilmektedirler.

▪ Danimarka’da belediyeler eğer belirlenmiş sektörlerle yönelik olarak yatırım harcaması niteliğinde borç kullanacaklar ise izin almadan borçlanma yapabilmektedirler. Bunun dışında yapılacak borçlanmalar İçişleri Bakanlığının onayına tabi olmaktadır.

▪ Fransa’da borçlanma belediyelerin toplam gelirlerinin yarısına ulaşmak suretiyle temel kaynaklar arasına girmiştir. Belediyeler sermaye niteliğindeki harcamalar için cari gelirleriyle bazı ilişkiler kurulmak suretiyle sınırsız şekilde borçlanabilmektedirler.

▪ İtalya’da bölgesel ve yerel idareler borçlanabilmekte ve tahvil çıkarabilmektedirler. Kanun ile borçlanma üzerine altın kural denilen tavan sınır getirmiştir. Borç servisi kendi gelirlerinin yüzde 25’ini aşmamakta ve sadece sermaye harcamaları için borçlanılabilmektedir.

▪ İspanya’da belediyeler sadece sermaye harcamaları için belli bir yılı aşmayacak vadede borçlanabilmektedirler. Eğer borç servisi cari gelirlerinin yüzde 25’ini aşmıyorsa Maliye Bakanlığının onayını almalarına gerek bulunmamaktadır. Bununla birlikte, merkezi idare uygulanan makro ekonomik politikanın gerekleri doğrultusunda limit ve sınırlamalar koyabilmektedir.

▪ İngiltere’de yerel yönetimlerin cari harcamalarını finanse etmek için borçlanmaları yasa ile engellenmiştir. Sadece sermaye niteliğindeki harcamaları için borçlanabilmektedirler.

V. DENETİM AÇISINDAN GETİRİLEN YENİ DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Aralık 2003 tarihinde çıkan KMYK Kanunu ile Temmuz 2004 tarihinde parlamentoda kabul edilen, Cumhurbaşkanınca veto edilen KYTK da öngörülen denetimle ilgili düzenlemelerin yerel idarelerle ilgili tasarılar yeterince yansıtmadığı düşünülmektedir. Özellikle KMYK Kanununda öngörülen iç kontrol ve denetimle ilgili süreçlerin tasarılar gerekli karşılığı bulmadığını görüyoruz. Bu anlamda, mali hizmetler birimi, mali kontrol yetkilisi, iç denetçi gibi kurumsal yapılar ve unvanlar ile mali yapının nasıl olacağı gibi konulara yerel idareler özelinde açıkça yer verilmemiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bütçe için uygulanmakta olan iç kontrol sistemi modern mali yönetim sisteminin gerekleri dikkate alınarak yeniden tanımlanmış ve kapsam genel devleti kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Denetimi de kapsayan İç Kontrol mali yönetim, harcama öncesi kontrol ve iç denetim olmak üzere üç unsur üzerine oturtulmuştur. İç kontrol kanunda, kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan faaliyetler bütünü olarak tanımlanmıştır.

Mahalli idarelerle ilgili tasarılar mahalli idarelere özgün olan kontrol ve denetim sürecine yönelik farklılıkların daha açık ve ayrıntılı bir şekilde ortaya konması gerektiği düşünülmektedir. Yine, mahalli idarelerin artacak olan hizmet sunumları üzerinde özellikle geçiş dönemi koşullarında olması gereken vesayet denetimi ile etkin bir iç kontrol sistemi uygulaması bu anlamda önem taşımaktadır.

5272 sayılı Belediyeler Kanununun 55 inci maddesinde denetimin kapsamı ve türleri şu şekilde tanımlanmaktadır:

“- Belediyelerde iç ve dış denetim yapılır. Denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, mali ve performans denetimini kapsar.

İç ve dış denetim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılır.

Ayrıca, belediyenin mali işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, idarenin bütünlüğüne ve kalkınma plânı ve stratejilerine uygunluğu açısından İçişleri Bakanlığı, belediye başkanı veya görevlendireceği elemanlar tarafından da denetlenir.

Belediyelere bağlı kuruluş ve işletmeler de yukarıdaki esaslara göre denetlenir.

Denetime ilişkin sonuçlar kamuoyuna açıklanır ve meclisin bilgisine sunulur.”

Yerel idarelerle ilgili söz konusu düzenlemelerde yer alan denetimle ilgili düzenlemeleri eksiklikleri ve geliştirilmesi gereken yönleriyle birlikte TESEV çalışmasını da dikkate alarak ele alırsak:

1. KMYKK’da iç denetçiler denetimin yanında belli bir mesleki bilgiye sahip olmaları çerçevesinde harcama sonrası kontrol yanında, nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak şeklinde yeni görevler üstlenmektedirler. Mahalli idarelerle ilgili tasarılar bu sıralanan konulara mahalli idareler özelinde girilmiştir. KMYKK da iç denetçilere verilen görevlerin mahalli idarelerin özellikleri dikkate alınarak bu kanun taslağına da ayrıntılı olarak yansıtılması gerekmektedir.

İç denetim KMYKK'nun öngördüğü çerçevede işlerlik kazandığında, mahalli idarelerde özellikle belediyelerde kendisinden beklenen etkinliği çok daha önemli düzeyde sağlayacağı düşünülmektedir. Mevcut yapıda belediyelerdeki kurumsal kapasite yetersizliği dikkate alındığında, belli niteliğe sahip uzmanların iç denetçi olarak atanması ve onların denetimlerini İç Denetim Koordinasyon Kurulunun belirlediği ilke ve standartlarda yerine getirmesi ve raporlaması belediyelerde iç denetimin kalitesinin, dolayısı ile iç kontrolün etkinliğinin artmasına yol açacaktır.

2. KMYKK'nun Kamu İhale Kanunu örneğinde olduğu gibi uygulamada karşılaşacağı bir çok problem mahalli idareler için de benzer şekilde geçerli olacaktır. Özellikle iç denetim dahil iç kontrol sistemi için bu tespitin önemli bir haklılık payı taşıdığı düşünülmektedir. Mali kontrol yetkilisinin harcama öncesi kontrol görevleri tasarıda çok geniş tanımlanmıştır. Halbuki uluslararası uygulamalar ve son dönem araştırmalar harcama öncesi kontrolün artırılması ile yolsuzluk ve kaynakların kötüye kullanılması arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığını bize göstermiştir. Avrupa Birliği ülkelerinde alınan mali kararların uygulanmasından önce Mali Kontrolör gibi birisinin veya merkezi bir idarenin vizesine tabi tutulması şeklindeki uygulamadan vazgeçilmektedir.

Mali kontrol yetkilisi uygulaması sorumluluğun dağılması bir anlamda sulanması riskini taşımaktadır. Belediyeler için kamu kurumlarından farklı bir diğer anlamı da üst yöneticinin memur değil seçilmiş siyasi kişi olmasıdır. Dolayısı ile belediye başkanına veya yetki devrettiği kişiyle mali kontrol yetkilisi arasında diğer kurumlardan farklı bir sorumluluk ilişkisi tanımlanmaktadır. Diğer kurumlarda üst yönetici veya yetki devrettiği harcama yetkilileri atanmış kişilerken mahalli idarelerde bu seçilmiş kişiler olmaktadır. Belediyelerde mali kontrol yetkilisi çerçevesi önceden belirlenmemiş bir şekilde siyasi nitelikli kararlara müdahale etme sorumluluğu ile karşı karşıya kalacaktır. Tabi belediye başkanı tarafından atanan mali kontrol yetkilisinin ne düzeyde bağımsız çalışacağı ayrı bir soru olmaktadır. Bu risk her yönetim için kaçınılmazdır ama mali kontrol yetkilisinin çalışma koşulları ile ilgili alt yapının KMYKK'ndaki yetersizliği yanında tasarıda bu konuya hiç değinilmemesi söz konusu riski artırmaktadır.

3. Belediyelere bağlı kuruluş ve işletmeler ile belediyelerin katıldığı mahalli idare birlikleri de aynı şekilde denetlenir demekle tasarının 54 .maddesi aslında uygulamaya yönelik olarak çok etkin bir düzenleme getirmemektedir. Çünkü bu birimlerden anonim şirket statüsünde olanların Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre denetlenmesi sözkonusu olduğundan bu tür bir denetim

sürecine bunların nasıl katılacağına ilerde hukuki bir problem yaşanmaması açısından daha net olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Bu açıdan öncelikle bağlı kuruluş ve işletme tanımlarının yapılması gerekmektedir. Bağlı kuruluş ve işletmelerde KMYKK'nun öngördüğü iç kontrol ve denetim sürecinin olmasına ilişkin bir zorunluluk yoktur. Dolayısı ile iç kontrolün ve denetimin kurumun bütçesel süreciyle birlikte bu kurumlarda nasıl olacağına tasarılar da ayrıntılı olarak ele alınması gerekmektedir.

Kutu 1: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Kontrol ve Denetim

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile bütçe için uygulanmakta olan iç kontrol sistemi modern mali yönetim sisteminin gerekleri dikkate alınarak yeniden tanımlanmış ve kapsam genel devleti kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Kanunda İç Kontrol mali yönetim, harcama öncesi kontrol ve iç denetim olmak üzere üç unsurdan oluşmak üzere ele alınmıştır. Bu çerçevede iç kontrol, kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan faaliyetler bütünü olarak tasarıda tanımlanmıştır.

Mali kontrol sistemi kamu idaresinin içinde yapılan harcama öncesi kontrol ve iç denetim olmak üzere iki başlık altında düzenlenmektedir. Harcama öncesi kontrol görevinin, kamu idaresinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde mali kontrol yetkilisi tarafından yürütüleceği öngörülmektedir. Mali kontrol yetkilisi mali yönetim sistemimizde bu kanunla ilk defa gelmektedir. Mali kontrol yetkilisi, ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri mali kararların kontrolü de dahil olmak üzere geniş bir alandan sorumlu olmaktadır. Ama daha önemlisi mali kontrol yetkilisinin kontrolü bir vize işlemi niteliğinde olduğundan sorumluluğun harcama yetkilisi tarafından üstlenildiği durumlar saklı olmak kaydıyla mali kontrol yetkilisinin vize etmediği bir mali işlem yerine getirilmemektedir.

Üst yönetici mali kontrol yetkilisinin atanmasından ve görevden alınmasından sorumludur. Belediyelerde görevden almada belediye meclisinin uygun görüşünün alınması esastır. Üst yönetici ise kurumun en yüksek memuru olarak tanımlanmaktadır. İllerde vali belediyelerde ise belediye başkanı üst yönetici olmaktadır.

Bütçe hazırlanması ve uygulanması dahil mali hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla mali hizmetler birimi ve gelirlerin tahsil edilmesi ve giderlerin yapılması amacıyla da muhasebe hizmetleri birimi bu tasarıyla mali yönetim ve kontrolü tamamlayan birimler olarak getirilmektedir.

Harcama gerçekleşikten sonra harcamaya konu olan mali işlemlerin denetimini iç denetçiler yapmaktadır. İç denetçiler yeni sistemde kurumun üst yöneticisi tarafından İç Denetim Koordinasyon Kurulunun koordinatörlüğünde eğitime tabi tutulup sertifika almaya hak kazanmış adaylar arasından atanırlar. İç Denetim Koordinasyon Kurulu iç denetim mesleğinin gelişmesi ve etkin çalışmasına yönelik önemli görev ve sorumluluklar üstlenmektedir.

Dış denetim ise harcama sonrasında genel idare kapsamındaki kuruluşların mali işlemlerinin Sayıştay tarafından TBMM adına yapılacak denetim, inceleme ve raporlama faaliyeti olarak tasarıda belirlenmiştir.

Kaynak: TESEV, Kamu Yönetimi Temel Kanunu Değerlendirme Raporu, Ocak 2004.

4. Ayrıca, KMYKK'nun 77. maddesinin son paragrafında mahalli idarelere yönelik olarak İçişleri Bakanına belli şartların yerine getirilmesi durumunda yetkili denetim elemanlarına mahalli idarelerin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirme yetkisi verilmektedir. Mahalli idareler özelinde belediyeler açısından önemli olan bu düzenlemenin de tasarı kapsamında ele alınması buna yönelik olarak 55. maddenin bu hususu da içerecek bir biçimde yeniden yazılması gerektiği düşünülmektedir. Ancak teftiş mekanizmalarının kaldırılıp kaldırılmadığı tartışmaları dikkate alındığında bu hususun da genel bir düzenlemede netleştirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

5. İçişleri Bakanlığının mali denetim dışında yapacağı idari denetimin yeni sistemde nereye oturacağı, denetim standartlarının ne olacağı ve denetim sonuçlarının ne şekilde değerlendirileceği ve raporlanacağı gibi konular açık noktalar olarak ortada bırakılmıştır. Mali denetimin olmadığı idari denetimin kendisinden beklenen sonuçları sağlaması mümkün görülmemektedir. Uygulamada bu ayrımın nasıl yapılacağı da ayrı bir merak konusu olmaktadır.

6. Mahalli idarelerin dış denetiminden beklenen faydanın sağlanması için Sayıştay'ın çalışma biçimini değiştirecek şekilde işlevsel olarak yeniden yapılandırılması gerektiği düşünülmektedir.

Kaynakça

- DPT, 2000, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık”, 8 inci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu
- DPT, 2000, “Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Ankara.
- Easterly, William, 1999, “When is fiscal adjustment an illusion”, World Bank, Policy Research Working Paper, No: 2109, Washington.
- Emil , Ferhat ve H. Hakan, Yılmaz, 2003, “İstikrar Programlarında Uygulanan Maliye Politikalarının Kalitesi: Genel Sorunlar ve Türkiye Üzerine Gözlemler”, ODTÜ Uluslar arası Ekonomi Kongresi
- Emil , Ferhat ve H. Hakan, Yılmaz, 2003, “Borrowing in Local Governments”, UNDP-TESEV (yakında çıkacak olan çalışma)
- Kerimoğlu, Baki ve H. Hakan, Yılmaz, 2003, “Assignment of Local Functions and Expenditures in Turkey”, UNDP-TESEV (yakında çıkacak olan çalışma)
- Mahalli İdareler Kanunları ile Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Kanunu, Ocak-Temmuz 2004, <http://www.tbmm.gov.tr/>
- OECD -TPA, September 2002, “Fiscal Decentralisation in Eu Applicant States And Selected EU Member States”, Paris.
- TESEV, Ocak 2004, “Kamu Yönetimi Temel Kanunu Değerlendirme Raporu”
- TESEV, Nisan 2004, “Mahalli İdare Yasa Tasarıları Üzerine Değerlendirme Raporu”
- World Bank, 1998, “Public Expenditure and Management Handbook”, Washington.
- Yılmaz, H. Hakan, Nisan 2004, “Mahalli İdarelerle İlgili Yasa Tasarılarının Planlama, Bütçe, Kaynak Dağıtım Süreci, Borçlanma Ve Denetim Açılarında Değerlendirilmesi”, Türkiye Ekonomi Kurumu Konferans Tebliği”, Ankara..
- Yılmaz, H. Hakan (A), 1999, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Deneyimi”, DPT, Ankara.
- Yılmaz, H. Hakan (B), 1999, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi”, DPT, Ankara.

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN ENFLASYON MUHASEBESİNİN FİNANSAL TABLOLARA ETKİLERİ

Ömer TEKŞEN*

Yrd. Doç. Dr. Serdar ATAY**

GİRİŞ

Enflasyonun, genel olarak işletmelerin faaliyet sonuçlarını olumsuz şekilde etkilediği, konuyla ilgili tüm taraflarca kabul edilen bir gerçektir. Ülkemizde süregelen yüksek enflasyon olgusu, ekonomideki bütün birimleri etkilemiştir.

Yıllardır yüksek enflasyonla yaşamaya alıştığımız ülkemizde işletmelerin faaliyet sonuçlarından bir tanesi olan finansal tabloların, enflasyon karşısında anlamını yitirdiği konusunda herkes aynı düşüncededir. Ülkemizde yüksek enflasyon bulunduğundan, yurt dışındaki değerlendirmelerde mevcut finansal tablo verilerine güvenilmemektedir dolayısıyla uluslararası standartlara göre finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle, yüksek enflasyonun etkilerinin görüldüğü ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin, uluslararası finansal raporlama standartlarına uyumun bir parçası olarak, mali tablo ve raporlarının söz konusu etkileri arındıracak şekilde düzeltilmesi gereği doğmuştur. Muhasebe literatüründe “Enflasyon Muhasebesi” adıyla anılan bu düzeltme işlemi, uzun bir süredir alışlagelmiş enflasyonist bir akış yaşamakta olan, ancak enflasyonun etkileri mali tablolara yansıtılmayan ülkemizde finansal raporlama yapan işletmeler açısından büyük önem taşımaktadır.

Ülkemizde yüksek enflasyon, toplumda düzeltilmesi uzun yıllar alacak yaralar açarak işletmelere birçok olumsuz etkiler yapmıştır. Bu olumsuz etkilerden en önemlisi de işletmelerin finansal tablolarının gerçeği yansıtmıyor

* Süleyman Demirel Üniversitesi Gönen Meslek Yüksek Okulu Öğretim Görevlisi

** Kırıkkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi

olmasıdır. Böylece işletmeler faaliyet dönemlerinde ne kadar kâr ya da zarar elde ettiklerini gerçek anlamda bilememekte ve dönem sonlarında çıkan bilançoları işletmelerin gerçek finansal durumlarını göstermemektedir.

Tabi ki finansal tablolar, enflasyon muhasebesi ile birlikte enflasyondan arındırılırken, vergilemenin de enflasyonun etkisinden arındırılması gerekmektedir. Ancak vergi kanunlarımızın enflasyonla uyumlu olmaması ve uluslararası genel kabul görmüş standartlara pek yakın olmaması, gerek vergilemede muhasebe uyumunu, gerekse de vergilemenin enflasyonun etkisinden arındırılarak gerçekleştirilmesini zorunlu hale getirmiştir.

1. Ülkemizde Enflasyon Muhasebesi Adı Altında Süregelen Uygulamalar

Ülkemizde uzun süreden beri enflasyon muhasebesi düşüncesiyle (zannedilerek) uygulana gelen bazı “vergi matrahını küçültme uygulamaları” söz konusudur. Bu yaklaşımların özellikle mali yıl sonlarında “vergiden kaçınma” adı altında çeşitli şekillerde daha fazla ortaya çıktığı bilinmektedir.¹

“Vergiden kaçınma” ile “vergi kaçırma” arasındaki farkı kavram olarak ayırt edemeyen kamuoyu ve öğrenciler aşağıdaki konulardan söz edildiğinde; öğretim üyeleri vergi kaçırma yöntemlerini anlatan, makale yazarlarını da vergi kaçırmayı özendiren kişiler olarak algılamaktadırlar. Bu uygulamaları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Yeniden Değerleme,
- Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman,
- Duran Varlıklar Yenileme Fonu,
- Alacak ve Borç Senetlerinin Reeskontu,
- Finansman Fonu,
- Gayrimenkul ve İştirak satışlarından Doğan Karın Sermayeye İlavesinde Vergi İstisnası,
- Maliyet Bedeli artırımı,
- Stok Değerlemede L.I.F.O. Yöntemi,

¹ Süleyman YÜKÇÜ, **Enflasyon Muhasebesi Uygulamasında Meslek Mensubunun Rolü**, İzmir, 2003.

- Araştırma ve Geliştirme Fonu,
- Yatırım İndiriminde Endeksleme.

Yukarıdaki uygulamalara bakılacak olursa, bunların her birinin yasal bir hakkın kullanımı olduğu anlaşılabacaktır.

Önemli olan yasal hakkın kullanılması değil, ülkemizde yıllardır yüksek enflasyon gerçeği yaşanırken neden IAS 29 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlamaya İlişkin Standart veya bunun yerelleştirilmiş biçimi olan TMS-2 uygulaması tercih edilmemiş ve yukarıda sıralanan matrah küçültücü önlemlere ilişkin sayfalarca mevzuat yayımlanmış, daha sonra da fazla küçülen matrahı bu kez biraz da büyütebilmek için “finansman gider kısıtlaması” uygulamaya sokularak zaten karmaşık olan mevzuat kalabalığı içerisinde meslek mensubu masa başında daimi bağlanmak zorunda bırakılmıştır.

2. Vergisel Açından Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması

2.1. Amacı

30/12/2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5024 no.lu “Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesi amaçlanmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standardı 29’a göre finansal tabloların düzeltilmesi, vergilendirilecek kâr ile muhasebe kârının arasındaki farkın artmasına neden olabilir. Bu farklar, 12 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı – Gelir Vergileri kapsamında dikkate alınır.²

2.2. Vergisel Açından Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması Yaklaşımları

Enflasyon düzeltmesi ile ilgili; “Sürekli” ve “Geçici” olmak üzere ikili bir yaklaşım benimsenmiştir.³

1) *Sürekli Enflasyon Düzeltmesi*: VUK Mükerrer 298’inci maddesine göre; 31.12.2003 tarihli Bilançodan sonra 2004 yılı ve sonraki tablolara uygulanacaktır.

² Fuat ÖKSÜZ, “Enflasyon Muhasebesi”, **Mali Çözüm**, Sayı: 63, Nisan – Mayıs – Haziran 2003, s. 196.

³ Adnan GERÇEK, **Vergi Hukuku Açısından Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması**, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası PowerPoint sunumu, Bursa, 2004, s. 24.

2004 Yılı “3’er aylık geçici vergi dönemlerine” ilişkin mali tabloların düzeltilmesi de getirilmiştir.

2) *Geçici Enflasyon Düzeltmesi:* VUK Geçici 25’inci maddesine göre 31.12.2003 tarihli bilançoya ilk ve özel enflasyon düzeltmesi uygulanacaktır.

2.2.1. Enflasyon Düzeltmesi Sürekli Uygulama

VUK Mükerrer 298 inci maddesinin (A/2-c) maddesinde enflasyon düzeltmesi; “mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması” şeklinde tanımlanmıştır. Enflasyon düzeltmesini, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri uygulayacaklardır. İşletme hesabı ve SMK erbabı sadece amortisman tabi iktisadi kıymetleri enflasyon düzeltmesine tabi tutabilirler. Bunlar düzeltilmiş değer üzerinden amortisman ayırabilir. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde düzeltilmiş değer maliyet olarak kabul edilecektir.

2.2.1.1. Enflasyon Düzeltmesi Sürekli Uygulama Şartları

- Son otuz altı aydaki toptan eşya fiyat endeksinde meydana gelen artışın % 100’ü ve içinde bulunulan dönemdeki artışın % 10’u aşması halinde, içinde bulunulan dönemin mali tablolarına enflasyon muhasebesinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.⁴

- Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erecektir.

- Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar.

- Geçici vergi dönemlerine ilişkin oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki 36 ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son 12 ay dikkate alınır.

- Herhangi bir geçici vergi döneminde uygulamanın zorunlu olması halinde aynı hesap dönemi içindeki izleyen geçici vergi dönemlerinde ve hesap dönemi sonunda da enflasyon düzeltmesi yapılır.⁵

⁴ Aydın KARAPINAR – Kadir GÜRDAL, **Enflasyon Muhasebesi**, Tesmer Yayını, Yayın No: 54, Ankara, 2003, s. 44.

⁵ <http://www.vergidegundem.com/08.Seminer/enf.muh.seminer-21.01.2004.pps> –29.06.2004.

2.2.1.2. Enflasyon Düzeltmesine Ara Verilmesi Halinde Uygulama

Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşması halinde, enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlanmak üzere düzeltme yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır.

2.2.2. Enflasyon Düzeltmesinde Geçici Uygulama

31/12/2003 tarihli bilançoya ilişkin enflasyon düzeltmesi 5024 sayılı kanunla VUK'a eklenen geçici 25'inci madde hükümlerine göre yapılacaktır (ayrıntılı düzenleme – 328 sıra no'lu VUK genel tebliğ). Özel hesap dönemine sahip olanlar 31/12/2003 tarihli bilanço yerine 2004 yılı içinde biten bilançolarını düzeltmeye tabi tutacaklardır. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefleri enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadır. Bunların dışındaki mükellefler enflasyon düzeltmesi yapmayacaklardır. SPK ile BDDK yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin düzenlemelerine göre bilançolarını düzeltmek zorunda olan mükellefler, 31/12/2003 tarihi itibarıyla, Vergi Usul Kanunu'nun geçici 25'inci maddesine göre yeniden düzeltmek zorunda değillerdir.

Ancak bu mükelleflerin düzeltme sonrası 31.12.2003 tarihli bilançolarında görünen birikmiş amortismanların tutarı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan amortisman ayırma sürelerine göre bulunan değerlerden farklı olmamalıdır. VUK geçici madde 25'e göre 31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesine geçilip geçilmediğine bakılmaksızın sonraki yıllara hazırlık olmak üzere 1970 yılından başlatılarak düzeltilme mecburiyeti getirilmiştir.

Enflasyon düzeltmesi işleminde kullanılacak düzeltme katsayıları, 28/02/2004 tarih ve 328 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nin ek 5. maddesinde gösterilmiştir.

2.3. Enflasyon Düzeltmesinde Sürekli Uygulama İle Geçici Uygulama Arasındaki Farklar

- 31/12/2003 tarihli düzeltme işlemlerinde % 100'lük ve %10'luk şartlar aranmamaktadır.

- Süreklilik arz eden düzeltme işlemlerinde işletmelerin düzenlemek zorunda olduğu tüm mali tablolar (Bilanço, Gelir Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Kâr Dağıtım Tablosu) düzeltme kapsamında iken 31/12/2003 tarihli düzeltme işlemlerinde sadece bilanço düzeltilecektir.

- Süreklilik arz eden düzeltme işlemlerinde stoklar basit ortalama ve hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi ile düzeltilebilecek; geçici düzeltme işlemlerinde ise stoklar basit ortalama ve stok devir hızı yöntemine göre düzeltilecektir.

- Süreklilik arz eden düzeltme işlemlerinde sermayeden mahsup edilecek kalemler bulunmamaktadır.

- Süreklilik arz eden düzeltme işlemlerinde düzeltme katsayısıyla birlikte taşıma katsayısı kullanılmaktadır.

2.4. Enflasyon Düzeltmesinin Temel İlkeleri

- Düzeltme TL'ye göre yapılır,
- Yabancı paralar VUK hükümlerine göre değerlendirir,
- Karşılıklar bağlı oldukları kıymete göre değerlendirir,
- Hisse senetleri borsa rayicine göre değerlendirir (borsada işlem görmeyenlere – düzeltme katsayısı),
- Parasal olmayan kıymetin işletmeyle ilişkisinin kanıtlanması zorunludur.

3. Vergi Kanunlarında Enflasyonun Etkisini Gideren Kısmi Düzenlemeler

Enflasyon Düzeltmesi Muhasebesine geçen işletmeler 5024 Sayılı Kanun'la 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298. maddesinde yapılan değişikliklere uymak zorundadırlar. Bu değişiklikler, mevcut uygulamaların bir kısmını ortadan kaldırmakta ve bir kısmında ise değişiklikler ortaya koymaktadır. Bu konudaki yasal düzenleme ile ilgili Kanun metni (Geçici Madde 1) şu şekildedir:

“Dileyen mükellefler, 2004 yılının (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2004 yılında biten hesap döneminden sonra başlayan) ilk geçici vergi döneminde beyan edecekleri geçici vergi matrahının tespitinde; enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler yerine Vergi Usul Kanunu'nun bu kanunla değiştirilmeden önceki değerlendirme hükümleri ile Gelir

Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun bu kanunla kaldırılan hükümlerini ve Vergi Usul Kanunu’nun 280. maddesinin bu kanunla kaldırılan son fıkrasını dikkate alırlar. Bu takdirde enflasyon düzeltmesinin dikkate alınmadığı hususu beyannamede belirtilir. Beyanname verme süresi içinde bu hususu bildirmeyen veya beyanname vermeyen mükelleflerin enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümleri dikkate almadıkları kabul edilir.”

3.1. Stok Değerleme Yöntemlerinden LİFO (Son Giren İlk Çıkar) Yöntemi Uygulamadan Kaldırılmıştır.

Vergi Usul Kanunu’nun 274. maddesiyle mükelleflerin satın aldıkları veya imal ettikleri emtianın maliyet bedelini, son giren ilk çıkar yöntemini uygulamak suretiyle tespit etmeleri ve LİFO yöntemini seçmeleri halinde 5 yıl süreyle bu yöntemden vazgeçemeyecekleri hükmü kaldırılmıştır.

Son giren ilk çıkar stok değerlendirme metodu (LİFO), satılan malların maliyetlerini cari maliyetlere yaklaştırarak, dönem sonu stok değerini düşürerek, dönem sonu kârın daha az tutarda oluşmasına neden olduğundan, enflasyonist dönemlerde önerilmektedir. Diğer bir deyişle, bu yöntem, cari maliyetleri cari gelirlerle karşılaştırma imkanını vererek, vergi ödemelerinin ertelenmesi şeklinde bir vergisel avantaj sağlamaktadır. Ancak, LİFO yönteminin birden fazla hesap döneminde kendisinden beklenen faydayı sağlayabilmesi için stok düzeyinin azalış göstermemesi gerekir. Bununla beraber, stok eritme politikası izleyen işletmelerde bu yöntemin etkinliği azalmaktadır. Ancak günümüzde stokların satışlara olan oranının bir düşme eğilimi içinde bulunduğu düşünülürse, bu yöntemin etkinliği giderek azalmakta, stoksuz çalışan işletmelerde de hemen hemen hiçbir etkisi kalmamaktadır. Bu yönüyle LİFO, stok yönetimini çok iyi uygulayan işletmeleri cezalandırmakta ve bu yönüyle modern işletmecilik ilkeleriyle çelişir niteliktedir.⁶

3.2. Maliyet Bedeli Artırımı Uygulaması Yürürlükten Kaldırılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 38. maddesiyle mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanı tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların elden çıkarıldıkları ay

⁶ Mehmet YÜCE, “Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl 2, Sayı 6, Haziran 1999.

hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırırlarak kazancın tespitinde dikkate alınması uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır.

3.3. Amortisman Uygulamasında Birtakım Değişiklikler Yapılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesiyle yapılan değişiklikle, mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınacaktır. Burada mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerini, %20 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok etmeleri şeklindeki düzenleme yürürlükten kaldırılmıştır.

Yine aynı maddenin 2. fıkrasının (1) numaralı bendine; “enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir” hükmü eklenmiştir. Daha önce (2) numaralı bentte, uygulanacak amortisman nispeti %40'ı geçmemek üzere normal amortisman nispetinin iki katı olarak belirlenmişti. Bu bent “bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır” şeklinde değiştirilmiştir.

3.4. Yatırım İndirimi Uygulamasıyla İlgili Değişiklikler Yapıldı.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin daha önce “yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanına tabi iktisadi kıymetin maliyet bedeli esas alınır” şeklinde olan 2. fıkrası, “yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunur. Yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen dönemlerde, bu dönemlerde Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında arttırılarak dikkate alınır” şekliyle değiştirilmiştir.

Yine aynı maddenin daha önce “yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunur. Yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması

nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak dikkate alınır” şeklinde olan 3. fıkrası; “Enflasyon düzeltilmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanına tabi iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır. Ancak iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltilmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmaz” şeklinde değiştirilmiştir.

3.5. Kur Farkı Gelirleri İstisnası Kaldırıldı.

Daha önce Vergi Usul Kanunu’nun 280. maddesinde yer alan “3096 sayılı Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanunda tanımlanan şirketlerin sermaye olarak koydukları yabancı paraların sarf edildikleri veya Türk Lirasına çevrildikleri tarihe kadar lehlerine oluşan kur farkları pasifte özel bir karşılık hesabında gösterilerek dönem kazancına dahil edilmez. Bu karşılıklar sermayeye eklendikleri takdirde işletmeden çekiş ve kâr dağıtımı sayılmaz. Aleyhlerine oluşan kur farkları ise aktifte özel bir karşılık hesabında tutulur ve gelecek yıllarda lehlerine oluşacak kur farkları ile kapatılır. Lehte kur farkı ile kapatılamayan tutarlar işi bırakma halinde zarar addolunur” bölümü yürürlükten kaldırılmıştır. Yap-işlet-devret modeli kapsamında enerji sektörü için yabancı sermaye yatırımlarında kur farkı gelirleri vergilendirilmiyordu. Bu yeni düzenleme ile bu durum ortadan kaldırıldı.⁷

3.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazanç Tespitinde Değişiklikler Yapıldı.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 43. maddesinde yer alan “yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan nispeti dahilinde;” şeklindeki 1. fıkrası “ yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların

⁷ Recep PEKDEMİR – Yakup SELVİ, **Örneklerle Enflasyon Düzeltmesi Muhasebesi 5024 Sayılı Kanun**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Yayın No:48, İstanbul, Ocak 2004, s.19.

(enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;” şeklinde değiştirilmiştir. 2. fıkrada ise daha önce “yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;” şeklinde olan metin “yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;” şeklinde değiştirilmiştir.

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmeler, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara sari inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir. Bu hesap işin bitiminde kâr / zarar hesabına intikal ettirilir.⁸

SONUÇ

Ülkemizde enflasyon muhasebesinin uygulanması kaçınılmaz ve gecikmiş bir uygulamadır. Türkiye’de enflasyon muhasebesine ilişkin yapılan çalışmalarda düzeltilmiş ve düzeltilmemiş rakamlar karşılaştırıldığında enflasyonun mali tablo kalemleri üzerindeki zararı açıklıkla görülmektedir. Yüksek enflasyonun işletmeler açısından, yatırım kararlarının zamanlamasında belirsizlikler, planlarda belirsizlikler, sektörel kıyaslamalarda zorluklar, mali analizler için değişkenlik, gerçek karlılığın belirlenememesinde yarattığı olumsuzluklar olarak karşımıza çıkabilmektedir.

Enflasyon dönemlerinde finansal bilgiler güvenilir olmadığı gibi karşılaştırılabilirlik özelliğini de kaybeder. Finansal duruma ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgilerin gerçeğe uygun olmaması ve karşılaştırılabilir olma özelliğini kaybetmesi, bu bilgileri kullanacak kişi ya da kişileri yanıltır. Yüksek enflasyonun var olduğu ekonomilerde, tarihi maliyet esasına dayalı muhasebe sistemlerinden elde edilen finansal tablolardaki bilgiler, işletmelerin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve gerçeğe uygun olarak yansıtmaktan uzaklaşır. Finansal bilgilerin düzeltilmeden kullanılması durumunda da yönetimin yanlış

⁸ Mehmet CİVAN – Ekrem KARA – Ferah YILDIZ, **Enflasyon Muhasebesi 5024 Sayılı Kanun ve 328 Sıra No’lu Genel Tebliğine Uygun Örnek Uygulamalar**, Gazi Kitabevi, Gaziantep, Mart 2004, s.167.

politika izlemesine, geleceğe yönelik kararların verilmesinde yanılmasına neden olur.

İşletmelerin enflasyon muhasebesi uygulamaları için yardımcı sistemler geliştirmeleri gerekmektedir. Bu durumda işletmelerin bilgi sistemleri ve veri tabanları önem kazanmaktadır. Çünkü enflasyon muhasebesi uygulamalarında, raporlama tarihi itibarıyla parasal olmayan hesapların yaşlandırılmasına olanak verecek, maddi ve maddi olmayan duran varlıkları ve amortismanlarını yeniden hesaplayacak, reel finansman giderlerini belirleyecek birçok yardımcı sisteme ihtiyaç vardır.

Her alanda kabuk değişim süreci geçirmekte olan Türkiye'nin muhasebe alanında da acil bir değişim geçirmesi kaçınılmazdır ancak bu değişim gerçekleştirilirken vergi kanunlarımızda da uluslararası standartlara uygun değişimler yapılması gerekmektedir ki vergilemeler de enflasyonun etkisinden arındırılsın.

KAYNAKÇA

- CİVAN, Mehmet – KARA, Ekrem – YILDIZ, Ferah, **Enflasyon Muhasebesi 5024 Sayılı Kanun ve 328 Sıra No’lu Genel Tebliğine Uygun Örnek Uygulamalar**, Gazi Kitabevi, Gaziantep, Mart 2004.
- GERÇEK, Adnan, **Vergi Hukuku Açısından Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması**, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası PowerPoint sunumu, Bursa, 2004.
- <http://www.vergidegundem.com/08.Seminer/enf.muh.seminer-21.01.2004.pps>
–29.06.2004.
- KARAPINAR, Aydın – GÜRDAL, Kadir, **Enflasyon Muhasebesi**, Tesmer Yayını, Yayın No:54, Ankara, 2003.
- ÖKSÜZ, Fuat, “Enflasyon Muhasebesi”, **Mali Çözüm**, Sayı: 63, Nisan – Mayıs –Haziran 2003.
- PEKDEMİR, Recep – SELVİ, Yakup, **Örneklerle Enflasyon Düzeltmesi Muhasebesi 5024 Sayılı Kanun**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Yayın No: 48, İstanbul, Ocak 2004.
- YÜCE, Mehmet, “Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl 2, Sayı 6, Haziran 1999.
- YÜKÇÜ, Süleyman, **Enflasyon Muhasebesi Uygulamasında Meslek Mensubunun Rolü**, İzmir, 2003.

EKONOMİK SUÇ KAVRAMI VE SİGORTACILIK SUÇLARININ BU AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Tercan TİRYAKİ*
Türker GÜRSOY**

GİRİŞ

Ekonomik ilişkilerin ve ticari faaliyetlerin yaygınlaşması ve çeşitlenmesi, bu alandaki kuralların artışına paralel olarak kural ihlallerinin de artmasına yol açmaktadır. İktisadi hayatın düzenlenmesine ilişkin kuralların temel amacı, toplumun ve bireylerin ekonomik menfaatlerinin korunması suretiyle genel ve ekonomik kamu düzeninin sağlanmasıdır. Toplumun, bireylerin ve bunların oluşturduğu iktisadi teşebbüslerin ekonomik menfaatlerini hukuka aykırı yollarla ihlal eden tüm davranışlar genellikle ekonomik suç olarak tanımlanabilecek niteliktedir. Bu tür suçların yoğun olarak görüldüğü finansal piyasalarda faaliyet gösteren kişi ve kurumların sorumlulukları, çoğunlukla özel kanunlar vasıtasıyla belirlenmekte, suçlar da bu kanunlar vasıtasıyla tanımlanmaktadır.

Finansal piyasaların en temel unsurlarından birini sigorta sektörü oluşturmaktadır. Sigorta şirketlerinin sigortalılara karşı taahhütlerini tam ve zamanında yerine getirerek ülke ekonomisine gereken desteği verebilmesi, sağlıklı işleyen bir piyasanın varlığına bağlıdır. Sigorta şirketlerinin, gelecekte gerçekleşmesi muhtemel risklerin sebep olacağı kayıp ve hasarların karşılanması taahhüdüyle sigortalılardan topladığı fonların, amacına uygun olarak kullanılması ve bu sürecin sorunsuz şekilde işlemesi ekonomik düzenin ve dolayısıyla genel kamusal düzenin sürdürülebilmesi için bir gerekliliktir. Sigortacılık her şeyden önce güven esasına dayanan bir ticari faaliyettir. Bu bakımdan, sigorta şirketlerinin mali yeterliliğinin sürekli kontrol edilerek sektörün güven içinde faaliyet göstermesi ve geliştirilmesinde kamu yararı bulunduğu düşünülmüş ve sigorta şirketleri devlet denetimine tâbi tutulmuştur.

* Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Uzmanı

** Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Uzman Yrd.

Ülkemizde de sigortacılık alanında faaliyet gösteren tüm gerçek ve tüzel kişiler T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı'nın denetimine tâbidir. Bu görev, Müsteşarlığın merkezi denetim birimlerinden biri olan Sigorta Denetleme Kurulu tarafından ifa edilmektedir. Türk sigortacılığının geliştirilmesi ve güven içinde yürütülmesi, sigorta sektöründe yer alan kişi ve kuruluşların meslekî kurallar içerisinde faaliyet göstermeleri ve sigorta sözleşmelerinden doğan hak ve alacakların teminat altına alınması amacıyla ihdas edilen 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu çerçevesinde yürütülen denetim faaliyetlerinden etkin bir sonuç alınması, hiç şüphesiz, söz konusu Kanunun suç ve ceza sistematığının etkili bir yapıya kavuşmasına ve uygulanan ceza siyasetinin piyasa pratiği ile uyumuna bağlıdır.

Bu çalışmamızda sigortacılık suçlarını ekonomik suçlar bağlamında inceleyecek ve Kanunun cezaî yaptırım ve sorumluluğu tanımlarken nasıl bir yaklaşım içinde olduğunu tespit ettikten sonra, mevcut piyasa pratiğine göre nasıl bir yaklaşım izlenmesi gerektiği konusu üzerinde duracağız.

II. Ekonomik Suçlar ve Sigortacılık Suçları

II.1 Ekonomik Suçlar

Geniş anlamda ekonomik suçlar, bir kişinin ya da toplumun herhangi bir iktisadi menfaatinin ihlâl edilmesi sonucunda ortaya çıkan suçları ifade eden bir kavramdır. Ekonomik suç, belirli bir suç fiilini tanımlayan hukuki bir terim olmayıp, ortak bir özelliğe sahip birden çok suç tipinin oluşturduğu bir suç kategorisini ifade etmek üzere kullanılan kriminolojik bir terim olmaktadır. Ekonomik hayatın ve ekonomik ilişkilerin sürekli olarak gelişmesi ve değişmesi karşısında ekonomik suç kavramının sınırlarının çizilmesi de giderek güçleşmektedir. Bununla birlikte, ekonomik suç tiplerinin ve bunlara ilişkin ceza hükümlerinin ticaret mevzuatı, ceza mevzuatı, vergi mevzuatı gibi birçok farklı düzenleme içinde dağılmış olması da kavram alanını oldukça genişletmektedir. Bu noktada, ticaret mevzuatının genel esaslarından hareket edilerek ekonomik suç kavramından daha dar kapsamda olmak üzere “ticari suç” kavramına ulaşılmaktadır. Sahir Erman’a göre (1992) ticari suç hakkında doktrin sahasında bir tarif, şimdiye kadar verilmiş değildir. Ancak, diğer bütün suçlar korumak istedikleri menfaatin niteliğine göre bir takım gruplara ayrıldıklarına göre, ticari suçları da, yine korunan hukuki yarar açısından, diğer suçlardan ayırmanın mümkün olduğu düşünülebilir. Ticaret hayatının hukuka aykırı bir takım davranışlardan korunması, ferdin meşru ticari faaliyet ve kazancının güvence altına alınması ve netice itibarıyla ülkenin iktisadi kalkınmasının sağlanması

maksadıyla cezalandırılmış olan fiillerin “ticarî suç” adı altında toplanmalarının mümkün olduğu ileri sürülebilir.

Ticarî suçların tanımlanmasında en çok uygulanan sistem, bu suçların genel ceza kanunlarına ithal edilmeden, ilgili özel kanunlarda düzenlemesidir. Özellikle ülkemizdeki uygulama bu yönde gelişmiş, hemen her özel kanunun sonuna “ceza hükümleri” başlığını taşıyan bir bölüm eklenerek, bu kanunun kapsamına giren suçları yine aynı kanunda gösterilen cezalarla karşılamak yolu tutulmuştur.¹ Özel kanunlardan kastedilenler Sigorta Murakabe Kanunu, Bireysel Emeklilik ve Yatırım Sistemi Kanunu, Bankalar Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Rekabetin Korunması Hakkında Kanun, Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun gibi özellikle ticaret hayatına ve bu alanda faaliyet gösteren kişi ve kuruluşlara ilişkin düzenlemelerdir. Bu gibi kanunlar ticaret mevzuatı içinde değerlendirilmekle birlikte, ceza hukuku açısından da özel ceza kanunu niteliği taşırlar. Nitekim, TCK’nın 5’inci maddesi, “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.” demek suretiyle özel (hususî) ceza kanunlarına atıf yapmıştır. Diğer kanunlarda sadece özel suç tanımlarına yer verilmesi ve bu suçlarla ilgili yaptırımların belirlenmesi ile yetinileceği; buna karşılık, suç ve yaptırımlarla ilgili olarak TCK’da belirlenen genel ilkelerin, özel kanunlarda tanımlanan suçlar açısından da uygulanacağı, vurgulanmıştır.

Özel kanunlar ile tanımlanan ekonomik suçlar dışında, 1 Nisan 2005 tarihinde yürürlüğe girecek olan 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nda ekonomik suç kapsamında değerlendirilecek suçlar; Kanunun, İkinci Kitap, Üçüncü Kısım, Dokuzuncu Bölümünde, Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar olarak sıralanmıştır. Bu Bölüm haricinde özellikle Kanun’un İkinci Kitap, İkinci Kısım, Onuncu Bölümünde belirtilen “Malvarlığına Karşı Suçlar” ile “Kamu Güvenine Karşı Suçlar” bölümündeki suçlar, ekonomik faaliyetlerden kaynaklanabilecek suçlardır. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’ndaki yeni ceza sistematığına paralel olarak hazırlanan Kabahatler Kanunu Tasarısının gerekçesinde; düzenlemeye duyulan ihtiyaç dile getirilirken, ekonomik suç konusundaki karmaşa şöyle belirtilmiştir: “Özellikle ekonomik hayata ilişkin düzenlemeler kapsamında oldukça sık bir şekilde idarî nitelikte ceza yaptırımlarına yer verilmektedir. Bu bağlamda yürürlüğe konan kanunlarda veya kanun hükmünde kararnamelerde kazuistik hükümlere yer verilmektedir. Bu kazuistik düzenlemeler arasında bir

¹ Sahir ERMAN, Ticari Ceza Hukuku I – Genel Kısım, İstanbul, 1992, s.20.

sistem birliğinin varlığından söz edilemez. Bunlar arasında bir ahenksizlik hakim bulunmaktadır. Bu nedenle, idarî nitelikteki yaptırımlarla ilgili olarak genel bir kanuna ülkemiz açısından büyük bir ihtiyaç bulunmaktadır. Bu düşüncelerle hazırlanan bu Tasarıda, idarî yaptırımları gerektiren fiiller yani kabahatler açısından kanunîlik ilkesi, zaman bakımından uygulama ve sorumluluk esasları, zamanaşımı, idarî yaptırımların hukukî niteliği, çeşitleri ve sonuçları, bu yaptırımların yerine getirilmesi rejimi gibi konular, bir sistematik çerçevesinde düzenlenmiştir.”

Günümüz ticaret hayatında hızla gelişen teknoloji ve artan finansal araçlar ile birlikte suç işleme araçları da çok çeşitlenmiştir. Bu nitelikteki suçların tespit edilip ortaya çıkarılması, fiil ile sonuç arasındaki illiyet bağının kurulabilmesi ve bu karmaşık ilişkilerin yargılama aşamasında yargı makamlarının değerlendirebileceği açıklıkta ortaya konabilmesi giderek güçleşmektedir. Özellikle yargılama sürecinde bu sebeplerle yaşanan gecikmeler dolayısıyla zamanında uygulanamayan yaptırımlar kanunların ve cezaların gücünü zayıflatmaktadır. Bu bakımdan ekonomik suçlarla mücadelede, suçların tespiti için gerekli olan uzmanlık, suçların muhakemesinde de önemli bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır. Ekonomik suçlarla mücadelenin diğer önemli bir unsuru da bu tür suçlarda uygulanan ceza siyasetidir. Bu hususta özellikle son yıllarda idarî yaptırımların adli yaptırımlara nazaran giderek daha ağırlık kazandığı görülmektedir. Bu durum aynı zamanda devletin, özel hukuk kaideleri çerçevesinde ticari alanda faaliyet gösteren kişilerin ve kuruluşların oluşturduğu piyasalara müdahalesinin kapsam ve derecesi bakımından da önem taşımaktadır. Kabahatler Kanun Tasarısının gerekçesinde de belirtildiği üzere; kabahatleri suç olmaktan ve ceza kanunlarının kapsamı dışına çıkarma eğiliminin bir sonucu olarak; çeşitli hususlarda düzenleme getiren özel kanunlarda bazı fiiller karşılığında idarî yaptırımlar öngörülmektedir. Başka bir deyişle, bu fiiller, “idarî suçlar” olarak tanımlanmaktadır. Bu fiiller karşılığında, genellikle parasal nitelikte bir yaptırım öngörülmektedir. Tasarının gerekçesinde, hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir, denilerek, yönetmelik ve tebliğ gibi genel düzenleyici işlemlere aykırılıkların bir çoğunun kabahat olarak nitelendirileceğine işaret edilmiştir. Madde metninde, suçta kanunîlik ilkesine nazaran, kabahatler açısından daha esnek bir sistem kabul edilmiştir.

II.2 Ekonomik Suçlarda İdarî Yaptırımlar

Çağdaş demokratik devletlerin temel hedefleri, halkın ekonomik ve sosyal refahını yükseltmek amacıyla makro ekonomik istikrarı sağlamak, yüksek istihdam düzeyine ulaşmak, eğitim ve öğretim düzeyini yükseltmek, fırsat eşitliğini sağlamak, yeniliği ve girişimciliği desteklemek, çevre sağlık ve sosyal güvenlik alanlarında yüksek kalite standartlarına ulaşmak için politikalar geliştirmektir. Söz konusu kamusal politika amaçlarına ulaşmak için “düzenleme” (regülasyon) önemli araçlardan biridir.² Devletlerin bu görev ve yetkilerinin tanımı ve kapsamı esas olarak anayasalarda yerini bulur. Nitekim T.C Anayasası (m:48) “herkes dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir.” ilkesini kabul ettiği gibi, devletin “özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri” alacağını da öngörmektedir. Bununla birlikte Anayasamız, piyasaların denetimini ayrıca ele alarak (m:167), devletin “para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlayıcı ve tedbirleri” alacağını, “piyasalarda fiili veya anlaşma sonucu doğacak tekelleşme ve kartelleşmeyi” önleyeceğini de vurgulamaktadır. Böylece ekonomik alandaki müdahalelerinin kaynağını ve temel çerçevesini oluşturmakta, bir başka deyimle de ekonomik kamu düzeninin ana unsurlarını belirlemektedir.³ İdarenin düzenleme yetkisi, iktisadi alanla sınırlı kalmak üzere, özel sektör ve kamu teşebbüslerinin faaliyetlerini kontrol altında tutma amacıyla konulan kurallar bütününde kendisini gösterir (Müftüoğlu, Karabudak, 2002). İdarî yaptırımlar da bu kuralların bir sonucu olarak ortaya çıkarlar.

İdare ulusal servetleri, kamu düzenini ve güvenliğini idareye verilen yetkiler sayesinde zamanında ve gereği gibi koruyabilir. Bu nedenle, idareye çeşitli alanlarda geniş yaptırımlar uygulama yetkisi tanınmıştır. İdarî kolluk müdahalelerinin ekonomiye girişiyle, klasik kamu düzeni kavramı ekonomik bir boyut kazanmış, “ekonomik kamu düzeni” gibi yeni kavramlar ortaya çıkmıştır. İdare, yaptırımlar alanında genellikle bu kolluk yetkisini kullanarak faaliyet

² OECD, Türkiye’de Düzenleyici Reformlar: Ekonomik İyileşme İçin Önemli Destek, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 2002; aktaran Tamer Müftüoğlu, Baha Karabudak, İktisadi Politikalar Bağlamında Hukuki Düzenleme (Regülasyon) Üzerine Düşünceler, Rekabet Dergisi, Sayı 11, 2002

³ Turgut TAN, Ekonomik Kamu Hukuku, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara, 1984, s.131

göstermektedir. İdare, bu konuda üç tür yetki kullanmaktadır; İlk olarak, ceza yaptırımı söz konusu ise, adlî makamları devreye sokacak karar ve işlemlere girer. İkinci olarak, doğrudan karar verip uygulayabileceği bir idarî yaptırım söz konusu ise, bu yaptırımı uygular. Son olarak, elinde bu iki imkan yok ve acele bir durum söz konusu ise, re'sen icra gücünü kullanır. Sayılan son iki başlıkta önlem ya da yaptırım şeklinde idarî işlemlere başvuruyla ilgili, gerekli hallerde güç ve zor kullanma gibi idarî eylemlere de girilebilmektedir.⁴ Anayasa Mahkemesinin tanımlamasında “İdarenin bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği yetkiye dayanarak İdare Hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlarla, verdiği cezalara 'idarî yaptırım' denilmektedir.”⁵ Gözübüyük ise idarî cezayı “Yönetilenlere, yönetsel düzene aykırı davranışlarından dolayı yönetimce verilen cezalara yönetsel ceza denir” şeklinde tanımlamıştır. Bu tür cezalar, bireyleri yasaklara saygılı olmaya zorlar.⁶

İdarî organlara yaptırım uygulama yetkisinin tanınma amacı, bazı hafif ihlallerin suç olmaktan çıkarılarak mahkemelerin yükünü azaltmak, diğer yandan yaptırımların en kısa zamanda uygulanmasıyla etkinliklerinin artırılmasıdır. İdarî yaptırımların kolay uygulanabilmeleri ve ceza yaptırımlarına göre daha az masraf gerektirmeleri yaygın olmalarındaki bir başka nedendir. İdareye tanınan yetki hürriyeti bağlayıcı cezalar gibi kişi özgürlüğünü kısıtlayıcı konularda değil, başta para cezaları olmak üzere daha hafif nitelikte yaptırımlar alanındadır.⁷ İdarî suç, yargı organının müdahalesi dışında, yaptırımı idare tarafından uygulanacak olan suç anlamını taşımaktadır. İdarî suçlara verilebilecek cezalar, iznin iptali gibi bir takım disiplin cezaları ile idarî para cezasıdır.⁸ İdarî suçlara yeni bir sınıflama getireceğini düşündüğümüz Kabahatler Kanunu Tasarısının 16'ncı maddesine göre, kabahatler karşılığında uygulanacak idarî yaptırımlar idari para cezası ve idarî tedbirlerden ibarettir. İdarî tedbirler ise mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerdir.

Modern devlet anlayışında, kamu yönetiminin bireylere veya serbest piyasalara müdahalesinin sınırları oldukça daraltılırken, toplumun genel

⁴ Dr. Yücel Oğurlu, İdarî Yaptırımlara Genel Bir Bakış Ve İdarî Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı, <http://www.jura.uni-sb.de/turkish/YOgurlu.html>

⁵ AMK, 23.10.1996 gün, E.1996/48, K.1996/41

⁶ Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetim Hukuku, Turhan Kitabevi, 2003, s.306

⁷ OĞURLU, a.g.m, s.8

⁸ Eralp ÖZGEN, Bankalar Kanununda Yer Alan Adli Suç ve Cezalar, Bankacılar Dergisi, Aralık 2001

menfaatini yakından etkileyen bankacılık, sigortacılık, sermaye piyasası işlemleri gibi konularda kamu yönetimine geniş haklar tanınmaktadır. İdarenin özel teşebbüse yönelik idarî yaptırım uygulama yetkisi, ülkemizde özellikle mali piyasalarda düzenleme ve denetleme görevini üstlenen bağımsız idarî otoriteler tarafından kullanılmaktadır. Kapsam ve sınırları açıkça belirlenmiş idarî takdir ve yaptırım yetkisinin bağımsız idarî otoritelerce kullanılması sektörel denetimin işlevselliğini ve etkinliği arttırmakta, kamu düzeninin korunmasına katkıda bulunmaktadır. İdarî yaptırımlar kapsamında para cezalarının ilgili özel kanunlarda yaygınlıkla kullanıldığı görülmektedir. Rekabetin Korunması Kanunu'nun 18 inci maddesinde, Kurumca verilen her türlü para cezasının idarî nitelikte olduğu açıkça belirtilmekte, 27'nci maddede ise, idarî para cezaları uygulamak kurulun görev ve yetkileri arasında sayılmaktadır. Bankalar Kanunu'nun 21 inci maddesinde, Kurul kararıyla ve gerekçesi belirtilmek suretiyle bankalara uygulanacak idarî para cezaları yer almaktadır. Aynı şekilde, Sermaye Piyasası Kanunu'nun 47/A maddesinde idarî para cezaları düzenlenmiştir. 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'nun "İdarî para cezaları" başlıklı 22'inci maddesi İdarî Suç ve Cezaları, 23'üncü maddesi ise "adli suç ve cezaları" düzenlemiştir. Kanun'un gerekçesinde de belirtildiği üzere bankacılık ve sermaye piyasası mevzuatına paralel olarak Müsteşarlığa idarî para cezalarını uygulama yetkisi tanınmıştır. Cezaların miktarı ise, 4389 sayılı Bankalar Kanununun yürürlüğünden sonra gerçekleşen olaylar dikkate alınarak daha caydırıcı olmasını teminen artırılmıştır.

Genel olarak, toplum düzeninin, genel ahlâkın, genel sağlığın, çevrenin ve ekonomik düzenin korunması amacıyla, haksızlıklar karşısında uygulanabilecek idarî yaptırımların türleri ve sonuçları ile idarî yaptırım kararlarının yerine getirilmesine ilişkin esaslar, Kabahatler Kanunu Tasarısında belirlenmiştir. Tasarı kapsamında tanımlanan özel kabahatler, sınırlayıcı olmayıp, kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılacağı Tasarıda belirtildiği için tüm idari yaptırımların ancak kabahat türü haksızlıklara uygulanacağı belirtilmiştir. Kabahatler Tasarısının Kanunlaşması idarenin idari yaptırım yetkisi ve idari cezalar hakkında getireceği genel çerçeve bu konuda var olan önemli bir eksikliği giderecektir.

II.3 Sigortacılık Mevzuatında Yer Alan Suçlar

Ceza Kanununda düzenlenmiş bulunan dolandırıcılık suçunun özel halinden olsa gerek, sigortacılık suçları denildiğinde anlaşılan çoğu kez sahte veya gerçek dışı tazminat talepleri gibi sigorta şirketlerine karşı işlenen suçlar

olmaktadır. Oysa, sigortacılık suçları kavramı, öncelikle sigorta murakabe mevzuatında yer alan hükümlere aykırılık teşkil eden fiilleri ifade etmektedir. Sigortacılık suçları, ekonomik suçlar tasnifi içinde yer alırlar ve bu kapsamda değerlendirilirler. Sigorta Murakabe Kanunu'nda yer alan hükümlerin çok büyük bir kısmı sigorta ve reasürans şirketlerini ilgilendirmekle birlikte acenteler, bankalar, sigorta ve reasürans brokerleri, sigorta hasar eksperleri, prodüktörler, aktüerler ve denetim elemanları ile ilgili düzenlemeler de Kanunda yer almaktadır. Ayrıca Kanun'a dayanılarak çıkartılan çeşitli yönetmeliklere ve bunlara ilişkin tebliğlere uyulması da zorunluluk arz etmektedir. Söz konusu hükümlere uyulmaması durumunda, yapılan bu düzenlemeye dayanak teşkil eden Kanun maddesine aykırılıktan dolayı ilgili şahıslar hakkında cezai kovuşturma başlatılmaktadır.

21.12.1959 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe giren 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu, 539 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik haliyle halen yürürlükte bulunmakta ve ülkemizde sigortacılık faaliyetinin denetimini düzenleyen temel kanun olma niteliğini taşımaktadır. Yürürlüğe girdiği 1959 yılından itibaren bir çok değişikliğe uğrayan Sigorta Murakabe Kanunu, son olarak 539 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 1994 yılında geniş çaplı bir değişikliğe uğramıştır. Ancak, 539 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin çıkartılmasına yetki veren 3991 sayılı Yetki Kanunun Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi nedeniyle Sigorta Murakabe Kanunu'nda yapılan değişiklikler de hukuki dayanaktan yoksun kalmış ve Kanunun dava konusu edilerek Anayasa Mahkemesine götürülen bazı maddeleri bu sebeple Yüksek Mahkeme tarafından iptal edilmiştir. 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu; "...sigorta ve reasürans şirketlerinin kuruluşunu, yönetimini, çalışma esaslarını, tasfiyelerini, murakabeleri ile sigortacılıkla ilgili ihtisas komite ve kuruluşlarının teşkilini, eksperlik, aktüerlik, acentelik, brokerlik ve prodüktörlük faaliyetlerini ve özel sigortacılıkla ilgili diğer hususları düzenleyen..."(m:1) özel nitelikli bir kanundur. Bu Kanunda düzenlenen cezalar ile ilgili hükümler de özel ceza hükümleridir. Bilindiği üzere, hem özel kanun hem de genel kanunda düzenlenmiş bir konu hakkında öncelikle özel kanun hükümleri uygulanmakta, özel kanunda hüküm bulunmayan hallerde genel kanun hükümleri uygulanmaktadır. 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu ile sigortacılıkla ilgili diğer mevzuatta iki türlü yaptırım düzenlenmiştir. Bunlar idarî yaptırımlar ve adlî yaptırımlardır. İdarî yaptırımlar, kanunda yetkili kılınan idarî birimler (Hazine Müsteşarlığı, İlgili Devlet Bakanı) tarafından uygulanmaktadır. Bu yaptırımlar, faaliyet ruhsatının iptal edilmesi ile faaliyetin geçici veya sürekli olarak durdurulması gibi tedbir ve uygulamalardır.

Kanunda idarî para cezalarına yer verilmemiştir. İdari yaptırımlar dışındaki ceza hükümlerinin tamamı hapis veya ağır para cezası şeklindeki adli cezalardan oluşmaktadır. Sigortacılık mevzuatında yer alan suçların tamamı cürüm niteliğinde sayıldığından, suçun oluşabilmesi için Sigorta Murakabe Kanunu veya sigortacılıkla ilgili diğer kanunlarda yer alan düzenlemelere kasten aykırı hareket edilmiş olması gerekmektedir. Türk Ceza Kanunu’nun 45’inci maddesinde kasıt aranmasından istisna tutulan haller Sigorta Murakabe Kanunu’nda bulunmamaktadır.⁹ Sigorta Murakabe Kanunu’nun Cezai Müeyyideler başlıklı bölümü altında yer alan maddelerde tanımlanan suçları şöyle sıralamak mümkündür:

1. Ruhsatname almaksızın sigorta muameleleri yapmak, ruhsat alıp usulü dairesinde tescil ve ilan ettirmeksizin sigorta muameleleri yapmak. (Madde 42)
2. 10’uncu maddedeki değişikliklerin bildirilmesi mecburiyetini yerine getirmemek, Bakanlıkça tasdik edilmesi gereken işlemleri bildirim mecburiyetini yerine getirmeden uygulamak, bildirim mecburiyetinin yerine getirilmesine rağmen Bakanlıkça tasdik edilmemiş değişiklikleri uygulamak. (Madde 44)
3. 12’nci maddeye aykırı olarak teminat akçelerini kasden tesis etmemek veya kasden noksan hesap veya tesis etmek. (Madde 45)
4. 3’üncü maddenin 2’nci fıkrasındaki ruhsatın iptali ile 13’üncü maddesindeki teminat tesisiyle ilgili mecburiyetlere riayet etmemek. (Madde 46)
5. 19’uncu maddede hak sahibince aranmayan paralar ile ilgili hükümlere aykırı hareket etmek. (Madde 47)
6. 25’inci maddedeki teknik karşılıklar ve 26’ncı maddedeki prim ve tarifelerle ilgi hükümler ile bu maddelerde belirtilen yönetmelik hükümlerine aykırı hareket etmek. (Madde 48)
7. 28’inci maddedeki genel şartlar, tarife, talimat ve sigorta sözleşmesine ilişkin yasaklara aykırı hareket etmek. (Madde 49)
8. 29’uncu maddedeki yurtdışında yaptırılacak sigortalılar ile zorunlu sigortalara ilişkin hükümlere aykırı hareket etmek. (Madde 50)

⁹ Arif Hikmet CESUR, Ceza Hukukunun Temel Prensipleri, Suçun Unsurları, Türleri ve Özel Suç Tipleri, Sigorta Denetleme Kurulu Hizmet İçi Eğitim Notları, Ocak 2003

9. Sigorta ve reasürans şirketlerinin itibarını kırabilecek veya şöhretine zarar verebilecek bir hususu isnat etmek veya bu yolda asılsız haberler yaymak. Bu fiilin Basın Kanununda yazılı neşir vasıtalarından biri ile veya radyo veya televizyon yolu ile işlenmesi ağırlaştırıcı sebeptir. (Madde 51)
10. Bu kanunun uygulanmasını denetlemekle görevli olanlar ile bu teşkilatta çalışan diğer memurlardan, vazifeleri dolayısıyla ifşasında zarar ihtimali bulunan bir sırra vâkıf olup da meşru bir sebebe dayanmaksızın o sırrı yetkili mercilerden başkasına ifşa etmek. (Madde 52)
11. 32'nci maddedeki Sigorta Denetleme Uzmanları ve yardımcılarını ile Aktüerler ve yardımcılarını tarafından istenilen bilgi ve belgeleri verme mecburiyeti ile 41'inci maddedeki faaliyet alanı ve aktif azaltıcı işlem yasağına riayet etmemek. (Madde 53).
12. Murakabe ve teftişte vazifelilere engel olmak veya yapacakları tetkikatı kasten yanlış yola sevk etmek. (Madde 53)
13. 4'üncü maddede sigorta ve reasürans şirketlerinin teşkilatıyla, 9'uncu maddede acentelerle, 36'ncı maddede sigorta şirketleri birliğiyle, 37'nci maddede diğer sigorta ve reasürans aracılılarıyla ve 38'inci maddede aktüerler, sigorta hasar eksperleri ve yeşil kart hasarlarıyla ilgili hükümlere ve bu maddelerde belirtilen yönetmelik hükümlerine aykırı hareket etmek. (Madde 54)
14. 39'uncu maddedeki kayıt düzeni, bilanço ile kâr ve zarar cetvelinin ilgili mercilere gönderilmesi ve ilanı ile mali bünye rasyolarına ilişkin mecburiyetleri yerine getirmemek; hakikate aykırı bilanço, kâr ve zarar hesabı tanzim ve tasdik etmek. (Madde 55)
15. Ek madde 2'ye göre, sigorta ve reasürans şirketleri ile sigorta ve reasürans aracılığı hizmeti yapanlar ve sigorta eksperleri; mevzuat ve işletme planı esaslarına uygun faaliyette bulunmak, sigortalıların hak ve menfaatlerini tehlikeye sokabilecek hareketlerden kaçınmak, sigortacılığın icaplarına ve iyiniyet kuralına uygun hareket etmek ve ödenmesi gerekli hale gelmiş sigorta tazminatlarını zamanında ödemek zorundadırlar. Bu hususta Bakanlıkça alınan tedbirlere uymayanlar hakkında 49'uncu maddede yazılı cezalar hükmolunur.

Ayrıca kanunun 57'nci maddesine göre, kanunda yazılı suçlarda sorumluların şahsen tayin edilmemiş olduğu durumlarda, cezai mesuliyet, bu kanunun hükmünü yerine getirmekle mükellef olan yönetim kurulu başkan ve

üyelerinden ve imzalarıyla şirketi temsile yetkili müdür ve memurlardan cezayı gerektiren fiili işlemiş veya buna iştirak etmiş veya bu hususta emir vermiş olanlara aittir.

Mevcut Kanuna aykırı hareketler adli suç kapsamında (cürüm olarak) değerlendirilmekte ve adli yargılama usulüne tabi olmaktadır. Kabahat sayılacak idari düzenlemelere aykırı fiillerin cürüm olarak işlem görmesi, özellikle suç oluşturur unsurların tespitinde, sorumlu tespitinde de sorunlara neden olmaktadır. Tüm suçların cürüm niteliği Kanunda açıkça belirtildiği için idari düzenlemelere aykırılıkların, adli prosedüre tabi olması hakkaniyete de uygun düşmemektedir. Özellikle sektörel faaliyetin düzenlenmesine ilişkin bir takım basit şekli kuralların dahi idari yaptırımlar yerine adli yargılamaya konu edilmesi, bu tür cezalardan asıl beklenen “düzenleme fonksiyonunun” ortadan kalkmasına, cezanın gecikmesine ve caydırıcılığının zayıflamasına sebep olmaktadır.

III. Sigortacılık Suçlarında Sorumluların Tespiti ve Bu Açından Tüzel Kişilerin Sorumluluğu

Özel hukuk bağlamında hak sahibi olabilen, borç altına girebilen ve organlarının hukuka aykırı eylemlerinden dolayı sorumluluğu bulunan tüzel kişilerin cezai sorumluluğu, hukuk doktrininde tartışılan konulardan biridir. Kendisi adına faaliyetlerini yürüten organlarından bağımsız olarak, hukuka aykırı bir işlemten dolayı doğrudan doğruya tüzel kişinin cezalandırılabilmesi, bu konuda organları cezalandırmanın cezadan beklenen yarar bakımından yeterli olmayacağı, tüzel kişilerin toplu (kollektif) bir iradenin ürünü olmaları dolayısıyla tümünden cezalandırılmaları gerektiğini savunanlar bulunurken; tüzel kişilerin yapay bir hukuki varlık olduğunu ve işlenen suçta hiçbir kusuru bulunmayan tüzel kişi üyelerinin böyle bir durumda haksız yere cezadan etkileneceklerini ve bu durumun ceza hukukunun temel ilkelerinden olan “kusursuz ceza olmaz” ve “ceza sorumluluğu şahsidir” ilkeleriyle bağdaşmayacağını ileri sürenler de bulunmaktadır.

26.09.2004 tarihinde TBMM Genel Kurulunda kabul edilen Türk Ceza Kanunu’nun 20’nci maddesindeki “Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.” hükmüyle tüzel kişilerin cezai sorumluluğu olamayacağı açıkça belirtilmiştir. Maddenin gerekçesinde ceza sorumluluğunun şahsiliği prensibine atıf yapılmış, bu alanda adli değil idari

yaptırımların uygulanması gerektiği özetle şöyle vurgulanmıştır: “Özel hukuk tüzel kişilerinin suç faili sayılıp sayılmaması ile işlenen bir suçtan dolayı bunlar hakkında bir yaptırıma hükmedilmesi sorununu birbirinden ayırmak gerekir. Suç ve ceza politikası gereği olarak ancak gerçek kişiler suç faili olabilir ve sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebilir. Bu, Anayasamızda da güvence altına alınan ceza sorumluluğunun şahsiliği kuralının bir gereğidir. Ancak, işlenen suç dolayısıyla özel hukuk tüzel kişileri hakkında güvenlik tedbiri niteliğinde yaptırımlara hükmedilebilecektir. Para cezasının uygulamasındaki kolaylık, tüzel kişiler hakkında da ceza yaptırımına hükmedilebileceği düşüncesine haklılık kazandırmaz. Tüzel kişiler için ancak idarî yaptırım niteliğinde para cezası öngörülebilir. (...) Yapılan bu yeni düzenlemeyle, tüzel kişiler hakkında da özellikle para cezası bağlamında ceza yaptırımına hükmedilebileceği yönündeki hukukî temelden yoksun anlayışın önüne geçmek amaçlanmıştır.”

Ceza Kanununun Gerekçesinde de açıklandığı üzere, suç ve ceza politikası gereği olarak ancak gerçek kişiler suç faili olabilir ve sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilmektedir. Anayasamız ve Ceza Kanunumuz ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesiyle yalnızca gerçek kişilerin sorumluluğunu esas alırken, Ceza Kanunumuz bu ilkeye istisna sayılmayacak şekilde, özel hukuk tüzel kişileri hakkında ancak güvenlik tedbiri niteliğinde yaptırımlara hükmedilebileceğini kabul etmiştir. Güvenlik tedbiri, faaliyet izninin iptali şeklinde olabileceği gibi tüzel kişinin ayrıcalığının sona ermesi veya bir yükümlülük altına sokulması şeklinde de tecelli edebilmektedir. Nitekim, Kabahatler Kanunu Tasarısının 8’inci maddesinin 1’inci fıkrasına göre organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir. Madde gerekçesinden de anlaşıldığı üzere, idarî para cezası bir ceza hukuku yaptırımı niteliği taşımamakla birlikte; bir kamu hukuku yaptırımı olması dolayısıyla ve uygulanmasıyla güdülen amacın gerçekleşebilmesi için ancak hakkında uygulanan kişi üzerinde etkili olabilmelidir düşüncesiyle tüzel kişi ile gerçek kişilere verilen idarî para cezasının tahsili açısından müteselsil sorumluluk da kabul edilmemiştir.

Ülkemiz mevzuatında bazı özel yasalarda tüzel kişilere cezai mesuliyet yükleyen hükümlere rastlamak da mümkündür. Örneğin 1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanunun 3’üncü maddesinin (a) bendinde ve ek 4’üncü maddesinde, 1918 Sayılı Kaçakçılık Kanunu’nun 32’inci

maddesinde¹⁰, 3713 Sayılı Terörle Mücadele Kanunu’nun 7’nci maddesinde, 1475 Sayılı İş Kanunu’nun 105’inci maddesinde, 4208 Sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun’un 7’nci maddesinde konuyla ilgili düzenlemelere rastlanmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi içtihatlarında¹¹ tüzel kişilere yapılarına uygun ceza verilmesinin Anayasaya aykırılık oluşturmayaacağı yönünde görüşler de mevcuttur. Avrupa Konseyi bünyesinde hazırlanarak 27 Ocak 1999 tarihinde imzaya açılan ve Türkiye tarafından 27 Eylül 2001 tarihinde Strazburg’da imzalanan Yolsuzluğa Karşı Ceza Hukuku Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna dair 5065 sayılı Kanun 14.01.2004 tarihinde kabul edilmiştir. Söz konusu sözleşmede tüzel kişilerin cezai yaptırıma konu olması esasını getirmiştir.

Türkiye’de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri faaliyetlerini anonim şirket olarak sürdürmektedirler. Türk Ticaret Kanununun 317’nci maddesinde, anonim şirketlerin idare meclisi tarafından idare ve temsil olunacağı belirtilmiştir. Kanunun 320’nci maddesi, “idare meclisi azalarının şirket işlerinde gösterecekleri dikkat ve basiret hakkında Borçlar Kanununun 528’inci maddesinin ikinci fıkrası hükmü tatbik olunur.” hükmü ile şirketin nasıl yönetileceğinin çerçevesini çizmiştir. Sigorta şirketlerinde yapılmış olan işlemlerin cezai yaptırımı gerektirdiği durumlarda sorumluların tespitine yönelik olarak yapılan değerlendirmelerde baskın olan görüş, yapılan işlemlerin münferit nitelikte olmayıp genel ve yaygın bir nitelik arzemesi halinde, bu hususun şirketin genel politikasının bir tezahürü olarak değerlendirilmesi ve bundan dolayı şirket üst düzey yönetiminin sorumluluklarının mevcut olduğunun kabul edilmesi yönündedir. 7397 Sayılı Sigorta Murakabe Kanunu’nun 57’nci maddesindeki; “Bu kanunda yazılı cürümlerin mesulleri şahsen tayin edilmemiş bulunan hallerde, cezai mesuliyet, bu kanunun hükmünü yerine getirmekle mükellef olan idare meclisi reis ve azalıklarından ve imzalarıyla şirketi ilzama yetkili müdür ve memurlardan cezayı müstelzim fiili işlemiş veya buna iştirak etmiş veya bu hususta emir vermiş olanlara racidir.” hükmüne göre Kanunda yer alan

¹⁰ 1918 Sayılı Kaçakçılık Kanunu’nun 32’inci maddesinde; “Kaçak eşya veya maddelerin yakalaması gibi tehlikeye karşı sigorta yapanlar ile yaptırımlar iki seneden beş seneye kadar hapis ve iki milyar liradan aşağı olmamak üzere ağır para cezasıyla cezalandırılır ve ayrıca bu suretle sigorta yapan müesseseden iki milyar liradan aşağı olmamak üzere hükmedilecek ağır para cezası tahsil edilir ve Türkiye dahilinde sigortacılık yapmaları men olunur” denilmektedir.

¹¹ Anayasa Mahkemesi Kararları, 16.06.1964, E.1963-104/K.1964-49 ve 14.02.1989, E.1985-15/K.1989-9 ve 19.09.1991, E.1991-2/ K.1991-30

cürümlerin sorumluları şahsen belirtilmişse, (anılan yasanın 38 inci maddesinin 4 üncü fıkrası bu duruma örnek teşkil eder mahiyettedir) bu durumda herhangi bir ihtilafa gerek kalmaksızın sorumluluk söz konusu şahsa aittir ve hakkında tecziye talebinde bulunulmalıdır. Aynı şekilde T.T.K.’nın 325’inci maddesi ile anonim şirketlerde bilanço ve kâr zarar tablosunun düzenlenmesi görevi yönetim kuruluna verilmiş bulunduğundan, gerçeğe aykırı bilanço tanziminden yönetim kurulu üyeleri sorumlu tutulmaktadır.

Sigorta Murakabe Kanunu’nun Cezai Hükümler başlığı altında yer alan 48’inci ve devamı maddelerinde suç işleyenlerle ilgili olarak yer alan; “... yapanlar”, “... yerine getirmeyenler”, “... riayet etmeyenler”, “... aykırı hareket edenler” gibi ifadeler, söz konusu suçların faili ve cezaların muhatabı olarak sadece gerçek kişilerin öngörüldüğünü göstermektedir. Şirketlerde çoğu zaman işlemi yapan veya emri veren kişinin tespitini yapmak mümkün olmadığından bu konuda yetkili olan kişilerin sorumluluğu esas alınmaktadır. Bu durumda, cezai yaptırıma konu olan kanun hükmünü yerine getirmekle yükümlü olan Yönetim Kurulu Başkanı ve üyeleri ve imzalarıyla şirketi temsil ve ilzama yetkili Genel Müdür, Genel Müdür Yardımcısı ve memurlardan cezayı gerektiren fiili işlemiş veya buna iştirak etmiş veya bu hususta emir vermiş olanların cezai sorumlulukları vardır. Kanunda tüzel kişilerin cezai sorumluluğu söz konusu değildir. Bununla birlikte; 45, 46 ve 48’inci maddelerde yazılı fiillerin üçüncü defa işlenmesi halinde Bakanlığın talebi ile sigorta şirketinin ruhsatnamesinin “mahkeme kararı” ile geri alınacağı ve böylece şirketin tasfiyesine gidileceğine dair Kanunun 56’ncı maddesinde yer alan hüküm, emniyet tedbiri niteliğinde bir yaptırımdır.

7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu tüm suçların cürüm olması esasına göre hazırlanmış, suç siyaseti bu şekilde ortaya konulmuştur. Ancak Kanunun amacı dinamik bir piyasa olan sigortacılığı düzenlemektir. Özü itibarıyla Kanun, kamu yönetiminin piyasaya müdahalesinin sınırlarını çizdiği için, çizilen sınırın aynı zamanda teşebbüs ve sözleşme hürriyetine aykırı olmaması, getirilen yasakların da piyasa gerçeklerine uygun olması gerekmektedir. Özellikle idarî ceza kapsamında değerlendirilebilecek ekonomik suçlarda cezaların asıl amacı, özünde ekonomik faaliyetlerinin düzenlenmesidir. Kanaatimizce Kanunun cezalandırma yaklaşımı, kendisinden beklenen faydayı sağlamaktan uzaklaşmış ve piyasa gerçekleriyle uyumsuz hale gelmiştir. Adli cezaların doğası gereği sadece gerçek kişiler hakkında uygulanması, cürümlerde kast unsurunun aranması, idari işlemlere aykırılıkların cürüm olarak nitelendirilmesi gibi hususlar, Kanun çerçevesinde suçların tespitini de güçleştirmekte, sorumlu ile işlem arasında illiyet

bağının kurulmasında hataların yapılmasına neden olmaktadır. Şirketlerin faaliyetine ilişkin basit düzenleyici hükümlerin ihlalinde dahi çoğunlukla yönetim kurulu üyeleri sorumlu tutulabilmektedir. Oysa, şirketlerin çoğu zaman yönetmelik veya tebliğ hükümleriyle düzenlenen (kabahat olarak nitelendirilebilecek) işlemlerinden dolayı yönetim kurulu üyelerinin kişisel olarak sorumlu tutulmaları ve cezai yaptırımlara maruz kalmaları hakkaniyete uygun düşmemektedir. Şirketlerin tüzel kişiliği hakkında uygulanabilmesi yönüyle de idarî para cezaları, düzenlemelerden beklenen faydaları ve mevcut ihtiyaçları daha etkin bir şekilde karşılayacak niteliktedir. Sigortacılık mevzuatında idari yaptırım konusu olması gereken ve kabahat sayılacak nitelikteki suçların tekrar gözden geçirilerek, yeni Ceza Kanunu ve tasarı halindeki Kabahat Kanununa uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

IV. SONUÇ

Günümüz ekonomilerinde istikrarlı gelişmenin sağlanmasında çok önemli bir rol üstlenmiş olan finansal piyasaların sağlıklı ve güvenli bir şekilde çalışması etkin bir denetim ve yaptırım mekanizmasını zorunlu kılmaktadır. Bu piyasalarda faaliyet gösteren kişi ve kurumların sebep olabileceği zararlar tüm ülke ekonomisine telafisi güç hasarlar vermekte ve toplumun bütün fertleri bundan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenmektedir. Kamu düzeninin devamını amaçlayan denetim faaliyetlerinin etkinliği ise zamanında uygulanabilen ve caydırıcı yaptırımların varlığına bağlıdır.

Finansal kurumlarda işlenen ekonomik suçların ortaya çıkarılması, oldukça zor ve karmaşık bir süreçtir. İşlenen fiilin ilgili kanundaki tanımlamaya uygunluğunun ve bizzat failin tespit edilmesi işin niteliğine göre istenilen açıklıkta mümkün olmayabilmekte, ancak mevzuata aykırı durumun varlığı söz konusu olabilmektedir. Bu açıdan bazı durumlarda tüzel kişiliğe sorumluluk yükleyen idari yaptırım ile müeyyideye bağlanan idari kurallara ihtiyaç duyulabilmektedir. Diğer taraftan idari düzenlemelerin, idari yaptırım konusu olması ve bunların da idari yargı denetimine tabi olması, doğal bir sonuç olmalıdır. İdarî cezalar yukarıda bahsettiğimiz sorunlar açısından adli cezalara göre bir çok avantaj sağlamakta, denetimde etkinliği sağlamaktadır. Yargılama safhasının uzunluğu da düşünüldüğünde, özellikle adli yaptırımların zamanında uygulanmadığı ve bu yüzden güçlerinin büyük ölçüde zayıfladığı, ekonomik hukuk düzeninin getirilen yasalarla yeterince güçlendirilemediği geçmiş tecrübelerden görülmektedir.

Yeni Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu ile getirilen sisteme göre idarî cezaların tespitinde ve uygulamasında sınırların belirginleştirilmesi, ekonomik hayatta ve özellikle malî piyasalarda karşılaşılan suçlarla mücadelede etkinlik sağlayacak ve malî piyasalardaki faaliyetlerin düzenlenmesine önemli bir katkı yapacaktır. Türk Ceza Kanunu, Kabahatler Kanunu ve bu alandaki yeni düzenlemeler, ekonomik suçlarla mücadelede genel prensipleri belirleyecek olmaları bakımından büyük önem arz etmektedir. Bu çerçevede, önümüzdeki aylarda TBMM Genel Kurulu gündemine gelmesi ve yasalaşması beklenen Sigortacılık Düzenleme ve Denetleme Kanunu Tasarısının ceza sistematığı de, ekonomik suçlardan biri olan sigortacılık suçlarıyla mücadelede sağlanacak başarının temel belirleyicisi olacaktır. Kanaatimize göre, yeni düzenlemede idarî ve adlî ceza ayrımı yapılmalı, daha ziyade faaliyete ilişkin şekli bir takım şartların yerine getirilmesini öngören fiiller, Kabahatler Kanunu Tasarısındaki hükümlere paralel olarak, idarî suç kapsamına alınmalı, idarî para cezalarının muhatabı olarak ise şirket tüzel kişiliği ve tespit yapılabilen işlemleri yapanlar kabul edilmelidir. Buna karşılık, sigortacılık sisteminin güven ve itibarı ile sigortalıların haklarını önemli ölçüde ihlal edecek ve denetimin etkinliğini azaltacak mahiyetteki fiillere adlî cezalar uygulanmalı ve cezaların nispeti bu amaca uygun olarak arttırılmalıdır.

KAYNAKLAR

- Arif Hikmet CESUR, Ceza Hukukunun Temel Prensipleri, Suçun Unsurları, Türleri ve Özel Suç Tipleri, Sigorta Denetleme Kurulu Hizmet İçi Eğitim Notları, Ocak 2003.
- Berk MESUTOĞLU, Münür YAYLA, Bankacılık Otoritelerinin Takdir Yetkisi Açısından İdarî Para Cezaları, Nisan 2004, www.bddk.org.tr/turkce/yayinlarveraporlar/rapor/bddk/arastirma/2004-1.pdf
- Eralp ÖZGEN, 4389 Sayılı Bankalar Kanununun Getirdiği Yenilikler Sempozyumu'nda Sunulan Tebliğ, Türkiye Bankalar Birliği, 8 Eylül 1999.
- Eralp ÖZGEN, Bankalar Kanununda Yer Alan Adli Suç ve Cezalar, Bankacılar Dergisi, Aralık 2001
- Göksel TİRYAKİ, Ekonomik Suçlar, Bankacılık Suçları ve Bu Tür Suçlarla Mücadele Stratejisi, Active, Ocak-Şubat 2004.
- Kemal YAMAKOĞLU, Bedri EŞSİZ, Bankalar Kanununun İdarî - Adli Suç ve Cezalara İlişkin Hükümleri, Active, Ekim-Kasım 1999.
- Mehmet Emin ARTUK, Ahmet GÖKCEN, Caner YENİDÜNYA, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2002.
- Sahir ERMAN, Ticari Ceza Hukuku, I-Genel Kısım, İstanbul, 1992.
- Tamer MÜFTÜOĞLU, Baha KARABUDAK, İktisadi Politikalar Bağlamında Hukuki Düzenleme (Regülasyon) Üzerine Düşünceler, Rekabet Dergisi, Sayı 11, 2002.
- Yücel OĞURLU, İdarî Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdarî Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı, <http://www.jura.uni-sb.de/turkish/YOgurlu.html>

TOBİN VERGİSİ VE TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİ

Dr. Fatih SARAÇOĞLU*
Özgür ŞAHAN**

I. GİRİŞ

Uluslararası sermaye piyasaları, günümüzde geçmişe göre daha bütünleşmiş ve etkin bir hale gelmiş olup; bu durum, mobil sermayenin daha yüksek oranda vergilendirilmesini zorlaştırmaktadır.

Bir ülkedeki yüksek oranlı vergiler, vergi mükelleflerinin sermayelerini yurt dışına kaçırmalarına ve orada yerleşmelerine neden olabilmektedir. Bu durum, Avrupa Birliği içinde vergi uyumlaştırması çalışmalarının en önemli konulardan biri olup, uyum çalışmalarıyla ilgili öncelikli konulardandır.

Yüksek oranlı vergilerin, mükellefleri, sermayelerini yurt dışına kaçırmaya yönlendirmesi nedeniyle; yüksek marjinal oranlı global vergileri globalleşen dünya ekonomisinde etkin bir biçimde uygulamaya koymak çok zor olmaktadır¹. Sermayenin mobilitesinin giderek artması, diğer bir ifadeyle daha akışkan bir hale gelmesi, hem mali idarelerin işini zorlaştırmakta hem de ülkelerin ekonomik sistemini daha kırılgan bir hale getirmektedir². Sermayenin bu denli hızlı akıyor olması, özellikle gelişmekte olan ülkelerden başlayarak, tüm dünya ekonomisini etkisi altına alan ekonomik krizlerin tetikleyicisi olmaktadır.

Artan sermaye hareketlerinin neden olduğu ekonomik dalgalanmalar ve krizlerin yarattığı olumsuz etkilerin giderilebilmesi için, sermaye hareketlerinin kısıtlanmasına yönelik bazı önerilerde bulunulmuştur. Bu önerilerden biri de

* Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Öğretim Görevlisi.

** Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi.

¹ Vito TANZI: "Globalization and the Work of Fiscal Termites", **Finance & Development**, Vol: 38, No: 1, March 2001 (Çeviren: Hüseyin ŞEN: "Globalleşme Ve Vergilemedeki Mali Boşluklar", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:241, Eylül-2001, s. 167).

² Abdulkadir GÖKTAŞ: "Küreselleşme ve Vergi Gelirlerinin Bileşimine Etkileri, Sermaye Hareketlerinin Vergilendirilmesi Önerisi – I", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 89, Mayıs – 2000, s. 98.

Tobin Vergisi’dir. Bu çalışmada Tobin Vergisi’nin uygulama biçimi ve alanı incelendikten sonra, verginin lehine ve aleyhine görüşlere değinilecek; son olarak Tobin Vergisi’ne benzer bir verginin Türkiye’de uygulanabilirliği incelenecektir.

II. TOBİN VERGİSİNİN TANIMI, KAPSAMI VE AMACI

A. TANIMI VE KAPSAMI

Küreselleşmenin devletler ve sosyal sınıflar açısından yarattığı sorunları hafifletmek amacıyla yapılan öneriler, sermaye hareketlerinin sınırlandırılması karşısında en azından bu hareketlerin vergilendirilmesi üzerine odaklanmıştır³.

Keynes 1936 yılında, finansal piyasalarda uygulanacak işlem vergilerinin kısa vadeli spekülasyonu engelleme ve uzun vadeli yatırımları teşvik etme konusunda potansiyel rolüne dikkat çekmiştir. Keynes’e göre, hisse senedi piyasasında uygulanacak böyle bir vergi, amacı kısa vadeli alım satım kârı elde etmek olanları etkileyecek, temel göstergelere bakarak yatırım yapanları ise etkilemeyecektir. İşlem vergisinin spekülasyonu engelleyici gücü, verginin yıllık kümülatif maliyeti hesaplanarak bulunabilir⁴. James Tobin, spekülatif amaçlı uluslararası sermaye hareketlerinin giderek artmasının neden olduğu finansal ve ekonomik dalgalanmaları önlemek ve ulusal politikaları piyasanın diktatörlüğünden korumak için, dövizlerin çevrilmesini içeren bütün uluslararası kambiyo işlemlerini etkileyecek bir verginin uygulanmasını önermiştir⁵.

Öneri özet olarak, bir para biriminden başka bir para birimine çevrilecek olan paradan yüzde 0.1 ile yüzde 0.5 arasında değişen bir oranda vergi alınması biçimindedir⁶. Söz konusu vergi hem alımda hem de satımda işlemin amacı ne olursa olsun, işlem miktarı üzerine uygulanacak oran kadar tahsil edilecektir.

³ Abdulkadir GÖKTAŞ: “Küreselleşme Ve Vergi Gelirlerinin Bileşimine Etkileri, Sermaye Hareketlerinin Vergilendirilmesi Önerisi – II”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 90, Haziran – 2000, s. 83.

⁴ İstatistiksel olarak, %1 oranında işlem vergisinin yıllık maliyeti her gün işlem yapılması halinde %8000’e, haftalık işlem halinde %180’e, aylık işlem halinde %27’ye ulaşmakta, buna karşılık 10 yıllık bir yatırım periyodunda yıllık efektif vergi oranı %0.2’ye düşmektedir (Celali YILMAZ: “Döviz Kuru İstikrarının Sağlanmasında Vergi Politikasından Yararlanılması: Tobin Vergisi”, **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 24, Mayıs - Haziran 2002, (activeline.com/active/arşiv/sayı24/döviz.html)).

⁵ Serap DURUSOY: “Finansal Liberalleşmenin Sorgulanmasının Nedenleri”, **Dış Ticaret Dergisi**, Sayı: 18, Temmuz – 2000, (www.dtm.gov.tr/yayinlar/dergi/18/tem2000).

⁶ Aysel ARIKBOĞA: “Tobin Vergisi Önerisi”, İstanbul Üni. İktisat Fak. Maliye Güncesi, Sayı: 7, Ekim – 2001, (www.istanbul.edu.tr/iktisat/maliye/bulten7/tobinvergisi.html).

Başlangıçta bu verginin sadece cari piyasada uygulanması düşünülmüş, fakat bu piyasada var olan kaçamak yolların çokluğu verginin diğer tüm piyasaları kapsamayı gerektiğini ortaya koymuştur. Tobin’e göre bu vergi, uluslararası alanda bütün ülkelerde aynı oranda alınmalı ve değişik hükümetler tarafından kendi toprakları üzerinde gerçekleşen işlemler hangi döviz cinsinden olursa olsun bütün işlemler için geçerli olmalıdır. Verginin maliyeti aktifin elde tutulma dönemine ters orantılı olduğundan spekülasyonu yavaşlatacaktır. Hesap durumu ne kadar kısa vadeli olursa, vergi maliyeti de otomatik olarak o kadar fazla olacaktır⁷.

B. AMACI

Tobin’in önerisi, spekülasyon maliyetlerini yükseltip, kısa vadeli veya gecelik spekülasyonlardaki kar elde etme olasılığını azaltmak amacıyla uluslararası sermaye hareketleri üzerine yüksek oranda bir işlem vergisi getirilmesidir. Böylece ülke ekonomisine spekülasyon yolu ile verilen zararlar azaltılıp, ülke merkez bankaları ulusal para birimini daha kolay koruyabilecek ve vergi geliri de elde edilebilecektir⁸.

Tobin vergisi gibi bir uygulama ile finansal piyasalardaki aşırı dalgalanmanın engellenmesi konusu finans ve ekonomi literatüründe uzun bir süredir tartışılmaktadır. Bu tartışmalar genel olarak, finansal araçların alım satım işlemlerine vergi getirerek piyasalardaki kısa vadeli ve spekülatif amaçlı işlemlerin engellenmesi ekseninde gelişmektedir. Böyle bir vergi ile yatırımcılar kısa vadeli spekülatif işlemlerden, uzun vadeli yatırımlara doğru yönelerek, ekonomik etkinliği sağlayacak ve ayrıca ülkenin vergi gelirleri artacaktır. Görüşünün öncüsü Keynes’e göre, hisse senedi piyasasında uygulanacak işlem vergisi ile kısa vadeli alım ve satım işlemleri yaparak kazanç sağlamayı amaçlayan spekülatif hareketler etkilenecek ve bu tür işlemlerin hacmi daralacaktır. Ancak, temel göstergelere bakarak gerçek anlamda ve uzun vadeli alım ile yatırım yapmayı hedefleyenler ise bundan etkilenmeyecektir⁹.

Tobin Vergisi’nde temel ve öncelikli amaç kısa dönem spekülatif işlemleri azaltmak olup; böyle bir verginin diğer bir amacı da yine hükümetlerin

⁷ Serap DURUSOY: a.g.m.

⁸ Burçak TULAY - Pelin Ataman ERDÖNMEZ: “Küresel Krizlere Yeni Yaklaşımlar”, **Türkiye Bankalar Birliği Bankacılar Dergisi**, Sayı: 32, Aralık – 1999, s. 15.

⁹ Bekir Yener YILDIRIM: **Sermaye Piyasalarında İşlem Maliyetleri**, Sermaye Piyasası Kurulu – Piyasa Gözetim Ve Denetim Dairesi, Yeterlilik Etüdü, Ankara, Ekim – 2002, s. 11.

makro ekonomik ve parasal politikadaki etkinliğinin artmasını sağlayarak, vergi yükünü daha adil dağıtabilmesine olanak sağlayacak bir “nefes alma alanı”nın yaratılmasıdır¹⁰. Diğer bir ifadeyle; spekülâtif amaçlı sermaye hareketleri nedeniyle, ulusal döviz kurları ve kur politikası baskı altında olan bir hükümet, ulusal parasının değerini koruyabilmek için faiz ve kur politikalarını yönlendirirken bazı ağır maliyetlere katlanmak zorunda kalmaktadır. Bu durum, ülkeleri istihdam, büyüme ve gelir dağılımı gibi ekonomi politikası amaçlarına ulaşmada olumsuz etkilemektedir. Tobin Vergisi bu anlamda spekülâtif baskıları azaltarak mali sigorta fonksiyonu görmektedir¹¹.

III. TOBİN VERGİSİNİN UYGULAMA BİÇİMİ VE ALANI

Tobin Vergisi herhangi bir paranın başka bir para birimine dönüştürülmesi işlemleri üzerine oldukça düşük oranda bir vergi uygulanmasıdır. Verginin konusu döviz işlemleridir. Kısaca, bir ülkede yapılacak tüm döviz işlemleri üzerinden aynı oranda vergi alınmasıdır. Verginin tam ve etkin bir biçimde uygulanabilmesi için tüm dünya ülkelerince benimsenmesi gerekmektedir¹². Tobin Vergisi sadece Fransa, Şili ve Malezya’da çeşitli biçimlerde uygulanmaktadır. Ayrıca Kanada, İngiltere, ABD, Belçika, İtalya, Arjantin gibi ülkeler ile Dünya Bankası, IMF, OECD, G – 8, G – 20 gibi uluslararası organizasyonlarda çeşitli tarih ve şekillerde Tobin Vergisi’nin gündemlerine alınışlardır¹³.

Spekülâtörler döviz alım - satımı işlemlerini piyasadaki çok çeşitli türev araçlarıyla yapmaktadır. Türev araçların çeşitliliği, spekülâtörlerin bu araçları kullanarak vergiden kaçınmalarına ve spekülasyon amacıyla piyasaya girmelerine neden olabilmektedir¹⁴. Finansal sistemdeki türev araçlarının çeşitliliği, Tobin Vergisi’nin uygulanacağı işlemlerin kapsamının belirlenmesini zorlaştırmaktadır.

¹⁰ Doğan GÖKBEL: “Uluslararası Bir Vergi: TOBİN Vergisi”, (www.eso-es.net/kurumsal/yazi.asp?82).

¹¹ Hasan SABIR: “Küreselleşme Sürecinde Ekonomik Kriz ve Tobin Vergisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 170, Kasım – 2002, s. 139.

¹² Nesrin YILDIRIM: “Finansal Piyasaların Yeniden Düzenlenmesi: TOBİN Vergisi”, **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Sayı: 37, Nisan – 2002, s. 85 - 86.

¹³ Zeynep ARIKAN - Hatice YURTSEVER: “Sermaye Hareketlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Bir Öneri: Tobin Vergisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 189, Haziran – 2004, s. 131 – 132.

¹⁴ Celali YILMAZ: a.g.m., (activeline.com/active/arşiv/sayı24/döviz.html).

Tobin Vergisi’nin zararlı olabileceği bir başka konu da, ticari işlemlerin maliyetlerini artırabilecek olmasıdır. Bu nedenle ticari amaçlı döviz işlemlerinin spekülâtif amaçlı işlemlerden ayrıştırılması gerekmektedir. Bu tarz işlemlerin vergiden istisna tutulması yoluna gidilebilir¹⁵.

IV. TOBIN VERGİSİNİN LEHİNDE VE ALEYHİNDEKİ GÖRÜŞLER

Tobin Vergisi lehinde ve aleyhindeki görüşler, verginin global anlamdaki etkilerinden çok ulusal bazda yaratacağı etkilere dikkat çekmektedir. Tobin Vergisi’nin uluslararası bir vergi olarak uygulanması gerektiğini belirterek, 1999 yılında parlamentosunda kabul eden ilk ülke Kanada’dır¹⁶. Tobin Vergisi, spekülasyonu caydırma etkisi, gelir sağlama fonksiyonu, mali tampon fonksiyonu ve işlem vadelerinin uzamasını sağlaması açılarından savunulan bir vergidir.

i. Spekülasyonu Caydırma Etkisi: Yıllık efektif oranlara dönüştürüldüğünde, kısa vadeli döviz alım - satımları üzerine konulacak düşük oranlı bir verginin spekülasyonu caydırma etkisi çok büyük olabilecektir. Örneğin, vergi oranının %0,001 olması durumunda 1000 \$’lık bir işlem üzerinden 1 cent vergi alınacaktır. Bu durumda dahi spekülâtif amaçlı sermaye hareketlerinin hacminin düşeceği öngörülmektedir¹⁷.

ii. Gelir Sağlama Fonksiyonu: Tobin Vergisi çok düşük oranlarda uygulansa bile önemli büyüklükte bir vergi hasılatı sağlayacaktır¹⁸. Ancak sağlanacak bu gelirin ne şekilde kullanılacağı ve dağıtımının nasıl yapılacağı hususu tartışılmaktadır. Bu konudaki en somut öneri Kopenhag’daki Birleşmiş Milletler Sosyal İşler Zirvesi’nde UNDP tarafından ileri sürülmüştür. UNDP %0,05 oranındaki bir verginin ortalama olarak yıllık 100 milyar \$’lık bir gelir sağlayacağını ve bu gelirin işsizlik ve fakirlikle savaş için kullanılabileceğini belirtmiştir¹⁹. Aşağıdaki tabloda değişik vergi oranlarında yıllık olarak ortalama ne kadar vergi hasılatı sağlanabileceği tahmini olarak gösterilmektedir.

¹⁵ Yusuf KILDİŞ: “Menkul Kıymet İşlem Vergisi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 179, Ağustos – 2003, s. 200.

¹⁶ Yusuf KILDİŞ: a.g.m., s. 198.

¹⁷ Nesrin YILDIRIM: a.g.m., s. 86.

¹⁸ Hasan SABİR: a.g.m., s. 139.

¹⁹ Nesrin YILDIRIM: a.g.m., s. 87.

Vergilenebilir döviz işlemi	Yıllık vergi hasılatı (milyar \$)		
	%1 vergi oranı	%0,5 vergi oranı	% 0,1 vergi oranı
2 trilyon \$ 240 işlem günü = 480 trilyon \$	480	240	48
- % 20 vergi istisnası (480 - 96) = 384 trilyon \$			
- % 20 vergi kaçağı (384 – 96) = 288 trilyon \$			
- % 50 işlem hacmi kaybı (288 – 240) = 48 trilyon \$			
= 48 trilyon \$ efektif vergi tabanı			

Kaynak: Celali Yılmaz; a.g.m., actiyeline.com/active/arşiv/sayı24/döviz.html’den alınarak tarafımızdan derlenmiştir. Dünya finans piyasalarında döviz üzerinden yaklaşık olarak günde 2 trilyon \$’lık işlem hacmi gerçekleşmektedir. Hesaplamalar buna göre yapılmıştır.

iii. Mali Tampon (Fiscal Buffer) Fonksiyonu: Tobin Vergisi’nin ulusal hükümetlerin para politikalarını uygularken döviz kuru değişikliklerine olan bağımlılıklarını azaltacağı belirtilebilir. Dolayısıyla ülkeler ulusal ekonomi politikalarını belirlerken ve uygularken daha bağımsız kararlar alabilecekler ve uygulayabileceklerdir. Bu durum, esasen spekülasyonun azaltılmasının dolaylı bir sonucu niteliğindedir²⁰.

iv. Kısa Vadeli İşlemlerin Maliyetlerini Artırarak İşlem Vadelerinin Uzamasını Sağlamak: Tobin Vergisi uygulandığında kısa vadeli işlemlerin maliyetlerinin artmasıyla birlikte risklerinin de artıyor olması, bu tarz fonların daha uzun vadeli yatırımlara yönelerek reel sektöre olan katkılarının artmasını sağlayacaktır. Tobin Vergisi’ni destekleyen bir başka görüş de, vergi uygulamasının iki aşamalı olması ile ilgilidir. “Spahn açılımı” olarak adlandırılan görüş; istikrarın olduğu dönem ile dalgalanmaların arttığı dönemlerde uygulanan vergi oranlarının farklı olmasını veya ek bir vergi alınmasını önermektedir. Spekülatif giriş ve çıkışların artmaya başladığı dönemlerde bu uygulama ile vergi oranı artırılarak sermaye çıkışlarının yaratacağı olumsuz etki en aza indirilebilecektir²¹.

²⁰ Celali YILMAZ: a.g.m.

²¹ Paul Bernard SPAHN: “The Tobin Tax and Exchange Rate Stability”, **Finance & Development**, June – 1996, s. 26.

v. Vergide Eşitlik ve Vergide Adalet İlkelerinin Sağlanması:

Verginin büyük bölümünün yüksek gelirli bireylerin sermaye üzerinden elde ettikleri gelirlerinden alınması ve verginin artan oranlı yapısının sağlayacağı etkiler, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmasında önemli bir fonksiyon görmektedir. Ayrıca, çok uluslu şirketlerin vergi dışı kalan bir çok işlemi için de, uluslararası kurumlar vergisi tabanının oluşturulmasında önemli bir işlev görebileceği ileri sürülmektedir²².

Tobin Vergisi’nin lehine olan görüşlerin yanı sıra, böyle bir verginin spekülative amaçlı sermaye hareketlerini engelleyemeyeceği, uygulamada çeşitli sorunlar doğurabileceği, vergi oranının belirsiz olduğu, mali egemenlik sorununa ve politik sorunlara neden olabileceği gibi aleyhine görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşler kısaca aşağıdaki gibi özetlenebilir.

i. Tobin Vergisi Spekülative Amaçlı Sermaye Hareketlerini Engellemez: IMF’in yaptığı bir çalışmaya göre bu verginin finansal piyasalardaki dalgalanmayı azalttığını gösteren çok az sayıda bulgu vardır. Yani bu tür bir vergi spekülative amaçlı sermaye hareketlerini engelleyememektedir. Ayrıca böyle bir verginin dünya çapında uygulanamaması, verginin başarı şansını azaltmaktadır²³.

ii. Tobin Vergisi’nin Çeşitli Uygulama Sorunları Vardır: Verginin kaçakçılığı ve vergiden kaçınma nedeniyle böyle bir verginin uygulanmasında sorunlar çıkabilmektedir. Örneğin, Tobin Vergisi gibi bir vergi dünya ölçeğinde uygulanmaz ise, bu tür işlemler vergi dışı bölgelere kayabilecektir²⁴.

iii. Kesin Bir Vergi Oranı Belirlenemez: Verginin tüm türev işlemleri kapsamı gerektiğinden, kesin bir vergi oranı belirlemek zordur. Vergi oranlarının kesin olarak belirlenmesi sorunlara neden olacaktır. Yüksek oran belirlenmesi halinde finansal piyasaların daralmasına ya da daha büyük vergi kaçırma çabalarına neden olabilecek; düşük oranda uygulanması halinde ise spekülative hareketler üzerindeki caydırıcı etkisi düşük olacaktır²⁵.

iv. Mali Egemenlik Sorunu: Vergi ulusal sınırlar içinde değil de uluslararası bir uygulamaya konu olursa egemenlik tartışmalarına neden olabilir. Tobin Vergisi temelde, verginin uygulamaya sokulması ile karşılaşılacak

²² Hale BALSEVEN: “Dünya Uygulamalarında ve Türkiye’de Finansal Piyasalardaki İşlem Vergileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 265, Eylül – 2003, s. 174.

²³ Janet G. STOTSKY: “Why a Two – Tier Tobin Tax Want Work”, **Finance & Development**, June – 1996, s. 28 – 29.

²⁴ Şükrü KIZILOĞLU – Mustafa DURMUŞ: “Ekonomik Krizler Ve Kamu Maliyesi”, **Kriz Ve IMF Politikaları**, Editör: Ömer Faruk ÇOLAK; Alkım Yayınevi, İstanbul, 2002, s. 138.

²⁵ Aysel ARIKBOĞA : a.g.m.

teknik problemlerden çok, verginin uygulanmasına karşı doğan direncin yaratacağı politik kaygılar nedeniyle eleştirilmektedir. Bu konudaki en önemli engellerden biri de dünya çapında finans sektörünün vergilendirilmeye karşı gösterdiği tepkidir²⁶.

v. Politik Sorun: Tobin Vergisi’nin konusu döviz işlemleridir. Dünyada günlük ortalama 2 trilyon \$’lık döviz işlemi yapılmaktadır. Bu işlemlerin sadece %86’sı dokuz ülkede (sırasıyla; İngiltere, ABD, Japonya, Singapur, İsviçre, Hong Kong, Almanya, Fransa, Avustralya) gerçekleşmektedir. Böyle bir uygulama, üzerine vergi konulan işlemlerin hacmini daraltabileceğinden, bu tür işlemlerin çok büyük miktarda yapıldığı ülkeler vergiye karşı direnmektedirler²⁷.

V. TOBİN VERGİSİ’NİN TÜRKİYE’DE UYGULANABİLİRLİĞİ

Türkiye yakın zamanda yaşadığı krizler ile finansal piyasalarının ne kadar kırılgan olduğunu bir kez daha göstermiştir. Özellikle 1980 sonrası finansal liberizasyon politikalarıyla dışa açılımını hızlandıran Türkiye’nin 1989 yılında sermaye hareketlerini serbest bırakması ile birlikte izlediği sıcak para politikası kırılganlığı artırmıştır. Çünkü sıcak parayı çekebilmek için yüksek faiz – düşük kur politikaları uygulanarak kur – faiz arbitrajı yaratılmıştır. Düşük kur ise sürekli olarak cari açık ve buna bağlı olarak ödemeler dengesi sorununu oluşturmuştur. Bu dönemde süreklilik arz eden cari açık ile oluşan ödemeler dengesi sorunu ve buna bağlı olarak artan dış borç stoku, ekonomide tıkanmaları ve sermaye kaçıışı ile başlayıp devalüasyonla son bulan krizleri istikrarlı bir hale getirmiştir.

Türkiye’de sermaye hareketleri cari açık ve devalüasyona neden olarak finansal piyasalarda krize yol açmaktadır. Dolayısıyla, sermaye hareketleri bir şekilde denetlenmeli ve çıkışı engellenmeli ya da çıkışlardaki etkiler hafifletilmelidir. Sermaye hareketlerinin kontrolü ile döviz kuru ve faiz oranları üzerindeki baskı azalacağından, hem cari açık problemi hafifleyecek, hem de yüksek reel faizin nedeni ve sonucu olan kamu dengesizliği giderilebilecektir. Bu amaçla Tobin Vergisi Türkiye için bir çözüm olabilir; ancak, uygulamanın faydaları yanında bir takım zararları da olabilir. Örneğin, sermaye girişini ters yönde etkileyebilir. Çünkü böyle bir vergi, risk maliyetini artırmakta ve bu tür işlemlerden elde edilen karı daraltmaktadır. Ancak spekülatif amaçlı sermaye girişinin azalması nedeniyle kurun istikrarlı bir yapıya oturması ve kriz riskinin azalması; uzun vadeli doğrudan sermaye girişini teşvik edebilir.

²⁶ Aysel ARIKBOĞA : a.g.m.

²⁷ Hasan SABİR: a.g.m., s. 140.

Tobin Vergisi’ne benzer bir verginin Türkiye’de halen uygulanmakta olduğu belirtilebilir. Şöyle ki, 1984’de büyük kısmı iptal edilen Gider Vergileri Kanunu’nun halen yürürlükte olan maddelerine göre, döviz alım satımları üzerinden %0,1 oranında Kambiyo Muameleleri Vergisi alınmaktadır. Ülkemizde kayıt dışı işlemlerin boyutu ve parasal hareketlerin iz bırakmadan takibinin kolaylığı dikkate alındığında, bu vergiden sağlanan yıllık hasılatın vergi potansiyelinin çok altında kaldığı görülmektedir. Dolayısıyla, vergi potansiyelini tam olarak kavrayamayan ve beklenen vergi hasılatını yaratmaktan uzak olan Kambiyo Muameleleri Vergisi’nin, Tobin Vergisi’nin alternatifi olamayacağı görülmektedir.

Türkiye’de aşırı dalgalı olan İMKB’deki işlemler üzerine de düşük oranlı bir işlem vergisi getirilmesi tartışılmış; ancak, böyle bir vergi yürürlüğe konulamamıştır²⁸.

Türkiye’de uygulanabilecek bir Tobin Vergisi aşağıda belirtilen özellikleri taşımalıdır;

- Vergi, sadece sermaye çıkışlarından alınmalı, sermayenin yurt içine girişinden alınmamalıdır. Ayrıca vergi kısa vadeli işlemlerden alınmalı ve belli bir süre yurt içindeki bir finansal araca bağlanan sermaye vergiden istisna tutulmalıdır. Nitekim benzeri bir uygulama Malezya tarafından 1997 Asya Krizi sırasında kısa bir süre için uygulanmış ve başarı elde edilmiştir (böyle bir verginin uzun dönem uygulanmasının ne tür bir etki yaratacağı tam olarak bilinmemektedir)²⁹.
- Vergi bütün işlemleri kapsamalıdır. Her türlü türev işlem vergi kapsamına alınmalıdır.
- Doğrudan yabancı sermaye yatırımları vergiden istisna tutulmalı veya oran %0 olmalıdır.
- Spekülatif amaçlı yatırımlar için süreye göre değişen oranlar uygulanmalıdır (Örneğin; 6 aya kadar olan portföy yatırımları için %0.1, 6 aydan uzun portföy yatırımları için %0.05, bir yıldan daha uzun portföy yatırımları için %0.02 ve 18 aydan daha uzun portföy

²⁸ Celali YILMAZ: a.g.m.

²⁹ Hüseyin ŞEN - Abdullah KESKİN - Ersan ÖZ: “Tobin Vergisi Spekülatif Amaçlı Sermaye Hareketlerini Önlemede Bir Çözüm Olabilir mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 190, Temmuz – 2004, s. 106.

yatırımları için %0 şeklinde). Bu sayede, spekülâtif amaçlı kısa vadeli yabancı sermaye cezalandırılırken, uzun vadeli yatırımlar teşvik edilmiş olmaktadır. Bu tür bir uygulama denetim açısından da kolaylık sağlar. Çünkü daha az vergi ödemeyi amaçlayan yabancı sermaye, ülkedeki kalış süresini ispatlamak isteyeceğinden giriş ve çıkış tarihleri ile ilgili belge düzenine dikkat edecektir.

- Spekülâtif amaçlı yatırımlar için düşünülebilecek bir diğer yöntem 1991 yılında Şili’de uygulanan, belirli süreler için bankalarda zorunlu karşılık bulundurulması zorunluluğudur³⁰.
- Ayrıca Bakanlar Kuruluna vergi oranlarını belli bir oranda artırma ya da azaltma yetkisi verilebilir. Anayasamızın 73. maddesinde verilen yetki bu vergi için de uygulanabilmelidir. Böylelikle oluşabilecek bir dalgalanmada sermaye çıkışının engellenmesi için anında müdahale edilebilir. Yurtiçi ve yurt dışı bankalar arası döviz işlemlerini denetleyecek bir bilgi işlem ağı kurulmalı ve TCMB veya BBK gibi bir organa tam yetki verilerek denetim sağlanmalıdır. Bu sayede yurda giriş yapan yabancı sermayenin yurt içinde ne kadar kaldığı takip edilebilir.
- Elde edilen vergi geliri kamu bütçesi dışında ayrı bir fonda toplanarak TCMB’nin rezervlerine eklenmeli ve kurun istikrarı için kullanılmalıdır. Bu sayede uluslararası kuruluşlar (WB, IMF gibi) ile diğer ülkelerin böyle bir vergi uygulaması nedeniyle doğabilecek tepkileri kısmen de olsa önlenebilir.

Belirtilen çerçevede uygulanacak bir vergi, uluslararası bir uygulama içermese bile, başarı şansı yüksek olabilir. Çünkü kısa vadeli işlemlerin doğrudan sermaye girişinden ayrılarak vergilendirilmesi doğrudan sermaye girişini olumsuz etkilemeyeceği gibi, kurun istikrara kavuşması ve kriz riskinin azalması, doğrudan sermaye girişinde olumlu bir etki yaratabilecektir.

VI. SONUÇ

1990’lı yıllarda yaşanan krizler, Tobin’in ileri sürdüğü ve adının verildiği sermaye hareketlerine yönelik global bir vergi uygulamasını yeniden gündeme getirmiştir. Vergi, genel olarak spekülâtif amaçlı sermaye hareketlerinin maliyetini

³⁰ Hüseyin ŞEN - Abdullah KESKİN - Ersan ÖZ: a.g.e., s. 107.

artırdığı ve caydırıcı bir etki yarattığı için, bu tür işlemlerin neden olduğu dalgalanmaların önüne geçileceği ileri sürülmektedir. Ancak verginin tüm dünyada aynı biçimde ve oranda uygulanması, oranının belirlenmesi, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma gibi bazı teknik güçlüklerinin yanı sıra, ulusal egemenlik ve finans piyasalarına hakim ülkelerin karşı çıkmaları gibi politik güçlükleri de bulunmaktadır.

Böyle bir verginin Türkiye’de uygulanabilirliği tartışılmalıdır. Ancak son yıllarda yaşanan krizler Ülkemizdeki finansal piyasaların ne kadar kırılgan olduğunu ve bu tarz sermaye hareketlerinin ülke ekonomisine ne kadar büyük zararlar verdiğini göstermektedir. Dolayısıyla Tobin Vergisi’nin Türkiye’de piyasa şartlarına göre ve uluslararası alanda tepki çekmeyecek bir biçimde uygulanması önerilebilir.

KAYNAKÇA

- ARIKAN, Zeynep – YURTSEVER, Hatice: “Sermaye Hareketlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Bir Öneri: Tobin Vergisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 189, Haziran – 2004.
- ARIKBOĞA, Aysel: “Tobin Vergisi Önerisi”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Güncesi**, Sayı: 7, Ekim – 2001, (www.istanbul.edu.tr/iktisat/maliye/bulten7/tobinvergisi.html).
- BALSEVEN, Hale: “Dünya Uygulamalarında ve Türkiye’de Finansal Piyasalardaki İşlem Vergileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 265, Eylül – 2003.
- DURUSOY, Serap: “Finansal Liberalleşmenin Sorgulanmasının Nedenleri”, **Dış Ticaret Dergisi**, Sayı: 18, Temmuz – 2000, (www.dtm.gov.tr/yayinlar/dergi/18/tem2000).
- GÖKBEL, Doğan: “Uluslararası Bir Vergi: TOBİN Vergisi”, (www.eso-es.net/kurumsal/yazi.asp?82).
- GÖKTAŞ, Abdulkadir: “Küreselleşme Ve Vergi Gelirlerinin Bileşimine Etkileri, Sermaye Hareketlerinin Vergilendirilmesi Önerisi – I”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 89, Mayıs – 2000.

- GÖKTAŞ, Abdulkadir: “Küreselleşme Ve Vergi Gelirlerinin Bileşimine Etkileri, Sermaye Hareketlerinin Vergilendirilmesi Önerisi – II”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 90, Haziran – 2000.
- KILDİŞ, Yusuf: “Menkul Kıymet İşlem Vergisi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 179, Ağustos – 2003.
- KIZILOĞ, Şükrü – DURMUŞ, Mustafa: “Ekonomik Krizler Ve Kamu Maliyesi”, **Kriz Ve IMF Politikaları**, Editör: Ömer Faruk Çolak, Alkım Yayınevi, İstanbul, 2002.
- SABIR, Hasan: “Küreselleşme Sürecinde Ekonomik Kriz ve Tobin Vergisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 170, Kasım – 2002.
- ŞEN, Hüseyin – KESKİN, Abdullah – ÖZ, Ersan: “Tobin Vergisi Spekülatif Amaçlı Sermaye Hareketlerini Önlemede Bir Çözüm Olabilir mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 190, Temmuz – 2004.
- SPAHN, Paul Bernard.: “The Tobin Tax and Exchange Rate Stability”, **Finance & Development**, June – 1996.
- STOTSKY, Janet G.: “Why a Two – Tier Tobin Tax Want Work”, **Finance & Development**, June – 1996.
- TANZI, Vito: ”Globalization and the Work of Fiscal Termites”, **Finance & Development**, Vol:38, No:1, March 2001 (Çeviren: Hüseyin ŞEN: “Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar”, Vergi Dünyası, Sayı:241, Eylül - 2001).
- TULAY, Burçak – ERDÖNMEZ, Pelin Ataman: “Küresel Krizlere Yeni Yaklaşımlar”, **Türkiye Bankalar Birliği Bankacılar Dergisi**, Sayı: 32, Aralık – 1999.
- YILDIRIM, Bekir Yener: **Sermaye Piyasalarında İşlem Maliyetleri**, Sermaye Piyasası Kurulu – Piyasa Gözetim Ve Denetim Dairesi, Yeterlilik Etüdü, Ankara, Ekim – 2002.
- YILDIRIM, Nesrin: “Finansal Piyasaların Yeniden Düzenlenmesi: TOBİN Vergisi”, **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Sayı: 37, Nisan – 2002.
- YILMAZ, Celali: “Döviz Kuru İstikrarının Sağlanmasında Vergi Politikasından Yararlanılması: Tobin Vergisi”, **Active, Bankacılık ve Finans Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 24, Mayıs - Haziran 2002, (www.acyiline.com/active/arşiv/sayı24/döviz.html).

STRATEJİK YÖNETİM VE e-DEVLET

Çağlayan ODABAŞ*

Giriş

Türk kamu yönetimi, Avrupa’da 16. Yüzyılda başlayan ve ülkemizde bugün yaşanan sorunların temelini oluşturan sanayi devrimini gerçekleştirememiş, ancak bilgi çağına geçişin anahtarı olan bilişim teknolojisini yakından takip etme fırsatını yakalamıştır. Dünya ile eş zamanlı olarak bilgi toplumuna geçişi sağlayabilmek Türk kamu yönetiminde aynı anda pek çok değişimin gerçekleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. 1970’lerden itibaren kamu yönetimi anlayışında yaşanan köklü değişiklikler bilgi teknolojisinin hızlı ilerleyişi, yeni yüzyılın belirleyici gücünün bilgi olması, bu bilgiye dayalı olarak bilgi toplumunun alt yapısının iletişime dayalı olması yeni dinamikleri birlikte harekete geçirmemizi gerektirmektedir. Bu bağlamda yeni kamu yönetimi anlayışının en önemli kavramlarından biri olan stratejik yönetim ile, bilgi ve iletişim teknolojilerinden yararlanılarak, bilgi işleme kapasitesi artırılmış, acil karar alabilen ve ihtiyaçlara hızla cevap verebilen bir devlet yapısı, yani e-Devlet birbirini tamamlayan bir bütünlük içindedir.

Bu çalışma, stratejik yönetim ve e-Devlet kavramlarının kamu yönetiminde yeniden yapılanma sürecinde doğru algılanmaları ve tanımlanmaları, süreç içerisinde doğru yere konumlanabilmeleri için içsel bütünlüklerinin ortaya konulmasına katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

Strateji Nedir?

20. Yüzyılın başlarında askeri bir kavram olarak literatürümüze giren strateji kelimesi, “düşmanın ne yapabileceğini veya ne yapamayacağını belirleyerek, buna göre genel bir plan yapmak, kendi güçlerini yerleştirerek gerektiğinde harekete geçirmek” demektir.

Etimolojik köken açısından baktığımızda stratejinin iki temele dayandığını görmekteyiz. Bunlardan biri Latince yol, çizgi veya yatak anlamına

* Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Müfettişi

gelen stratum kavramıyla, ikincisi ise eski Yunanlı general Strategos'un adıyla ilgilidir. Strateji sözcüğü zaman zaman, bu generalin sanatını ve bilgisini belirtmek amacıyla kullanılmıştır (Becerikli, 2000:98).

Strateji, Türkçe'de kelime anlamı olarak "sevk etme, yöneltme, gönderme, götürme ve gütmek demektir (Eren, 1997:98). Modern yönetim biliminde ise strateji, "örgüte yön vermek ve rekabet üstünlüğü sağlamak amacıyla, örgüt ve çevresini sürekli analiz ederek uyum sağlayacak amaçların belirlenmesi, faaliyetlerin planlanması ve gerekli araç ve kaynakların yeniden düzenlenmesi süreci" olarak tanımlanmaktadır.

Stratejik Yönetim Nedir?

Yönetim, uygun bir ortamda, bir kümeye bağlı kişilerin davranışlarını etkileyerek, onların çabalarının ortak bir amaç doğrultusunda istenen sonuçları elde edebilecek şekilde yönlendirilmesi sürecidir (Ergun, 2004:485).

Stratejik yönetim ise, bir kurumun stratejik hedeflerini oluşturmaya, keşfetmeye, denetlemeye ve güncelleştirmeye yönelik sistematik, uygun ve etkin bir yaklaşım sağlamak için bütün yönetim süreçlerini bütünleştirir (Durna ve Eren, 2002:7). Stratejik yönetim bu faaliyetlerin kamu kuruluşları tarafından yürütülmesinde temel bir araç olarak gündeme gelmiştir.

Özel kesimde başlamış olsa da stratejik yönetim yaklaşımı, ABD başta olmak üzere bir çok ülkede kamu kuruluşları için de etkili bir planlama ve yönetim yaklaşımı olarak gündeme gelmiştir. Kamunun içinde bulunduğu mali ve yönetsel sorunlar dikkate alındığında, kuruluş düzeyinde somut iş programlarına ve bütçelere dayandırma ve uygulamayı etkin bir şekilde izleme, değerlendirme ve denetleme sürecine kamu kuruluşlarının aktif katılımının önemi giderek artmaktadır.

Stratejik yönetim tepe yönetiminin bir fonksiyonudur. Tüm olarak örgütün geleceğini ilgilendirmesi ve ona bir yön belirlemeye çalışması nedeniyle stratejik yönetim, tepe yönetimin bir fonksiyonudur.

Kamuda stratejik yönetim kapsamında dile getirilen kavramlar arasında;

- Performansa dayalı bütçeleme,
- Toplam kalite yönetimi,
- e-Devlet,
- Hesap verebilirlik,
- Kamu kesiminde yönetim,
- Performans yönetimi vb.,

- Kurum kültürü ve sürekli kalite geliştirme,
- Süreç yönetimi,
- Vatandaş odaklı yönetim,

sayılabilir.

Stratejik Yönetim Süreci

Stratejik yönetim süreci, özel bir karar alma veya sorun çözme süreci olarak düşünülebilir. Dolayısıyla stratejik yönetim, karar alma sürecinde olduğu gibi, genel bir yaklaşımla planlama, uygulama ve değerlendirme aşamalarından oluşur.

Sürecin mantıki olarak başlangıcını, amaçların belirlenmesi ve uygun stratejilerin geliştirilmesi oluşturur. Daha sonra, bunların uygulanması ve sonuçlarının kontrol edilerek değerlendirilmesi takip eder.

Kısaca stratejik yönetim süreci;

1. Örgüt stratejisinin geliştirilmesi ve tanımlanması,
2. Stratejilerin uygulanması ve
3. Stratejilerin değerlendirilmesi

olmak üzere 3 aşamadan oluşur.

Stratejik Yönetim ve Liderlik

Stratejik yönetim en üst ve üst düzey yönetimin bir fonksiyonudur: Tüm olarak örgütün geleceğini ilgilendirmesi ve ona bir yön belirlemeye çalışması nedeniyle stratejik yönetim üst düzey yönetimin bir fonksiyonudur. Tıpkı savaşlarda olduğu gibi günümüzde küreselleşme ve bunun getirdiği ezici rekabet ortamında başarıya ulaşmanın gerisinde liderlik ve stratejik yönetim yatmakta ve önem taşımaktadır. Stratejik yönetimin örgütlerde başarıyla uygulanabilmesi en başta lider ve liderle birlikte üst yönetimin, stratejik düşünmenin ve stratejik planlamanın ve stratejik yönetimin önemine ve yararına inanması gerekir.

Bu bağlamda stratejik yönetim, stratejilerin planlanması için gerekli araştırma inceleme, değerlendirme ve seçim çabalarını planlanan bu stratejilerin uygulanabilmesi için örgüt içi her türlü yapısal ve motivasyona dayalı tedbirlerin alınarak yürürlüğe konulmasını, daha sonra da stratejilerin uygulanmadan önce, amaçlara uygunluğu açısından bir defa daha kontrol edilmesini kapsayan ve işletmenin üst düzey kadrolarının faaliyetlerini ilgilendiren süreçler toplamıdır (Eren, 1990:15). Stratejik planlama ise bir örgütün neyi, niçin yaptığına ve ne

olduğuna rehberlik eden ve şekillendiren eylemlere ve temel kararlara ulaşmak için disiplinli bir çaba olarak tanımlanır (Durna ve Eren, 2002:16). “Stratejik planlama, örgütlerin hem yerel, kısa süreli, alt düzey işlemleri hem de örgüt çapında, uzun soluklu ve gelecekle ilgili yatırım stratejileri olduğu gerçeğinden hareket eder” (Ergun, 2004:315).

Stratejik Yönetimden e-Devlete

Bilişim, günümüzde küreselleşmenin enerjisidir. Sanayi toplumunda bilimsel bilginin üretiminin zorunlu hale gelmesi bir ihtiyacın ertesinde ortaya çıkmıştır. Klasik anlamdaki üretim faktörlerine (emek, sermaye, toprak, girişim) 5 inci bir faktör olarak “bilgi” faktörünün eklenmesi kimseyi şaşırtmamaktadır. Ülkeler için “bilgi” kalkınma ve GSMH’nın gelişimi için enerji kadar önemli bir hale gelmiştir. Bilginin bir kaynak olarak ön plana çıkması ile ve bu kaynağı işleme ve yönetmede kullanılan teknolojiadaki gelişmeler neticesinde yaşanmaya başlanılan “sanayi ötesi toplum”, genel kabul görmüş deyimile “bilgi toplumdur” (Bensghir, 1996:8).

1900’lerin son çeyreğinde özellikle bilgisayar ve internetin yaygın hale gelmesi, dijital teknoloji ve uydu yayıncılığı ile yazılı veya görsel medya dünyayı gerçekten küçük bir kasabaya çevirmiştir ve bu sayede ulus-devletin sınırları en azından ekonomik anlamda ortadan kalkmaktadır. Ama kasaba adeta bir uçurumla bölünmüş gibi bir tarafı son derece gelişmiş ve refah içindeyken bir tarafı yoğun yokluk ve yoksulluk içindedir. İşte tam bu noktada sınırların siyasi anlamda ortadan kalkmasından korunmak ve bağımsızlıklarını devam ettirmek isteyen ülkeler, ya kapalı ekonomik sistem uygulamak suretiyle dünya sisteminden kendisini soyutlamak gibi bir hayalin peşinde koşacaktır. Ya da sistemin önemsiz bir parçası değil, belirleyici gücü olmak için kendisini yenileyecektir. Bu aslında bir zorunluluktur ve bu zorunluluk, bilgi ve iletişim teknolojilerine sahip olma ve kullanma zorunluluğu ile birlikte ele alındığında; ülkelerin bilişim politikaları geliştirmelerini hazırlayan en önemli sebep olarak karşımıza çıkmaktadır. Şunu açıklıkla ortaya koymak gerekir ki günümüzde, bilginin kendisinin yanı sıra hızla gelişen bilgi ve iletişim teknolojileri, yaşamımızın her alanına girmekte, bir çok iş ve işlem elektronik ortama taşınırken, daha önce kullanılmayan birtakım yeni kavramlar sürekli olarak hayatımıza girmektedir. Günümüz dünyasının küçük bir kasaba olmasında yadsınamaz bir paya sahip olan, bilgi ve iletişim teknolojileri çerçevesinde bireylerin, toplumların, ülkelerin hayatını etkileyen en önemli olgulardan birisi de genel olarak sanal ortam diye adlandırılan internet ve internet üzerinden yararlanılan hizmetlerdir.

Avrupa Birliği ülkeleri 1998 yılında başladıkları e-Avrupa girişimini 2000 yılında tamamlamıştır. "e-Avrupa" kavramı, bilgi toplumunun yapı taşları olan ucuz haberleşmenin sağlanması ve gerekli düzenlemenin yapılması, daha ucuz, daha hızlı ve daha güvenli internet (e-ticaret ve e-imza vb.) hizmetlerinin sunulması, bilgiye dayalı ekonomi için gerekli insan gücünün temini amacıyla eğitim verilmesi, internet kullanımının yaygınlaştırılması (tüm servislerin elektronik ortamda verilmesi yani e-devlet, e-ticaret, e-sağlık, e-çevre vb.) şeklinde özetlenebilir (www.e-ticaret.gov.tr). Avrupa Parlamentosu'nun kabul ettiği "e-Avrupa 2005: Herkes İçin Bilgi Toplumu" projesinin amacı da, kamu hizmetlerinin Internet ortamından sunulmasıyla birlikte Internet erişiminin yaygınlaştırılması, bu yolla AB'ye 68 milyar Euro gelir sağlaması ve dört milyon yeni istihdam olanağının yaratılması olarak açıklanmaktadır. Bu proje kapsamında, vatandaşlara geniş Internet erişiminin sağlanması, bu yolla da hem bilgi toplumunun gelişmesi hem de yatırımların artması istenmektedir. Bunun sonucunda istihdamın ve üretimin artması, kamu hizmetlerinin de modernleşmesi beklenmektedir. Bu girişim örnek alınarak aday ülkeler için "e-Avrupa+" girişiminin yürütülmesi öngörülmüştür. Türkiye Ulusal Programının 17'inci maddesinde e-Türkiye girişiminin başlatılacağını taahhüt etmiştir (www.dpt.gov.tr).

Bu bağlamda ülkemizin bilgi toplumuna geçiş çalışmalarının belki de her şeyden öncelikli olarak ele alınması ve bu yönde çalışmaların hızlandırılarak "millî" bilgi toplumu strateji ve politikalarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu politikaların taviz verilmeden kesintisiz olarak bir bütünlük içinde yürütülmesi ise tartışılmaz bir gerekliliktir.

Belirlenecek millî politika ve uygulanacak stratejik yönetim aynı zamanda ülkemizde son dönemde gerçekleştirilme uğraşı verilen Devletin yeniden yapılanmasında en önemli temel taşı oluşturmakta ve aynı zamanda küresel rekabet koşullarına uyum sağlamak üzere ekonomik ve sosyal dönüşümün gerçekleştirilmesinin de belirleyici koşulu olarak önem kazanmaktadır.

Bu yapılanmada Devletin yerini belirlemek açısından e-Devlet kavramının önemli bir rolü vardır. e-Devlet, Devletin vatandaşlara karşı yerine getirmekle yükümlü olduğu görev ve hizmetler ile vatandaşların devlete karşı olan görev ve hizmetlerinin karşılıklı olarak elektronik iletişim ve işlem ortamlarında kesintisiz ve güvenli olarak yürütülmesi olarak çok yönlü bir ilişkiyi tarif eder. TÜSİAD'ın "Avrupa Birliği Yolunda Bilgi Toplumu ve e-Türkiye 2001 Raporu"nda "kamu hizmetlerinin halka, vatandaşlara, çalışanlara ve iş ortaklarına

bilgi teknolojilerini kullanarak ulaşmalarını ve bundan yararlanmalarını sağlayan organizasyon” olarak tanımlanırken aslında ‘operasyonel’ anlamda e-Devlet’in sahip olacağı nitelikler sayılmaktadır.

e-Devlet Nedir?

e-Devlet bir proje değildir, e-Devlet sanıldığı gibi sanal bir devlet de değildir. e-Devlet; devletin, teknoloji olanaklarını kullanarak çağın gereklerine uygun olarak yeniden yapılandırılması halidir. Yapılandırmada, stratejik yönetim sürecinin saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının etkinleştirilmesinde e-Devlet bütünleştirici rol oynayacaktır. Bu bağlamda e-Devletin sunacağı temel servisler; yönetimden yönetime, yönetimden vatandaşa, yönetimden iş yaşamına yönelik olmak üzere, üç grupta sınıflandırılabilir (TBD, 2002:12-13).

e-Devlet temelde dört aşamada gerçekleşmektedir:

Birinci aşama, oluşturulan Web sayfalarında bilgi sunulması, ikinci aşama, bazı hizmetlerin devlet tarafından on-line sağlanması, üçüncü aşama, tek bir devlet ana kapısı, portali oluşturarak, hizmetlerin hepsinin burada toplanarak, tek kaynaktan hizmetlerin sunulması ve dördüncü aşamada ise yeni hizmetlerin ortaya çıkmasıdır.

Bu dönüşüm, geleneksel/e-Devlet karşılaştırmasında şu şekilde gösterilmektedir (Uçkan, 2003:43-49):

Şekil:1 Geleneksel / e-Devlet Karşılaştırılması

Geleneksel Devlet	e-Devlet
Pasif Yurttaş	Aktif Müşteri-Yurttaş
Kağıt Temelli İletişim	Elektronik İletişim
Dikey Hiyerarşik yapılanma	Yatay Koordineli Ağ yapılanması
Yönetimin Veri Yükleme	Yurttaşın Veri Yükleme
Eleman Yanıtı	Otomatik Sesli Posta, Çağrı Merkezi
Eleman Yardımı	Kendi kendine yardım

Eleman Temelli denetim	Otomatik veri güncelleme denetimi
Nakit Akışı/Çek kesme	Elektronik Fon Transferi (EFT)
Tek tip hizmet	Kişiselleştirilmiş Hizmet
Kesintili Hizmet	Sürekli / tek duraklı hizmet
Yüksek işlem maliyetleri	Düşük işlem maliyetleri
Verimsiz büyüme	Verimlilik yönetimi
Tek yönlü iletişim	Etkileşim
Uyruk İlişkisi	Katılım İlişkisi
Kapalı Devlet	Açık Devlet

e-Devlet uygulamasının geleneksel devlet modeline katacağı bir çok yenilik vardır. Bu yenilikler çok farklı alanlarda söz konusudur. Bu alanları sıralayacak olursak;

Bilgi Alışverişi Amaçlı Hizmetler; Haberler, Dokümanlar, Raporlar, Kamu Bilgileri, Hava Durumu ve Meteoroloji Hizmetleri, İstatistiki Bilgiler, Resmi Gazete, Mevzuat ve Kanunlar, Sanatsal ve Kültürel Etkinlikler.

Sorgulama ve Cevap Alma Amaçlı Sunulan Hizmetler; Sosyal Yardımlar, Sağlık, Aile ve Çocuk, Eğitim, Yerel Yönetimler, Kurumlara Dilekçe Verme, Ehliyet, Pasaport vb. Talepler, Telefon Başvurusu Nakil ve Kapama, İş/Eleman Arama, Güvenlik ve Askerlik, Yargı İşlemleri.

Çevrimiçi İşlemler Olarak Sunulan Hizmetler; Vergi Beyannamesi ve Tahakkuk İşlemleri, Bankacılık İşlemleri, Sigorta İşlemleri, Kamu Alımları, Hastane Randevu Sistemi, Dispanser ve Sağlık Ocağı, Hazine Bonoları, Devlet Tahvilleri İşlemleri, Standart ve Marka, Patent Başvurusu, Sertifikasyon, Bilimsel Araştırma Formlarına Başvuru, Öğrenci Kredisine Başvuru, Okul Kaydı, Demokratik Yönetim ve Seçim, Askerlik Başvurusu, Ulaşım, Rezervasyon ve Bilet Alma (İnce, 2001).

Buradan da anlaşılacağı üzere kamu yönetiminde e-Devletle gerçekleştirilmek istenen bir takım hedefler ve umulan birtakım yararlar vardır. Bunlar;

Hizmete ulaşımın kolaylaştırılması, eşit yararlanma, rüşvetin ortadan kaldırılması, bireysel katılımın artırılması, yönetişimi sağlayabilmesi, kurumların düzenli, hızlı, kesintisiz çalışması ve ihtiyaçlara hemen cevap verebilen bürokrasiden, kırtasiyeden uzak kamu yönetimi, hizmet kalitesinin iyileştirilerek hata oranının minimum düzeyde kalması, personel nitelik ve niceliğinin maksimize edilmesi, maliyetlerin düşürülmesi, her talep edenin ulaşabilmesi, şeffaflığın sağlanabilmesi... Görüldüğü üzere e-Devlet, bireyin olduğu her yerde kullanılmaktadır ve bu hedeflerin gerçekleşmesi, yönetimin hesap verebilirliğinin otomatik kontrolünde de etkili olacaktır.

Birbirinden farklı bu kadar değişik alanda kullanılacak e-Devletin bir çok da getirisi olacaktır. Bu bağlamda e-Devletin faydalarını şöyle sıralayabiliriz.

e-Devlet uygulamalarının günlük hayatımızdaki yansımalarını ve başlıca getirilerini bir tablo aracılığı ile şu şekilde özetleyebiliriz:

e-Devlette Etkileşim Alanları ve e-Devletin Sağlayacağı Başlıca Avantajlar;

Etkileşimin Yönü	Etkileşim Alanları	Avantajlar
Devletten Vatandaşa	Bilgilendirme Vergi Sağlık Eğitim Kültür	Alternatif dağıtım kanallarının kullanılması, Kişiselleştirilmiş, hızlı ve kolay hizmetler, Açıklık, Düşük işlem maliyetleri
Devletten Ticari Kurumlara	Destek programları Tavsiye ve yol gösterme Düzenlemeler Vergi	Hızlı ve etkin etkileşim Daha az bürokrasi Düşük işlem maliyetleri
Devlet ve Tedarikçiler	E- satın alma	Verimlilikte artış Düşük işlem maliyetleri
Kamu Kuruluşları	Kamu kurumları arası iletişim, Merkezi ve yerel yönetimler arası iletişim	Verimlilikte artış Etkin bilgi paylaşımı Esnek çalışma ortamı

Sonuç

Bilgi toplumuna geçiş süreci bilişim alanında yaşanan gelişmelerle hız kazanarak gerek ülkelerin toplumsal, ekonomik ve kültürel yapısını gerekse ülkenin yönetim yapısını iş süreçlerini ve örgütlenmesini değişime uğratmaktadır. Öte yandan küreselleşme ve bununla birlikte giden bölgesel bloklaşma karşısında ülkeler bilim ve teknolojinin sunduğu olanaklara dayanan akılcı strateji ve politikalarla güçlü konumlar elde edebilme yarışı içine girmişlerdir (Bensghir, 2000:33). Türkiye aslında 1980’lerde başladığı bu yolculukta, nereye gideceğini, neyi nasıl yapacağını sorguladığı ve/veya bilemediği günlerini çoktan atlatmıştır. Hedeflerini belirlemiş, organizasyonlar kurmuş, harekete geçmiştir (www.bilgitoplumu.gov.tr). Türk Kamu Yönetiminde yeniden yapılanma sürecinde esas alınan stratejik yönetimin ve stratejik yönetimin tamamlayıcı unsurlarından olan e-Devletin oluşturulmasında en büyük görev devletin üst düzey yöneticilerine düşmektedir. Zira e-Devletin ne kadar önemli olduğunu ve bu yolla vatandaşlarına vereceği hizmetin kalitesi ve süratini nasıl artıracağına bu grubun inanıp, bu yolda atılacak her adımda tam desteği vermesi gerekmektedir (Uçkan, 2003:213).

Şurası çok önemli bir gerçektir ki stratejik yönetimin ve e-Devletin umulan faydayı sağlayabilmesi özellikle tepe yöneticisi konumunda olanların liderlik özelliğine sahip olması ile gerçekleşecektir. Çünkü kamuda üst düzey yönetici eğer lider değil de görevli içsellığı ile hareket ederse stratejik yönetim sadece “yönetimi”, e-devlet sadece “devlet”i ile kalacaktır. Yani yeni kamu yönetim anlayışının en canalcı kavramlarından biri olan yönetişimin iki önemli partneri olan stratejik yönetim ve e-devletin umulan faydayı sağlayabilmeleri özellikle üst düzey yönetici konumunda olanların üstlenecekleri liderlik ile gerçekleşecektir.

Bu süreçte kamu kurum ve kuruluşları, üniversiteler, özel sektör kuruluşları, sivil toplum örgütleri ve diğer ilgililer milli hedefler çerçevesinde belirlenen politikaların eşgüdüm içinde gerçekleşmesi yönünde hareket etmelidir. Unutmamak gerekir ki toplumsal taleplere duyarlı demokratik meşruiyet anlayışı, demokratik devletlerin hayatta kalması, en azından demokratik niteliklerinin korunabilmesi açısından; bilişim teknolojilerini artan hızda, oranda, yerli yerinde ve akılcı biçimde kullanmaya mecbur etmektedir. Avrupa Birliği uyum süreci yasal alt yapıyı dinamik bir şekilde hazırlanmış olmakla birlikte ülkemizde bu güne kadar yeterli bir politika üretilememiş ya da üretilen politikaların uygulanamamış olması bir handikap olarak karşımıza çıkmaktadır.

Devlet anlayışı günümüzde çok değişmiştir. Devlet, bilgi ve iletişim araçlarındaki baş döndürücü gelişmeler doğrultusunda bilgi toplumuna ve sonuç olarak teknolojik devlete dönüşme eğilimindedir. Bu durum kamu yönetimi tarafından kamu hizmetlerinin daha hızlı ve kaliteli yapılması gerekliliğini doğurmaktadır. Bu yaklaşım ve bakış değişikliği Weberyen anlayışa dayalı klasik kamu bürokrasi anlayışında köklü değişikliklere neden olmuştur. Stratejik Yönetim, yönetimde bu anlayış değişikliğinin sonucunda ortaya çıkarak kamu yönetimini ülkemizde de etkileyen realitelerden birisidir. Yine bilgi toplumuyla birlikte yaşanan zorunlu değişimin bir başka parçası olan e-Devlet kavramı da klasik devlet modeline çok büyük yenilikler ve canlılıklar getirmiştir. e-Devleti sadece teknolojik olanakların kullanımı olarak görmek büyük bir eksiklik olacaktır. Çünkü bu uygulamaların aynı zamanda insan kaynaklarının, iş süreçlerinin ve hizmet kullanıcılarının potansiyellerinin en üst düzeyde değerlendirilmesini de içeren bir felsefe değişimini de kapsadığını göz ardı etmemek gerekmektedir. Bu bağlamda artık vatandaşlar “ürün veya hizmet zincirinin basit bir halkası olmakla kalmamakta yönetim sürecinin bir ortağı haline gelmektedir” (Balcı, 2003:267). Kamu Yönetimi anlayışında yaşanan değişimin kalıcı olabilmesi için e-Devlet; yıllardır yöneten, yönetilen bütün kesimlerin işleyişinden yakındığı hizmetlerin sağlıklı, hızlı, etkin ve etkili olarak yapılabilmesi, stratejik yönetimin denetim unsurlarını oluşturan şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramlarının “kamu” tarafından ayrı ayrı ve bir bütün olarak işlev kazanarak hayata geçirilebileceği bir fırsat olarak karşımızda durmaktadır.

KAYNAKÇA

- AKTAN, Can (2004), **Neden e-Devlet?** www.canaktan.org/politika/e-devlet/neden-e devlet.htm, 2004.
- BALCI, Asım (2003), **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- BECERİKLİ YILDIRIM, Sema (2000), *Stratejik Yönetim Planlaması: 2000’li Yıllarda İşletmeler İçin Yeni Bir Yaklaşım*, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 33/3
- BENSGHIR, Türksel K. (1996), **Bilgi Teknolojileri ve Örgütsel Değişim**, TODAİE Yay., Ankara.
- DURNA, Ufuk, EREN, Veysel (2002), *Kamu Yönetiminde Stratejik Yönetim*, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 35/1
- EREN, Erol (1990), **İşletmelerde Stratejik Planlama ve Yönetim**, İstanbul
- EREN, Erol (1997), **İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, Der Yayınları, İstanbul.
- ERGUN, Turgay (2004), **Kamu Yönetimi Kuram Siyasa Uygulama**, TODAİE, Ankara.
- GÜÇLÜ, Nezahat (2003), *Stratejik Yönetim*, **G.Ü. Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi** Cilt 23, Sayı 2
- İNCE, N. Murat (2001), **Elektronik Devlet**, DPT, Ankara.
- KARAMAN, T. (2000), *Yönetim Stratejilerindeki Gelişmeler*, **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 426
- KOMİSYON, **E-Devlet Yolunda Türkiye**, TBD., Ankara, 2002
- TÜRKİYE BİLİŞİM DERNEĞİ (2002), **E-Devlet, Türkiye’deki Gelişmeler 2002**, www.bilisimsurasi.org.tr
- TÜSİAD (2003), **Avrupa Birliği Yolunda Bilgi Toplumu ve e-Türkiye**, İstanbul. www.bilgitoplumu.gov.tr
- UÇKAN, Özgür (2003), **E-devlet, E-demokrasi ve Türkiye**, Literatür Yay., İstanbul.
- www.bilgitoplumu.gov.tr
- www.dpt.gov.tr
- www.e-ticaret.gov.tr

ÖN İNCELEME YAPMAKLA GÖREVLENDİRİLENLERİN YETKİ VE SORUMLULUKLARI

M.Faruk ŞAHİN♦

I- SUNUŞ

Memurlar ve diğer kamu görevlileri tarafından görev sebebiyle işlenen bir suç olduğunu öğrenen soruşturma izni vermeye yetkili merciin, olayın araştırılması için bir ön inceleme yaptıracağı ve ön incelemenin kimler tarafından yapılacağı hususları 4483 sayılı Kanunun 5 inci maddesinde düzenlenmiştir.

Kanunun 5 inci maddesinin 1 inci fıkrası hükmüne göre, soruşturma izni vermeye yetkili merci, bu Yasa kapsamına giren bir suç işlendiğini öğrendiğinde bir ön inceleme başlatacaktır. Ön incelemenin başlatılabilmesi için hem memur ve kamu görevlisinin hem de onun üzerine atılan suçun 4483 sayılı Yasa kapsamında olması gerekir. Bu Yasa kapsamına giren suçlar memur veya kamu görevlilerinin idari görevleri nedeniyle işledikleri suçlarla, özel yasalarına göre Cumhuriyet savcılarının doğrudan kovuşturabilecekleri suçlar dışında kalan suçlardır. Memur ve kamu görevlilerinin adli görevlerinden doğan ya da görev sırasında işledikleri suçlar gibi bu yasa kapsamına girmediği önceden belli olan suçlar için de ön inceleme yapılamaz.

4483 sayılı Kanunun 5/1 inci maddesinde, izin vermeye yetkili merciin bu Kanun kapsamında bir suç işlendiğini (ve 5/2 maddesinde belirtildiği üzere de, ihbar ve şikayetler konusunda daha önce sonuçlandırılmış bir ön inceleme olmadığını) "bizzat" veya 4 üncü maddede yazılı biçimde "öğrendiğinde" bir ön inceleme başlatacağı belirtilmiş; 7 nci maddesinde de, "yetkili merci, soruşturma izni konusundaki kararını, suçu Kanunun 5/1 maddesine göre öğrenmesinden itibaren, ön inceleme dahil en geç otuz gün içinde vereceği, bu sürenin, zorunlu hallerde onbeş günü geçmemek üzere bir defa uzatılabileceği, yetkili merciin, herhalde belirtilen süreler içinde memur veya diğer kamu görevlisi hakkında soruşturma izni verilmesi veya verilmemesi konusunda karar vermesinin zorunlu olduğu" düzenlenmiştir.

♦ Kültür ve Turizm Bakanlığı Başmüfettişi, Kamu Yönetimi Uzmanı

II- ÖN İNCELEME YAPACAKLARIN GÖREV-YETKİLERİ

4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanunun 6 ncı maddesinde, Kanuna göre ön inceleme yapacakların yetkileri ve rapor düzenleme hususu şu şekilde düzenlenmiştir: "Ön inceleme ile görevlendirilen kişi veya kişiler, bakanlık müfettişleri ile kendilerini görevlendiren merciin bütün yetkilerini haiz olup, bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununa göre işlem yapabilirler; hakkında inceleme yapılan memur ve diğer kamu görevlisinin ifadesini de almak suretiyle yetkileri dahilinde bulunan gerekli bilgi ve belgeleri toplayıp, görüşlerini içeren bir rapor düzenleyerek durumu izin vermeye yetkili mercie sunarlar. Ön inceleme birden çok kişi tarafından yapılmışsa, farklı görüşler raporda gerekçeleriyle ayrı ayrı belirtilir.

Yetkili merci bu rapor üzerine soruşturma izni verilmesine veya verilmemesine karar verir. Bu kararlarda gerekçe gösterilmesi zorunludur."

6 ncı maddenin birinci fıkrasında ön inceleme yapan kişi ya da kişilerin sahip oldukları yetkiler ve görevlerini nasıl yapacakları gösterilmektedir.

Burada ön inceleme yapan kişi ya da kişilerin sahip oldukları yetkiler ayrı ayrı gösterilmeden bunların "bakanlık müfettişleri ile kendilerini görevlendiren merciin bütün yetkilerine sahip oldukları ve bu Yasada hüküm bulunmayan hususlarda Ceza Muhakemeleri Usul Yasasındaki yetkileri kullanabilecekleri" bildirilmektedir.¹ Ön inceleme yapılırken açıklık bulunan hallerde 4483 sayılı Yasa, açık hüküm bulunmayan hallerde ise, Ceza Yargılama Usulü Yasası hükümlerine göre hareket olunur. (1 Nisan 2005 tarihinden itibaren ise, 04/12/2004 tarihli 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri yürürlüğe girdiğinden, biz de, çalışmamızda yeni Kanun hükümlerini göz önünde bulundurduk.) Bu konuda 4483 sayılı Yasa ile 5271 sayılı CMK arasında "genel konu" ilişkisi vardır. Esas olan işlemlerin 5271 sayılı CMK hükümlerine göre yürütülmesidir. Ancak, 4483 sayılı Yasa herhangi bir sorunu başka bir şekilde hükme bağlamış ise, o hükme uygun olarak hareket edilecektir²

Ön inceleme ile görevlendirilen kimselerin öncelikle yapmaları gereken iş, hakkında ön inceleme yapılan memur ve kamu görevlisinin üzerine atılan suç oluşturduğu ileri sürülen eylemi yaptığı hususunda kanıt bulunup bulunmadığını saptamaktır. Bu da tanık ve bilirkişi dinlemeyi, suçun kanıtı olan belgelere el

¹ Erol Çetin, **Ceza Hukukunda Memur ve Memur Suçları**, 2000, Ankara, s. 460.

² İbrahim Pınar, **Açıklamalı 4483 Sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2000, s. 208.

koyup incelemeyi, gerekiyorsa bunları zaptetmeyi ve keşif gibi araştırmalar yapmayı gerektirebilir.³

Ön inceleme ile görevlendirilenlerin 5271 sayılı CMK'da yazılı diğer yetkileri kullanmaları ihtiyarı olmakla birlikte, haklarında ön inceleme yapılanların ifadelerini almaları (5271 sayılı CMK'un 147/e maddesinde yazılı susma hakkı saklı kalmak kaydıyla) Kanun gereği zorunludur. Nitekim bu husus TBMM'de Kanunun görüşülmesi sırasında teklif edilip kabul edilen değişiklik önergesinin gerekçesinde de yer almıştır.⁴ İfadenin inceleme mahallinde vicahen alınması asıl olmakla birlikte, gerektiğinde Kanun ile getirilen ön inceleme süresi de dikkate alınarak, makul bir süre verilmek suretiyle yazı ile de istenebilir.⁵

Ön incelemeyi yapacak kimselerin maddenin birinci fıkrasında örtülü biçimde yazılan yetkilerini ortaya koyabilmek için, kendilerini görevlendiren kimselerin ve bakanlık müfettişlerinin yetkileri ile 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'ndaki yetkilerin neler olduğunun araştırılması gerekir.

1- Bakanlık Müfettişleri ile Kendilerini Görevlendiren Mercilerin Yetkileri

Yukarıda belirtildiği üzere, 4483 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin 1 inci fıkrasında, ön incelemede görevlendirilen kişilerin bakanlık müfettişleri ile kendilerini görevlendiren mercii'n tüm yetkilerine haiz oldukları yer almaktadır. Bir kısım yazarlar⁶ ve Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı⁷ bu fıkradan hareketle ön inceleme ile görevlendirilenlerin inceleme yaptıkları kişiler hakkında, 657 sayılı Devlet Memurları Yasasında belirtilen "görevden uzaklaştırma" tedbirini uygulayabileceklerini, örneğin belediye müfettişleri ile kontrolörlerin 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre, "görevden uzaklaştırma" tedbirini uygulama yetkilerinin bulunmadığı halde bunların da ön inceleme ile görevlendirilmeleri durumunda bu yetkiyi kullanabileceklerini belirtmekte iseler de; Danıştay 1. Dairesinin 17/04/2000 gün ve E:2000/29 sayılı istişari nitelikteki

³ Erol Çetin, **a.g.k.**, s. 460.

⁴ İbrahim Topuz, **Açıklamalı-İçtihatlı Memur Yargılama Hukuku**, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara, 2001, s. 12.

⁵ İbrahim Topuz, **a.g.k.**, s. 198.

⁶ Erol Çetin, **a.g.k.**, s. 460-461; İbrahim Topuz, **a.g.k.**, s. 217; İbrahim Pınar, **"Açıklamalı 4483 Sayılı..."**, s. 198; Diyanet İşleri Başkanlığı, **Denetim ve Soruşturma Rehberi**, Din İşleri Başkanlığı: 473, Ankara 2000, s. 167.

⁷ Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığının 07/02/2000 tarih ve 094/0166 sayılı "4483 Sayılı Kanun İle İlgili Uygulama Esasları", s. 8

kararında, aynen "...Görevi başında kalmasında sakınca görülen memurlar hakkında uygulanabilecek olan görevden uzaklaştırma tedbirine ilişkin hükümler, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 137 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş ve bu kararı almaya yetkili olanlar gösterilmiştir. Görevden uzaklaştırma kararı idari bir işlemdir. Ön inceleme ile görevli kişilerin 657 sayılı Kanunun 138 inci maddesinde sayılan kişilerden olması durumunda görevden uzaklaştırma kararını verebilmeleri doğaldır. Ancak, ön inceleme ile görevli kişilerin 138 inci maddede gösterilen kişilerden olmaması durumunda, bu kişilerin, münhasıran 4483 sayılı Yasa kapsamında bir suçun açığa çıkarılması amacına yönelik işleri yapmaya yetkili olmaları nedeniyle idari bir işlem olan görevden uzaklaştırma kararını vermeye yetkilerinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır." denilerek tersini savunan yazarlar ve Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığından farklı bir görüş vermiştir.

Biz de; ön inceleme sırasında görevden uzaklaştırma yetkisini sadece 657 sayılı Kanunun 138 inci maddesinde sayılanların bizzat kullanmaları gerektiği; ön inceleme yapanların 138 inci maddede sayılanlar dışında birisi olması durumunda bu yetkiyi kullanamayacakları kanaatindeyiz.

Aksine bir düşünce durumunda; 4483 sayılı Kanunun 6 ncı maddenin 1. fıkrasında geçen "...kendilerini görevlendiren merciin bütün yetkilerine haiz oldukları..." hükmü gereğince, ön incelemecilerin kendilerini görevlendiren yetkili merciin sahip olduğu atama, görev yerini değiştirme, görevden alma, disiplin cezası verme, sicil doldurma gibi yetkilerine de sahip oldukları anlamını doğuracaktır ki, bu tür bir anlam bizi çok yanlış bir sonuca götürecek ve idaredeki hiyerarşik düzeni alt üst edecektir.

Ön incelemecilerin yaptıkları görev idari bir görev olmayıp, adli bir görevdir. Gerek "görevden uzaklaştırma" yetkisinin, gerekse "atama", "görev yerini değiştirme", "görevden alma", "disiplin cezası verme", "sicil doldurma" gibi yetkilerin adli bir soruşturma ile alakası olmayıp, idarenin işleyişi ile ilgili birer idari işlemlerdir.

Bu nedenle, ön incelemeciler 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 138 inci maddesinde sayılan kişilerden ise, 4483 sayılı Kanun hükümleri uyarınca hakkında ön inceleme yürüttüğü sanık memurun görevi başında kalmasında sakınca gördüğü takdirde, sanığa doğrudan doğruya kendisi işten el çektirecektir. Eğer ön incelemeci söz konusu 138 inci maddede sayılan kişilerden değil ise, bu

taktirde teklif (inceleme) raporu düzenleyerek, sanık memurun görevden uzaklaştırılması için yetkili amire teklifte bulunacaktır.⁸

Diğer taraftan, Anayasa'nın 127/4 maddesinde, yerel yönetimlerin seçilmiş organlarıyla bu organların üyelerini görevden uzaklaştırma yetkisi İçişleri Bakanı'na verilmiş durumdadır. Anayasa'da açıkça düzenlenen bu yetkinin, değil 657 sayılı Kanunun 138 inci maddesinde sayılmayan ön incelemecilerce kullanılması, anılan maddede sayılan kişilerce bile kullanılması söz konusu olamayacaktır. Bu yetkinin herhangi bir şekilde müfettişlere, valilere, kaymakamlara veya muhakkiklere devri mümkün değildir.⁹ 4483 sayılı Kanunda yapılan bu düzenlemenin Anayasa'nın 127/4 üncü maddesi hükmü karşısında geçerliliği bulunmamaktadır.¹⁰

2- 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunundaki Yetkiler

Ön incelemeciler; 4483 sayılı Yasanın 6/1 inci maddesinde belirtilen bakanlık müfettişleri ile kendilerini görevlendiren mercilerin yetkileri dışında yine aynı Kanunun anılan maddesi hükmü gereğince 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunundaki yetkilerden de faydalanacaktır.

5271 sayılı CMK gereğince ön incelemecilerin faydalanabileceği yetkiler, 43 ile 173 üncü maddeleri arasında yer alan madde hükümlerinden kaynaklanmaktadır.¹¹ Şimdi bu yetkileri inceleyelim:

a.1- Yeminli Zabıt Katibi Görevlendirme

5271 sayılı CMK'un 169 uncu maddesinde;

“Soruşturma evresinde yapılan işlemlerin tutanağa bağlanması;

(1) Şüphelinin ifadesinin alınması veya sorgusu, tanık ve bilirkişinin dinlenmesi veya bir keşif ve muayene sırasında Cumhuriyet savcısı veya sulh ceza hâkiminin yanında bir zabıt kâtibi bulunur. Acele hâllerde, yemin vermek koşuluyla, başka bir kimse, yazman olarak görevlendirilebilir.

(2) Her soruşturma işlemi tutanağa bağlanır. Tutanak, adli kolluk görevlisi, Cumhuriyet savcısı veya sulh ceza hâkimi ile hazır bulunan zabıt kâtibi tarafından imza edilir.

⁸ Haydar Göçer -Ali Rıza Akbel-vd., **Adli ve İdari Soruşturma Usulleri**, Gümrük Kontrolörleri Derneği, Y:13, Ankara, Mayıs 1998, **a.g.k.**, s. 113.

⁹ İbrahim Topuz, **a.g.k.**, s. 199.

¹⁰ İbrahim Pınar, **"Açıklamalı 4483 Sayılı..."**, s. 201.

¹¹ Çağatay Özcan **Memurin Muhakematı Hakkında Kanun ve Uygulaması**, Uzmanlık Tezi, Ankara, 1988. (TODAİE Kütüphanesinde tetkik edilmiştir), s. 125.

(3) Müdafî veya vekil sıfatıyla hazır bulunduğu işlemlerle ilgili tutanakta avukatın isim ve imzasına da yer verilir.

(4) Tutanak, işlemin yapıldığı yeri, zamanı ve işleme katılan veya ilgisi bulunan kimselerin isimlerini içerir.

(5) İşlemden hazır bulunan ilgililerce onanmak üzere tutanağın kendilerini ilgilendiren kısımları okunur veya okumaları için kendilerine verilir. Bu husus tutanağa yazılarak ilgililere imza ettirilir.

(6) İmzadan kaçınma hâlinde nedenleri tutanağa geçirilir."

hükümü yer almıştır.

Söz konusu maddede yer alan hususlar MMHKM döneminde muhakkikler tarafından yerine getirilmekte iken, CMUK'ta 1985 yılında 3206 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikle; ilk soruşturma safhası ve sorgu hakimliği kaldırılmış ve muhakkikler hazırlık soruşturmasını yapan savcının bir kısım yetkilerini haiz duruma gelmişler idi.

Konu hakkında ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi için Başbakanlığın (Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü) 23.8.1995 gün ve 174-133/3993 sayılı yazısı üzerine Danıştay Birinci Dairesinden alınan 01/11/1995 tarih ve 195-220 sayılı istişari görüş özetinde şöyle denilmiştir;

"Dairemizin 16.2.1993 günlü ve E: 1993/29, K: 1993/26 sayılı kararında da vurgulandığı üzere MMHKM hükümlerine göre yürütülen soruşturmalarda sanık ve tanıkların ifadelerinin kendilerine makul bir süre tanınarak yazılı olarak alınması da mümkündür. Zira anılan Kanunun yukarıda değinilen 5. madde uyarınca gerekli durumlarda sanık ve tanıklar da dahil tüm ilgililerin ifadelerinin yazılı olarak alınması olanağının öngörülmesi karşısında, söz konusu ifadelerin salt sözlü olarak alınması gerektiği yorumuna ulaşılmamasına olanak yoktur.

Bu durumda ifadelerin yazılı olarak alınmasında, ayrıca tutanağa geçirilmek suretiyle ifade alınması söz konusu edilemeyeceği için zabıt katibi bulundurulması gerektiğinin olmadığı hususu yadsınamaz. Bu halde, MMHKM hükümlerine göre yapılan soruşturmalarda CMUK'un 161. madde hükümlerinin uygulanmasında zorunluluk bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Sonuç olarak; MMHKM hükümlerine göre yapılan soruşturmalarda sanık ve tanık ifadelerinin alınmasında yeminli zabıt katibi bulundurulmasının zorunlu olmadığı görüşüne.. oybirliğiyle karar verildi."

Böylece, eski uygulamada, muhakkiklerin tanık ve sanık ifadelerini alırken yeminli zabıt katibi bulundurmak zorunluluğu kalkmış oldu.¹² Bu uygulama yeni Yasa uygulamasında da geçerli olacaktır.

Bu durumda 4483 sayılı Yasaya göre de, ön inceleme ile görevlendirilen kimse veya kimseler de tanık ve sanık ifadelerini alırken ister usulü dairesinde yemin vermek şartıyla bir tutanak yazmanından (zabıt kâtibinden) yararlanırlar, isterse yazım işini kendisi veya kendileri yaparlar.¹³

Ancak yukarıdaki açıklamalardan, 5271 sayılı CMK'nın hükümlerine göre icra edilecek diğer işlemler sırasında yeminli zabıt katibi bulundurma yükümlülüğünün devam ettiği anlaşılmaktadır.¹⁴

a.2- Muhbir ve Yakıncının Dinlenmesi

Kanıtlar toplanmaya başlanırken önce muhbiri ya da yakıncının (şikâyetçinin) dinlenmesi yapılacak incelemeye açıklık getirmesi yönünden yararlı olur. Muhbir, suçu duyuran kişi, yakıncı ise suçtan zarar gören ve memurun cezalandırılmasını isteyen kimsedir.¹⁵ Ön inceleme yapılırken ihbarcı veya şikâyetçinin kimlik bilgileri gizli tutulmalıdır. Bizzat başvurmaları halinde bu kişilerin ifadeleri hemen alınır. Başka bir kamu kuruluşuna mensup kişilerden iseler daire amirlerine yazılacak bir yazı ile davet edilirler. Ön incelemeyle aynı daireden olmaları halinde doğrudan doğruya çağrılırlar. İhbarı yapan kişi veya şikâyetçinin memur olmayan kişilerden olması halinde kendilerine davetiye çıkarılır. Bunlara tanıklarla ilgili hükümlere benzer işlemler yapılır.¹⁶

a.3-Tanık Dinlenmesi

a.3.1- Tanık: Tanık (şahit) beş duyusu ile elde ettiği gözlemlerini yargıca açıklayan kişidir.¹⁷ Biraz daha açacak olursak; tanık, bir olay hakkında bilgi sahibi olan ve bu suretle bildiğini, gördüğünü, duyduğunu yetkili makamlara söylemeye zorunlu olan ve olayın taraflarından olmayan üçüncü kişi olup, doğrudan doğruya kişisel delil durumundadır.¹⁸

¹² Haydar Göçer-Ali Rıza Akbel-vd., **a.g.k.**, s. 85-86.

¹³ Erol Çetin, **a.g.k.**, s. 461.

¹⁴ Haydar Göçer-Ali Rıza Akbel-vd., **a.g.k.**, s. 86.

¹⁵ Erol Çetin, **a.g.k.**, s. 461.

¹⁶ Haydar Göçer-Ali Rıza Akbel-vd., **a.g.k.**, s. 86.

¹⁷ Erol Çetin, **a.g.k.**, s. 462.

¹⁸ Mehmet Karaduman, (Haz.), Memur Muhakemesi Hukuku ve Memur Suçları, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu, Yayın No: 1980/224, Ankara, 1980, s. 27.

Tariflerden anlaşıldığı üzere tanık muhakeme hukukunda üçüncü kişidir. Bu bakımdan şahsi davacı veya suçtan zarar gören kişiler tanık olarak kabul edilemez. Bunlar dışında üçüncü kişi durumunda olan herkes tanık olabilir. Çocuklar, akıl hastaları, sanığın yakınları, iş ilişkisi içinde bulunduğu kişiler, kötü şöhret sahibi kişiler ve hatta yalan yere yeminden mahkum olmuş kişiler bile tanık olabilirler. Ancak sanık olan kişi tanık olamaz. Şahsi davacı da kendi davasında tanık olamaz.

Tanıklar, tanıklığa çağrıldıklarında bu çağrıya uyarak hazır bulunmak, kural olarak beyanda bulunmak ve yine kural olarak yemin etmek mecburiyetindedirler.¹⁹

a.3.2- Tanıkların Çağrılması

5271 sayılı CMK'un 43 üncü maddesi hükmü gereğince tanıklar davetiye ile çağrılır. Yani tanıklar, ön incelemeciler tarafından doğrudan kendilerine duyuru yapılmak suretiyle veya dairelerinin amirleri yolu ile yer ve zaman belirtilerek bir konuda görüşülmek istenildiği bildirilerek ön inceleme konusu olayın açıklığa kavuşturulması amacıyla dinlenilmek üzere çağrılırlar.²⁰ Acele işlerde şifahen çağrılması da mümkündür.²¹

Tanığın çağrılınca gelmek mecburiyetinde olması kamu yararına kabul edilmiştir. Çekinme yetkisi olanların da bu ödevi vardır.

Askerler için resmi yazı ile getirme, mensup oldukları komutanlıklar kanalı ile, tutuklular için Cumhuriyet savcılığına durum bildirilerek ifadesinin alınmasının temini istenir.²²

a.3.3- Tanığın Çekinme Halleri

Tanığın 5271 sayılı CMK'un 45, 46, 47, 48 ve 49 uncu maddelerinde belirtilen durumların ortaya çıkması durumunda tanıklıktan çekinme halleri vardır.²³ Buna göre;

- (1) Sanığın yakınları (akrabaları),
- (2) Meslek ve sürekli uğraşları icabı çekinmesi gerekenler,
- (3) Görev nedeniyle çekinmesi gerekenler

¹⁹ Hüsamettin Kırmızıgül, **a.g.k.**, s. 118.

²⁰ İbrahim Topuz, **a.g.k.**, s. 200.

²¹ Osman Çiftçi, **Soruşturma Yöntemleriyle Birlikte Memur Suçları**, Ankara, 1990, s. 91-92.

²² Hüsamettin Kırmızıgül, **a.g.k.**, s. 119.

²³ İbrahim Topuz, **a.g.k.**, s. 200.

Tanıklıktan çekinebilirler.

a.3.4- Tanıkların Dinlenmesi

Tanıklar, 5271 sayılı CMK'un 52 - 61 ve 180 inci maddelerindeki esas ve usullere göre dinlenir.

5271 sayılı CMK'un 52 nci maddesinde tanıkların dinlenmesi şöyle belirtilmiştir:

“Tanıkların dinlenmesi:

- (1) Her tanık, ayrı ayrı ve sonraki tanıklar yanında bulunmaksızın dinlenir.*
- (2) Tanıklar, kovuşturma evresine kadar ancak gecikmesinde sakınca bulunan veya kimliğin belirlenmesine ilişkin hâllerde birbirleri ile ve şüpheli ile yüzleştirilebilirler.*
- (3) Tanıkların dinlenmesi sırasındaki görüntü veya sesler kayda alınabilir. Ancak;*
 - a) Mağdur çocukların,*
 - b) Duruşmaya getirilmesi mümkün olmayan ve tanıklığı maddî gerçeğin ortaya çıkarılması açısından zorunlu olan kişilerin,*

Tanıklığında bu kayıt zorunludur.

(4) Üçüncü fıkra hükmünün uygulanması suretiyle elde edilen ses ve görüntü kayıtları, sadece ceza muhakemesinde kullanılır.”

5271 sayılı CMK'un 58 inci maddesinde ise, tanığa ilk önce sorulacak hususlar ve tanığın korunması hususu ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir.

Tanık dinlenmeden önce ön incelemecinin iyi bir hazırlık yapması, ön inceleme dosyasına hakim olması ve tanığa ne tür sorular yönelteceğini iyi bir şekilde planlaması gerekir.

a.3.5- Tanıkların İfadelerinin İstinabe İle Alınması

Ön incelemecinin tanığın, sanığın ve bilirkişilerin kanuna uygun olarak ifadelerini bizzat alması esastır. Ancak; herhangi bir sakıncanın bulunmadığı hallerde; sanık veya tanıklardan bazılarının soruşturma mahallinin dışındaki yerlerde bulunmaları, zaman kazanma ve tasarruf tedbirleri gibi nedenlerle sanık veya tanıkların bulunduğu yerdeki Cumhuriyet savcısı, bir başka denetim elemanı veya daire amirleri eliyle sözü edilen kişilerin ifadelerinin alınması mümkündür. İfadenin bu şekilde alınmasına istinabe, ifade almak üzere görevlendirilen kişiye de naip denir (5271 sayılı CMK md. 180, 196). Aynı büyükşehir belediyesi içerisindeki sanık veya tanıklar için istinabe yoluna başvurulmaz.²⁴

²⁴Haydar Göçer-Ali Rıza Akbel-vd.,vd., **a.g.k.**, s. 97.

a.3.6- Tanıklara Yemin Verdirilmesi

Her tanık beyanının doğruluğu hakkında istendiği takdirde yemin etmeye ve olayla ilgili bildiklerini anlatmaya mecburdur.

Tanıklar istendiği takdirde, tanıklıktan önce yemin ederler. Tanıklıktan önce verdirilen yemin (mukaddem yemin) 5271 sayılı CMK'un 55 inci maddesine göre şu şekilde verilir: "*Bildiğimi dosdoğru söyleyeceğime namusum ve vicdanım üzerine yemin ederim.*" Bununla beraber gerekli görülen hallerde ve özellikle bir kimsenin tanık olarak dinlenmesinin mümkün olup olmadığında tereddüt edilirse yemin tanıklıktan sonraya bırakılabilir (muharrer yemin). 5271 sayılı CMK'un 50 inci maddesinde belirtilen tanıklar ise, yeminsiz olarak dinlenirler.

a.4- Hakkında Ön İnceleme Yapılan Memur veya Diğer Kamu Görevlisinin (Şüphelinin) Dinlenmesi

4483 sayılı yasaya göre hakkında ön inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisini, 5271 sayılı CMK'da tanımlanan "sanık" tabiri içinde kabul etmek mümkün değildir.

Şöyle ki, 5271 sayılı CMK'un 2 inci maddesine göre;

Sanık: Kovuşturmanın başlamasından itibaren hükmün kesinleşmesine kadar, suç şüphesi altında bulunan kişiyi,

Kovuşturma: İddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen evreyi,

İfade etmektedir.

Yani, sanıklık statüsüne kamu davasının açılması ile girilmektedir. Ancak istisnai olarak hazırlık soruşturmasında savcının sulh hakiminden tutuklama istemesi ya da sorguya çekilmeyi istemesi ile de sanıklık statüsü başlamaktadır.²⁵

Dolayısıyla, 4483 sayılı yasaya göre hakkında ön inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisini, 5271 sayılı CMK'da tanımlanan "şüpheli" tabiri içinde kabul etmek gerekir.

Zira, CMK'un 2 nci maddesine göre;

Şüpheli: Soruşturma evresinde, suç şüphesi altında bulunan kişiyi,

Soruşturma ise: Kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi,

İfade etmektedir.

²⁵ Hüsamettin Kırmızıgül, **a.g.k.**, s. 123.

Bu duruma göre; bir memur veya kamu görevlisi hakkında 4483 sayılı Kanun uyarınca ön inceleme emri verilmiş olması durumunda, bunlar hakkında sorgu değil ifade alma yapılacaktır. Çünkü CMK'un 2 nci maddesine göre, ifade alma; şüphelinin kolluk görevlileri veya Cumhuriyet savcısı tarafından soruşturma konusu suçla ilgili olarak dinlenmesi olarak tanımlanmıştır.

Dolayısıyla bunlar hakkında sorgu yapılamaz. Zira CMK'un 2 nci maddesine göre sorgu; şüpheli veya sanığın hâkim veya mahkeme tarafından soruşturma veya kovuşturma konusu suçla ilgili olarak dinlenmesidir.

Görüldüğü gibi, sorgu, hakim tarafından yapılan bir işlemdir.²⁶ Bu itibarla hakim dışında kalan kişiler, örneğin kolluk görevlileri, savcı önünde yapılan açıklamalar "ifade verme" olarak tanımlanabilir.

Ön incelemeciler de, ön incelemenin yapılmasında Cumhuriyet savcısının yetkilerini haiz kılındığı için, sanığın bunlar tarafından dinlenmesinin de "sorgulama" değil, "ifade alma" olarak tanımlanması gerekecektir.²⁷

a.4.1- Hakkında Ön İnceleme Yapılan Memur Veya Diğer Kamu Görevlisinin Celbi

Şüphelinin ifadesinin alınması konusunda 4483 sayılı Yasada herhangi bir hüküm yoktur. Bu konuda 5271 sayılı CMK'un (eski CMUK) hükümlerine göre hareket etmek 4483'ün 6 ncı maddesi gereğidir.²⁸ CMK'un 145-149 uncu maddeleri, şüphelinin hazırlık soruşturmasında ifadesinin alınması sırasında uygulanacak soruşturma usullerini göstermektedir. Buna göre, hakkında ön inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisi de, tanıklarda olduğu gibi önce davetiye (celpname) ile çağırılır. Gelmediği takdirde zorla getirileceği de davetiyeye yazılır. (CMK md: 145). Davetiye tebliğ edildiği halde gelmezse zorla getirilir.²⁹

a.4.2- Hakkında Ön İnceleme Yapılanın (Şüphelinin) İfadesinin Alınması Tarzı

Ön incelemeci tarafından hakkında ön inceleme yapılanın (şüphelinin) ifadesinin alınma şekli 5271 sayılı CMK'un 147 nci maddesinde belirtilmiştir.

Buna göre; ön incelemeci tarafından ifade almada aşağıdaki hususlara uyulmalıdır: ³⁰

²⁶ İbrahim Topuz, **a.g.k.**, s. 211.

²⁷ M. Nadir Arıca, **a.g.k.**, s. 404.

²⁸ İbrahim Pınar, **"Açıklamalı 4483 Sayılı..."**, s. 209.

²⁹ Erol Çetin, **a.g.k.**, s. 463.

³⁰ İbrahim Topuz, **a.g.k.**, s. 673-674

(1) İfade verenin kimliği tespit edilir. İfade veren kimliğe ilişkin soruları doğru olarak cevaplandırmak zorundadır.

(2) Kendisine isnat edilen suç anlatılır. (İfade tutanağının başlangıcında bu anlatımın yapıldığı belirtilir.)

(3) Müdafî seçme hakkının bulunduğu ve onun hukukî yardımından yararlanabileceği, müdafîin ifadesinde hazır bulunabileceği, kendisine bildirilir. Müdafî seçecek durumda olmadığı ve bir müdafî yardımından faydalanmak istediği takdirde, kendisine baro tarafından bir müdafî görevlendirilir.

Müdafî talebinin ön incelemeyi geciktirmemesi bakımından beraberinde müdafî ile veya baro tarafından görevlendirilecek müdafî ile birlikte gelebileceği hususu hakkında ön inceleme yapılarına (şüpheliye) gönderilen davetiyede belirtilir. İfade veren müdafî ile birlikte gelmişse müdafîinin de adı hazirun olarak tutanağa kaydedilerek imzası alınır. Müdafîi bulundurmamak istememiş ise bu durum ifade tutanağında belirtilir.

(4) Yüklenen suç hakkında açıklamada bulunmamasının kanunî hakkı olduğu söylenir.

Susma hakkı kişiye "olayla sınırlı" olarak tanınmıştır. Kimlikle ilgili susma hakkı tanınmamıştır. Bilakis bu konuda doğru beyanda bulunma yükümlülüğü getirilmiştir.

İfade veren, kendisine yöneltilen sorulara cevap vermek istemeyeceğini, susma hakkını kullanacağını beyan ederse ifade alan bu hususu tutanağa geçirmekle yetinecek ve tutanağı bu şekilde kapatacaktır. İfade verenin konuşmasını temin için kendisini zorlamak hukuka aykırıdır.

(5) Şüpheden kurtulması için somut delillerin toplanmasını isteyebileceği hatırlatılır ve kendisi aleyhine var olan şüphe nedenlerini ortadan kaldırmak ve lehine olan hususları ileri sürmek olanağı tanınır.

(6) İfade verenin veya sorguya çekilenin kişisel ve ekonomik durumu hakkında bilgi alınır.

(7) İfade ve sorgu işlemlerinin kaydında, teknik imkânlardan yararlanılır.

(8) İfade veya sorgu bir tutanağa bağlanır. Bu tutanakta aşağıda belirtilen hususlar yer alır:

(a) İfade alma veya sorguya çekme işleminin yapıldığı yer ve tarih.

(b) İfade alma veya sorguya çekme sırasında hazır bulunan kişilerin isim ve sıfatları ile ifade veren veya sorguya çekilen kişinin açık kimliği.

(c) İfade almanın veya sorgunun yapılmasında yukarıdaki işlemlerin yerine getirilip getirilmediği, bu işlemler yerine getirilmemiş ise nedenleri.

(d) Tutanak içeriğinin ifade veren veya sorguya çekilen ile hazır olan müdafî tarafından okunduğu ve imzalarının alındığı.

(e) İmzadan çekinme hâlinde bunun nedenleri.

a.4.3- Hakkında Ön İnceleme Yapılanın (Şüphelinin) İfadesinin Yazılı Olarak Alınması

Gerek CMUK'da, gerekse bunun yerine yürürlüğe giren 5271 sayılı CMK'da yazılı ifade alınması hususunda açık bir kural mevcut değildir. Ancak ifade veren sözlü ifade vermeyi reddederek yazılı ifade vermek istediğini söyleyebilir. Bu durumda kişinin bu talebinin reddedilmesi için neden yoktur. Kişi karmaşık olayları yazılı olarak daha iyi açıklayabileceği, elindeki birçok belgeleri böylece yazılı şekilde ifade edebileceği kanaatinde olabilir. Diğer taraftan sözlü ifadeye ek olarak tamamlayıcı mahiyette yazılı ifade de vermek istemiş olabilir.

Danıştay 1. Dairesinin 16.2.1993 gün ve 29-26 sayılı istişari nitelikteki kararında, kanunda yazılı ifade alınmasına engel bir kural bulunmadığı belirtilmektedir.

Zaten, Danıştay 1. Dairesinin 4483 sayılı yeni Yasanın uygulanmasıyla ilgili vermiş olduğu 17/04/2002 tarih ve E:2000/29, K:2000/59 sayılı anılan istişari nitelikteki kararında da, *"... ön incelemeyle görevli kişi, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun kamu davasının hazırlanmasına ilişkin hükümleri çerçevesinde Cumhuriyet başsavcısının yapmakla yetkili olduğu işleri yapabilecek, sanığın lehine olanlar da dahil, olayı aydınlatabilecek delilleri, bilgi ve belgeleri toplayacak, tanık ve sanık ifadelerini alacak, gerektiğinde keşif yapacak ve bilirkişi incelemesi yaptıracaktır.*

*Ceza Muhakemeleri Usul Kanununun 135 inci maddesinde yazılı susma hakkı saklı kalmak kaydıyla hakkında inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisinin ifadesinin alınması zorunludur. İfadenin inceleme mahallinde vicahen alınması asıl olmakla birlikte, gerektiğinde ifade, Yasa ile getirilen ön inceleme süresi dikkate alınarak, makul bir süre verilmek suretiyle yazıyla da istenebilecektir."*³¹ denilerek, hakkında ön inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisinden gerektiğinde yazılı ifade alınabileceği bir kez daha teyit edilmektedir.

a.4.4- Hakkında Ön İnceleme Yapılanın (Şüphelinin) Tanıkla Yüzleştirilmesi

Ön inceleme sırasında hakkında ön inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisinin (şüphelinin) tanıkla yüzleştirilmemesi asırdır. Ancak bunun iki istisnası vardır:

³¹ Danıştay 1. Dairesinin 17/04/2000 tarih ve E:2000/29, K:2000/59 sayılı kararı.

- (1) Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde,
- (2) Hakkında ön inceleme yapılanın (şüphelinin) kimliğinin tespitiyle ilgili hususlarda,

Hakkında ön inceleme yapılan, tanıkla yüzleştirilebilir (CMK md: 52).

a.4.5- Hakkında Ön İnceleme Yapılanın (Şüphelinin) İfadeden Kaçınması

Hakkında ön inceleme yapılan (şüpheli) kimliğe ilişkin soruları doğru olarak cevaplandırmak zorundadır (5271 sayılı CMK md: 147/1-a). Kimlik tespitinden sonra hakkında ön inceleme yapılan (şüpheli) susma hakkını kullanabilir (5271 sayılı CMK md: 147/1-e). Bu durum tutanakla kayda alınır. Hakkında ön inceleme yapılanın (şüphelinin) bu tutanağı imzalamaktan kaçınması halinde ise hazır bulunanlar tarafından imzalanan bir tutanak düzenlenir.³² Susma hakkının kullanılması veya hakkında ön inceleme yapılanın ifadesinin kanunda yazılı ön inceleme süresi içinde alınamayacağının anlaşılması halinde, ön inceleme bu durumun tespitiyle ilgili belgelerin rapora eklenmesi suretiyle tamamlanır.

a.4.6- Yabancıların, Sağır, Dilsiz ve Tutukluların İfadesi

Türkçe bilmeyen yabancıların ifadeleri yeminli tercüman aracılığıyla alınır ve ifade tutanağı yeminli tercümanla birlikte imzalanır. Sağır ve dilsizlerin ifadesi işaret dilinden anlayan kişilerin yardımıyla alınır. Tutanak birlikte imzalanır. Tutukluların ifadesi cezaevi savcılığının izniyle alınır ve bu izin ifadeye eklenir.

a.5- Bilirkişi Atamak

5271 sayılı CMK'un 63 üncü maddesine göre bilirkişi, çözümü özel ve teknik bilgiyi gerektiren durumlarda düşüncesine başvurulun uzmandır. Bir başka deyimle bilirkişi, bilim ve tekniğe, sanat ve uzmanlığa ilişkin konularda düşünce ve kanaatlerini bildirmekle görevlendirilen ihtisas sahibi kişilerdir.³³

Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanununun 275 inci maddesinde ise bilirkişi şöyle tanımlanmıştır: *"Bir davada çözümü yargıç tarafından bilinmeyen özel ve teknik bilgiyi gerektiren hallerde ve görüşüne (rey ve mütalaasına) başvurulun üçüncü kişiye/kişilere bilirkişi/ebli vukuf denir."*

Ön inceleme sırasında, tespit edilen evraklarda ihtisası gerekli kılan hususlara rastlanması halinde, bilirkişi tayin edilir. Hiçbir zaman bilirkişi ispat

³² Haydar Göçer-Ali Rıza Akbel-vd., **a.g.k.**, s. 107.

³³ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara, 1996, s. 124.

vasıtası değildir. Bilirkişinin mütalaası ile belirttiği kanaati, değerlendirme vasfını taşır. Delilerin takdiri ön incelemeciye ait bir yetkidir.³⁴

a.5.1- Bilirkişi Seçimi ve Görevlendirilmesi

Ön incelemeciler, bilim ve teknik bilgi veya uzmanlık gerektiren konuları bilirkişilere incelettirip, onların düşünce ve kanaatlerini suçun tespitinde delil olarak kullanabilirler.³⁵ Kendi bilgi ve teknik yeteneğinin yeterli olduğu konularda ise bilirkişi görevlendiremezler.³⁶

CMK'un 63 üncü maddesinde, bilirkişinin atanması şu şekilde belirtilmiştir: *"(1) Çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına re'sen, Cumhuriyet savcısının, katılanın, vekilinin, şüphelinin veya sanığın, müdafinin veya kanunî temsilcinin istemi üzerine karar verilebilir. Ancak hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukukî bilgi ile çözülmesi olanaklı konularda bilirkişi dinlenemez.*

(2) Bilirkişi atanması ve gerekçe gösterilerek sayısının birden çok olarak saptanması, hâkim veya mahkemeye aittir. Birden çok bilirkişi atanmasına ilişkin istemler reddedildiğinde de aynı biçimde karar verilir.

(3) Soruşturma evresinde Cumhuriyet savcısı da bu maddede gösterilen yetkileri kullanabilir." (Ön incelemeciler de savcı gibi görev yapacaklarından bu yöntemlere başvurabilirler.³⁷)

a.6- Keşif Yapılması

Keşif; suçun nasıl ve ne şekilde işlendiğini tespit etmek için göz, işitme, tatma, koklama ve dokunma duyuları ile yapılan inceleme, diğer bir ifade ile suç yerinin, suç eşyasının, suça hedef olan kişinin, suç izlerinin ve eserlerinin beş duyu yoluyla incelenmesi olarak tanımlanabilir. Keşif için yer koşulu aranmaz.³⁸ Keşfin amacı, sübut delillerin yok olmasını önlemektir.

Keşif yapılmasına ve keşif tutanağı düzenlenmesine ilişkin işlemler CMK'un 83, 84 ve 164 üncü maddelerine göre yürütülür.

³⁴ Cemil Alver, **Memur Suçları ve Memur Soruşturması**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1996, s. 67.

³⁵ Mehmet Karaduman, **a.g.k.**, s. 32.

³⁶ İbrahim Topuz, **a.g.k.**, s. 201.

³⁷ Osman Çifçi, **a.g.k.**, s. 97.

³⁸ Çağatay Özcan, **a.g.t.**, s. 128; Çağatay Özcan, "Memurin Muhakematı Hakkında Kanuna Göre Yapılan Soruşturmalarda Soruşturmacının Yetkileri", **Türk İdare Dergisi**, Y: 68, S: 411, Haziran 1996, s. 164-165.

5271 sayılı CMK'un 83 üncü maddesinde keşif şöyle tanımlanmıştır:

“(1) Keşif, hâkim veya mahkeme veya naiî hâkim ya da istinabe olunan hâkim veya mahkeme ile gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısı tarafından yapılır.

(2) Keşif tutanağına, var olan durum ile olayın özel niteliğine göre varlığı umulup da elde edilemeyen delillerin yokluğu da yazılır.”

Dolayısıyla Ön incelemeci de gecikmesinde sakınca bulunan hallerde keşif yapabilir.

Keşif gereken hallerde keşif kurulları tespit edilir. Bunların seçilmesi ve sayılarının tayini ön incelemeciye aittir. Keşif yerine, ön incelemecinin de gitmesi ve düzenlenecek tutanağı imzalaması zorunludur.³⁹

CMK'un 84/1 inci maddesi hükmüne göre; keşif yapılması sırasında şüpheli, sanık, mağdur ve bunların müdafii ve vekili hazır bulunabilirler.

Yine CMK'un 169 uncu maddesine göre, keşif sırasında Cumhuriyet savcısı (dolayısıyla ön incelemeci) veya sulh ceza hâkiminin yanında bir zabıt kâatibi bulunur. Acele hâllerde, yemin vermek koşuluyla, başka bir kimse, yazman olarak görevlendirilebilir.

a.7- Ölünün Kimliğini Belirleme ve Adlî Muayene

5271 sayılı CMK'un 86 ncı maddesi şöyledir:

“(1) Engelleyici sebepler olmadıkça ölü muayenesinden veya otopsiden önce ölünün kimliği her suretle ve özellikle kendisini tanıyanlara gösterilerek belirlenir ve elde edilmiş bir şüpheli veya sanık varsa, teşhis edilmek üzere ölü ona da gösterilebilir.

(2) Ölünün adlî muayenesinde tıbbî belirtiler, ölüm zamanı ve ölüm nedenini belirlemek için tüm bulgular saptanır.

(3) Bu muayene, Cumhuriyet savcısının huzurunda ve bir hekim görevlendirilerek yapılır.”

Ön incelemeci de gecikmesinde sakınca görülen durumlarda ölünün kimliğini belirleme ve adlî muayene yaptırabilir. Bu durumda, CMK'un 169 uncu maddesi gereğince yanında bir zabıt katibi bulundurmak zorundadır.

a.8- Otopsi

5271 sayılı Kanunun 87 nci maddesi şöyledir:

“(1) Otopsi, Cumhuriyet savcısının huzurunda biri adlî tıp, diğeri patoloji uzmanı veya diğeri dallardan birisinin mensubu veya biri pratisyen iki hekim tarafından yapılır.

³⁹ Osman Çifçi, **a.g.k.**, s. 100.

Müdafi veya vekil tarafından getirilen bekim de otopside hazır bulunabilir. Zorunluluk bulunduğu otopsi işlemi bir bekim tarafından da yapılabilir; bu durum otopsi raporunda açıkça belirtilir.

(2) Otopsi, cesedin durumu olanak verdiği takdirde, mutlaka baş, göğüs ve karnın açılmasını gerektirir.

(3) Ölümünden hemen önceki hastalığında öleni tedavi etmiş olan tabibe, otopsi yapma görevi verilemez. Ancak, bu tabibin otopsi sırasında hazır bulunması ve hastalığın seyri hakkında bilgi vermesi istenebilir.

(4) Gömülmüş bulunan bir ceset, incelenmesi veya otopsi yapılması için mezarı çıkarılabilir. Bu husustaki karar, soruşturma evresinde Cumhuriyet savcısı, kovuşturma evresinde mahkeme tarafından verilir. Mezarı çıkarma kararı, araştırmanın amacını tehlikeye düşürmeyeceks ve ulaşılması da zor değilse ölüünün bir yakınına derhâl bildirilir.

(5) Yukarıdaki fıkralarda sözü edilen işlemler yapılırken, cesedin görüntüleri kayda alınır.”

Ön incelemeci de gecikmesinde sakınca görülen durumlarda otopsi yaptırabilir. Bu durumda, 5271 sayılı CMK’un 169 uncu maddesi gereğince yanında bir zabıt katibi bulundurmak zorundadır.

a.9- Arama Yapmak

Arama, ön incelemeci açısından suç delil ve izlerini elde etmek için konutlarda, diğer yerlerde veya hakkında ön inceleme yapılan (şüphelinin) üzerinde yapılan inceleme ve suç konusu delillerin zabtını mümkün kılan işlemdir.⁴⁰ Arama ile ilgili düzenlemeler, 5271 sayılı Kanunun 116-122 inci maddelerinde yer almaktadır.

CMK’un 116 ıncı maddesine göre; “Yakalanabileceği veya suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe varsa; şüphelinin veya sanığın üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona ait diğer yerler aranabilir.” 117 nci maddesine göre ise; “Şüphelinin veya sanığın yakalanabilmesi veya suç delillerinin elde edilebilmesi amacıyla, diğer bir kişinin de üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona ait diğer yerler aranabilir.” 118 inci maddesi ise, gece yapılacak aramalara ilişkindir.

5271 sayılı Kanunun 119 uncu maddesine göre, hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile kolluk görevlileri arama yapabilirler. Askerî mahallerde yapılacak arama, hâkim veya Cumhuriyet savcısının istem ve katılımıyla askerî makamlar tarafından yerine getirilir.

⁴⁰ İsmail Malkoç, "Memurin Muhakematı Hakkında Kanunun Uygulamasında Soruşturmacının Tayini, Yetkileri ve Görevleri" **Mali Hukuk Dergisi**, 1986, S:3, s. 6.

Anayasamıza göre arama yapılabilmesi için yargıç kararı bulunması gerekmektedir. Bu sebeple, ön incelemecilerin doğrudan arama yetkisi bulunmamaktadır. Bununla birlikte, ön incelemeciler gerekçesiyle birlikte ilgili Cumhuriyet savcılığına müracaat ederek hakimden alacakları karar üzerine, ön inceleme yaptıkları konuyla ilgili olarak arama yapabileceklerdir. Arama işlemi; kişiler, menkul ve gayrimenkul mallar üzerinde yapılabilir.⁴¹

CMK'un 122 nci maddesine göre, hakkında arama işlemi uygulanan kimsenin belge veya kâğıtlarını inceleme yetkisi, Cumhuriyet savcısı (dolayısıyla incelemeci) ve hâkime aittir. İnceleme sonucu soruşturma veya kovuşturma konusu suça ilişkin olmadığı anlaşılan belge veya kâğıtlar ilgilisine geri verilir.

a.10- Eşya veya Kazancın Muhafaza Altına Alınması ve Bunlara Elkonulması

5271 sayılı Kanunun 123 üncü maddesine göre, ispat aracı olarak yararlı görülen ya da eşya veya kazanç müsaderesinin konusunu oluşturan malvarlığı değerleri, muhafaza altına alınır. Yanında bulunduran kişinin rızasıyla teslim etmediği bu tür eşyaya elkonulabilir.

Bu Kanunun 124 üncü maddesine göre, 123 üncü maddede yazılı eşya veya diğer malvarlığı değerlerini yanında bulunduran kişi, istem üzerine bu şeyi göstermek ve teslim etmekle yükümlüdür. Kaçınma hâlinde bu şeyin zilyedi hakkında 60 ıncı maddede yer alan disiplin hapsine ilişkin hükümler uygulanır. Ancak, şüpheli veya sanık ya da tanıklıktan çekinebilecekler hakkında bu hüküm uygulanmaz.

a.10.1- İçeriği Devlet Sırrı Niteliğindeki Belgelerin Mahkemece İncelenmesi

5271 sayılı CMK'un 125 nci maddesine göre;

“(1) Bir suç olgusuna ilişkin bilgileri içeren belgeler, Devlet sırrı olarak mahkemeye karşı gizli tutulamaz.

(2) Devlet sırrı niteliğindeki bilgileri içeren belgeler, ancak mahkeme hâkimi veya heyeti tarafından incelenebilir. Bu belgelerde yer alan ve sadece yüklenen suçu açıklığa kavuşturabilecek nitelikte olan bilgiler, hâkim veya mahkeme başkanı tarafından tutanağa kaydedilir.

(3) Bu madde hükmü, hapis cezasının alt sınırı beş yıl veya daha fazla olan suçlarla ilgili olarak uygulanır.”

⁴¹ Osman Çifçi, **a.g.k.**, s. 102; M. Nadir Arıcı, **a.g.k.**, s. 386.

a.10.2- Elkonulamayacak Mektuplar, Belgeler

CMK'un 126 ncı maddesine göre ise, şüpheli veya sanık ile 45 ve 46 ncı maddelere göre tanıklıktan çekinebilecek kimseler arasındaki mektuplara ve belgelere; bu kimselerin nezdinde bulundukça elkonulamaz.

a.10.3- Elkoyma Kararını Verme Yetkisi

5271 sayılı CMK'un 127 nci maddesine göre;

“(1) Hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının (dolayısıyla ön incelemecinin) yazılı emri ile kolluk görevlileri, elkoyma işlemini gerçekleştirebilir.

(2) Kolluk görevlisinin açık kimliği, elkoyma işlemine ilişkin tutanağa geçirilir.

(3) Cumhuriyet savcısının yazılı emri yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını elkoymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi hâlde elkoyma kendiliğinden kalkar.

(4) Zilyedliğinde bulunan eşya veya diğer malvarlığı değerlerine elkonulan kimse, hâkimden her zaman bu konuda bir karar verilmesini isteyebilir.

(5) Elkoyma işlemi, suçtan zarar gören mağdura gecikmeksizin bildirilir.

(6) Askerî mahâllerde yapılacak elkoyma işlemi, hâkim veya Cumhuriyet savcısının istem ve katılımıyla askerî makamlar tarafından yerine getirilir.”

4483 sayılı Kanunun 12 inci maddesinin 2 inci fıkrası gereğince zapt kararı; Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreteri, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Sekreteri, müsteşarlar ve valiler için Yargıtayın ilgili ceza dairesinden; kaymakamlar için il asliye ceza mahkemesinden; diğerleri için ise genel hükümlere göre yetkili ve görevli sulh ceza hâkiminden alınır. (17/07/2004 tarih ve 5232 sayılı Kanun ile değiştirilmiştir.) Tehirinde mazarrat görülen hallerde, savcı yetkisini haiz bulunan ön incelemeciler de hakim kararı olmadan el koyma yetkisine haizdirler.

Zabt işlemi iki şekilde gerçekleştirilebilir. Birincisi, eşyanın zilyedinden alınmasıdır. Bu şekilde zabt edilen eşyanın zilyedliği ön incelemeciye geçer, ikincisi ise, eşya üzerindeki zilyedlik tasarrufunun kısıtlanmasıdır.

El konulan eşya, ön inceleme sonucunda ya yasa uyarınca müsadereye tabi tutulur ya da sahiplerine geri verilir.⁴²

⁴² İbrahim Topuz, a.g.k., s. 205.

a.10.4- Postada Elkoyma

CMK'un 129 uncu maddesine göre, suçun delillerini oluşturduğundan şüphe edilen ve gerçeğin ortaya çıkarılması için soruşturma ve kovuşturmada adliyenin eli altında olması zorunlu sayılıp, posta hizmeti veren her türlü resmî veya özel kuruluşta bulunan gönderilere, hâkimin veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının kararı ile elkonulabilir. Açılmamasına veya açılıp da içeriği bakımından adliyenin eli altında tutulmasına gerek bulunmadığına karar verilen gönderiler, hemen ilgililerine teslim olunur.”

a.10.5- Elkonulan Eşyanın İadesi

5271 sayılı CMK'un 131 inci maddesine göre;

“(1) Şüpheliye, sanığa veya üçüncü kişilere ait elkonulmuş eşyanın, soruşturma ve kovuşturma bakımından muhafazasına gerek kalmaması veya müsadereye tabi tutulmayacağıının anlaşılması halinde, re'sen veya istem üzerine geri verilmesine Cumhuriyet savcısı, hâkim veya mahkeme tarafından karar verilir. İstem reddi kararlarına itiraz edilebilir.

(2) 128 inci madde hükümlerine göre elkonulan eşya veya diğer malvarlığı değerleri, suçtan zarar gören mağdura ait olması ve bunlara delil olarak artık ihtiyaç bulunmaması halinde, sahibine iade edilir.”

a.11- Hakkında Ön İnceleme Yapılan Memurun (Şüphelinin) Tutuklanmasını ve Yurtdışına Çıkış Yasağı Konmasını İsteme

Anayasamızın 19 ve 5271 sayılı CMK'un 101 inci maddelerin göre tutuklamaya karar verme yetkisi yargıca aittir.

Ön inceleme yapmakla görevli kişiler de Cumhuriyet savcıları gibi hakkında ön inceleme yapılan memur ve kamu görevlilerinin tutuklanmasını sulh yargıcından isteyebilirler. Yargıç bu isteğin red ya da kabulüne ilişkin bir karar vermek zorundadır.⁴³ Tutuklama nedenleri ve tutuklama kararının alınması hususları, CMK'un 100 ve 101 inci maddelerinde düzenlenmiştir.

Tutuklama dışında, sanık hakkında ileride uygulanacak yaptırımın kağıt üzerinde kalmaması veya delil olarak açıklanmasından yoksun kalınmamasını sağlayan önlemlerden birisi de o kişinin yurt dışına çıkarılmamasıdır. Önleyici ve geçici nitelikte olan yurt dışına çıkarmama tedbiri, 5682 sayılı Pasaport Kanunu ile sağlanmıştır. Yurt dışına çıkma hürriyeti ceza soruşturması ve kovuşturması sebebiyle hakim kararıyla sınırlandırılabilir (Anayasa md. 23, Pasaport Kanunu md. 22).

⁴³ Erol Çetin, a.g.k., s. 464-465.

a.12- Her Türlü Bilgi ve Belgeyi Görevlilerden Almak

5271 sayılı CMK'un 161 inci maddesine göre; Cumhuriyet savcısı (dolayısıyla ön inceleme) bütün memur veya kamu görevlilerinden, her türlü bilgiyi isteyebilme, gerek doğrudan, gerekse zabıta ve memurları aracılığı ile her türlü soruşturmayı yaptırabilme yetkisine sahiptir.⁴⁴

Ön inceleme, ön inceleme konusu ile ilgili her türlü belge, kayıt, defter ve dosya münderecatını inceleyebilir. Bu belge ve kayıtlar, suçlunun mensup olduğu idareye ait olabileceği gibi; diğer resmi dairelere de ait olabilir veya bunların muhafazası altında bulunabilir.

Söz konusu evrak ve dosyanın, memurun dairesine ait olması halinde; aslı veya sureti alınacak belgeler için, ilgili daire amirine bir yazı gönderilir.

İncelenen dosya ve belgelerden delil niteliğinde olacak kayıt ve belgelerin asıllarının alınması uygun bir davranış olacaktır. Ancak, bu taktirde, alınan asıl belgelerin tasdikli suretleri çıkartılarak dosyasına konulması gerekecektir.

İnceleme konusu yapılacak dosya veya evrakın, suçlunun dairesi dışındaki bir kurum ya da daireye ait bulunması halinde ise; anılan evrak ya da dosya münderecatı yine bir yazı ile ilgili daireden talep edilecektir.

Mahkemelerde bulunan dosyalar ise, ilgili Cumhuriyet savcılığına bizzat müracaatla istenilebilir veya yazı ile talep edilerek incelenir. Özel kanunlarında, mahkemelerden veya Cumhuriyet savcılığından başka bir makama verilmemesi öngörülen bilgiler, mahalli Cumhuriyet savcılıklarına başvurularak bu makam aracılığı ile alınabilir. Yapılan ön inceleme ile ilgili olarak noter nezdinde bulunan belgelerin görülmesi gerekiyorsa muhakkiklik sıfat ve yetki belgesi gösterilerek noter nezdinde inceleme yapılabilir. Alınacak veya suretleri çıkarılacak belgeler, mahiyetinden bahsedilerek Cumhuriyet savcılığına yazılacak yazı ile temin edilebilir.⁴⁵

a.13- İstiktap (Karşılaştırma) Yaptırmak

Suçla ilgili parmak izi, el yazısı, imza ya da mührün kime ait olduğunu belirlemek, bir belgenin orijinal olup olmadığını tespit etmek için karşılaştırma suretiyle yapılan incelemeye istiktap denilir.

Esas itibarıyla istiktap işi, konusunda uzman kuruluşlar eliyle yaptırılır. Güzel Sanatlar Akademisi, Darphane ve Damga Matbaası, Hıfzısıhha Enstitüsü, Adli Tıp Kurumu ve Emniyet Genel Müdürlüğü Kriminal Laboratuvarları bunlardan bazılarıdır.

⁴⁴ İbrahim Topuz, **a.g.k.**, s. 207.

⁴⁵ M. Nadir Arıcı, **a.g.k.**, s. 381-382.

Benzeri tetkiklerin bilirkişiler eliyle de yapılması mümkündür. Ancak; çıplak gözle ve ön incelemecinin tecrübesiyle çözülebilecek konuların bizzat ön incelemeci tarafından tetkikiyle yetinilebilir.⁴⁶

Para taklidi suçlarında sahteliği söz konusu olan ve zaptedilmiş bulunan paraların bu durumu kolaylıkla anlaşılamadığı takdirde, karşılaştırma bunların gerçeklerini tedavüle çıkaran mercilere yaptırılır (5271 sayılı CMK md: 73).⁴⁷

Ön incelemeci söz konusu uzman kuruluşlar veya diğer bilirkişiler aracılığı ile yaptırılan tetkikten sonra, gelen rapora göre görüşünü oluşturur ve kanaatini raporunda belirtir.⁴⁸

II- SONUÇ

Yukarıdaki değerlendirmelerden anlaşılacağı üzere; 4483 sayılı Kanun da, MMHKM'da olduğu gibi, ön incelemeyi yapacak olanların yetkilerine açıklık kazandıramamıştır. Yetki konusu-belirsizlik içerisindedir. Kanunda, "...bakanlık müfettişleri ile kendilerini görevlendiren merciin bütün yetkilerini haizdirler" denilmektedir. Oysa, bakanlık müfettişleri ile görevlendirme yapan mercilerin, bu hizmete ilişkin kanuni yetkileri açık olarak belirlenmemiştir.⁴⁹

Yine, 6 ncı maddesinde, ön inceleme ile görevli kişi veya kişiler, bu Yasada hüküm bulunmayan hususlarda 5271 sayılı CMK'a göre işlem yapabilirler denmiş ise de, hangi işlemleri yapabilecekleri, bu yasada belirtilmemiştir. Acaba bunlar savcının veya kolluğun yapabileceği işlemleri mi yapabileceklerdir? Yoksa bunlar yargıcın yapabileceği işlemleri de yapabilecekler midir? Elbette ön incelemeciler, yargıç statüsünde olmadıkları için tutuklama kararı veremeyeceklerdir. Ancak yetkili ve görevli yargıçtan tutuklama talebinde bulunabilecekler midir? Arama, zapt kararı bu makamın yetkisi içinde midir? Yasa bunlara hiçbir şekilde açıklık getirmemiş ve hatalı bir şekilde Ceza Muhakemesi Kanuna göre işlem yapabilirler diyerek sorunlara yol açmıştır. Bütün bu sorunlar yorumlarla çözülmeye çalışılmaktadır.

Bu durumlar yetki konusunda bir çok belirsizliklere ve tartışmalara yol açmaktadır. Bu sebeple çıkarılacak bir yönetmelikle yetki konusu detaylı bir şekilde ortaya konularak belirsizliklere son verilmelidir.

Diğer taraftan; hakkında ön inceleme yapılan görevlinin mutlaka ifadesinin alınması gerektiğine dair hüküm; hem 5271 sayılı CMK'nun sistemine

⁴⁶ Haydar Göçer-Ali Rıza Akbel-vd., **a.g.k.**, s. 134.

⁴⁷ Mehmet Karaduman, **a.g.k.**, s. 35.

⁴⁸ İbrahim Topuz, **a.g.k.**, s. 208.

⁴⁹ **A.k.**, s. 345.

aykırıdır, hem de 4483 sayılı Kanunun getirdiği sistemin işlemlerini engeller niteliktedir.

Şöyle ki; hakkında ön inceleme yapılanlardan ifadesi alınanların, susma hakkı, ifade vermeme hakkı (CMK'nun 147/e maddesi) vardır. Bu hakkı kullanan kişinin, ifadesini almış olduğumuzu varsaysak bile, kamu davasını açmak için bile zorunlu olmayan ifade almayı, izin vermek için vazgeçilmez koşul haline getirmek gereksizdir. Kanunun işlemesi bakımından getirilen sürelerle uyulmamasına yol açar niteliktedir.

"İfadesini de almak suretiyle" hükmü, örneğin "ifadesini alabilir" şeklinde takdire bırakan bir ifade ile düzenleme yapılsaydı daha isabetli olurdu. İfade almak, özellikle savunmaya yarar. Savunmanın gerekli olmadığı hiçbir soruşturma yoktur. Savunma gerek suçun sübutu bakımından gerekse suçu etkileyen haller bakımından her zaman gereklidir. Bu nedenle biz her zaman savunma alınmasının gerektiğine işaret etmek istiyoruz. Ancak yukarıda belirtildiği üzere 5271 sayılı CMK açısından hazırlık soruşturmasında savunma alınması zorunlu değildir. Hazırlık soruşturmasında sanık, savunma için gelmeyebileceği gibi, gelerek susma hakkını da kullanabilir. O nedenle savunma almak için davetnamenin (çağrı-CMK: 145) yeterli olduğunu düşünüyoruz. Zira susma hakkı olan sanığın ihzar edilmesi, susma hakkı kullanıldığında gereksiz bir işlem mahiyetini alacaktır.

Bugün için zaten ifade vermekten kaçan bir sanığın ifadesini bekleyecek zaman da yoktur. İzin için belli süreler vardır.⁵⁰ Bu sebeple 4483 sayılı Kanunun 6 ncı maddesine "gerektiğinde" ibaresi eklenerek ön inceleme yapan görevlilere yapacakları ön inceleme sırasında hakkında ön inceleme yapılan kişilerin ifadelerinin alınıp alınmaması hususunda takdir yetkisi tanınmalıdır. Çünkü, bazen yasal sebeplerle hakkında ön inceleme yapılanın ifadesi alınamayacağı gibi bazen de bilirkişi raporları veya resmi belgelerle ispatlanacak hususlar başta olmak üzere bir çok iddia ile ilgili olarak ifade almak gerekemeyebilir.

⁵⁰ İsmail Malkoç ve Mahmut Gürler, **Zimmet-İrtikap-Rüşvet ve Başlıca Memur Suçları**, Ankara, Kasım 1993,s. 84-85.

KAYNAKÇA

- Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığının 07/02/2000 tarih ve 094/0166 sayılı "4483 Sayılı Kanun İle İlgili Uygulama Esasları
- Bahir Sorguç, **Memur Yargılama Yasası Açıklamalı ve Uygulamalı Adli Soruşturma**, MEB Yayınları, Öğretmen Kitapları Dizisi:195, İstanbul,1992.
- Çağatay Özcan **Memurin Muhakematı Hakkında Kanun ve Uygulaması**, Uzmanlık Tezi, Ankara, 1988. (TODAİE Kütüphanesinde tetkik edilmiştir).
- Çağatay Özcan, "Memurin Muhakematı Hakkında Kanuna Göre Yapılan Soruşturmalarda Soruşturmacının Yetkileri", **Türk İdare Dergisi**, Y: 68, S: 411, Haziran 1996.
- Cemil Alver, **Memur Suçları ve Memur Soruşturması**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1996.
- Diyanet İşleri Başkanlığı, **Denetim ve Soruşturma Rehberi**, Din İşleri Başkanlığı:473, Ankara 2000.
- Erol Çetin, **Ceza Hukukunda Memur ve Memur Suçları**, 2000, Ankara.
- Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara, 1996, s. 124.
- Hüsamettin Kırmızıgül, "Memurların Yargılanması Sistemine İlişkin Görüşler ve Öneriler", **Türk İdare Dergisi**, C:69, S:417, Ankara, 1997.
- Haydar Göçer -Ali Rıza Akbel-vd., **Adli ve İdari Soruşturma Usulleri**, Gümrük Kontrolörleri Derneği, Y:13, Ankara, Mayıs 1998.
- İbrahim Topuz, **Açıklamalı-İçtihatlı Memur Yargılama Hukuku**, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara, 2001.
- İbrahim Pınar, **Açıklamalı 4483 Sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2000. (Metinde "Açıklamalı 4483 sayılı..." olarak gösterilmiştir.)
- İsmail Malkoç, "Memurin Muhakematı Hakkında Kanunun Uygulamasında Soruşturmacının Tayini, Yetkileri ve Görevleri" **Mali Hukuk Dergisi**, 1986, S:3.

Mehmet Karaduman, (Haz.), Memur Muhakemesi Hukuku ve Memur Suçları, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu, Yayın No: 1980/224, Ankara, 1980.

MEB Teftiş Kurulu Başkanlığı, **İnceleme ve Soruşturma Rehberi**, Teftiş Kurulu Başkanlığı Yayınları:45, Ankara, 2000.

M. Nadir Arıca, **Memur Suçları ve Soruşturma**, Ankara, 2000.

Osman Çiftçi, **Soruşturma Yöntemleriyle Birlikte Memur Suçları**, Ankara, 1990.

Sebahattin Şahin, **TCK-CMUK-CİK-TMK-BK**, Savaş Yayınları, 1991.

Turan Genç, **Ceza ve Disiplin Soruşturmaları**, Ankara, 1999.

İHRAÇ EDİLEN MALIN BÜNYESİNE GİREN KDV'NİN HESAPLANMASI

Yafes PEHLİVAN♦

I- GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesinde ihracat teslimlerinin KDV'den istisna olacağı belirtilmiş mezkur kanunun 12. maddesinde ise bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için; teslimin yurt dışındaki bir müşteriye, bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması, ayrıca teslim konusu malın T.C. gümrük bölgesinden geçerek bir dış ülkeye vasıl olması gerektiği belirtilmiştir. Burada 4842 sayılı kanunla kapsam genişletilmiş ve serbest bölgelere vasıl olan mallarla, yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepasına konulan mallar da ihracat istisnası kapsamına alınmıştır.

Bu durumda Katma Değer Vergisi İstisnası uygulaması açısından, teslim yurt dışındaki bir müşteriye, *bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine* yapıldığı ve teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesini geçtiği veya serbest bölgelere vasıl olduğu ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepasına konulduğu takdirde ihracat gerçekleşmiş sayılmaktadır. Gümrük antrepasına konulan malın ihracatının belirlenen sürede veya şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi veya tevsik edilememesi hallerinde; ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde ise tam istisna kapsamındaki işlemlere ait satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV'nin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirileceği, indirimin mümkün olmaması halinde iade edileceği hükmü bulunmaktadır. Bu makalemizde ihraç edilen mallarla ilgili olarak yüklenilen KDV'nin ne şekilde hesaplanacağı üzerinde durularak, konuyla ilgili olarak zihinlerde oluşan soruların yanıtları verilmeye çalışılacaktır.

♦ Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörü, Samsun Defterdar Yrd.V.

II- İSTİSNA KAPSAMININ DEĞER İTİBARIYLA BELİRLENMESİ

A- İhraç Bedeli

İhraç edilen mal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacak ve alınmayacaktır. Mal ihracının CİF veya FOB esasta yapılmış olması önemli değildir. Her iki halde de ihraç bedeli bütünüyle vergiden müstesnadır.

İhracatın yabancı para cinsinden olan bedeli fiili ihracatın yapıldığı, malın gümrük hattını geçtiği tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına (YTL) çevrilecek, istisna uygulamasında bu bedel esas alınacaktır. Bedelin peşin alındığı durumda da, aynı şekilde işlem yapılacaktır. Sonradan yapılan tahsilatta kur artışlarına bağlı olarak da vergi alınmayacaktır. İhraç bedeli üzerinden katma değer vergisi alınmadığından, ihraç karşılığı yabancı paranın Türk Lirası (YTL) karşılığının bu açıdan önemi yoktur. Fiili ihraç tarihindeki kura göre bulunacak Türk Lirası (YTL) karşılığı, girdi vergilerinin arındırılması, aşağıda değinilecek olan ihraç bedeli üzerinden normal oranlara göre hesaplanacak katma değer vergisi tutarı itibarıyla ATİK'lerden iadeye pay verilmesi yönünden önemlidir. Uygulamada ihraç bedeline bağlı kur farkları vergilendirilmemektedir.

B- Ambalaj Maddeleri ve İhraç Konusu Mala Ait Hizmetler

Malın ihraç bedeli, ambalaj maddelerinin değerini de kapsar. Bedelin bir kısmının ambalaj maddesi ile ilgili olması, istisna uygulamasını önlemez. İstisnaen, ambalaj maddesi değerinin ayrı gösterilmiş olduğu hallerde de istisna geçerlidir.

İhraç konusu mala ait olarak Türkiye'de yapılan gözetmenlik, aracılık v.b hizmetler, hizmet ihracı olarak istisna kapsamında değerlendirilmektedir.¹ Konuya ilişkin olarak 30 seri nolu KDV Genel Tebliğinde şu açıklamalara yer verilmiştir.

“Yurt dışındaki firmaların, Türkiye’den ithal edecekleri mal ve hizmetler ile ilgili olarak, bu firmalara aracılık hizmeti verenlerin, söz konusu hizmetleri karşılığında aldıkları komisyonlar, ihraç edilen mal ve hizmetler yurt dışında tüketildiğinden, hizmet ihracı istisnası kapsamında mütalaa edilecektir. Bu

¹ Yılmaz Özbalcı, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 1999 Ankara, s.333.

istisnanın uygulanmasında 26 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (K) bölümünde yer alan diğer şartların da aranacağı tabiidir.”

III- İHRAÇ EDİLEN MALIN BÜNYESİNE GİREN KDV'NİN HESABI

Yüklenilen vergilerden sadece mal alışları, hammadde alışları gibi girdiler için ödenen KDV'nin indirilebileceği şeklinde bir sınırlama yoktur. İndirimli oranda vergilenen işlemlere veya tam istisna kapsamında olan işlemlere ait her türlü alış ve giderlere ödenen KDV iade kapsamına dahildir. Bunlar arasına hammadde, yardımcı madde, ulaşım, ambalaj, kırtasiye gibi genel giderlere ve amortismanla tabi iktisadi kıymetlere ödenen KDV'de girmektedir.

İhracatta katma değer vergisi iadesinde esas olan, indirimle giderilemeyen Katma Değer Vergisinin iade edilmesidir. Bu nedenle iade edilecek Katma Değer Vergisi, ihraç edilen malın bünyesine giren ve indirim mekanizmasıyla giderilemeyen Katma Değer Vergisi ile sınırlı tutulacaktır.

A- Alındığı Gibi İhraç Edilen Mallar

Bu durumda iade olarak istenecek vergi, esas itibarıyla malın satın alınmasına bağlı olarak ödenmiş bulunan katma değer vergisinden oluşacaktır.

Asıl mala ait katma değer vergisi yanında, genel idare giderlerinden ve amortismanlardan da iade hakkı doğuran ihraç konusu mala isabet eden kısımların hesaplamaya dahil edilmesi mümkündür. Malın nakliyesi, ambarlanması, ambalajı gibi giderler dolayısı ile yüklenilen katma değer vergileri de hesaplamaya dahil edilebilecektir.

Ancak isteyen mükelleflerin, sadece malın alışına bağlı katma değer vergisini iade olarak istemeleri, genel gider ve benzeri giderlerle ilgili vergileri indirilecek katma değer vergisi hesabında takip etmeleri de mümkündür.

B- İmal Olunan Malların İhracı

İmalat işletmelerinin, imal edilen malın maliyetinin doğru şekilde hesaplanması dışında sahip oldukları en önemli sorunlarından birisi de, imal ettikleri malı ihraç etmeleri halinde, ihraç edilen malın bünyesine giren katma değer vergisinin doğru bir şekilde hesaplanmasıdır.

İhracat işlemleri KDV'den istisna edildiğinden Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca ihraç edilen malın bünyesine giren Katma

Değer Vergisi Maliye Bakanlığınca belli edilecek usul ve esaslar çerçevesinde iade edilmektedir.

İade işlemleri belli bir miktarın altında ise inceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade yapılmaktadır. Belli miktarın üzerindeki iadeler ise teminat karşılığında sonra incelenerek ve yeminli mali müşavir raporu ile yapılmaktadır.

Mükellefler iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak yüklendikleri Katma Değer Vergisini doğru hesaplamak zorundadır. Ancak, bu doğru hesaplama noktasında uygulamada bir takım sıkıntılar ortaya çıkmaktadır. Üretilen malın bir kısmının iç piyasada bir kısmının ise dış piyasada satılması durumunda yüklenilen Katma Değer Vergisinin hesaplanması oldukça zorlaşmaktadır.

36 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde; “Vergi Usul Kanununun 275. maddesine göre maliyet muhasebesi tutan imalatçı ihracatçılar, yüklendikleri Katma Değer Vergisini aynı ilkeler ışığında hesaplayacaklardır. Buna göre genel imal ve genel idare giderlerinden mamüle verilen payın hesabında hangi usul kullanılıyor ise bu giderler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin hesabında da aynı usul kullanılacaktır” denilmektedir.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu’nun 275/4. maddesine göre genel idare giderlerinden imal edilen emtianın maliyetine pay verilmesi mecburi değildir.

Bu durumda genel idare giderlerinden imalata pay vermeyen imalatçı ihracatçılar, ihraç edilen malla ilgili KDV iadesinde genel idare giderleri ile ilgili KDV’lerinin ihraç edilen mala isabet eden kısmını iade olarak talep edemeyeceklerdir. Tebliğ ile böyle bir hüküm konmasının amacı, imalat işi yapan firmaların iade hakkı doğuran işlemler ile iade hakkı doğurmayan işlemlere ait KDV’nin üretim aşamasında ayrılabilmesine dikkat çekmek olmalıdır. Genel idare giderlerinden üretime pay verilmemiş ise daha sonra bu giderler için, ihraç edilecek mala isabet edecek kısmın hesabında güçlüklerle karşılaşılacaktır. İmalat işi yapan işletmelerin sağlıklı bir maliyet muhasebesi tutması gerekir. Her ay maliyet hesapları çıkartılmalıdır.

Bütün bu hesaplamalarda, beyannamede; işletme tarafından yüklenilen katma değer vergilerinden daha yüksek bir katma değer vergisi iadesinin istenmesi söz konusu olmamalıdır.²

² Sakıp Şeker, Dönem Sonu İşlemleri, Cilt 2, s. 1959, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999.

C- İade Edilecek Verginin İhraç Bedeli Üzerinden Genel Vergi Oranına Göre Hesaplanacak Tutarla Sınırlandırılması Durumu ve Kamuoyundaki Yanlış Kanı

Kamuoyunda iade hakkı doğuran işlem bedelinin, genel vergi oranı ile çarpılması suretiyle bulunacak rakamın iade edilecek KDV olduğu şeklinde yanlış bir kanı ve bilgilendirme söz konusudur. Bu duruma neden olan husus ise 24 seri nolu KDV Genel Tebliği'nin (E) bölümündeki “amortismanı tabi iktisadi kıymetlerde iade uygulaması”na ilişkin olarak yapılan açıklamaların yanlış anlaşılmasıdır.

Bu noktada açıklamalarımızı örnekler ile yapalım.

Örnek 1: 200 değerle ihraç edilen malın 100 birime alınıp, taşıma v.b. giderlerinin de 50 birim tuttuğu durumda, yüklenilmiş olan girdi katma değer vergisi (%18'den) 27 birimden ibaret kalacaktır. Ancak amortisman konusu kıymet iktisabına bağlı olarak bu işleme 13 birimlik bir yüklenilen katma değer vergisinin daha isabet ettiğini varsaydığımızda yüklenilen vergi 40 birime çıkmaktadır. İhraç dolayısıyla genel orana göre hesaplanan vergi ihraç bedeli üzerinden ($200 \times \%18 =$) 36 birim olduğuna göre 4 birimlik bir tutar aşımı söz konusu olmaktadır. Burada mükellefe iade edilebilecek tutar 36 birimi geçemez.

Bu yorum doğrudur. Çünkü konuyla ilgili olarak 24 seri nolu KDV Genel Tebliği'nin “amortismanı tabi iktisadi kıymetlerde iade uygulaması” başlıklı (E) bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir;

“...Faaliyetleri kısmen veya tamamen iade hakkı doğuran işlemlerden oluşan mükelleflerin amortismanı tabi iktisadi kıymet için ödedikleri vergilerin iadesi mümkün bulunmaktadır. “iade hakkı doğuran işlemler” Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32 nci maddesinde sayılan istisnalar ile değişik 29/2 nci maddesinde belirtilen temel gıda maddelerine ilişkin işlemlerdir. Bu işlemler dolayısı ile yüklenilen vergiler, indirimin mümkün olmaması halinde mükellefe iade edilebilmektedir. İade kapsamına mal ve hizmet alışları yanında genel giderler ve amortismanı tabi iktisadi kıymetler için ödenen vergiler de dahildir. Ancak bir vergilendirme döneminde iade edilecek vergi, o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin %10'u olarak hesaplanan miktardan fazla olamayacaktır.” (% 10 oranını bugün için %18 olarak almamız gerekir).

Bu durum amortisman konusu kıymetten gelen payın, gerçek bir maliyet olmadığı veya olamayabileceği, örneğin yılın son ayında yapılacak değerlendirme

bakımından bu ay içinde iktisap edilmiş kıymette yıllık amortisman ayrılmış olmasından kaynaklanacağı anlayışına dayanmaktadır.³

Bunun dışında zararına satış ve yüksek oranlı girdi kullanılan hallerde, işlem bedeli üzerinden genel orana göre hesaplanan vergi tutarının nasıl değerlendirileceği gündeme gelmektedir.

Örnek 2: Örnek 1 deki durumda sadece vergili girdiler itibariyle 150 birim maliyeti olan ve 27 birim vergi taşıyan mal, örneğin 110 birime ihraç edildiğinde, ihraç bedeli üzerinden %18'lik genel orana göre hesaplanan vergi 19,8 birim olmasına rağmen, 27 birim girdi vergisinin iadesi gündeme gelmektedir.

Bunun yanında, mal 200 birime satılmakla beraber, 150 birimlik vergili girdisi üzerinden yüksek orana tabi olması nedeniyle, 30 birim katma değer verdisi ödenmişse, değerleme yine yüklenilen vergi itibariyle yapılmakta 30 birim verginin tamamı iade edilmektedir.

Bu işlemlerde ihraç bedeli üzerinden genel vergi oranına göre hesaplanan miktar ile iade edilecek KDV'yi karşılaştırmaya gerek yoktur. Çünkü bu karşılaştırma sadece ihraç dolayısı ile yüklenilen KDV'ye ATİK'lerden pay verildiğinde yapılacaktır. Bunun dışındaki işlemlerde bu tür bir hesaplama ve karşılaştırmaya gerek yoktur. Hatta bu tür karşılaştırma hatalı sonuçlara neden olacaktır. Tam istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle iade edilecek katma değer vergisi bu işlemlerin bünyesine giren vergilerle sınırlı olup, söz konusu işlemlerin maliyet hesapları esas alınarak belirlenecektir. Konuya ilişkin olarak Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 14.03.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5432-503/10661 sayılı muktezası da bu meyardadır.

“... tarafından Bakanlığımıza verilen 4.2.1997 tarih ve 256/06-06 sayılı bir örneği ilişik dilekçede, 28 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (E) bölümünde yer alan "Bir vergilendirme döneminde iade edilecek katma değer vergisinin, o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin % 15'i olarak hesaplanan miktardan fazla olmayacaktır." ifadesinde bahsi geçen "iade hakkı doğuran işlem bedeli" ifadesinin ihraç edilen malın satın alma bedelimi yoksa ihraç bedelinin mi olacağı konusunda bilgi istenmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 32. maddesi gereğince, Kanunun 11,13,14 ve 15. maddeleri kapsamına giren işlemler nedeniyle

³ Yılmaz Özbalcı, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 1999 Ankara, s.353.

yüklenilen ve indirimle giderilemeyen katma değer vergisinin iade edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, tam istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle iade edilecek katma değer vergisi bu işlemlerin bünyesine giren vergilerle sınırlı olup, söz konusu işlemlerin maliyet hesapları esas alınarak belirlenecektir. Dolayısıyla iade edilecek katma değer vergisinin, iade hakkı doğuran işlem bedelinin genel vergi oranı (% 15) ile çarpılması suretiyle hesaplanması mümkün değildir.

Ancak, iade hakkı işlem bedeli ile genel vergi oranının (%15) çarpılması suretiyle katma değer vergisi iade miktarının tespiti, sadece 28 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (E) bölümünde yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerdeki iade uygulaması için söz konusudur. Bu hesaplamada iade hakkı doğuran işlem bedeli olarak ihraç edilen mallara ait bedel esas alınacaktır.”

D- Kayıt ve Belge Düzeni

KDVK'nın 54. maddesi KDV'nin indirim mekanizmasının işletilmesine olanak verecek tarzda bazı düzenlemeler yapmıştır.

Maddenin 1. fıkrasında, KDV mükelleflerince tutulması zorunlu olan defter kayıtlarının, bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlenmesini ve aşağıdaki işlemlerin defter kayıtlarında açıkça gösterilmesini zorunlu kılmıştır.

-Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarı, hesaplanan ve indirim konusu yapılabilen vergi tutarları,

-Vergiden istisna edilen işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili yüklenilen KDV,

-İndirim konusu yapılamayacak işlemler ve bu işlemlere isabet eden KDV,

-Matrah ve indirim miktarlarındaki değişimler, ödenen, terkin edilen ve iade edilen KDV.

Ayrıca emtia üzerine iş yapanların, emtia envanterinde veya defterinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı KDV'ye tabi olan ve olmayanlar itibarıyla ayırıp göstermeleri de zorunlu tutulmuştur.

Bu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, vergili faaliyetlerinin yanı sıra tam veya kısmi istisna kapsamında da faaliyetleri olan mükelleflerin, her bir işleme isabet eden yüklenilen vergi tutarlarını hesaplamaları gerekmektedir.⁴

E- İade Edilecek Verginin Hesaplanması⁵

Mükelleflere iade edilecek KDV'nin hesabında aşağıdaki formülü uygulamaları önerilebilir. Bir birim mamul maliyetine giren katma değer vergisi oranı, ihraç edilen mal maliyeti ile çarpılarak toplam iade edilecek KDV hesaplanacaktır.

$$\text{Toplam İndirilebilir KDV} - \text{Üretime Sevkedilemeyen} = \text{Mamul Mala} \\ \text{Stoklardaki Mallara ait KDV} \quad \text{İlişkin KDV}$$

$$\text{Önceki Dönemden Devreden} + \text{Bu Dönem İmal Edilen} = \text{Toplam Mamul} \\ \text{Mamul Maliyeti} \quad \text{Mamul Maliyeti} \quad \text{Maliyeti}$$

“Yüklenilen Toplam KDV/Üretilen Malların Toplam Maliyeti” formülü bize bir maliyet için yüklenilen KDV tutarını vermektedir. Ancak böyle bir hesaplama yapılabilmesi için her ürün çeşidinin maliyet bedelinin ayrı ayrı bilinmesi gerekmektedir. Bunun için her ay sonunda imalat hesapları yapılmalıdır. Elde edilen oran ile ihraç edilen malın maliyet bedeli çarpılarak o mal için yüklenilen toplam KDV hesaplanacaktır.

Bu yöntemde genel yönetim giderleri için yüklenilen KDV'den de istisna mala pay verilmiş olmaktadır.

⁴ Kemal Oktar, KDV İstisnalar ve İadeler, Gözlem Yayıncılık, 2. Baskı. s. 139.

⁵ Sakıp Şeker, Dönem Sonu İşlemleri, Cilt 2, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999, s. 1962.

ÖRNEK:

Geçen dönemden devreden KDV dahil olmak üzere işletmenin indirilecek KDV Toplamı: 1000 YTL olsun.

Üretime sevkedilmeyen hammadde ve yarı mamullere ait KDV ise: 300 YTL olsun.

(Stoklara isabet eden KDV stok maliyetlerinden ve bu maddelerin alımında ödenen KDV'lerden çıkartılabilir).

İşletmenin o aya ait mamuller hesabında da (geçen dönemden devreden mamuller dahil) 13.000 YTL olsun.

Bu verilerden hareketle;

Bir birim mamul maliyeti için yüklenilen KDV oranı (Genel Yönetim Giderleri İçin Yüklenilen KDV dahil) $(700/13.000=)$ % 5,38'dir. Bir diğer ifade ile işletme 100 liraya imal ettiği mamul için 5,38 YTL KDV yüklenmiştir.

İşletme mamuller hesabındaki malın 8.000 TL'lik kısmını ihraç etmiş ise ihracat nedeniyle yüklendiği KDV tutarı $(8.000 \times 0,0538=)$ 430,5 YTL olacaktır.

Bu işletmenin maliyet bedeli 4.000 YTL malı da yurt içinde 5.000 YTL'ye sattığını ve bu satış nedeniyle 750 YTL KDV tahsil ettiğini varsayalım.

- Hesaplanan KDV (Yurt içi satışlar $(5000 \times 0,15)$)	750
- İndirilecek KDV toplamı	1000
- İade hakkı doğuran işlemlere ait yüklenilen KDV	430,4
- İade hakkı doğurmayan işlemlere ait yüklenilen KDV	569,6
- İndirimle giderilemeyen KDV	250
- İadesi gereken KDV	250

Görüleceği gibi, ihracat için yüklenilen katma değer vergisi tutarı 430,4 YTL olduğu halde mükellefin yurt içi satışlarının bulunması nedeniyle indirim mekanizmasıyla gideremediği katma değer vergisi kadar (250 YTL) iade talep edebilecektir. Mükellefin o dönem hiç yurt içi satış olmasaydı iadesi istenebilecek tutar 430,4 YTL olacaktı ve ihraç edilmeyen mallara ait olarak yüklenilen KDV olan 569,6 TL devreden katma değer vergisi olarak gösterilecektir.

İade edilecek verginin hesabında, genel idare giderlerine, araştırma ve geliştirme, pazarlama ve dağıtım giderleri gibi, direkt üretim maliyetine girmeyen giderlere ait yüklenilen katma değer vergilerinden pay verilmemesi, hesaplamayı

nisbeten daha kolaylaştırmaktadır. İşletmeler bu tür giderlere ait katma değer vergilerini indirim yoluyla yok edebiliyorlarsa, yani kısa süre içinde ödeyebilecekleri katma değer vergisinden mahsup imkanı doğacaksa, vergi iadesi almak için çok detaylı hesaplamalara gerek yoktur.

IV- SONUÇ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesinde ihracat teslimlerinin KDV'den istisna olacağı belirtilmiştir. Yüklenilen vergilerden sadece mal alışları, hammadde alışları gibi girdiler için ödenen KDV'nin indirilebileceği şeklinde bir sınırlama yoktur. İndirimli oranda vergilenen işlemlere veya tam istisna kapsamında olan işlemlere ait her türlü alış ve giderlere ödenen KDV iade kapsamına dahildir. İhracatta katma değer vergisi iadesinde esas olan, indirimle giderilemeyen Katma Değer Vergisinin iade edilmesidir. Bu nedenle iade edilecek Katma Değer Vergisi, ihraç edilen malın bünyesine giren ve indirim mekanizmasıyla giderilemeyen Katma Değer Vergisi ile sınırlı tutulacaktır.

KAMU BORÇ DENETİMİNİN PLANLANMASI*

Çevirenler: Berna DİNÇ♦

Banu KARACA♦

GİRİŞ

Başarılı bir kamu borç denetiminin temelini planlama oluşturur. Doğru yapılmış, iyi bir planlama denetçilere, kamu borcunun kapsamlı analizini yapmak için yeterli bilgiyi sağlarken karar mercilerini de zamanında sunulmuş, etkili ve verimli raporlarla bilgilendirmenin yolunu açar.

Planlamanın niteliği, kapsamı ve zamanlaması, aşağıdaki unsurlara göre farklılık gösterecektir:

1. Borçlanma enstrümanlarının çeşitliliği,
2. Denetlenen dönem içerisinde gerçekleştirilen borçlanma faaliyetlerinin kapsamı,
3. Borçlanma işlemlerini gerçekleştiren birimlerin sayısı ve teknik yeterliliği,
4. Borçlanma ve borç servisi (geri ödeme) döngüsünün karmaşıklığı,

Diğer bir önemli planlama unsuru ise, Sayıştay'ın borç denetimini ilk defa yapıp yapmadığı, denetim ekibinin teknik yeterliliği ve borç yönetimini ilgilendiren işlemler konusundaki bilgi düzeyidir.

Planlama, ilk aşamalarında denetim ekibinin kıdemli denetçilerinin katılımını, ilerleyen aşamalarda ise yapılan bu planlama çalışmasından yararlanacak olan denetim ekibi ya da denetim ekibinin yararlanacağı kişilerle sürekli fikir alışverişinde bulunmayı gerektirir.

Bu çalışmada kamu borç denetiminin planlanmasının çeşitli unsurları ve denetim planı hazırlanırken göz önünde bulundurulması gereken temel faktörler

* Kaynak: ASOSAI, Plan the Audit of Public Dept, **Audit of Public Debt Workshop**, Canberra-Australia, 4–15 Ekim 2004. (ASOSAI tarafından 4–15 Ekim 2004 tarihlerinde Canberra-Australia’da düzenlenen **Kamu Borç Denetimi** konulu seminer notlarının “Kamu Borç Denetiminin Planlanması” başlıklı 7.2 no.lu bölümünün çevirisidir.)

♦ Sayıştay Denetçileri

irdelenmeye çalışılacaktır. Burada planlama kavramı, Sayıştay'ın kamu borçları hakkındaki görüşünü, bulgularını ve önerilerini desteklemek üzere yeterli kanıt toplamak amacıyla, denetimin beklenen niteliği, zamanlaması ve kapsamı hakkında genel bir strateji ve detaylı bir yaklaşım geliştirmesi anlamında kullanılmaktadır.

Denetim Planının Unsurları

Denetim planı aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır.

1. Denetimin sürdürülebilmesi için gerekli olan kaynaklar,
2. Kamu borcunun kaydedildiği belirli hesaplara ve denetime tabi yönetim sistemlerine uygulanacak denetim prosedürleri
3. Önemlilik eşiği, belli başlı denetim riskleri ve bu riskleri azaltmak için atılacak adımların belirlenmesi
4. Denetimden beklenen nihai sonuç

Denetim Kaynakları: Yapılacak denetim planı, denetçilerin, gerekli ayrıntıları da içerek şekilde bütçelenen tahmini çalışma sürelerini içermelidir. Bu sayede, planın onaylanmasından sorumlu olan üst düzey yetkililer planın akılcılığı ve uygulanabilirliğini değerlendirme fırsatı bulmuş olurlar. Denetim planı; özellikle planlama ve uygulama aşamasında kamu finansmanı, bilgi teknolojisi ve bütçe uzmanları ile hukukçuların; raporlama aşamasında da bilgi iletişim uzmanlarının aktif katılımı sağlanarak hazırlanmalıdır.

Daha önce de belirtildiği üzere, kamu borcunun etkili ve verimli bir şekilde denetlenebilmesi için iyi bir planlama doğrultusunda ilerlenmesi şarttır. Bu sayede çalışanlar, denetim boyunca kendilerinden beklenenler konusunda tam olarak bilgilendirilirler. Planlamanın diğer bir artı değeri ise, denetim esnasında yaşanabilecek herhangi bir personel değişikliğinin en az zararla atlatılmasını sağlamasıdır.

Denetime yönlendirilecek olan kaynakların nitelik ve nicelikleri, Sayıştayların bu alanda daha önce denetim yapıp yapmadığına bağlı olarak değişecektir. Denetim ilk defa yapılacaksa, kamu borcuna ilişkin bütün kayıtların incelenmesine elverecek ölçüde kaynağın bu alana sevk edilmesi gereklidir. Bu yatırım, Sayıştaylara denetimin ilk yılında borç yönetiminden sorumlu birimlerin iç kontrollerine bağlı kalmaksızın rapor yazma imkanı sağlarken, sonraki yıllar için de başlangıç olarak kabul edilebilecek tam ve güvenilir bir borç seviyesinin oluşturulmasına yardımcı olur.

Uygulanacak Denetim Prosedürleri: Denetimin planlanması, yapılacak işin eksiksiz bir analizini sağlar ve karşılaşılabilecek tüm riskleri ve güçlükleri göz önüne serer. Böylelikle, sayıca ve nitelik olarak denetime yönlendirilecek kaynakların uygun dağılımı sağlanmış olur.

Planlaması yapılan denetim prosedürleri aşağıda yer alan bilgileri toplamaya yönelik olarak tasarlanmalıdır.

- 1.Borç yönetiminin gerçekleştirildiği alanın önemli özellikleri,
- 2.Belirli borçlanma enstrümanları, önemli borçlanma işlemleri ve muhasebe risklerine ilişkin değerlendirmeler,
- 3.Kamu borç yönetiminde görev alan, Merkez Bankası ve Maliye Bakanlığı gibi kuruluşlar arasındaki hesap verme sorumluluğundan kaynaklanan ilişkiler,
- 4.Borç yönetiminden sorumlu birimlerinin iç denetim sonuçları ve iç denetçilerin çalışma programı,
- 5.İç denetçiler ve diğer denetçilerin çalışmalarına güven ölçüsü,
- 6.Yönetimin, önceki denetim bulguları ve tavsiyeleri üzerine aldığı önlemler,
- 7.Borç yönetimine ilişkin sistem ve kontrollerin tanımlanması, güçlü ve zayıf yönlerine ilişkin ön-değerlendirme,
- 8.Borç seviyesi (stok), borçlanma ve geri ödemeye ilişkin işlemlerdeki önemlilik eşliğinin tespiti,
- 9.Denetim için önerilen bütçe ve iş programı,
- 10.Denetim ekibindeki personel ihtiyacı,
- 11.Toplantılar ve denetlenecek yerlere yapılacak ziyaretleri de içeren, alan çalışmasına yönelik prosedür önerileri

Sayıştay, planı denetim süresince gözden geçirmeli ve ihtiyaç duyduğu takdirde gerekli düzeltmeleri yapmalıdır.

Planlama Öncesi Aşama

Planlama öncesi aşamaya ilişkin denetim prosedürleri, kamu borç yönetiminden sorumlu yetkililerle toplantılar yapılması, bu birimlerin örgütsel yapılarının anlaşılması, nakit ve borç yönetimi işlemleri hakkındaki el kitaplarının gözden geçirilmesi ve bu işlemlerin nasıl gerçekleştirildiğini gözlemlemek için ilgili yerlere ziyaretlerde bulunulmasını da kapsamaktadır. Aşağıda değinilecek olan faktörler de denetim planını etkileyecektir.

Denetimin Amaçları ve Kapsamı

Denetçiler, denetim programını tasarlarken, ulaşmak istedikleri hedefleri ve yapılması gereken işleri de göz önünde bulundurmalıdır.

1. Kamu borç denetimi sonucunda neye ulaşmayı hedefliyoruz? (Denetimin Amacı)

2. Bu amaca ulaşmak için ne yapmamız gerekiyor? (Denetimin Kapsamı)

Sayıştaylar, denetimin amacı ve kapsamı oluşturulurken, kendilerine yasalarla verilen yetkinin dışına çıkmamaya özen göstermelidirler.

Sayıştayın Yetkileri

Sayıştayın kamu borç denetimine ilişkin yetkileri Anayasada ve/veya Denetim kanunu'nda açık ya da zımni olarak yer almalıdır.

Birçok ülkede, Sayıştayların politik kararlara yönelik inceleme ve sorgulama yapma yetkisi sınırlıdır. Sayıştayın görev ve sorumluluklarının kapsamı, ilgili ülkedeki siyasi ve anayasal şartlara göre de farklılık gösterebilir. Bu yüzden Sayıştaylar, kamu borcuna ilişkin olarak ülkelerinde yapacakları denetimin niteliğine karar vermeden önce, ilgili kanunlardan doğan yetkilerini incelemeli ve bu doğrultuda bir yargıya varmalıdırlar.

Denetimin Amaçları

Sayıştaylar tarafından gerçekleştirilen kamu borç denetiminin temel amacı, borç yönetiminden sorumlu birimlerin ürettikleri mali tabloların bağımsız bir şekilde incelenmesini sağlayarak, tarafsız bir denetim görüşü ifade etmektir. Genellikle, yapılan inceleme sonucunda ortaya çıkan görüş mali tabloların “dürüst sunum” una ilişkin mutlak değil makul bir güvenceyi belirtir, ancak bu durum, tabloların yüzde yüz doğruluk içerdiği anlamına gelmez.

Mali Tablolar, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMI) adı verilen objektif muhasebe standartlarına göre hazırlanmalıdır.

Yapılacak çalışmanın kapsamı, tablonun niteliğine ve verilecek denetim görüşünün türüne göre değişecektir.

Bu görüş türleri şunlardır:

1. Borç yönetiminden sorumlu kurumun iş ve işlemlerinin, borçlanmayı düzenleyen yasal mevzuata uygun olup olmadığı,

2. Kurumun kamu borçlarına ilişkin beyanlarının doğru ve kurallara (yani Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine) uygun olup olmadığı,

3. Kamu borç yönetiminin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi.

Bu kapsamda yapılacak incelemeler mali denetim ve performans denetimi (harcanan paranın karşılığı denetimi) olmak üzere ikiye ayrılır. Mali denetimde Sayıştaylar borçlanma kapsamındaki faaliyetlerin mevzuata uygunluğu ile mali tabloların ne ölçüde doğru ve kurallara uygun düzenlendiğini denetlerken, performans denetiminde amaç borç yönetiminin verimliliği, etkinliği ve tutumluluğunu değerlendirmektir. Bu amaçlar, denetim alanının ya da kapsamının belirlenmesinde de yardımcı olacaktır.

Denetimin Kapsamı

Denetim ekibi, denetimin amaçlarını tanımladıktan sonra denetimin kapsamını da netleştirmelidir. Denetimin kapsamı yapılacak çalışmanın boyutunu sergilerken, denetim planını da doğrudan etkileyecektir. Denetimin kapsamını belirleyen unsurlar aşağıda belirtilmiştir.

Çevre

Denetçiler borçlanmaya ilişkin faaliyetlerin yürütülmesi ve raporlanmasını etkileyecek yasal mevzuat, finansal araçlar, borçlanma işlemleri ve endüstriyel uygulamalar hakkında yeterince bilgi sahibi olmalıdırlar.

Borç Yönetimi ile İlgili Düzenlemeler

Denetçi, bu düzenlemelere ilişkin yeterli bilgiye sahip olmalı ve bilgisini düzenli bir biçimde yenilemelidir. Böylece, ilgili değişikliklerin ve konuya ilişkin gelişmelerin şu an yürütülen ve ileride gerçekleşecek olan denetime etkileri de anlaşılmış olur.

Bu aşamada denetim ekibi, aşağıda belirtilen konularda değerlendirme yapmasını sağlayacak kriterleri de belirlemeye başlar. Bunlar;

1. Kamu borç yönetiminin amaçları
2. Borçlanmaya ilişkin faaliyetlerdeki hesap verme sorumluluğu ve bu işlemlerin şeffaflığı
3. Borç yönetimi için oluşturulan kurumsal yapının güçlü ve zayıf yönleri
4. Borç yönetimi stratejisi

5. Risk yönetiminin çerçevesi ve kapsamı
6. Borç yöneticilerinin etkin bir menkul kıymet piyasasını teşvik etmedeki rolleri

Genel Ekonomik Faktörler

Denetçi, borç yönetimi üzerinde etkisi olan bütün değişkenler hakkında yeterli bilgiye sahip olabilmek için, genel ekonomik, mali ve finansal verilerden de faydalanmalıdır. Bu veriler;

1. Ülkenin ekonomik faaliyetleri ve büyüme trendleri,
2. Ticaret yaptığımız bellibaşlı ülkelerde var olan ve borç yönetimine ilişkin kararları etkileyebilecek genel ekonomik koşullar
3. Borç servisi maliyetlerini önemli ölçüde etkileyecek olan faiz seviyeleri ve trendleri,
4. Kullanılacak borçlanma enstrümanını (nominal-endeksli bonolar veya iç ya da dış piyasada tahvil ihracı vb.) belirleme kararını etkileyen, döviz kurunda ve enflasyonda meydana gelen değişiklikler
5. Kullanılan borçlanma enstrümanına ilişkin piyasanın özellikleri (ulusal ve uluslararası sermaye piyasalarının koşullarını, kredibilitesini ve varsa türev piyasaları da etkileyen piyasaların kırılganlık ve likiditesini de içerecek şekilde)
6. i. Vadesi geldiğinde faiz geri ödemelerini karşılama kapasitesi,
ii. Borcun erken itfasına ilişkin kararlar,
iii. Vergilendirme politikası ve bu yolla elde edilecek gelir miktarı gibi nakit akışını etkileyen faktörler. Sayıştaylar, düşük vergileme oranlarının borçlanmayı arttırabileceğinin borçlanmanın da zaman içerisinde kolay vergilemenin bir parçası olabileceğinin bilincinde olmalıdırlar.

İşlemler, Sistemler ve Muhasebe Uygulamaları

Denetçiler aynı zamanda aşağıdaki konularda da bilgi sahibi olmalıdırlar.

1. Borç yönetiminden sorumlu kişilerce kullanılan finansal araçlar ve özellikleri,
2. Borç yönetimi ofislerinde kullanılan bilgi sistemleri (Denetim ekibindeki uzmanlar bilgi sistemine ilişkin kontrol ve uygulamaları anlayabilmek ve borçlanmaya ilişkin verilerin transferi, işletimi, korunmasını ve sonuç olarak

kamu borcuna nasıl ulaşıldığını öğrenebilmek amacıyla, donanım ve uygulamalara ilişkin yeteri kadar bilgi toplamalıdır.)

3. Finansal araçların değerlendirme metodları (Bu, özellikle türev finansal araçların, borç yönetim uygulamalarının bir parçası olarak kullanıldığı durumlarda önemlidir.)

4. Finansal araçlara ilişkin yasalar, ikincil mevzuat ve mali tablolara ilişkin uygulanabilir muhasebe standartlarının gereklilikleri (Özellikle borç yönetimi ofisi türev araçları kullanıyorlarsa, denetim ekibi bunlarla ilgili olarak yapılan ölçme, gerçekleştirme ve açıklama faaliyetlerinin değerlendirilebilmesi için özel bir bilgiye sahip olmalıdır. Alternatif olarak denetçiler, özellikle türev araçların çok karmaşık olduğu durumlarda, denetim prosedürlerini planlamak ve uygulamak için, yeterli donanımına sahip uzmanlardan da yararlanabilirler.)

Hesap Verme Sorumluluğundan Doğan İlişkiler

Denetim ekibi, borç yönetiminden sorumlu kurumların amaç ve sorumluluklarını anlamalı, bu bağlamda ilgili kuruluşların rollerinin açık bir şekilde tanımlanıp tanımlanmadığını araştırmalıdır. Ayrıca denetçiler, borç yönetiminden sorumlu kişilerden, bu konudaki nihai hedeflerini ve kendileri için kabul edilebilir risk ve maliyet düzeylerini öğrenmelidirler.

Denetçiler, ayrıca borç düzeyini ve kompozisyonunu, para birimi, vade ve faiz yapısına göre açıklayan son borç yönetimi raporlarını da borç yönetimi ofisinden istemelidirler.

İç Kontroller

Denetçiler, bilgi sistemleri ve yönetim prosedürlerine ilişkin iç kontrolleri anlamak amacıyla da bilgi toplamak durumundadırlar. Yapılacak denetim; karmaşık süreçlerin, işlemlerin ve muhasebe uygulamalarının yer aldığı borç yönetimi faaliyetini de kapsıyorsa, iç kontrol sistemlerinin aşağıda yer alan 5 temel unsuru mutlaka gözden geçirilmelidir.

1. Borç yönetiminden sorumlu üst düzey yöneticiler tarafından oluşturulan **kontrol ortamı**,

2. Yöneticilerin borç yönetimine ilişkin amaçlarına ulaşmalarını engelleyebilecek olayları ve koşulları belirleyen **risk değerlendirme** süreci,

3. Devletin borçlanmaya ilişkin amaçlarına yönelik direktiflerin yerine getirildiği ve bu konuda gereken önlemlerin alındığını güvence altına alan **kontrol faaliyetleri**,

4. Doğru ve güvenilir borç bilgilerinin saklandığı ve açıklandığı **bilgi ve iletişim sistemleri**,

5. Borç yönetiminden sorumlu birimlerin iç ve dış gelişmeler karşısındaki tutumu ve ani değişikliklere uyum sağlama becerisinin **izlenmesi**,

İç kontrollerle ilgili olarak yapılan ilk değerlendirmenin sonuçları, bundan sonra önerilecek denetim prosedürlerinin derinliğini de etkileyecektir. İç kontroller etkiliyse, denetim ekibi test prosedürlerinin sayısının azaltılmasını önerebilir. Bu nedenle, iç kontrollerin güçlü olması, daha etkili ve verimli bir borç denetimine ulaşılmasını sağlayacaktır. İç kontrollerin etkinliği üzerine kesin bir değerlendirmenin yapılması ise, denetim sürecinin ikinci aşamasını oluşturacaktır.

İç Denetçilerin Yaptıkları Çalışmaların Gözden Geçirilmesi

Denetçiler, borç yönetiminden sorumlu kurumlarda görev yapan iç denetçilerin faaliyetleri ve denetim bulguları hakkında bilgi toplamak için ilgili kişilerle görüşme talep etmelidirler. Bunun sonucunda denetim ekibi, iç denetçilerin borçlanma faaliyetlerini inceleyecek bilgi ve yeterliğe sahip olup olmadıklarını değerlendirme fırsatı bulur.

İç denetçilerin çalışma alanları aşağıdaki konular olabilir:

1. Politika ve prosedürlerin uygunluğu ve yönetimin bunlara uyup uymadığının tespiti,
2. Kontrol süreçlerinin etkinliğinin incelenmesi,
3. Borçlanma işlemlerine ilişkin muhasebe sistemlerinin incelenmesi
4. Borç yönetim faaliyetleriyle ilgili diğer işletim sistemlerin incelenmesi,
5. Özellikle riskin yüksek olduğu alanlarda, borç yönetiminin amaçlarının kuruluş tarafından tam olarak anlaşılıp anlaşılmadığının kontrolü,
6. Finansal araçlara ilişkin yeni risklerin tanımlama, değerlendirme ve yönetiminin yapılıp yapılmadığının değerlendirilmesi,
7. Yönetime, borç yönetimi faaliyetlerinin usulüne uygun olarak kontrol edildiğine dair güvence verilebilmesi için gerekli incelemelerin düzenli olarak yapılması,

Denetimi yapılan kurumun iç denetim fonksiyonu değerlendirilerek buna ilişkin güvenilirlik düzeyi dikkate alındığında denetçi, aşağıdaki hususları değerlendirme fırsatı bulacaktır.

1. İç denetim faaliyetlerinin kapsamı,
2. Bu faaliyetlerin sonuçlarına ne ölçüde güvenileceği,
3. İç denetçilerin bilgisi ve yetenekleri,
4. İç denetim kontrol sürecinin etkinliği.

Önceki Raporların Gözden Geçirilmesi

Denetçi, önceki raporlarda yer alan denetim bulgularının ve önerilerin gereğinin yapılıp yapılmadığını tespit etmelidir. Bu süreç, diğer denetimlerle benzerlik gösterir.

Borçlanmaya ilişkin Bilgi Kaynakları

Yapılacak denetimde, borçlanmaya ilişkin bilgi ve datalar kalıcı veya değişken arşiv şeklinde bir araya getirilebilir.

Kalıcı (Sürekli) Arşiv: Uzun yıllardan beri kullanılan kalıcı arşivlerde denetçi, kuruluşu veya yapılan denetimi etkileyecek önemde olan bilgi ve belgeleri saklar. Bu arşivlerde;

1. Borçlanma işlemlerine ilişkin yasal düzenlemeler, hukuki metinler
2. Dış borca ilişkin kredi anlaşmaları,
3. Muhasebe kayıtlarının dökümü, organizasyon şeması ve sorumlu personel listesi,
4. Rezervlerin durumu ya da kullanılan muhasebe esası gibi önemli muhasebe konularına ilişkin notlar veya tablolar
5. Muhasebe, denetim ve envanter çıkarmaya ilişkin yönergeler, talimatlar
6. Borç yönetimi ofisinin görev ve yetkilerini düzenleyen yasal mevzuat bulunur.

Değişken Arşiv: Denetim ekibi aynı zamanda her denetim yılı için değişken bir arşivden de yararlanacaktır. Cari bilgiler, kalıcı arşivdeki bilgilerin güncellenip güncellenmediğinin kontrolü için de kullanılacaktır. Bu arşiv aşağıdaki unsurlardan oluşur;

1. Denetçilerin raporlamaya esas aldıkları hesapların ve mali tabloların kopyası (Borç yönetiminden sorumlu kişilerce onaylanmış olacak.)
2. Bulgular hesaplarda bakılması gereken yerleri gösteren bir notla belli edilmediyse, bütün çalışma kağıtlarını kapsayan bir index

3. İç kontrol anketi veya iş akışını da içeren iç kontrol sisteminin yeterliğini ölçecek diğer belgeler

4. Hesabın kalemlerini ve iş günlerini de içerecek şekilde hazırlanmış bir denetim programı (Günlere göre yapılacak iş, denetim testleri ve sonuçlarını da kapsayacak.)

5. Mali tablolardaki her unsur için açıklama. Banka mutabakat mektupları gibi dışsal veri kaynaklarıyla çapraz doğrulaması yapılmış olmalıdır.

6. Borcun açıklama gerekliliklerine uygunluk düzeyini gösteren checklist

7. Gelecek yıl bakılacak konulara ışık tutacak şekilde hazırlanmış, denetimde yöneltilen sorular ve cevaplara ilişkin bir kayıt

8. Gerek duyulması durumunda önemli istatistikler, rasyolar ve karşılaştırmalı rakamlar; borcun esnekliği, sürdürülebilirliği ve duyarlılığına ilişkin önemli rasyolar.

İç ve Dış Bilgi Kaynakları

İçsel bilgi kaynakları şunlardır:

1. Borç yönetiminden sorumlu üst düzey yöneticilerle yapılan toplantılar
2. Borç yönetim ofislerine yapılan ziyaretler
3. İç denetçilerin hazırladıkları raporların gözden geçirilmesi
4. Kurum tarafından üretilen diğer bilgilerin incelenmesi

Dışsal bilgi kaynakları şunlardır:

1. Rating kuruluşlarıyla, danışma komitesi üyeleriyle yapılan görüşmeler
2. Uluslararası kurum analistleriyle yapılan görüşmeler
3. Diğer Sayıştaylarla yapılan görüşmeler
4. Danışmanlarla yapılan görüşmeler
5. Borç yönetiminde uzman dış denetçilerle yapılan görüşmeler
6. Borç yönetimiyle ilgili profesyonel danışmanlık yapanlarla yapılan görüşmeler
7. Benzer kurumlarla yapılan görüşmeler.

Sayıştaylar ülkenin borç durumunu belli açılardan daha iyi değerlendirebilmek için kreditorlerin kullandığı veri tabanını ve yayınlarını da inceleyebilirler.

Denetçilerin dış kaynaklı bilgilere ulaşması ve uzmanlarla çalışması, Sayıştayın borçlanma politikalarının etkinliği ve borç bilgilerinin güvenilirliğini değerlendirmesini kolaylaştıracaktır.

Dış kaynaklı bilgiler; IMF ve Dünya Bankası gibi kreditorler, BM ve OECD gibi uluslararası kurumlar, Paris ve Londra Kulübü gibi kreditor kurumlar ve kredi derecelendirme kuruluşlarından sağlanır. Ekonomik ve politik risklerin değerlendirilmesi ise, düzenli olarak rating kuruluşlarınca yapılır.

Kamu borcuna ilişkin alan hakkında yeterli bilgi toplandıktan sonra, denetçiler, temel amacı, rapora yeterli ve uygun kanıt sağlamak olan bir denetim planı hazırlayacaklardır.

Denetimin kapsamının planlama aşamasında belirlenmesi, ileriki aşamalarda yapılacak işin gerekliliklerini ve boyutunun tahmin edilmesini kolaylaştıracaktır.

Denetimin kapsamını belirlemek için öncelikle, denetimi yapılacak hesaplar belirlenmeli, ilgili önemlilik eşiği veya bir denetim görüşüne ulaşılmasını sağlayacak önem düzeyi kararlaştırılmalıdır.

Önemlilik Eşiğinin Belirlenmesi

Bir unsurun hesaba dahil edilmemesi, eksikliği veya açıklanmamış olması, mali tablolardan yararlanan kişilerin hesaba ilişkin görüşlerini etkiliyorsa, bu unsurun önemliliğinden söz edilebilir. Bu, önemlilik kavramının genel bir tanımlamasıdır. Denetçiler, denetim sürecinde önemlilik eşiğini ve bunun denetim riskiyle olan ilişkisini göz önünde bulundurmamalıdır.

Önemlilik, tek tek ya da toplam olarak, mali tablolarda yer alan bir yanlış beyanın ya da eksikliğin büyüklüğünü ifade eder. Bu bilgiler ışığında, bahsi geçen eksiklik veya yanlış beyan, mali tablodan faydalanan kişinin kararını etkileyecek düzeyde ise bu unsur önemlidir.

Borç denetiminde, önemlilik eşiği, borç rakamlarının doğruluğunu değerlendirirken Sayıştay raporunu esas alan kişiler baz alınarak belirlenmelidir.

Milletvekilleri, bütçeyle ilgili karar alırken ve borç yönetiminden sorumlu kişilerin performansını değerlendirirken, borç rakamlarını esas almaktadırlar. Ayrıca borç yükü üzerindeki mali risk ve koşullu yükümlülüklerin etkilerini değerlendirirken de bu rakamlardan yararlanılacaktır.

Milletvekilleri dışında denetim raporlarından kreditorler, rating kuruluşları ve IMF ve Dünya Bankası gibi uluslararası kurumlar da yararlanır.

Denetçiler, denetim prosedürlerinin nitelik, kapsam ve zamanlamasına karar verirken de, önemlilik eşliğini göz önünde bulundururlar. Ayrıca, kamu borç denetiminde bilanço değerindeki bir değişimin mutlaka gelir tablosunda bir etki yaratmayacağını da dikkate alır, iki farklı tablo için de uygun önemlilik eşliğini belirler.

Bazı ülkelerde, denetçiler, önemlilik eşliğini belirlerken, yukarıda sayılanlara ilave olarak türev araçlar, garantiler ve diğer bilanço dışı unsurlar gibi farklı mali işlemleri de dikkate alırlar. Bu da, bilanço dışı her unsurun yapısını ve mali tablolar üzerine etkisini anlamayı gerektirir.

Önemlilik eşliği belirlenirken aşağıdaki noktalar göz önünde bulundurulmalıdır:

1. Önemlilik eşliği, denetçilerin değil, kullanıcıların bakış açısı dikkate alınarak belirlenmelidir. Bu yüzden de, mali tablolardan faydalanan kişilerin kim olacağı belirlenmeli ve denetimi yapılan borç bilgileri sonucu üretilen mali tabloların muhtemel kullanım amaçları saptanmalıdır.

2. Önemlilik, maksimum düzeyde görülmesi olası yanlış beyanla ilgilidir, en muhtemel veya bilinen yanlış beyan demek değildir. Denetçi, güven aralığı içinde kalan en fazla muhtemel yanlış beyan seviyesinin, önemlilik eşliğinin düşük olduğu kanısına ulaşabilmek için yeterli denetimi yapmalıdır.

3. En üst düzeyde olası yanlış beyan denilen şey, niteliğine ve nedenine bakılmaksızın mali tabloları etkileyecek her tür hata, hile, usulsüzlük ve yanlış hesaplamadır. Denetçiler bu unsurları tanımlamalıdır. Örneğin eksiklikler, hesabın tam olup olmadığını gösteren testlerle ortaya çıkarılabilir; ilgili unsurun muhasebe dönemine ait olup olmadığı da yapılacak diğer testlerle bulunacaktır.

4. Önemliliğin, kullanıcıların bakış açısına göre belirlenmesi gerektiğinden, mali tabloları hazırlarken yönetim tarafından kullanılan hata payı oranıyla ilişkilendirilmemelidir.

5. Önemlilik eşliği belirlerken denetçi, ekonomik faaliyetler ve kuruluşla ilgili makul bilgi seviyesine sahip olmayan kişilerin kararlarını dikkate alma gereği hissetmemelidir.

6. Önemlilik eşliği, kullanıcıların bakış açısı dikkate alınarak tespit edileceğinden, genel denetim güvencesi ile ilişkilendirilmemelidir.

Önemlilik ve Denetim Riski

Önemlilik ve risk, farklı kavramlardır. Denetçi, birine ilişkin değerlendirmesinin diğerini etkilememesi için bu kavramları ayrı ayrı

değerlendirmelidir. Risk, hata olasılığıyla ilgiliyken; önemlilik, hatanın ne dereceye kadar tolere edilebileceğiyle ilgilidir. Bu çalışmada sadece önem düzeyi yüksek hata ile ilgilenilecek, yapılacak risk değerlendirmesi de bu hatanın ortaya çıkma olasılığı ile ilgili olacaktır. Bu tanımlardan da anlaşılabilirliği gibi, önemlilik ve risk ters orantılıdır. Önemlilik eşiği arttıkça denetim riski azalır (ya da tam tersi). Örneğin, belli bir denetim prosedürü planladıktan sonra denetçi, kabul edilebilir önemlilik eşiğini düşük olarak belirlerse, denetim riski artacaktır.

Denetçi, önemlilik eşiği belirlerken dikkate alınacak unsurların, kendinden ziyade kullanıcıları etkileyen unsurlar olmasını sağlamalıdır. Denetimin yüksek ya da düşük riskli olmasına neden olan unsurlar, kullanıcıların önemlilikle ilgili kararlarını etkilemiyorsa, riskin yüksek olduğu alanlarda yapılan denetimlerde önemlilik eşiği düşürülmemelidir; riskin düşük olduğu alanlarda yapılan denetimlerde de önemlilik eşiği yükseltilmemelidir.

Risk Değerlendirmesi

Borç denetiminin amaçlarından biri de, kullanıcılara, denetlediğimiz mali tabloların doğru olduğu ve doğru bir biçimde sunulduğu, ilgili muhasebe ilkelerine göre hazırlandığı, raporlanan işlemlerin kendilerini düzenleyen kanun ve yönetmeliklerle uyumlu olduğu konusunda makul güvence veren raporlar sunmaktır.

Denetçi, kabul edilebilir güvence düzeyinde denetim yapabilmek için, riski değerlendirmek zorundadır.

Risk değerlendirmesinin amaçları:

1. Denetim planının bir girdisi olarak risk düzeylerinin belirlenmesi,
2. Etkili bir denetim yaklaşımı oluşturmak için yüksek risk içeren alanların belirlenmesi,
3. Denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmesini sağlayacak denetim prosedürlerinin tasarlanması,
4. Denetçilerin mesleki kararları verebilmelerine yardımcı olmak.

Yapısal Risk

Hiçbir denetçi, bir hesabın yüzde yüz doğru olmasını beklemez. Bu durumda, ilk haliyle hesapta hata olma olasılığının ne olduğu önem taşır. İç kontrollerin varlığına rağmen, denetime ilişkin bir bileşenin, diğer bileşenlerle bir araya gelince önemlilik eşiği yüksek bir hata oluşturma ihtimali vardır.

İç Kontrol Riski

İç kontrol riski, bir bileşende tespit edilen, diğer bileşenlerin içerdiği hata ile bir arada düşünülünce önemli olan ve iç kontrol mekanizmaları tarafından düzenli kontrollere rağmen yerinde tespit edilemeyen ve önlenemeyen risktir. Diğer bir deyişle bu risk, kamu borç yönetiminin iç kontrollerinin önemli (esasa ilişkin) hatayı tespit edip önleyememe riskidir.

Tespit Edememe Riski

Bu risk, denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerinin, bir bileşende mevcut olan veya diğer bileşenlerdeki hatalarla birleşince önemli olabilecek hatayı ortaya çıkaramama riskidir. Diğer bir deyişle, denetçinin, analitik gözden geçirmeyi de içeren maddi doğruluk testlerinden beklediği güvence seviyesinin ters orantılıdır.

Genel Denetim Riski

Bu risk, denetçinin ulaştığı sonucun yanlış olabilmesi ve denetimin, hesapta ortaya çıkarılamamış maddi hataların kalmasına izin vermesi riskidir. Genel denetim riski, genel denetim güvencesiyle ters orantılıdır. Buna göre, denetim prosedürlerinin yerine getirilmesi sonucunda elde edilen genel güvence, mali tablolardaki hata oranının, önemlilik eşiğinden fazla olmadığını göstermelidir.

Denetçi, denetim sonucunda ulaştığı bulguların doğruluğu konusunda emin olmak ister. Fakat denetimde kabul edilen genel görüş şudur ki yapılan hiç bir denetim genel denetim riskini sıfıra indirmez. Diğer bir deyişle, denetçi, ulaştığı sonucun doğru olduğu konusunda hiçbir zaman yüzde yüz güvence elde edemez.

Kabul edilebilir düzeyde denetim riski, denetçinin, denetim tamamlandıktan sonra bile mali tablolarda önemli hata olması ihtimaline razı olması olarak ifade edilebilir.

Genel Denetim Riskinin Belirlenmesi

Denetçi “benim görüşüme göre kamu borcuna ilişkin mali tablolar dürüstçe sunulmuştur” dediği zaman, bu, onun sadece makul bir güvence elde ettiğini göstermektedir. Denetçiden, bu aşamada, önemli hatayı tespit edememe riskini kabul edilebilir derecede düşük bir seviye indirecek etkin prosedürleri uygulaması beklenir.

Genel denetim riski, genel denetim güvencesiyle ters orantılıdır. Bu, uygulanacak denetim prosedürlerinden, mali tablolardaki hata oranının, önemlilik eşiğinden fazla olmadığını gösterecek güvencenin elde edilmesidir.

Yapısal (İçsel) Risklerin Değerlendirilmesi

Yapısal risklerde denetçi, buna ilişkin bütün faktörleri değerlendirmesini sağlayacak mesleki yargısından faydalanır.

DENETİM PLANI TASLAĞININ HAZIRLANMASI

Denetçi, kamu borç denetimin kapsamını ve seyrini tanımlayan genel bir denetim planı hazırlar ve bunu belgelerir. Ancak, genel denetim planının kesinleşmiş içeriği ve şekli, borç yönetim uygulamalarının büyüklüğü ve yapısına bağlı olarak değişebilecektir.

Planlama aşamasında dikkate alınacak önemli unsurlar şunlardır:

1. Borç yönetiminin yapısı ve yürütüldüğü ortam,
2. Borç yönetiminin yasal ve düzenleyici çerçevesinin belirlenmesi,
3. Önemlilik eşiği hakkında değerlendirme,
4. Borç yönetiminin karmaşık ve önemli sorunlarının belirlenmesi
5. İç denetçiler ve çalışmalarından yararlanan diğer kişilerin raporlarına duyulacak güven ve kabul sınırının belirlenmesi,
6. Analitik süreçler (Hesaplara ilişkin tahminlerde bulunabilmek için yönetim, ekonomi ve piyasaya ilişkin bilgilerin kullanılması),
7. Sistemlerin dokümantasyonu ve önemli kontrollerin sistemin içinde yer alarak yapılması,
8. Risklerin ve mali tablolar üzerindeki potansiyel etkilerinin, bu riskleri gidermeye yönelik kontrolleri de göz önünde bulundurmak suretiyle tanımlanması ve değerlendirilmesi.

KAYNAKÇA

1. INTOSAI Kamu Borçları Komitesi, **Kamu Borç Denetimi Üzerine Notlar (Taslak)**
2. IMF, **Kamu Borç Yönetimi Rehberi**
3. GAO (ABD Sayıştayı), **Mali Denetim El Rehberi**, Gözden Geçirilmiş Baskı
4. ASOSAI, **Mali Tablo Tasdiki El Rehberi**

SAYIŞTAY RAPORLARI

- 2003 Yılı Hazine İşlemleri
Raporu (Özet)
- Tasarruf Mevduatı Sigorta
Fonuna Yapılan İkazlar
İzleme Raporu (Özet)

2003 YILI HAZİNE İŞLEMLERİ RAPORU (ÖZET)*

Raporun Çerçevesi

Sayıştay Başkanlığı tarafından TBMM'ye sunulan 2003 Yılı Hazine İşlemleri Raporu, dört ana bölümden oluşmaktadır.

İlk bölümde, 1995 yılından itibaren uygunluk verilmeyen dış borçlar hesabı ile ilgili olarak yapılan denetim ve bu denetim sonucunda ulaşılan bulgulara yer verilmiştir.

İkinci bölümde, Hazine Müsteşarlığı açısından alacak doğuran işlemler ve hazine alacaklarının izlendiği muhasebe hesapları ele alınmış, ardından da hazine alacak yönetimine ilişkin denetim bulguları ve önerilere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, 2003 yılı iç borçlanma bilgileri, konuya ilişkin yasal düzenlemeler, ihraç yöntemlerine göre devlet iç borçlanma senetleri, ihale değerlendirme yöntemleri, piyasa yapıcılığı sistemi ve denetim sonuçlarına yer verilmektedir.

Son bölümde ise, 2003 yılında hazırlanarak TBMM'ye gönderilen “Hazine Bilişim Sistemleri Denetim Raporu”nda yer alan eleştiri ve öneriler ile ilgili olarak, Hazine Müsteşarlığının, 2004 yılı itibarıyla geldiği aşamaya yer verilmiştir.

Ayrıca 2003 Yılı Hazine İşlemleri Taslak Raporu ile ilgili olarak Hazine Müsteşarlığı'nın görüş yazısı raporun ek bölümünde yer almaktadır.

1. DIŞ BORÇLAR HESABI

Raporun bu bölümünde, 1995-2003 yılları dış borçlar hesabı ile ilgili olarak istatistiki bilgilere yer verilmeyip, sadece hesabın kesin hesap süreci açısından uygun olup olmadığı ile ilgili olarak yapılan çalışmaların sonucuna yer verilmiştir.

* 2003 Yılı Hazine İşlemleri Raporu, Sayıştay Genel Kurulunun 07.10.2004 tarih ve 5102/1 sayılı kararı ile kabul edilmiş ve Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması uygun bulunmuştur.

1.1. 1995-2002 Yılları Dış Borçlar Hesabı

Hazine Müsteşarlığı, Sayıştay Başkanlığınca 1995 yılında kurulan Denetim Ekibi tarafından yerinde denetlenmeye başlanmıştır. Yapılan denetimler sonucunda; 1996–2002 yılları dış borçlar hesaplarına; ilgili yıllar Sayıştay Genel Kurulu kararlarıyla uygunluk verilmemiştir.

1.2. 2003 Yılı Dış Borçlar Hesabı

1995-2002 yılları dış borçlar hesabına uygunluk verilmemesi üzerine, Hazine Müsteşarlığı, yukarıda yer alan eksiklikler üzerinde çalışarak hazırlamış olduğu yeni stok rakamları ile raporlamaları 27.7.2004 tarihinde Sayıştay Başkanlığına teslim etmiştir.

Dolayısıyla, dış borçlar hesabı ile ilgili olarak yapılan denetim yeniden hazırlanarak verilen 1995–2003 yılları dış borçlar hesabı stok rakamları üzerinden yapılmıştır.

2003 Yılında Yapılan Denetim Çalışmaları

1995–2003 yılları dış borçlar hesabının denetimi ile ilgili olarak aşağıdaki incelemeler yapılmıştır.

1. “Devlet Borçları Saymanlığı 2003 Yılı Yönetim Dönemi” hesabı incelenmiştir:

11.6.2004 tarihinde Sayıştay Başkanlığına sunulan “Devlet Borçları Saymanlığı 2003 Yılı Yönetim Dönemi Hesabı içinde yer alan 1995-2003 yılları dış borçlar hesabı stok rakamlarının aşağıdaki şekilde olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 1: 1995-2003 Yılları Dış Borç Stok Rakamları

	Yılndan Devir	Yılına Devir (Milyar TL.)	Milyar ABD Doları**
1995	1.264.642	1.983.690	32,4
1996		3.490.062	32,4
1997		6.468.582	31,5
1998		10.154.444	32,2
1999		18.735.798	34,6
2000		27.286.553	40,6
2001		*55.967.720	38,6
2002		*93.200.178	56,8
2003		*88.821.062	63,7

* 31.8.2004 tarihli saymanlık işlem fişi ile yapılan düzeltme sonrası stok rakamlarıdır.
 ** ABD Doları cinsinden hesaplamalarda, ilgili yılın son işlem günü TC Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınmıştır.

Bütçeleştirilmeden Yapılan Kullanımlar

4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca çıkarılan “Dış Proje Kredilerinin Dış Borç Kaydı, Bütçeleştirilmesi ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik”, genel ve katma bütçeli kuruluşlar ile genel ve katma bütçe dışı kuruluşlar tarafından yapılacak tüm kullanımların kendi muhasebe sistemleri içinde bütçeleştirilmesini ve Devlet Borçları Saymanlığına teyidinin yapılması ile ilgili yöntemleri detaylı bir şekilde açıklamaktadır.

Hazine Müsteşarlığı tarafından 9.4.2004 tarihinde, 2003 yılı kullanımları ile ilgili olarak, kuruluşlara yönetmelik gereğince, 15 gün içinde bildirimde bulunmaları istenmiş olduğu halde, 485 trilyon lirası genel ve katma bütçeli kuruluşlar, 304 trilyon lirası da genel ve katma bütçe dışı kuruluşlar olmak üzere toplam 789 trilyon liralık kullanım bütçeleştirilmeyerek, Devlet Borçları Saymanlığına teyidi yapılmamıştır.

2. 1995-2003 yılları saymanlık-daire ve daire-daire farkları ile saymanlık tarafından yapılan fark kaydı incelenmiştir:

Hazine Müsteşarlığı tarafından 1995–2001 yılı ve daha sonra da 2002 yılı dış borçlar hesabı Sayıştay Başkanlığına verilmiş ve yapılan denetim sonucunda da 1995-2002 yılları dış borçlar hesaplarına uygunluk verilmemiştir. Bunun üzerine Hazine Müsteşarlığı 1995-2003 yılları dış borçlar hesaplarını yeniden tanzim ederek Sayıştay Başkanlığına teslim etmiştir. Son olarak sunulan 1995-2003 yılları dış borçlar hesabı stok rakamları, daha önceden verilen 1995-2002 yılları dış borçlar hesabı stok rakamlarını değiştirmiştir.

3. Hazine Müsteşarlığı tarafından sunulan raporlar ile, aynı mahiyetteki, daha ileri tarihli raporlar karşılaştırılarak incelenmiştir.

4. Dünya bankası kredilerinin havuz birim değerlerinden orijinal dövizde çevrilmesi ve bu dövizin TL ye çevrilmesi işlemleri, raporlar bazında ve Dış Finansman Numarası (DFN) ve dosya bazında incelenmiştir.

5. EURO dönüşümleri incelenmiştir.

6. İslam Kalkınma Bankası kredileri incelenmiştir.

7. Raporlarda yer alan kur farklarının matematiksel kontrolü yapılmıştır.

1.3 Kullanılacak dış krediler hesabı - kredi anlaşmaları hesabı

1995-2002 yılları dış borçlar hesaplarına uygunluk verilmemesi nedeniyle, dış borçlar hesabı ile uyum içinde olup olmadığının tespiti yapılamayan 1999-2002 yılları kullanılacak dış krediler hesabı ile kredi anlaşmaları hesabına ilgili yıllar Sayıştay Genel Kurul kararları ile uygunluk verilmemiştir.

2003 Yılında Yapılan Denetim Çalışmaları

Kullanılacak dış krediler ve kredi anlaşmaları hesabı ile ilgili olarak yapılan denetim 1999–2003 yılları stok rakamı üzerinden;

1. “Devlet Borçları Saymanlığı 2003 Yılı Yönetim Dönemi” hesabı incelenmiştir.

2. 1999-2003 yılları saymanlık-daire ve daire-daire farkları ile saymanlık tarafından yapılan fark kaydı incelenmiştir.

1.4 Sonuç ve Öneriler

Dış borçlar hesabı stok rakamları üzerinde yapılan inceleme neticesinde, Hazine Müsteşarlığı tarafından Sayıştay Başkanlığına verilen 2003 yılı Yönetim Dönemi Hesabında yer alan 1995-2003 yılları dış borçlar hesabı stok rakamlarının doğru olduğu görülmüştür.

Ayrıca, 2003 yılı Yönetim Dönemi Hesabında yer alan 1999-2003 yılları kullanılacak dış krediler ve kredi anlaşmaları hesabı stok rakamlarının da doğru olduğu tespit edilmiştir.

Bu nedenle, 1995-2003 yılları dış borçlar hesabı ile 1999-2003 yılları kullanılacak dış krediler ve kredi anlaşmaları hesaplarına, Sayıştay Genel Kurulunun 07.10.2004 tarih ve 5102/1 sayılı kararı ile, kesin hesap açısından uygunluk verilmiştir.

Ayrıca raporda, dış borçlar hesabı ile kullanılacak dış krediler ve kredi anlaşmaları hesaplarına gelecek yıllarda da uygunluk verilebilmesi için gerekli tavsiye ve önerilerde bulunulmuştur.

2. HAZİNE ALACAKLARI

Raporun bu bölümünde, Hazine Müsteşarlığı açısından alacak doğuran işlemler, bu alacakların çeşit ve içerikleri, alacak istatistikleri ve hazine alacaklarının izlendiği muhasebe hesapları ele alınmakta, ardından da hazine alacak yönetimine ilişkin denetim bulguları ve önerilere yer verilmektedir.

2.1. Hazine Alacak İstatistikleri

Haziran 2004 itibariyle Hazine alacak stoku 57,4 katrilyon liraya ulaşmıştır. Alacak stokunun yüzdelik dağılımına göre stok içindeki en büyük pay 36,7 katrilyon lira ile bütçe dışı fonlara (TMSF) aittir. Bunu 13,5 katrilyon lira ile belediyeler ve 5,5 katrilyon lira ile KİT'ler izlemektedir. Toplam 57,4 katrilyon liraya ulaşmış olan hazine alacağının 25,3 katrilyon lirası, vadesi geçmiş alacaklara, 32,1 katrilyon lirası ise vadesi gelecek alacaklara aittir.

Vadesi gelecek alacak stokuna bakıldığında ise, bunun %66'sının TMSF'den, %13'ünün yerel yönetimlerden ve %20'sinin de KİT ve bankalardan olan alacaklardan oluştuğu görülmektedir.

Vadesi geçmiş alacakların yaklaşık %61'ini TMSF'den olan alacaklar, %37'sini ise yerel yönetimlerden olan alacaklar oluşturmaktadır. Bütçe dışı fonlardan olan vadesi geçmiş alacak 15,5 katrilyon liraya ulaşırken, yerel yönetimlerden tahsil edilecek alacaklar 9,3 katrilyon lira seviyesine yaklaşmıştır.

Hazine Alacak Stoku İstatistik Verilerin Gösterdiği Sonuçlar:

- Hazine alacak stoku son yıllarda TMSF'den olan alacaklar nedeniyle hızla büyümüştür.
- Alacak stokunun büyük bir bölümü TMSF'ye verilen ikraz senetlerinden ve yerel yönetimlere verilen garantilerden doğan üstlenimlerden kaynaklanmaktadır.
- Hazine tarafından verilen geri ödeme garantisinden doğan alacaklar içinde en büyük pay İzmit-su projesinden kaynaklanmaktadır.
- Alacakların durumuna bakıldığında vadesi geçmiş alacakların ciddi bir seviyeye ulaştığı görülmektedir.
- Hazine daha çok, büyükşehir belediyelerinin garantili dış borçlarından dolayı üstlenim yapmaktadır.

2.2. Hazine Alacaklarının İzlendiği Hesaplar

2003 yılında hazine alacakları Müsteşarlıkça, genel ve katma bütçe dışındaki daire ve kurum borçları hesabı, ikrazlar hesabı, risk borçluları hesabı ve para piyasası nakit işlemleri hesabı olmak üzere dört ana hesapta izlenmiştir. Hazine alacaklarının izlendiği hesaplardan olmamasına rağmen, konuyla ilgisi dolayısıyla risk hesabına ilişkin bulgulara da raporun bu kısmında yer verilmiştir.

Genel ve Katma Bütçe Dışındaki Daire ve Kurum Borçları Hesabı

Hazine alacaklarının takip edildiği hesaplardan biri olan genel bütçe dışı daire ve kurum borçları hesabına ilk kez 1997 yılında “hazine alacaklarını tam, doğru ve uygun bir şekilde göstermediği” gerekçesiyle Sayıştay Genel Kurul Kararı ile uygunluk verilmemiştir. 1997 yılını takip eden yıllarda da bu hesap çeşitli nedenlerle uygunluk alamamıştır.

Denetim Çalışmaları

11 Haziran 2004 tarihinde, 2003 yılı yönetim dönemi hesabı, uygunluk verilmeyen hesaplarla beraber Sayıştay Başkanlığına ibraz edilmiştir. Yaklaşık 2500 alacak içerisinde, alacak tutarı, borçlu kuruluş, anlaşma döviz, alacak tipi kriterlerine göre örnekleme yapılmış, denetim çalışması bu örneklemeler üzerinden yürütülmüştür.

Hazine Denetim Ekibi tarafından öncelikle 1997 yılından itibaren reddedilen GKBDDBK hesabının reddine sebep olan hususların giderilip giderilmediğine bakılmıştır.

Yapılan denetim çalışması sonucunda, önceki yıllarda hesabın reddine sebep olan hususların giderildiği konusunda yeterli güvence elde edilmiştir:

1997-2003 Yılları Saymanlık-Daire ve Daire-Daire Farkları

Hazine Müsteşarlığınca Sayıştay Başkanlığına 2003 yılında verilen 1997-2002 yılı stok raporlaması ile 2004 yılında verilen 1997-2003 yılı stok raporu karşılaştırıldığında iki stok raporu arasında önemli farklar olduğu görülmüştür. Ayrıca tahakkuk dairesinin 2003 yılı raporlaması ile Devlet Borçları Saymanlığının 2003 yılı işlemleri arasında da farklar olduğu tespit edilmiştir.

Denetim sırasında görülen ve sayman yönetim dönemi hesabına da yansıtılan bu farklılıkların nedenleri şunlardır:

- 1) Alacak Yönetimi Dairesinin Kendi Kayıtları Arasındaki Farklılıklar
- 2) Alacak Yönetimi Dairesi İle Saymanlık Kayıtları Arasındaki Farklılıklar

- 2.1) Kullanım ve Anapara Tahsilatından Kaynaklanan Farklılıklar:
- 2.2) Saymanın Muhasebeleştirmediği İşlemlerden Kaynaklanan Farklılıklar

Özet Olarak; Sayıştay Başkanlığı tarafından uygunluk verilmeyen 1997-2002 yılı GKBDDBK hesabı ile 2003 yılı hesabının incelenmesi sonucunda:

- Önceki yıllarda hesabın reddine sebep olan hususların giderildiği konusunda yeterli güvence elde edilmiştir.

- Yıl içinde tahakkuk dairesi ile Devlet Borçları Saymanlığı alacak kayıtları arasında farklar oluşmakta ve sayman tarafından yönetim dönemi sonunda toplu bir muhasebe işlemiyle bu farklar muhasebeleştirilmektedir. Bu toplu muhasebeleştirme işlemi muhasebe ilkeleri açısından uygun görülmemektedir. Ancak, bu farkların önemli bir kısmı muhasebe mevzuatındaki eksiklikler nedeniyle, saymanın yılı içinde muhasebeleştirilemediği işlemlerden kaynaklanmaktadır. Ayrıca, Alacak Yönetimi Dairesi, farklılıkların nedenlerini ayrıntılı olarak raporlamış ve bu raporlamaların, farkları nedenleriyle izah ettiği görülmüştür.

- Diğer devletlere verilen kredilerin ikrazlar hesabı yerine GKBDDBK hesabına kaydedildiği görülmüştür. Raporun ikrazlar hesabına ilişkin kısmında yer aldığı şekliyle, ilgili krediler, “bütçeye konulan ödeneklerle karşılanan bir borç verme işlemi” olduğundan tanımı gereği ikrazlar hesabında izlenmelidir. Ancak, sehven yapılan bu muhasebe kaydı, hazine alacaklarında herhangi bir artış veya eksilişe neden olmamaktadır.

Sonuç olarak, 1997-2003 yılları genel ve katma bütçe dışındaki daire ve kurum borçları hesaplarına, Sayıştay Genel Kurulunun 07.10.2004 tarih ve 5102/1 sayılı kararı ile, kesin hesap açısından uygunluk verilmiştir.

İkrazlar Hesabı

2002 yılı ikrazlar hesabına Sayıştay Genel Kurul kararı ile uygunluk verilmemiştir.

2003 Yılı İkrazlar hesabına yönelik yapılan incelemeler sonucunda:

- 2003 yılı yönetim döneminde, saymanlık, iç borçlar ve alacak dairesi kayıtlarını konsolide ederek muhasebeleştirmiş ve hesaptaki TMSF’ye verilen ikrazlara ilişkin eksiklikleri gidermiştir. 31.12.2002 tarihi itibarıyla ikrazlar hesabına ilişkin saymanlık kayıtlarının incelenmesi sonucu görülen eksikliğin kapitalize edilmiş faizler, kur farkları ve kağıt değişimlerinden kaynaklanan artışların kaydedilmemesi nedeniyle oluştuğu anlaşılmıştır.

- 2003 yılı muhasebe döneminde, toplam 12,1 katrilyon lira düzeltme kaydı yapılarak, yılı işlemi ile birlikte 31.12.2003 tarihi itibarıyla ikrazlar hesabında izlenen TMSF’den alacaklar 44,5 katrilyon liraya ulaşmıştır. Yapılan düzeltme işleminden sonra, 2002 Hazine İşlemleri Raporunda belirtilen TMSF kayıtları ile Hazine kayıtları arasındaki tutarsızlık giderilmiştir.

Ancak, hazine üstlenimi yoluyla doğan diğer ülkelerden olan alacaklardan 48,7 milyon ABD dolarlık kısım muhasebe kayıtlarına yansıtılmamıştır. Ayrıca bu tutar, ikraz anlaşması imzalanamadığı gerekçesiyle, ilgili daire tarafından Sayıştay Başkanlığına sunulan alacak raporlamaları içerisine de alınmamıştır. Bu nedenle, ikrazlar hesabına Sayıştay Genel Kurulunun 07.10.2004 tarih ve 5102/1 sayılı kararı ile, kesin hesap açısından uygunluk verilmemiştir.

Hazine Alacakları Konusunda Yapılan “Uzlaşma”da Son Durum

4749 Sayılı Kanunun geçici 3’üncü maddesiyle, hazine alacakları karşılığında hesaplanan gecikme faiz ve cezalarında uzlaşma sağlanması amacıyla “Uzlaşma Komisyonu” kurulmuş ve borçlu kurum ve kuruluşlar ile uzlaşma görüşmeleri yapılmıştır. 13 Aralık 2002 yılında tamamlanan görüşmelere 43 adet kuruluş davet edilmiştir. Bu kuruluşlardan 26 tanesi ile uzlaşma sağlanmıştır. Halen uzlaşması sorunsuz devam eden 13 kuruluş vardır.

2.3. Bulgu ve Öneriler

Hazine alacaklarına yönelik olarak yapılan denetim çalışması sonucunda aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

1) Saymanlık ve Daire Kayıtları Arasındaki Farklılık

Devlet Borçları Saymanlığı hazine alacağını artıran ve azaltan mali nitelikteki işlemlerin bir kısmını, yılı içinde ve zamanında muhasebeleştirememekte, yalnızca anapara ödemeleri ve kullanımları muhasebeleştirebilmektedir. Hazine alacağının takip edildiği dairede ise, onaylar ve anlaşmalar çerçevesinde, her türlü mali nitelikteki işlem kaydedilmekte ve izlenmektedir. Yönetim dönemi sonunda sayman kendi kayıtları ile daire kayıtları arasındaki farkı almakta ve toplu olarak muhasebeleştirmektedir. Bu toplu kayıt, temel muhasebe ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca mali nitelikli işlemin gerçekleştiği zaman ve nedenle ilişkili olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Saymanlık hazine alacağına ilişkin varlık ve yükümlülük doğuran her işlemi yılı içinde takip edebilmeli ve muhasebe hesaplarına zamanında yansıtabilmelidir. Bu sağlanabildiği ölçüde daire kayıtları ile saymanlık kayıtları arasındaki fark ortadan kalkabilir. Bu farkın ortadan kalkması için, farkı oluşturan nedenlerin analiz edilmesi ve bu nedenleri giderici önlemlerin alınması gerekmektedir. Hazine alacağı ile ilgili varlık ve yükümlülüğü etkileyen her mali işlemin saymanlık kayıtları altına alınması için, iş analizine uygun olarak yapılacak düzenlemeler çerçevesinde muhasebe ve Alacak Yönetimi Bilgi Sistemi’nde gerekli değişiklikler yapılmalıdır.

2) Azerbaycan'dan Olan Hazine Alacakları

Azerbaycan'ın yabancı ülkelerde açacağı diplomatik temsilciliklerin finansmanı amacıyla 1992 yılında, Türkiye Cumhuriyeti ile Azerbaycan Hükümeti arasında 15 milyon ABD dolarlık bir çerçeve anlaşması imzalanmıştır. 1994 yılında imzalanan Uygulama Anlaşmasıyla kredi tutarı 10 milyon ABD dolarına düşürülmüş, amaç da Azerbaycan'da inşa edilecek Diplomatik Konukevi'nin finansmanı olarak değiştirilmiştir. 10 milyon ABD dolarlık kredi tutarı, ilgili yılda "Dış ülkelere yapılacak yardım ve bağışlar" ödeneginden verilmiştir.

Krediden yapılan kullanımlar 1996 yılı itibarıyla tamamlanmıştır. Faizsiz olarak verilen kredinin, ilki 15 Aralık 1996'da başlamak üzere 10 eşit taksitte geri ödenmesi gerekmektedir. Ancak, bu tarihlerde Azerbaycan tarafından herhangi bir ödeme yapılmamıştır.

3) Diğer Ülkelerden Olan Alacaklar

Hazine üstlenimi yoluyla doğan ve diğer ülkelerden olan alacaklardan 48.7 milyon dolarlık kısım muhasebe kayıtlarına yansıtılmamıştır. Ayrıca bu tutar, ikraz anlaşması imzalanamadığı gerekçesiyle, ilgili daire tarafından Sayıştay Başkanlığına sunulan alacak raporlamaları içerisine de alınmamıştır.

4) Başbakanlık Proje Uygulama Biriminden Olan Alacaklar

2003 yılına yönelik alacak işlemlerinin incelenmesi sonucunda Başbakanlık Proje Uygulama Biriminin kullanımlarının Devlet Borçları Saymanlığı tarafından ilgili alacak hesabına yansıtıldığı görülmüştür. Ancak Hazine alacaklarıyla ilgili işlemlerin yapıldığı daire tarafından bu alacağın, ikraz anlaşması imzalanamadığından, Alacak Yönetimi Bilgi Sistemine girilmediği ve alacak olarak izlenmediği görülmüştür.

Özetle, tahsili fiilen söz konusu olmayan bir alacak mevcut mevzuat gereğince muhasebe kayıtlarına alacak olarak geçirilmesine rağmen, Alacak Yönetimi Dairesi kayıtlarında görülmemektedir. Dolayısıyla hazine hesaplarında görülmekte olan bir alacak kamuoyuna açıklanan alacak raporlamalarında ve istatistiklerinde gözükmemekte ve izlenmemektedir. Hazine açısından bu çelişkili durumun düzeltilmesi için gerekli çalışmaların başlatılması gerekmektedir.

5) Garanti Üstlenimleri

Hazinenin geri ödeme garantisi verdiği kredilerde asıl borçlu, kreditöre ödemesi gereken tutarı vadesinde ödeyemediği durumda Hazine Müsteşarlığına

müracaat ederek üstlenim talebinde bulunmak durumundadır. Bu talebin uygun görülmesi üzerine ise kreditora ödeme Hazine tarafından yapılmakta ve asıl borçlu kuruluş hazineye borçlandırılmaktadır. Hazinece kreditora yapılan bu tip ödemelere yönelik inceleme sonucunda bazı üstlenimlerden kaynaklanan ödemelerin vade tarihinden sonra yapıldığı görülmüştür. Oysa kreditorlerle yapılan kredi anlaşmaları gereği ödemelerin en geç vade tarihinde, borçlu kuruluş tarafından yapılması gerekmektedir. Bu tarihten sonra yapılan ödemeler gecikmiş ödemeler olduğundan kreditorce gecikilen günle orantılı gecikme faizi uygulanmaktadır. Dolayısıyla ülkemiz, borcun düzenli takip edilmemesinden dolayı kredi faizi dışında ayrı bir parasal yükümlülükle karşı karşıya kalmaktadır. Bunun dışında, bu tarz gecikmeler kreditorler nezdindeki ülke itibarımızı zedelemektedir. 2000 yılından bugüne kadar bu nitelikte 19 adet ödeme tespit edilmiştir.

6) Risk Hesabının Nemalandırılmaması

Hazine garantileri kapsamında Hazine Müsteşarlığı tarafından kreditora ödenen bütün tutarlar ile risk yönetimi kapsamında önceden öngörülmesi mümkün bulunmayan ödemeler, 2003 yılından itibaren Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdinde oluşturulan ve Müsteşarlığa ait risk hesabından karşılanmaktadır. 4749 sayılı yasanın 13'üncü maddesinde Merkez Bankası'nca belirlenecek koşullarda bu hesaptaki tutarların günlük bazda nemalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Yapılan incelemede bu hesaptaki tutarların nemalandırılması konusunda iki kurum arasında yazışmalar olmasına rağmen şu ana kadar bu nemalandırma işleminin yapılmadığı görülmüştür.

7) Diğer Bulgular

İç Denetim

Hazine alacaklarına yönelik denetim çalışması sırasında iç denetim fonksiyonunun yerine getirilmediği görülmüştür. Oysa Hazine Kontrolörleri Kurulu aynı zamanda iç denetim birimi olarak faaliyet gösterecek yetkilerle donatılmıştır. Kurula bu fonksiyonu yerine getirmeye yönelik herhangi bir görev verilmemiştir.

Görev alanı oldukça geniş tanımlanan Hazine Kontrolörleri Kurulundan iç denetim alanında da etkin şekilde yararlanılması gerekmektedir.

Alacak Yönetiminde Yetki

Hazine alacaklarının tahsili ve idaresi Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü bünyesinde yer alan Alacak Yönetimi Dairesi tarafından yürütülmektedir. Bu yapı fiili durumu yansıtan bir yapı olmasına rağmen yasal

bir zemine oturmamaktadır. Son derece kapsamlı ve kompleks bir yapıya sahip olan Hazine alacaklarının takip ve idaresinin etkin şekilde yerine getirilmesi için tek bir birimin sorumluluğunda örgütlenmesi doğru bir yaklaşımdır.

Hazine alacaklarının takip ve idaresinden sorumlu şubelerin ve bu şubede görevli personelin iş ve görev tanımlamalarını, yetki ve sorumluluklarını içeren üst yönetimce onaylanmış yazılı dokümanlar bulunmamaktadır. Alacak yönetiminin daha etkin şekilde yürütülmesi için bu nitelikteki görev tanımlarının yapılması önem arz etmektedir.

3. İÇ BORÇLAR

Raporun bu bölümünde, 2003 yılı iç borçlanma bilgileri, ihraç yöntemlerine göre devlet iç borçlanma senetleri, piyasa yapıcılığı sistemi ve denetim sonuçlarına yer verilmektedir.

3.1 Bütçe Açığı ve Borçlanma

Bütçe Açığı ve Net Borçlanma

4833 Sayılı 2003 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile belirlenen gelirler ile giderler arasındaki fark, iptal edilen ödenek rakamı (1.281.000.000.000.000 lira) dikkate alındığında 45.167.170.000.000.000 liradır. 4749 Sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun gereğince borçlanma limiti en fazla %5 oranında artırılabilirdiğinden, 2003 yılında limit ve dolayısıyla net borçlanma hasılatının 47.425.528.500.000.000 lirayı geçmemesi gerekmektedir.

2003 yılında 158,2 katrilyon lira borçlanılmış ve 113,7 katrilyon lira anapara ödemesi (45 katrilyon lirası tahvil ve 68 katrilyon lirası bonoya ilişkin) yapılmıştır.

158,2 katrilyon lira olan borçlanma rakamından, kur farkları (2,3 katrilyon lira) ve nakit dışı borçlanma rakamları (13,8 katrilyon lira) düşüldüğünde nakit iç borçlanma miktarı 142 katrilyon lira olarak bulunur. Bu rakama nakit dışı ihraçlar (796 trilyon lira) ve nakit dışı senet değişim miktarı (5,9 katrilyon lira) eklenip, iskonto gideri (60,5 trilyon lira-kuponlu ıskontolu olarak satılan senetlere ilişkin) düşüldüğünde ise borçlanma rakamı 148,7 katrilyon liraya ulaşır.

113,7 katrilyon lira olan anapara ödemesi rakamından da, kur farkları (6,6 katrilyon lira) ile TMSF ve TCZB'ye ilişkin senet iadeleri (1,2 katrilyon lira) düşülüp, kur farkı nakit ödeme miktarı (4,5 trilyon lira) eklendiğinde ise ödeme rakamı 105,8 katrilyon lira olarak bulunacaktır.

Tablo.2: 2003 Yılı İç Borçlanma Durumu (Borçlanma, Ödeme, Stok)

	Ödemeler		Toplam	Borçlanma	Net Artış	(Milyar TL.) Borç Stoku
	Anapara	Faiz *				
2003 Toplam **	113.721.373	52.635.979	166.357.352	158.238.383	44.517.010	194.386.700
Tahvil	45.653.394	35.495.349	81.148.743	101.777.186	56.123.791	168.973.626
Nakit	33.984.688	14.206.866	48.191.554	87.575.472	53.590.785	105.841.900
Borçlanma	30.174.384	14.206.866	44.381.250	86.328.278	56.153.894	108.405.010
Kur Farkları	3.810.304	0	3.810.304	1.247.194	-2.563.110	-2.563.110
Nakit Dışı	11.668.707	21.288.483	32.957.190	14.201.713	2.533.007	63.131.726
Borçlanma	9.228.691	21.288.483	30.517.174	13.089.558	3.860.867	64.459.587
Kur Farkı	2.440.016	0	2.440.016	1.112.155	-1.327.861	-1.327.861
Bonolar	68.067.979	17.140.629	85.208.608	56.461.198	-11.606.781	25.413.074
Nakit	68.067.979	17.140.629	85.208.608	55.690.198	-12.377.781	24.642.074
Borçlanma	67.669.761	17.140.629	84.810.390	55.690.198	-11.979.563	25.040.292
Kur Farkı	398.218	0	398.218	0	-398.218	-398.218
Nakit Dışı	0	0	0	771.000	771.000	771.000
Borçlanma	0	0	0	771.000	771.000	771.000
Kur Farkı	0	0	0	0	0	0
(*) Genel gider, iskonto gideri ve faiz vergisi iadeleri hariç.						
(**) Geçici				Kaynak: HM		

Borçlanma Limiti

2003 yılında; 105,8 katrilyon liralık ödeme ve 148,7 katrilyon liralık borçlanma sonucunda, net iç borçlanma 42,8 katrilyon lira olmuş ve net dış borçlanma (2,6 katrilyon lira) ile birlikte değerlendirildiğinde, 4749 sayılı Kanunda belirtilen %5 artırımlı sınır aşılmamıştır.

Borçlanma

2003 yılında 158 katrilyon lira iç borçlanma yapılmıştır. Borçlanma rakamı, Hazine Müsteşarlığının web sitesinde kamuoyuna açıkladığı verilerde 158 katrilyon lira, 2003 Yılı Finansman Gerçekleşmeleri ve 2004 Yılı Finansman Programı'nda ise 134,8 katrilyon lira olarak yer almıştır. 134,8 katrilyon lira net nakit girişini göstermektedir. Toplam borçlanma rakamından; kur farkları, nakit dışı borçlanma ve nakit senet değişimleri rakamları çıkarılıp, Çalışanları Tasarrufa Teşvik Hesabı senet değişimi rakamı eklenince bu rakama ulaşılmaktadır.

Devlet İç Borçlanma Senetleri

Hazine Müsteşarlığı, iç finansmanında devlet iç borçlanma senetlerini (DİBS) kullanmaktadır. DİBS'ler nakit senetler ve nakit dışı senetleri kapsamaktadır. Bunlardan nakit senetler, hazine bonoları ve devlet tahvilleri ihracından; nakit dışı senetler ise özel tertip hazine bonoları ve özel tertip devlet tahvilleri ihracından oluşmaktadır.

Tablo.3: 2003 Yılı Bütçe Finansmanında Kullanılan Devlet İç Borçlanma Senetleri

(Milyar TL)				
İHRAÇ YÖNTEMLERİ	TAHVİL	BONO	TOPLAM	%
1. İhale Yöntemiyle İhraç	67.467.027	53.756.392	121.223.419	85,4
A)İskontolu	50.878.762	53.756.392	104.635.154	
B)Kuponlu (*)	16.588.264	-	16.588.264	
B1.Değişken Faizli	6.960.854	-	6.960.854	
B2.Sabit Faizli	9.627.410	-	9.627.410	
B3.Enflasyona Endeksli	-	-	-	
2. TAP Yöntemiyle İhraç	560.290	-	560.290	0,4
A)İskontolu	560.290	-	560.290	
B)Kuponlu (*)	-	-	-	
B1.Değişken Faizli	-	-	-	
B2.Sabit Faizli	-	-	-	
B3.Enflasyona Endeksli	-	-	-	
3. Doğrudan Satış Yöntemiyle İhraç	18.300.959	1.933.805	20.234.765	14,2
A)İskontolu	730.775	1.933.805	2.664.580	
B)Kuponlu (*)	17.570.184	-	17.570.184	
B1.Değişken Faizli	17.063.806	-	17.063.806	
B2.Sabit Faizli	506.377	-	506.377	
B3.Enflasyona Endeksli	-	-	-	
TOPLAM	86.328.277	55.690.197	142.018.475	100
(*)Kuponlu iskontolu/primli satılan senetlerde nominal ihraç tutarları alınmıştır.				
Kaynak:HM				

Yukarıdaki tabloda ayrıntısı görüleceği üzere, borçlanma büyük ölçüde (%85 oranında) ihale yöntemiyle yapılmıştır. %14 oranında doğrudan satış yöntemi kullanılmıştır. TAP yönteminin kullanılma oranı çok düşükken, halka arz yöntemi hiç kullanılmamıştır.

2003-2004 Döneminde Piyasa Yapıcı Bankalar:

Akbank T.A.Ş., Finansbank A.Ş., HSBC Bank A.Ş., Oyakbank A.Ş., T. Dış Ticaret Bankası A.Ş., T. Garanti Bankası A.Ş., T. İş Bankası A.Ş., T. Vakıflar Bankası T.A.O., Yapı ve Kredi Bankası A.Ş., T.C. Ziraat Bankası A.Ş., Halkbank A.Ş. olarak belirlenmiştir.

2003 yılında en fazla bankalardan (%75,5), ikinci olarak da resmi kurumlardan (%21,8) borçlanılmıştır.. Bankalardan yapılan borçlanmanın büyük çoğunluğu da piyasa yapıcı bankalara aittir.

2003 Yılı Denetim Faaliyetleri

Hazine Müsteşarlığında görevli denetim ekibi, 1997 yılından itibaren bir çok defa yazılı ve sözlü olarak Devlet Borçları Saymanlığının yardımcı cetveli mahiyetinde olan İç Borç Bilgi Sistemi'nin denetime açılmasını ve yapılan ihalelere ilişkin bilgi ve belgelerin incelenmek üzere verilmesini yetkililerden talep etmiştir. Bir sonuç alınamaması üzerine 2001 yılı Temmuz ayında Sayıştay Başkanlığı tarafından, Hazine Müsteşarlığının bağlı bulunduğu Devlet Bakanlığı Makamına Sayıştay 6'ncı Daire Kararını içeren bir yazı yazılarak iç borçlanma ile ilgili bilgi ve belgelerin ayrıca bir yazışma gerektirmeksizin verilmesi istenmiştir.

Bu çerçevede, İç Borç Bilgi Sistemi denetime açılmış, 09.09.2003 tarihinde 01.07.2001-26.08.2003 dönemine; 09.06.2004 tarihinde de 26.08.2003-21.12.2003 dönemine ait ihale teklif listeleri alınmıştır.

İç Borç Bilgi Sistemi ve İhale Belgelerinin İncelenmesi

İhale teklif listeleri, İç Borç Bilgi Sistemi ve Hazine Müsteşarlığının web sayfasında kamuoyuna açıkladığı verilerin karşılaştırılması sonucunda birkaç ihale dışında verilerin birbiriyle tutarlı olduğu tespit edilmiştir.

İç Borç Stoku ve Vade Yapısı

2003 yılında toplam iç borç stokunda 44,5 katrilyon lira artış gerçekleşmiştir. Kısa vadeli borçlanma aracı olan hazine bonosu cinsinden borçlanma 11,6 katrilyon lira azalmışken; devlet tahvili cinsinden borçlanma 56,1 katrilyon lira artmıştır. (Tablo 3)

2003 yılında devlet tahvili cinsinden borçlanma miktarı artmasına rağmen, 2002 yılına göre borç stokunun ortalama vadesi kısalmıştır. Aşağıdaki tabloda da görüldüğü gibi 2002 yılında borç stokunun vadeye kalan ay ortalaması 32,1 ayken, 2003 yılında 25,1 aya inmiştir. 2003 sonu stokunda yer alan nakit tahvil ve bonoların vadeye kalan ay ortalaması 12,4; 2002 yılında ise 12,8'dir. Nakit dışı tahvil ve bono stokunda ise vadeye kalan ay ortalamaları

2003 yılında 51,2; 2002 yılında ise 60,4'tür. Nakit dışı borçlanma; kamu bankaları, TMSF, TCMB ve diğer kurumlara yapılmaktadır. Buna göre, 2003 yılında nakit dışı borç stokunun vadesi kısalmış, bu da iç borç stokunun toplam vadesinin 32,1'den 25,1'e düşmesine yol açmıştır.

Sonuç olarak, 2003 yılında hem borç stoku artmış, hem de vade yapısı kısalmıştır.

Tablo.3 2: İç Borçlar

	ALACAK			BORÇ
	2002 Yılından Devir	2003 Yılı İşlemleri	Toplam (Anapara Ödemeleri)	2004 Yılına Devir (Milyar TL.)
Devlet Tahvilleri	112.849.835	101.777.186	45.653.394	168.973.626
Hazine Bonosu	37.019.856	56.461.198	68.067.979	25.413.074
Toplam	149.869.691	158.238.384	113.721.373	194.386.700
Kaynak: HM				

İç Borç Stokunun GSMH İçindeki Payı

Toplam iç borç stokunun GSMH içindeki payı, 2001 yılına kadar %14 ile %29 arasında değişirken, 2001 yılında %69,2 ile en yüksek seviyesine ulaşmıştır. Bu yılda kamu bankaları ve TMSF kapsamındaki bankaların yeniden yapılandırılması işlemleri ile ihraç edilen özel tertip DİBS'ler nedeniyle iç borç miktarı da 122 katrilyona yükselerek, 2000 yılına göre 86 katrilyon lira artmıştır.

2002 yılında iç borç stokunun GSMH'ye oranı %54,5'tir. 2003 yılında bu oranda bir azalış olmamış ve oran sabit kalmıştır.

Ayrıca 2002 yılında 91,7 milyar ABD doları olan borç stoku, 2003 yılında 139,3 milyar ABD dolarına yükselmiştir. Yani ABD doları bazında da borç stoku %52 oranında artmıştır.

4. HAZİNE BİLİŞİM SİSTEMLERİ

Hazine Müsteşarlığı bilişim sistemleri 2003 yılında Sayıştay Başkanlığınca denetlenmiş, bu denetimin sonuçları, "Hazine Bilişim Sistemleri Denetim Raporu" olarak TBMM'ye sunulmuştur.

Raporun bu kısmında Hazine Bilişim Sistemleri Denetim Raporu'nda belirtilen hususlar hakkında Hazine Müsteşarlığı'nın aldığı önlemlerden bahsedilmektedir.

TASARRUF MEVDUATI SİĞORTA FONUNA YAPILAN İKRAZLAR İZLEME RAPORU (ÖZET)*

Yasal Çerçeve ve Kapsam

Yaşanan finansal kriz sonucu 2000, 2001 ve 2002 yıllarında birçok banka, Bankalar Kanununun ilgili maddeleri kapsamında Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na (TMSF) devredilmiştir. Söz konusu bankalar, TMSF'ye devir sonrası tasfiye yoluna gidilmeyerek, bankalara rehabilitasyon amacıyla çeşitli şekillerde kaynak aktarılmıştır. Kaynak aktarımlarında en çok kullanılan yöntem, Hazine Müsteşarlığı tarafından ikrazen Devlet İç Borçlanma Senetleri (DİBS) ihraç edilmesi olmuştur.

Hazine Müsteşarlığı Devlet Borçları saymanlık hesaplarının incelenmesi kapsamında söz konusu DİBS ihraçları, Sayıştay Kanununun 55. maddesi hükümleri çerçevesinde inceleme ve izlemeye tabi tutulmuştur. İncelemeler ihraçların yoğun olarak yapıldığı 2000, 2001 ve 2002 yılları işlemleri ile sınırlı tutulmuştur.

İkrazen verilen DİBS'ne ilişkin başlatılan incelemelerin ön tespitlerine 2003 yılında TBMM'ne sunulan Sayıştay Genel Uygunluk Bildirimi eki 2002 yılı Hazine İşlemleri Raporu'nda yer verilmişti. Başkanlık makamından alınan onaylar çerçevesinde incelemeler devam ettirilmiş ve bu inceleme sonuçları raporda yer almıştır.

İncelemeler; Hazine Müsteşarlığı, TMSF ve ilgili banka muhasebe kayıtları ile T.C. Merkez Bankası'ndan (TCMB) temin edilebilen bilgi ve belgeler baz alınarak yapılmıştır. İkrazen verilen DİBS'nin Hazine Müsteşarlığı tarafından ihracından başlayarak nasıl hareket ettikleri, bu süreçte, ilgili banka ve kurumların kayıt, bilgi ve belgeleri üzerinden takip edilmeye çalışılmıştır. Banka kayıtlarının sağlıklı olmadığı izlenimi üzerine (birçok senet hareketiyle ilgili muhasebe belgelerine ulaşamaması, belge olarak sunulanların ise birçoğunun belge niteliğine haiz olmaması, belge eksiklikleri ile birlikte ilgili banka muhasebe sistemlerinin bankaların tasfiye veya birleşme süreçleri ile birlikte gayri faal ve

* Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna Yapılan İkrazlar İzleme Raporu, Sayıştay Genel Kurulunun 7.10.2004 tarih ve 5102/1 sayılı kararı ile kabul edilmiş ve Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması uygun bulunmuştur.

bilgi elde edilemez duruma gelmiş olması gibi nedenlerle) DİBS hareketleri ile ilgili TCMB Elektronik Menkul Kıymet Transferi Sistemi (EMKT) kayıtları ile bankaların muhasebe kayıtları karşılaştırılmıştır. Menkul kıymetlerin büyük bölümü elektronik ortamda EMKT sistemi içerisinde oluşturulmakta ve el değiştirmektedirler. TCMB bünyesinde varolan bu sistemde DİBS işlemleri takip edilebilmektedir. Bankalar itibarıyla, TMSF ve banka kayıtlarından edinilen bilgilerle EMKT sisteminden elde edilen bilgiler karşılaştırma yapılabilecek şekilde rapor eki tablolarda verilmiştir.

832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun "İkraz, istikraz, kredi ve avansların denetimi" başlıklı 55. ve "Sayıştayın yetkileri" başlıklı 29. maddeleri incelemelerin yasal çerçevesini oluşturmaktadır.

Raporda Yer Alan Tespit ve Öneriler

Genel olarak incelemelerin konusu ikrazen verilen DİBS işlemlerinin izlenmesi olmakla birlikte; harcamaların nihai sonucunun bütçe ve borçlanma yoluyla elde edilen kaynakların kullanımını da içerdiği dikkate alındığında; incelemeler sırasında DİBS işlemlerine bağlı tespit edilen diğer hususlara da bu raporda yer verilmiştir.

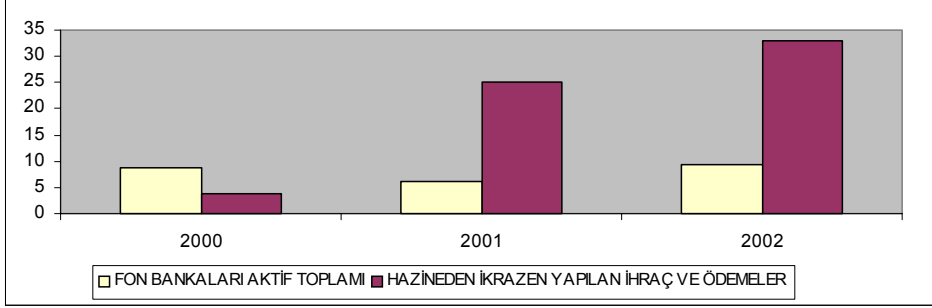
TMSF'ye ikrazen verilen DİBS ihraçlarından vadesi gelmemiş tutar, 2002 yılı iç borç stokunun %13 ünü oluşturmaktadır. Hazineden ikrazen ihraç edilen DİBS ve buna bağlı ödemeler tutarı 2002 yılı sonu itibarıyla 33,1 katrilyon TL'ye ulaşmıştır. İkrazen verilen DİBS, fon bünyesi bankalara aktarıldığında bu bankaların aktiflerine girmesi gerekir. Dolayısıyla bankalara aktarılan DİBS ve ona bağlı faiz ödemeleri tutarında, bir önceki döneme göre bu bankaların aktiflerinde artış meydana gelmiş olması beklenir.

Tablo: TMSF Bünyesindeki Bankaların Zararları-Toplam Aktifleri ve İhraç Edilen Senetler

Trilyon TL			
	2000	2001	2002
<i>Fon Bankaları Aktif Toplamı</i>			9.310
<i>Fon Bankaları Zararlar (Dönem+Geçmiş Yıl)</i>			21.844
<i>Hazineden İkrazen Yapılan İhraç ve Ödemeler</i>			33.102
Kaynak: www.bddk.org.tr			

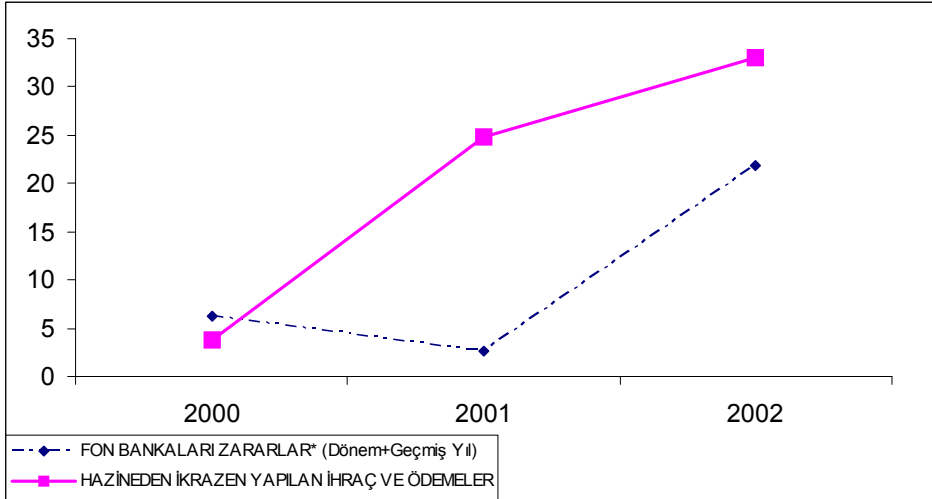
Tablodan görüleceği üzere 2000, 2001 ve 2002 yıllarında Hazinesiden ihraç edilen DİBS değeri, TMSF bankaları konsolide yıl sonu bilançoları aktif toplamlarının çok üzerindedir.

Grafik: Fon Bankaları Yıl Sonu Bilançolarına Göre Aktif Büyüklükleri ve Hazinesiden Aktarılan Kaynaklar



TMSF bünyesinde bulunan bankaların yıl sonu konsolide bilançolarına göre, zararlarında 2002 yılında dikkat çekici bir çıkış olduğu görünmektedir. Bu çıkışın 2002 yılı dönem zararından ziyade bu yılda geçmiş yıl zararlarına kaydedilen tutardan kaynaklanmaktadır. Konsolide yıl sonu bilançolarında 2001 yılı zararı 2,7 katrilyon lira iken 2002 yılı bilançosunda geçmiş yıl zararı 20,2 katrilyon lira olarak yer almıştır.

Grafik : Fon Bankaları Yıl Sonu Konsolide Bilançolarına Göre Zararlar ve Hazinesiden Aktarılan Kaynaklar



Bu tutarlar doğrudan ilk ihraçlar olup faiz ve kağıt değişimleri nedeniyle verilen senetlerle, nakit faiz ödemelerini kapsamamaktadır.

Fon bünyesi Bankaların bünyesinden çıkan DİBS tanım miktar ve hangi bankaya devredildiği Ek Tablo:1’de yer almıştır. Söz konusu bilgiler TMSF tarafından bildirilmiştir. Ancak bilgiler EMKT kayıtlarıyla bire bir örtüşmemektedir.

2001 ve 2002 yıllarında gerçekleştirilen 1,6 katrilyon TL, 342,8 milyon ABD doları ve 824 milyon EURO tutarlarında DİBS ihraçları ile ilgili TMSF ile Hazine Müsteşarlığı arasında imzalanmış herhangi bir ikraz anlaşması mevcut değildir.

İkrazen ihraçlarla ilgili onay ve anlaşmalara konu tutarların dayanağı olacak, ikraz miktarının nasıl belirlendiğini açıklayıcı, TMSF tarafından Hazine Müsteşarlığına sunulmuş herhangi bir değerlendirmeyi gösteren bilgi veya belgeye ulaşılamamıştır.

TMSF 2002 yılı Bilançosunda, bankalara aktarılan kaynaklar aktifte sadece DİBS anaparaları dikkate alınarak takip edildiğinden, olduğundan daha düşük görünmektedir. İlgili bankalara yaklaşık 32 katrilyon lira değerinde kaynak aktarımı yapılmışken bu tutar bankalara verilen ihtiyatların takip edildiği aktif hesaplarda 17,4 katrilyon lira olarak görünmektedir.

Fon tarafından ihtiyat olarak gönderilen DİBS’nin menkul kıymetler hesabına borç, ihtiyari yedek akçeler hesabına alacak kaydı yapılması gerekirken, geçici hesaplara alınmış işlemlerin çoğunda geçici hesaplardan ana hesaplara geçiş kayıtlarına ulaşılamamıştır.

Bankaların bir bölümünün DİBS işlemlerinin yer aldığı muhasebe sistemleri bilgi edinilemez durumdadır. Birçok DİBS hareketiyle ilgili bankalarda hiçbir muhasebe belgesi sunulamamıştır. İnceleme sürecinde elde edilebilen bilgi ve belgelerin dışında birçok senet hareketiyle ilgili yeterli bilgi, belge ve muhasebe kayıtlarına ulaşılamamıştır. Bankaların bir bölümünün geçmiş yıl kayıtlarının yer aldığı muhasebe sistemleri bilgi edinilemez durumdadır. Gönderiliş amacına uygun kayıt işleminin yapılmaması ve geçici hesaplardan ana hesaplara geçiş kayıtlarına ulaşılamaması nedenleriyle birçok işlemde inceleme ve izlemeyi tam olarak sonuçlandırmak mümkün olamamaktadır.

Tarafımıza sunulan Banka Bilançoları ile TCMB izleme sisteminden alınan bilançolar arasında büyük oranda uyumsuzluklar tespit edilmiştir.

Bankaların fona devirlerinden sonra bu bankalarda gerçekleşen birleşme, tasfiye, devir ve satış gibi işlemler dahil bankaların faaliyetlerinin Bankalar Yeminli Murakıplarınca denetim yapılmadığı anlaşılmıştır. Bankaların birleşmesi, satışı, tasfiyesi, tekrar tasfiyenin kaldırılması sırasında gerçekleşen DİBS hareketleri ile ilgili

sağlıklı bilgilere ulaşmak mümkün olamamaktadır. Bizzat bu işlemler bilgi ve belge temininde güçlük yaratan etkenlerin başında gelmektedir.

Türk lirası ve yabancı para mevduatlarının ticari bankalara devri karşılığında gönderildiği belirtilen DİBS ve mevduat devrine ilişkin muhasebe kayıtlarına ulaşılamamıştır. EMKT kayıtlarından mevduat devri için söz konusu DİBS'nin bu bankalara aktarıldığı görülmektedir. Ancak bu senetler karşılığı ne kadar mevduat devredildiği ve bu devirlere ilişkin diğer muhasebe kayıtları elde edilememiştir. Katrilyonlarca değerinde mevduat devirleri ile ilgili muhasebe kayıtları ibraz edilememektedir.

EMKT sisteminin dışında elektronik ortamda olmayan depolara senet giriş çıkışları senetlerin takibinde zaafa neden olabilecek hususlar ihtiva etmektedir.

DİBS'nin tamamına yakın bir bölümü EMKT sisteminde bankalar arasında fon hareketi olmadan işlem görmüştür.

İncelemeler sırasında; ikrazen verilen DİBS'nden kaynaklanan hazine alacağının TMSF'nun varolan mali yapısıyla geri ödenmesinin mümkün olmayacağı gözlemlenmiş; ve aktarılan kaynakların mali yükünün Hazine ve bütçe üzerinde kalacağı muhtemeldir. Bu yönüyle bakıldığında yükünün hazine tarafından üstlenildiği veya üstlenilmesi muhtemel, kaynakların ne şekilde ve nerelerde kullanıldığının denetimi daha önemli hale gelmektedir.

Sonuç olarak, TCMB ve TMSF bankaları kayıt ve bilgilerinin karşılaştırması neticesinde; EMKT kayıtlarından görülen birçok senet hareketinin TMSF ve bünyesi banka muhasebe kayıtlarından elde edilerek gösterilmiş olan senet hareket tablolarında yer almadığı görülmüştür. Bankaların muhasebe kayıtlarıyla EMKT kayıtlarının uyumlu olması beklenirdi. Çok sayıda senet işlemlerinin muhasebe kayıtlarına ulaşılamaması, değeri katrilyonlarla ifade edilen işlemler ve bu işlemlerin bu bankalarda nasıl sonuç doğurduğunun tespitini de imkansız kılmaktadır. Bankalarda ikraz DİBS işlemlerinin sağlıklı bilgi ve belgelerle kanıtlanamaması, bir bölümüyle ilgili hiçbir belgenin sunulamaması, Muhasebe kayıtlarının yer aldığı muhasebe sistemlerinin gayri faal hale getirilmiş olması nedenleriyle eski bilgilerin elde edilememesinin sonuçları sorumluluk tespitini gerektiren bir husustur.

Genel olarak yapılan incelemelerin konusu ikrazen verilen DİBS işlemlerinin izlenmesi olmakla birlikte; harcamaların nihai sonucunun bütçe ve borçlanma yoluyla elde edilen kaynakların kullanımını da içerdiği dikkate alındığında; incelemeler sırasında DİBS işlemlerine bağlı tespit edilen diğer hususlara da bu raporda yer verilmiştir.

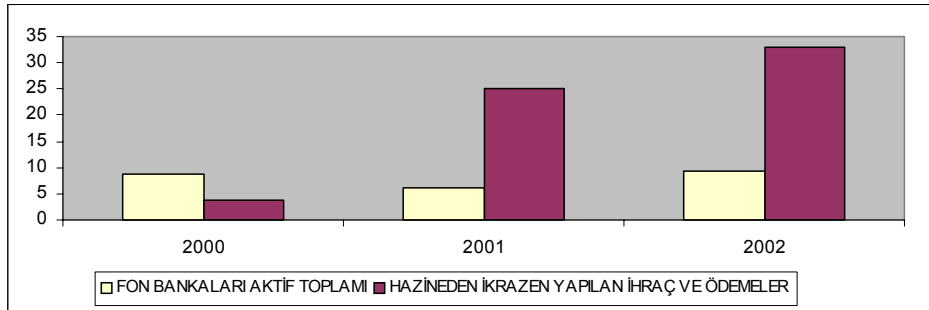
TMSF'ye ikrazen verilen DİBS ihraçlarından vadesi gelmemiş tutar, 2002 yılı iç borç stokunun %13 ünü oluşturmaktadır. Hazineden ikrazen ihraç edilen DİBS ve buna bağlı ödemeler tutarı 2002 yılı sonu itibarıyla 33,1 katrilyon TL'ye

ulaşmıştır. İkraza verilen DİBS, fon bünyesindeki bankalara aktarıldığında bu bankaların aktiflerine girmesi gerekir. Dolayısıyla bankalara aktarılan DİBS ve ona bağlı faiz ödemeleri tutarında, bir önceki döneme göre bu bankaların aktiflerinde artış meydana gelmiş olması beklenir. Ancak bu durum bilançolarda gözlemlenememektedir.

Trilyon TL			
	2000	2001	2002
<i>Fon Bankaları Aktif Toplamı</i>			9.310
<i>Fon Bankaları Zararlar (Dönem+Geçmiş Yıl)</i>			21.844
<i>Hazineden İkraza Yapılan İhraç ve Ödemeler</i>			33.102
Kaynak: www.bddk.org.tr			

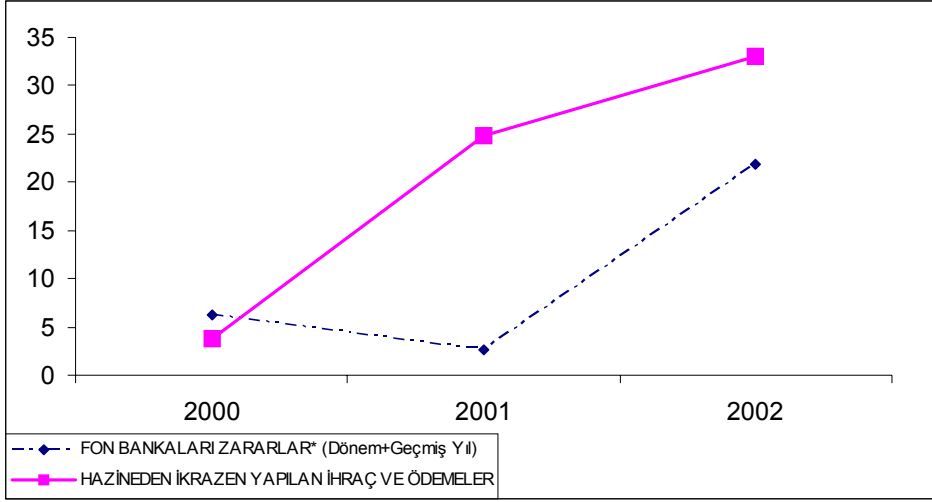
Tablodan görüleceği üzere 2000, 2001 ve 2002 yıllarında Hazineden ihraç edilen DİBS değeri, TMSF bankaları konsolide yıl sonu bilançoları aktif toplamlarının çok üzerindedir.

Grafik: Fon Bankaları Yıl Sonu Bilançolarına Göre Aktif Büyüklükleri ve Hazineden Aktarılan Kaynaklar



TMSF bünyesinde bulunan bankaların yıl sonu konsolide bilançolarına göre, zararlarında 2002 yılında dikkat çekici bir çıkış olduğu görünmektedir. Bu çıkışın 2002 yılı dönem zararından ziyade bu yılda geçmiş yıl zararlarına kaydedilen tutardan kaynaklanmaktadır. Konsolide yıl sonu bilançolarında 2001 yılı zararı 2,7 katrilyon lira iken 2002 yılı bilançosunda geçmiş yıl zararı 20,2 katrilyon lira olarak yer almıştır.

Grafik : Fon Bankaları Yıl Sonu Konsolide Bilançolarına Göre Zararlar ve Hazine Den Aktarılan Kaynaklar



Fon bünyesindeki bankalardan çıkan DİBS'lerin tanımları, miktarları ve hangi bankaya devredildikleri Ek Tablo:1'de yer almıştır. Söz konusu bilgiler TMSF tarafından bildirilmiştir. Ancak bilgiler EMKT kayıtlarıyla bire bir örtüşmemektedir.

2001 ve 2002 yıllarında yapılan 1,6 katrilyon TL, 342,8 milyon ABD doları ve 824 milyon EURO tutarlarında DİBS ihraçları TMSF ile Hazine Müsteşarlığı arasında ikraz anlaşması olmaksızın gerçekleşmiştir.

İkraz ihraçlarla ilgili onay ve anlaşmalara konu tutarların dayanağı olacak, ikraz miktarının nasıl belirlendiğini açıklayıcı, TMSF tarafından Hazine Müsteşarlığına sunulmuş herhangi bir değerlendirmeyi gösteren bilgi veya belgeye ulaşılamamıştır.

TMSF 2002 yılı Bilançosunda, bankalara aktarılan kaynaklar aktifte sadece DİBS anaparaları dikkate alınarak takip edildiğinden, olduğundan daha düşük görünmektedir. İlgili bankalara yaklaşık 32 katrilyon lira değerinde kaynak aktarımı yapılmışken bu tutar bankalara verilen ihtiyatların takip edildiği aktif hesaplarda 17,4 katrilyon lira olarak görünmektedir.

Fon tarafından ihtiyat olarak gönderilen DİBS'nin menkul kıymetler hesabına borç, ihtiyari yedek akçeler hesabına alacak kaydı yapılması gerekirken, geçici hesaplara alınmış işlemlerin çoğunda geçici hesaplardan ana hesaplara geçiş kayıtlarına ulaşılamamıştır.

Bankalarda birçok DİBS hareketiyle ilgili hiçbir muhasebe belgesi sunulamamıştır. İnceleme sürecinde elde edilebilen bilgi ve belgelerin dışında birçok senet hareketiyle ilgili yeterli bilgi, belge ve muhasebe kayıtlarına ulaşılamamıştır. Bankaların bir bölümünün geçmiş yıl kayıtlarının yer aldığı muhasebe sistemleri bilgi edinilemez durumdadır. Gönderiliş amacına uygun kayıt işleminin yapılmaması ve geçici hesaplardan ana hesaplara geçiş kayıtlarına ulaşılamaması nedenleriyle birçok işlemde inceleme ve izlemeyi tam olarak sonuçlandırmak mümkün olamamaktadır.

Etibank ve Demirbank tarafından TRT260702F31 tanımlı senedin ticari bir bankaya satışıyla ilgili olarak bu iki bankanın muhasebe kayıt belgeleri temin edilememiştir. Söz konusu senet bedeli yaklaşık 400 trilyon TL tutmaktadır. Ödemelerin hangi hesap numarası ve kime yapıldığı hususu TCMB'dan sorulmuş; ancak bu işlemlerde KRED mesaj tipinin kullanılması gerekirken, NORM mesajı kullanılması ve “ad-soyad” alanına gönderici banka tarafından bilgi girilmemesi nedeniyle, ödemenin “kime” ve “hangi hesap numaralarına” yapıldığı konusunda EFT sistemi arşivlerinden bilgi elde edilemediği bildirilmiştir. Bu nedenle konunun titizlikle incelenerek sonucunun ortaya çıkarılması gerekmektedir.

Bankaların TMSF tarafından sunulan bilançoları ile TCMB izleme sisteminden alınan bilançoları arasında büyük oranda uyumsuzluklar tespit edilmiştir.

Bankaların fona devirlerinden sonra bu bankalarda gerçekleşen birleşme, tasfiye, devir ve satış gibi işlemler dahil bankaların faaliyetlerinin Bankalar Yeminli Murakıplarınca denetiminin yapılmadığı anlaşılmıştır. Bankaların birleşmesi, satışı, tasfiyesi, tekrar tasfiyenin kaldırılması sırasında gerçekleşen DİBS hareketleri ile ilgili sağlıklı bilgilere ulaşmak mümkün olamamaktadır. Bu işlemler bilgi ve belge temininde güçlük yaratan etkenlerin başında gelmektedir. Var olan her türlü bilgi ve belge ile muhasebe kayıtlarının sistem “back up”ları ile orijinallerinin muhafaza edilmesi ve sonradan değişiklik yapılması gerekiyor ise o takdirde muhasebe ilke ve usullerine uygun yöntemlerle yapılması ve değişikliklerin izlenebilir olması gerekir.

Türk lirası ve yabancı para mevduatlarının ticari bankalara devri karşılığında gönderildiği belirtilen DİBS ve mevduat devrine ilişkin muhasebe kayıtlarına ulaşılamamıştır. EMKT kayıtlarından mevduat devri için söz konusu DİBS'nin bu bankalara aktarıldığı görülmektedir. Ancak bu senetler karşılığı ne kadar mevduat devredildiği ve bu devirlere ilişkin diğer muhasebe kayıtları elde

edilememiştir. Katrilyonlarca TL değerinde mevduat devirleri ile ilgili muhasebe kayıtları ibraz edilememektedir.

İncelemeler sırasında kapatılan, satılan veya tasfiye edilen bankaların diğer bankalarda (özel bankalar dahil) açmış oldukları menkul kıymetlerle ilgili yatırım hesaplarının ve mevduat hesaplarının, bu bankaların kapatılmış olmasına rağmen halen açık kaldığı, tasfiye veya kapatılma işlemlerinden sonra bu hesaplarda hareket olduğu görülmektedir. Bu bulgu ile, fon bankalarının buna benzer yatırım ve mevduatlarının yurt dışındaki banka ve finans kuruluşlarında da olma ihtimali göz önünde bulundurulduğunda, muhasebe kayıtlarına hızlı ve güvenilir şekilde erişme gerekliliğinin önemi açıkça ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla kapatılan veya tasfiye edilen bankaların diğer ticari bankalar ve finans kuruluşları ile benzeri diğer kurumlar nezdinde bulunan hesapları ile sair haklarının, TMSF tarafından takip edilerek hesaplarda yapılan işlemlerin mahiyetlerinin de açıklığa kavuşturulması ve bu hesapların tasfiye edilmesi ve sair hakların aranması gerekmektedir.

Hazine Borçlarının izlenmesi için batık bankalar nedeniyle yapılan tahsilatların, (esas itibarıyla Hazinesinin aktardığı kaynaklardan olan alacakları karşılığı olduğundan) izlenebilir olmasını teminen TMSF muhasebe sisteminin; kurumun asli görevleri (tasarruf mevduatı sigortacılığı) ile tali görevleri (el konulan bankalardan kaynaklanan hak ve yükümlülükler) ayrımını gösterecek şekilde yapılandırılması gerekir. Bu suretle batık bankalardan yapılacak tahsilatların hazineye olan borç ödemelerinde kullanılıp kullanılmadığı izlenebilecektir.

İncelemeler sırasında EMKT sisteminin dışındaki depolara senet giriş çıkışları bu senetlerin takibini güçleştirmiştir. Ayrıca EMKT Sistemi, iç borç senetleri hareketlerinin tamamının izlenmesini mümkün kılacak yegâne araç durumundadır. Bu sistem borçlanma sisteminin de bel kemiğidir. Dolayısıyla sistemin güvenilirliği hayati önemdedir. EMKT Sisteminin kendine ait işleyiş kuralları olmasına karşın, ikraz senetleri ile ilgili açık piyasa işlemlerinde fon bankalarının taleplerini yerine getirmek amacıyla, bu sistemin hem işleticisi hem de kullanıcısı olan Merkez Bankasının, sistemin işleyiş kurallarını ihlal eden müdahalesinin olduğu, yapılan yazışmalar ve görüşmelerden anlaşılmaktadır. Bu tür işlemlere imkan verilmesi, sistemin işleyişi ile ilgili güvenlik kuşkusu oluşturmaktadır.

İkrazen verilen DİBS'nden kaynaklanan hazine alacağının tamamının geri ödenmesinin TMSF'nin var olan mali yapısıyla mümkün olmayacağı gözlemlenmiştir. Bu nedenle aktarılan kaynakların mali yükünün büyük oranda

Hazine ve bütçe üzerinde kalması muhtemeldir. Ancak verilen ikrazların silinmesinin sakıncalı olacağı düşünülmektedir. Tahsil kabiliyeti düşük olsa dahi hazine alacaklarının silinmesinin batık bankalardan olan TMSF alacaklarını olumsuz yönde etkileyeceği düşünülmektedir.

Sonuç olarak, TCMB ve TMSF bankaları kayıt ve bilgilerinin karşılaştırılması neticesinde; EMKT kayıtlarından tespit edilen birçok senet işleminin TMSF bünyesindeki bankaların kayıtlarından elde edilen tablolarda yer almadığı görülmüştür. Halbuki bankaların muhasebe kayıtları ile EMKT kayıtlarının uyumlu olması gerekirdi. Çok sayıda senet işlemlerinin muhasebe kayıtlarına ulaşılamaması, değeri katrilyonlarla ifade edilen işlemler ve bu işlemlerin bu bankalarda nasıl sonuç doğurduğunun tespitini de imkansız kılmaktadır. DİBS'in tamamına yakın bir bölümünün EMKT sisteminde bankalar arasında fon hareketi (ödeme) olmadan aktarıldığı anlamına gelen AKTAR-BILD mesaj tipiyle işlem gördüğü dikkate alındığında, söz konusu aktarımlara ilişkin banka muhasebe kayıtlarının temini aktarımların ne karşılığı yapıldığının belirlenmesi açısından önem arz etmektedir. Bankalarda ikraz DİBS işlemlerinin sağlıklı bilgi ve belgelerle kanıtlanamaması, bir bölümüyle ilgili hiçbir belgenin sunulamaması, muhasebe kayıtlarının yer aldığı muhasebe sistemlerinin gayri faal hale getirilmiş olması nedenleriyle eski bilgilerin elde edilememesinin sonuçları sorumluluk tespitini gerektiren bir husustur. Raporda 2000, 2001, 2002 yıllarındaki işlemler incelenmiş olmakla birlikte, TMSF Başkanlığının konuya ilişkin 22.9.2004 tarihli görüş yazısından, bu sorunların halen devam ettiği anlaşılmaktadır.

SAYIŞTAY KARARLARI

- Temyiz Kurulu Kararları
- Daireler Kurulu Kararları

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 18.10.2004
No : 27360

Memuriyet mahalli dışında bulunan kooperatif ve kuruluşların genel kurul toplantılarına Bakanlık temsilcisi sıfatıyla katılan Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüğü personeline kooperatiflerce verilen ücretin dışında ayrıca Harcırah Kanununun 14 üncü maddesi uyarınca geçici görev yoluyla ödenmesinde mevzuata aykırılık bulunmadığı hakkında.

Duruşma isteminde bulunan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı temsilcisinin ve Sayıştay Savcısının sözlü açıklamalarından ve dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra gereği görüldü.

386 sayılı ilamın 6 ncı maddesi ile Memuriyet mahalli dışında bulunan kooperatif ve kuruluşların genel kurul toplantılarına Bakanlık temsilcisi sıfatıyla katılan Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüğü personeline kooperatiflerce verilen ücretin dışında ayrıca harcırah ödenmesi sebebiyle tazmin hükmü verilmiştir.

Dilekçi temyiz dilekçesinde Bakanlık temsilcisi ücretlerinin belli bir görevlendirme sonucu yapılan çalışmalara karşılık olduğunu, 6245 sayılı Kanun gereğince yapılan ödemelerin dışında bulunduğunu, memuriyet mahalli dışında kooperatif genel kurul toplantılarına katılan memurlara temsilci ücreti ile birlikte 6245 sayılı kanun uyarınca yol gideri ve gündelik ödenmesi gerektiğini, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 87 nci maddesini değiştiren 3476 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 25.10.1988 tarihinden beri uygulamanın bu şekilde yürütüldüğünü, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 11.03.1994 tarihli 3717 sayılı yazısında memuriyet mahalli dışında kooperatif genel kuruluna katılan memurlara temsilci ücreti ile birlikte yol gideri ve gündelik ödenmesi gerektiği doğrultusunda görüş bulunduğunu belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmiştir.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 87 nci maddesinde; “Ticaret Bakanlığı, kooperatiflerle, kooperatif birlikleri, merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği'nin, genel kurul toplantılarında temsilci bulundurur. Genel kurul toplantıları Bakanlık temsilcisinin huzuru ile açılır ve devam eder. İdare, bildirilen günde temsilci bulunmasını sağlar. (Değişik: 6/10/1988-3476/22 md.)

Temsilciler, toplantının kanunlara, ana sözleşmeye ve gündeme göre yürütülmesini denetleme ve temin ile görevlidirler. Temsilcilerden her birine birinci derece kadrolu memur için tespit edilen en yüksek yurt içi harcırahının bir günlük tutarının iki katını geçmemek üzere İlgili Bakanlıkça tespit edilen tutarda ücret ödenir. Bu ücret görevli temsilciye ödenmek üzere kooperatif ve üst kuruluşlarınca genel kurul öncesinde maliye veznesine yatırılır.” denilmektedir.

6245 sayılı Harcırah Kanununun “Muvakkat vazife harcırahı” başlıklı 14’üncü maddesinde ise: “Aşağıda gösterilen memur ve hizmetlilere muvakkat vazife harcırahı olarak yol masrafı ile yevmiye verilir ve hamal (cins ve adedi beyannameye gösterilmek suretiyle) bagaj ve ikametgah veya vazife mahalli ile istasyon, iskele veya durak arasındaki nakil vasıtası masrafları da ayrıca tediye olunur.

1. Birinci maddede yazılı kurumlara ait bir vazifenin ifası maksadıyla muvakkaten yurt içinde veya dışında başka bir yere gönderilenlere;” hükmü yer almaktadır.

Rapor dosyası ve eki belgelerin incelenmesi sonucunda; Muğla iline bağlı ilçelerdeki kooperatiflerin genel kurul toplantılarına temsilci olarak görevlendirilen memurların tamamının görevlendirme yazılarının ödeme emrine ekli olduğu, Kooperatifler Kanununun 87 nci maddesine göre görevlendirilecek memurlara verilecek ücretin Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca belirleneceği belirtilmiştir. Söz konusu Bakanlık ücretleri il merkezi ve il dışı olarak ayrı ayrı belirlemeyip mesai içi ve mesai dışı olarak ayrı ayrı belirlemiştir. Memuriyet mahalli dışında kooperatiflerin genel kurul toplantılarına katılan memurlara söz konusu kooperatiflerce gider karşılığı doğrudan herhangi bir ödeme yapılmadığı anlaşılmaktadır. Kooperatiflerle, kooperatif birlikleri, merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin, genel kurul toplantılarına temsilci olarak memur görevlendirmek Kooperatifler Kanununun 87 nci maddesine göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığının görevleri arasında sayılmaktadır. Harcırah Kanununun 14 üncü maddesine göre de kuruma ait görevin ifası maksadıyla memuriyet mahalli dışına görevlendirilen memurlara harcırah verileceği belirtilmiştir. Diğer taraftan söz konusu Kanunun 87 nci maddesine göre memurlara verilecek temsilci ücretini belirleme yetkisi olan Bakanlık söz konusu ücreti mesai saatlerinde düşük, mesai saati dışında yüksek belirleyerek farklılaştırmış, il merkezi ve il dışı olarak ise farklılaştırma yapmamıştır. Bunun nedeni de memuriyet merkezi dışındaki kooperatif toplantılarına katılan memurlara Harcırah Kanununun 14 üncü maddesine göre müstehak olduğu harcırahın ödenecek olmasıdır. Söz

konusu personele harcırah ödenmesi gerektiği hususunda Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığının yazıları dilekçe ekinde ibraz edilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükmü ve açıklamalar doğrultusunda, memuriyet mahalli dışındaki kooperatifler ile kooperatif birliklerinin genel kurul toplantılarına temsilci olarak görevlendirilip katıldıkları anlaşılan ve yaptıkları görevin karşılığı olarak Maliye veznesinden ödenen temsilci ücretinden ayrı olarak, kuruma ait bir görevin ifası amacıyla memuriyet mahalli dışına çıkmalarından dolayı Harcırah Kanununun 14 üncü maddesine göre geçici görev yolluğu ödenmesinde mevzuata aykırılık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle 386 sayılı ilamın 6 ncı maddesiyle verilen- liraya ilişkin tazmin hükmünün kaldırılmasına, karar verildi.

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 23.11.2004
No : 27446

D Sİ Genel Müdürlüğü Barajlar ve HES Dairesi Başkanlığı Birim Fiyat Cetveli'nin Kazı İşleri Bölümünün Pozlarla İlgili Notlar kısmının 65 inci maddesinde, hangi pozdan kaya kazısı yapıldığına bakılmaksızın patlayıcısız kaya kazısı yapılması durumunda kazı pozunun, B-15.310 pozisyonu fiyatının %80' i kadar artırılması öngörülmüş olduğundan, kaya pozu fiyatına %80 zam yapılarak ödemede bulunulmasının mümkün olamayacağı.

Dosyada mevcut belgeler okunup incelendikten, duruşma talep eden Hakedişi Düzenleyen sıfatı ile sorumlu’ın temyiz dilekçesine paralel sözlü açıklamaları ile Sayıştay Savcı Vekilinin karşılamalarına paralel açıklamaları dinlendikten sonra gereği görüldü.

960 nolu ilâmın 15 inci maddesiyle, Ltd. Şti.yüklenimindeki “..... Barajı ve HES Tesisleri İnşaatı” işinde, DSİ Genel Müdürlüğü Barajlar ve HES Dairesi Başkanlığı Birim Fiyat Cetveli’ nin (Tarifleri ve Şartları) Kazı İşleri Bölümünün Pozlarla İlgili Notlar kısmının 65 nci maddesindeki, “Herhangi bir şekilde kaya kazısının patlayıcı madde kullanılmadan yapılması halinde B-15.310 pozisyonu fiyatına %80 zam yapılır.” hükmü gereği herhangi bir nedenle kaya kazılarının patlayıcı madde kullanılmadan yapılması zorunluluğunun doğması durumunda, fiilen kullanılan kazı birim fiyatına, B-15.310 birim fiyatının %80’inin ilave edilmesi gerekirken, patlayıcı madde kullanılmadan yapılan ve bedeli B-15.313 poz no.lu “Barajlarda kaya kazılması ve yolda dolguya konulması” birim fiyatından ödenen kazı imalatlarına, müşkülât karşılığı B-15.310 fiyatı yerine B-15.313 fiyatının %80’inin ilave edilmesi nedeniyle fazla ödenen- liraya tazmin hükmü verilmiştir.

Dilekçi temyiz dilekçesinde, B-15.313/A poz nolu Barajlarda kaya kazılması ve yolda dolguya konulması (Patlatmasız) imalatında uygulanan birim fiyatın, $(B-15.313 + B-15.313 \times \%80 = 2.134.959 + 1.707.967 =) 3.842.926\text{-TL/m}^3$ olduğu, ilamda belirtilen gerekçelerle düzeltilen birim fiyatın ise $(B-15.313 + B-15.310 \times \%80 = 2.134.959 + 1.913.153 \times 0,80 =) 3.665.481\text{- TL/m}^3$ olduğundan aradaki kesilecek fark olan 177.445-TL/m^3 ten hesaplanan fazla

ödeme tutarının 11.573.987.000-TL (KDV oranı %17 yerine %18 alınmıştır. Doğrusu 11.475.903.000- TL) olduğu;

B-15.313/A-1 poz nolu Barajlarda kaya kazılması ve yolda depoya konulması (Patlatmasız) imalatında uygulanan birim fiyatın ise $(B-15.313 + B-15.313 \times \%80) \times 0,75 = (2.134.959 + 2.134.959 \times 0,80) \times 0,75 = 2.882.195$ -TL/m³ iken, ilamda belirtilen gerekçelerle düzeltilecek birim fiyatın $(B-15.313 \times 0,75) + (B-15.310 \times 0,80) = (2.134.959 \times 0,75) + (1.913.153 \times 0,80) = 3.131.742$ -TL/m³ olduğu, bu durumda ise ödenecek fark olan 249.547-TL/m³’ten hesaplanan noksan ödeme tutarı $(210.650 \times 249.547 \times 0,8388 \times 1,18) = 52.030.050.000$.-TL olduğundan, müteahhit firmaya toplam $(52.030.050.000 - 11.573.987.000) = 40.456.063.000$.-TL noksan ödeme yapılmış olduğu; buna rağmen 30/B no.lu hakedişin bağlı olduğu Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emrinden 7.849.160.000-ana para ve 784.920.000.-TL gecikme faizi olmak üzere toplam 8.634.080.000.-TL kesinti yapıldığı; Sayıştay tarafından verilecek karara göre haksız kesilen 8.634.080.000.-TL iade edilecek ve yapılacak ilk hakedişte B-15.313/A ve B-15.313/A-1 pozlarının birim fiyatlarında yukarıdaki hesaplara uygun gerekli düzeltmeler yapılacağını belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmektedir.

Birim Fiyat Cetveli’ nin (Tarifleri ve Şartları) Kazı İşleri Bölümünün Pozlarla İlgili Notlar kısmının 17 nci maddesinde, “Yol işlerinde depoya konulan kayadan gayri zemin B-15.304 fiyatının %41’i pozu ile, yol işlerinde depoya konulan yumuşak kaya B-15.309 fiyatının %75’i ile yol işlerinde depoya konulan kaya kazıları B-15.313 fiyatının %75’i ile ödenir”; 65 inci maddesinde, “Herhangi bir şekilde kaya kazısının patlayıcı madde kullanılmadan yapılması halinde B-15.310 pozisyonu fiyatına %80 zam yapılır. Ancak bu zammın yapılabilmesi için patlayıcı madde kullanılmadan kaya kazısı yapılmasını İdarenin peşinen yazılı olarak talimat veya izin vermiş olması lazımdır” denilmektedir.

Dosya eki belgelerden, B-15.313/A pozundan uygulama yılından önce 21.540 m³ ve 2000 uygulama yılında 44.359 m³ olmak üzere toplam 65.899 m³ imalat yapıldığı ve B-15.313/A birim fiyatı olarak B-15.313 pozunun % 80 artırılmış fiyatının esas alındığı anlaşılmaktadır. DSİ Genel Müdürlüğü Barajlar ve HES Dairesi Başkanlığı Birim Fiyat Cetveli (Tarifleri ve Şartları) nda, B-15.310, B-15.312 ve B-15.313 olmak üzere (yumuşak kaya hariç) üç adet kaya kazısı pozu belirtilmiştir. Söz konusu notların 65 inci maddesinde ise herhangi bir şekilde kaya kazısının patlayıcı madde kullanılmadan yapılması halinde “kaya pozu fiyatına %80 zam yapılır” yerine “B-15.310 pozisyonu fiyatına %80 zam yapılır”

denilerek, hangi pozdan kaya kazısı yapıldığına bakılmaksızın patlayıcısız kaya kazısı yapılması durumunda kazı pozunun, B-15.310 pozisyonu fiyatının %80' i kadar artırılması öngörülmüş olduğundan dilekçi iddialarının reddi ile 960 sayılı ilâmın 15' inci maddesiyle- liraya ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün tasdikine;

23.11.2004 tarihinde karar verildi.

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 30.11.2004
No : 27481

Sayıştay yargılamasına konu olmuş bir fazla ödeme hakkında, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun “Hatalı ödemelerin istirdatının, hatalı ödemenin ilk yapıldığı tarihten sonra 60 gün içinde mümkün olduğu, bu süre geçtikten sonra istirdat edilmeyeceği” şeklindeki 1973/4 sayılı kararının uygulanmasının mümkün olmadığı hakkında.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra gereği görüldü;

..... Üniversitesi Bütçe Dairesi Başkanlığının 1998 yılı hesabına ait 1116 sayılı ilamın 6 ncı maddesi ile verilen-lira tazmin hükmünün TASDİKİNE ilişkin 17.06.2003 tarih 26528 tutanak sayılı Temyiz Kurulu Kararı hakkında,

Dilekçi Karar Düzeltilmesine ilişkin dilekçesinde özetle; temyiz başvurusuna ilişkin olarak Sayıştay Savcılığının karşılama yazısında, üniversitedeki bir idari görevin 2914 sayılı Kanuna tabi bir öğretim üyesince vekaleten yürütülmesi ve bu vekalet nedeniyle yan ödeme ve özel hizmet tazminatı ödenmesinin mevzuata aykırı olduğu belirtilmesine karşın, Temyiz Kurulu Kararında ilgili mevzuatta akademik personelin bu tür idari görevlere vekalet etmelerine engel teşkil eden bir hüküm bulunmadığına, ancak 1995 yılından itibaren yan ödeme ve özel hizmet tazminatlarını gösteren Bakanlar Kurulu Kararnamelerine konulan hükümler nedeniyle idari görevlere vekalet eden akademik personele yan ödeme ve özel hizmet tazminatı ödenmesine imkan olmadığına karar verildiğini; diğer yandan 14.06.1974 tarih 14915 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 1973/14 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararına atfen hatalı ödemelerin istirdatının hatalı ödemenin ilk yapıldığı tarihten başlamak üzere 90 gün (sonradan 60 gün olmuştur) içinde mümkün olduğunu bu süre geçtikten sonra istirdat edilemeyeceğini, oysa kendisine değil 60 gün, iki yıllık bir süre geçtikten sonra sorgu gönderildiğini belirterek Temyiz Kurulu Kararının düzeltilmesini talep etmektedir.

Dilekçi Sayıştay Savcılığının temyiz aşamasında bildirdiği mütalaa ile Temyiz Kurulu Kararı arasında çelişki olduğunu belirtmekte ise de, 832 sayılı Kanunun 16 ncı maddesinde, “Temyiz Kurulu Sayıştay dairelerince verilen ilâmların son hüküm merci” olarak tespit edilmekte, aynı Kanunun 20 nci maddesinde ise Sayıştay Savcısının görevleri sayılırken “hesapların incelenmesi ve yargılanması safhalarında iddia ve düşüncesini bildirmek” ibaresine yer verilmektedir.

Buna göre, Sayıştay Savcısı, temyiz başvurusu üzerine dosyanın tekemmülü aşamasında sadece mütalaasını bildirmekle görevli olup, Sayıştay Dairelerince verilen ilâmlar hakkında son hükmü veren merci olarak Temyiz Kurulu bu mütalaya dikkat etmekle birlikte uymak zorunda değildir. Bu nedenle de bu konuda yasaya aykırılık bulunmamaktadır.

Dilekçi tarafından, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun Kararına atfen, hatalı ödemenin ilk yapıldığı tarihten itibaren 60 gün içinde geri alınmasının mümkün olduğu ileri sürülmekte ise de gerek 1050 sayılı Kanunun 126 ncı maddesinde gerek 832 sayılı Kanunun 66 ncı maddesinde belirtildiği üzere Sayıştay, sayman hesaplarının Sayıştay’a noksansız verildiği tarihten itibaren 2 yıl içinde yargılamakla mükellef olup, ilgili mevzuatta Sayıştay’ın yargılama süresine ilişkin başkaca bir sınırlama bulunmamaktadır.

Dilekçi tarafından ileri sürülen diğer iddia ve itirazların ise söz konusu Temyiz Kurulu Kararında karşılandığı ve Kanuna aykırı bir yönü bulunmadığı anlaşıldığından ve Kararın düzeltilmesini icap ettiren başka bir husus da ileri sürülmediğinden 17.06.2003 tarih 26528 tutanak sayılı TEMYİZ KURULU KARARININ DÜZELTİLMESİNE MAHAL OLMADIĞINA, karar verildi.

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 28.12.2004
No : 27544

1 - Sabit Nakliye Birim Fiyatları içinde ocaktan parke naklinin düzenlendiği “SBN.11 poz no’lu Parke, Kaba Yonu Taşı (Ocaktan) Nakliye birim fiyatı” bulunduğundan bu birim fiyatın uygulanmasının, söz konusu işin sözleşmesi gereği olduğu, bu nedenle taşıma formüllerine göre yeniden nakliye birim fiyat tespit edilerek nakliye bedeli ödenmesinin mevzuata aykırı olduğu;

2- 88/13181 sayılı Kararnameye göre, yılı imalatlarına aynı yıl fiyatları uygulanması gerekeceğinden 1999 yılı imalatı için 1998 yılı “taş işlenebilirlik zammı” oranlarının uygulanması mevzuata aykırı olduğu hakkında.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden ve duruşma talebinde bulunan dilekçi ile Sayıştay Savcılığının sözlü açıklamaları dinlendikten sonra gereği görüldü:

1- 1094 sayılı ilamın 13. maddesi ile, A.Ş yükleniminde bulunan lira keşif bedelli “..... Bölgesi Tarihi Mezarlıkların Onarımı ve Çevre Düzenleme İşi”nde;

A- 17.144 Poz No’lu Doğal Küçük Parke Taşı ile Döşeme Kaplama Yapılması imalatında kullanılan doğal küçük parke taşının nakliye birim fiyatı tespit edilirken parke taşı yoğunluğunun Nakliye Genel Teknik Şartnamesine göre 2 ton/m³ yerine 2,8 ton/m³ alındığı gerekçesiyle lira fazla ödeme,

B-Sözkonusu imalatda kullanılan doğal küçük parke taşı nakliye birim fiyatının İstanbul İli için tespit edilen SBN 11 parke, kaba yonu taşı sabit nakliye birim fiyatı yerine düzenlenen yeni nakliye birim fiyatından hesaplanarak bedelinin ödendiği gerekçesiyle lira fazla ödeme,

Olmak üzere toplam liraya tazmin hükmü verilmiştir.

17.144 poz no’lu doğal küçük parke taşı ile döşeme kaplaması yapılması imalatının analizinde döşeme malzemesi olarak 04.034/1 pozundan Küçük parke taşı yer almaktadır.

Söz konusu işle ilgili düzenlenen ve tazmin hükmüne esas tutulan verile emri eki kesin hak ediş raporu incelendiğinde, 17.144 poz no’lu doğal küçük

parke taşı ile döşeme kaplaması yapılması birim fiyatının imalat ödemesinde esas alındığı, nakliyenin ise Bergama ile inşaat mahalli arasındaki mesafe esas alınıp taşıma formüllerine göre belirlenen nakliye birim fiyatından ödendiği anlaşılmaktadır.

Dilekçi, dilekçe ekinde bulunan ve noterce düzenlenen tespit tutanağının noter nezaretinde müteahhidin granitleri satın aldığı A.Ş yetkililerince inşaat mahallinden alındığını belirtiyorsa da, bahse konu tespit tutanağının incelenmesinde noter nezaretinde alınan numunelerin İnşaatın taahhüdü altındaki “..... Bölgesi Tarihi Mezarlıkların Onarımı ve Çevre Düzenleme İşİ” ile ilgili olmayıp yine İstanbul Büyük Şehir Belediyesinin ihale ettiği ve İnşaatın yükleniminde bulunan “..... Caddesi ve Yakın Çevresi Rehabilitasyon ve Düzenleme 1. Aşama İnşaatı İşİ”ne ait olduğu ve mevkiî olarak Ümraniye Alemdağ Caddesi Çiftlik Mahallesi mevkiinden alındığı anlaşılmaktadır. Bu durumda dilekçinin kullanılan malzemelerle ilgili tereddüdün noterce yapılan tespit tutanağıyla ve Bergama Sulh mahkemesince verilen tespit kararıyla giderildiği ve kullanılan malzemenin Bergama menşeli granit olduğunun anlaşıldığı yönündeki iddiasının ibraz edilen belgeler karşısında geçerliliği bulunmamaktadır.

A- 17.144 poz no’lu doğal küçük parke taşı ile döşeme kaplaması yapılması birim fiyatı keşifte yer alıp ödemede de esas alındığından nakliye birim fiyatının tespitinde yoğunluğun parke taşının yoğunluğu esas alınarak belirlenmesi gerekir. Taşıma İşleri Genel Teknik Şartnamesinde 2.8. maddesinde parke taşının II sayılı cetvelde figüredeki yoğunluğu 2 ton/m³ olarak belirlenmiştir. Taşıma Genel Teknik Şartnamesinden hareketle İstanbul için belirlenen SBN.11 Parke, Kaba Yonu Taşı (Ocaktan) Nakliye birim fiyat analizinde de yoğunluk 2 ton/m³ olarak dikkate alınıp birim fiyat belirlenmiştir. Dolayısıyla 04.034/1 poz No’lu küçük parke taşı yoğunluğunun nakliye birim fiyatında 2 ton/m³ olarak dikkate alınması gerekirken 2,8 ton/m³ olarak dikkate alınması mevzuata aykırıdır.

B-Sabit Nakliye Birim Fiyatları yıllar itibariyle belirlenen ve İstanbul İli sınırlarındaki taşımalar için sözleşmeye hüküm konulması halinde uygulanması zorunlu olan birim fiyatlardır. Sabit Nakliye Birim Fiyatlarının uygulanmasıyla ilgili sözleşmesine hüküm konulması durumunda, öncelikli olarak Sabit Nakliye Birimi Fiyatları uygulanacak; hüküm bulunmayan hallerde ise, Taşıma Genel Teknik Şartnamesindeki hükümler dikkate alınacaktır.

Yukarıda A fıkrasında da belirtildiği üzere, Sabit Nakliye Birim Fiyatları içinde ocaktan parke naklinin düzenlendiği “SBN.11 poz no’lu Parke, Kaba Yonu Taşı (Ocaktan) Nakliye birim fiyatı” bulunduğundan bu birim fiyatın uygulanması sözkonusu işin sözleşmesi gereğidir. Bu nedenle taşıma formüllerine göre yeniden nakliye birim fiyat tespit edilerek nakliye bedeli ödenmesi mevzuata aykırıdır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle 1094 sayılı ilamın 13. maddesiyle toplam 12.632.315.000.liraya ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

2- Aynı ilamın 21. maddesiyle; A.Ş yükleniminde bulunan lira keşif bedelli “..... Mezarlık Duvarları ile Çevre Düzenleme İş”nde; Vakıflar Genel Müdürlüğü analizlerinde yer alan V-227, V.228, V.1104, V.1330, V.1331 ve V.1420/B poz no’lu imalatların 1999 yılı birim fiyatları hesaplanırken 1999 yılı için belirlenen “taş işlenebilirlik zammı yüzdeleri” yerine 1998 yılı için belirlenen “taş işlenebilirlik zammı yüzdeleri” esas alınarak birim fiyat hesaplanması sonucunda liraya tazmin hükmü verilmiştir.

Rapor dosyası ve dilekçe eki belgelerinin incelenmesi sonucunda, söz konusu işle ilgili akdedilen sözleşmede Vakıflar Genel Müdürlüğünce 1998 yılı Eski Eser Birim Fiyat Eki Listesinin sözleşmenin ekleri arasında yer aldığı, işin keşfinin de 1998 yılı birim fiyatları esas alınarak belirlendiği anlaşılmaktadır.

İşin keşfinde yer alan Vakıflar Genel Müdürlüğünün birim fiyatları için Vakıflar Genel Müdürlüğünce yayınlanan Eski Eser Birim Fiyat Eki Listesinde “Yonu Taşı İşlenebilirliğine Göre Verilecek İşlenebilirlik Zammı Yüzdeleri” de her yıl ayrıca yayınlanmaktadır. Sözkonusu işlenebilirlik zammı yüzdelerinin altında da not olarak “Yukarıdaki taşların işlenebilirlik uygulanmış her yıl yeniden belirlenecek yüzdelerle göre katsayı hesabı yapılacaktır.” İfadesi yer almaktadır. Bu ifade her yıl yayınlanan birim fiyat eki listesinde yer aldığından sözleşmenin eki olan 1998 yılı Eski Eser Birim Fiyat Eki Listesinde de mevcuttur. Dolayısıyla işin müteahhidi için işlenebilirlik zammı yüzdeleri değişmeyen sabit oranlar değil, her yıl değişebilen ve hangi oranda değişeceği konusunda da kesinlik bulmayan oranlardır.

88/13181 sayılı Kararnameye göre, yılı imalatlarına aynı yıl fiyatları uygulanması gerekeceğinden 1999 yılı imalatı için 1998 yılı “taş işlenebilirlik zammı” oranlarının uygulanması mevzuata aykırıdır. Bu nedenle 1094 sayılı ilamın 21. maddesiyle liraya ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

28.12.2004 tarihinde karar verildi.

DAİRELER KURULU KARARI

Tarih : 1.12.2004

No : 1159/1

İhaleye katılan üç firma arasında en düşük fiyatı veren firmanın, İdarece eksik olduğu tespit edilerek tamamlanması istenilen belgeleri kendilerine tanınan süre içerisinde İdareye sunmuş olmasına rağmen ihale dışı bırakılması, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun “Temel İlkeler” başlıklı 5 inci maddesindeki ihalede rekabet ve eşit muamele ilkesine aykırılık teşkil etmesi nedeniyle sözleşmenin tescilinin mümkün olmadığı hakkında.

..... Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi ile Limited Şirketi arasında bağtlanan “Merkezi Endoskopi Sistemi Alımı” na ilişkin sözleşmenin tescilinde hasıl olan tereddüt üzerine konu 8. Dairede görüşülüp red kararı verilmiş olup, İdaresince bu karara itiraz edilerek konunun Daireler Kurulunda görüşülerek sözleşmenin tescili talep edilmiştir.

Dosya üzerinde yapılan incelemede;

..... Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Müdürlüğünün ihtiyacı olan 1 adet Merkezi Endoskopi Sistemi (8 Grup) alımı işinin 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 19 uncu maddesi uyarınca ABD Doları yaklaşık maliyet üzerinden açık ihale usulü ile ihaleye çıkarıldığı, ihale ilanının tarih ve sayılı Kamu İhale Bülteninde yayınlandığı, 24.06.2004 tarihinde yapılan ihaleye üç firmanın teklif verdiği, bu firmalardan A.Ş. Atatürk Havalimanı Serbest Bölge Şubesinin idarece tespit edilen belge eksikliklerini verilen sürede tamamlamaması nedeniyle ihale dışı bırakıldığı, diğer firmaların tekliflerinin değerlendirilmesi sonucunda; ekonomik açıdan en avantajlı teklifi vermiş bulunan Limited Şirketine işin EURO bedelle ihale edildiği anlaşılmıştır.

Bu konuda 8 inci Dairece verilip red işlemine esas tutulan Kararda özetle;

İhaleye katılan üç firma arasında en düşük fiyatı teklif eden A.Ş. A.H.L. Serbest Bölge Şubesinin, İdarece eksik olduğu tespit edilerek tamamlanması istenen belgelerini kendilerine tanınan süre içerisinde İdareye sunmuş olmasına rağmen, ihale dışı bırakılması nedeniyle sözleşmenin tescil edilmemesi gerektiğine karar verilmiştir.

Bu tespitlerden sonra yapılan görüşmeler sonucunda;

Daire Kararına karşı tarih ve sayılı yazı ile yapılan itirazda açıklanan gerekçelerle sözleşme dosyasının tescili istenilmiş ise de;

..... tarih ve sayılı ihale komisyonu kararından, ihaleye üç firmanın iştirak ettiği; her üç firmanın da eksik belgelerinin olduğunun tespit edilmesi üzerine, firmalara eksik belgelerini tamamlamaları için 30.6.2004 tarihinden 2.7.2004 tarihine kadar süre verildiği; bu durumun firmalara fax çekilerek bildirildiği anlaşılmıştır. Diğer iki firma öngörülen süre içerisinde eksik belgelerini tamamlamış ve İdareye sunmuş, A.Ş. A.H.L. Serbest Bölge Şubesi ise süresi içerisinde belgeleri fax yoluyla İdareye ulaştırmış, hafta sonu tatilini müteakip 5.7.2004 tarihinde de elden teslim etmiştir. İhale komisyonu, A.Ş. AHL Serbest Bölge Şubesine ilişkin olarak üç noksan belge tespit etmiştir. Bunlardan ilki, teklif mektubunda imzası bulunan’ın A.Ş. AHL Serbest Bölge Şubesi adına tek başına teklif vermeye yetkili olduğuna dair yönetim kurulu kararı, ikincisi, A.H.L. Serbest Bölge Şubesi adına vergi borcu bulunmadığına dair belge, üçüncü belge ise, firmanın sosyal güvenlik kurumlarına prim borcu olmadığına dair belgedir. Ayrıca komisyon kararında yer almamakla birlikte İdarenin itiraz dilekçesinde yer alan bir husus da firmanın ihaleye teklif veren şubesinin ticaret sicil kaydının İdareye sunulmamış olmasıdır. Komisyonun yaptığı değerlendirme sonucunda, A. Ş. AHL Serbest Bölge Şubesine ait teklif mektubunda yer alan imza sahibi’ın anılan firmanın AHL Serbest Bölge Şubesi tüzel kişiliği adına tek başına teklif vermeye yetkili olduğunu gösterir belge ile yine aynı şubeye ait vergi borcu olmadığına dair belgenin “öngörülen sürede ve halen elde edilemediğinden” bahsedilmiş, sigorta prim borcu olmadığına ilişkin belgenin eksikliğinden ise hiç söz edilmemiştir. Bu nedenlerle Euro ile en düşük fiyatı teklif eden A.Ş. AHL Serbest Bölge Şubesinin ihale dışı bırakıldığı anlaşılmıştır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun “Tekliflerin Değerlendirilmesi” başlıklı 37 nci maddesinin ikinci fıkrasında;

“Tekliflerin değerlendirilmesinde, öncelikle belgeleri eksik olduğu veya teklif mektubu ile geçici teminatı usulüne uygun olmadığı 36 ncı maddeye göre ilk oturumda tespit edilen isteklilerin tekliflerinin değerlendirme dışı bırakılmasına karar verilir. Ancak, teklifin esasını değiştirecek nitelikte olmaması kaydıyla, belgelerin eksik olması veya belgelerde önemsiz bilgi eksikliği bulunması halinde, idarece belirlenen sürede isteklilerden bu eksik belge veya bilgilerin tamamlanması yazılı olarak istenir. Belirlenen sürede eksik belge veya

bilgileri tamamlamayan istekliler değerlendirme dışı bırakılır. Bu ilk değerlendirme ve işlemler sonucunda belgeleri eksiksiz ve teklif mektubu ile geçici teminatı usulüne uygun olan isteklilerin tekliflerinin ayrıntılı değerlendirilmesine geçilir. Bu aşamada, isteklilerin ihale konusu işi yapabilme kapasitelerini belirleyen yeterlik kriterlerine ve tekliflerin ihale dokümanında belirtilen şartlara uygun olup olmadığı incelenir. Uygun olmadığı belirlenen isteklilerin teklifleri değerlendirme dışı bırakılır.” hükmü yer almaktadır.

İdare itiraz dilekçesinde, dosyada A.Ş.'ne ilişkin tescil kaydının sunulduğunu, ihaleye katılan A.Ş. Atatürk Havalimanı Serbest Bölge Şubesine ait ticaret sicil kaydına ilişkin belgenin ise sunulmadığını iddia etmektedir.

Dosyanın incelenmesi neticesinde; A.Ş. Atatürk Havalimanı Serbest Bölge Şubesinin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinin tarih ve sayılı nüshasında ticaret sicil kaydının yayımlandığı ve buna ilişkin belgenin de sözleşme dosyası içerisinde yer aldığı görülmüştür.

İhale komisyonunun, A.Ş. AHL Serbest Bölge Şubesine ilişkin olarak tespit etmiş olduğu eksik belgelerden birisi de, teklif mektubunda imzası bulunan'ın A.Ş. AHL Serbest Bölge Şubesi adına tek başına teklif vermeye yetkili olduğuna dair yönetim kurulu kararıdır. İhale komisyonu bu istemine, anılan şirketin tesciline ilişkin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ve imza sirkülerinin (B/2) bölümünde; eksiltme, arttırma ve taahhütlerle ilgili her türlü teklif mektupları, sözleşmeler ve ilişkin evrakın yönetim kurulu üyelerinden ikisinin müşterek imzasıyla verileceğinin belirtilmiş olmasını gerekçe göstermiştir.

..... A.Ş. A.H.L. Serbest Bölge Şubesi adına teklif veren aynı zamanda anılan şirketin yönetim kurulu üyesidir. Ancak teklif mektubunu yönetim kurulu üyesi olması nedeniyle değil, Ankara 44 üncü Noterliğince düzenlenen tarih ve sayılı vekaletnameye istinaden imzalamıştır.

İşe ait idari şartnamenin; ihaleye katılabilmek için gereken belgelere ilişkin 7 nci maddesinin (h) bendinde; “Vekaleten ihaleye katılma halinde istekli adına katılan kişinin ihaleye katılmaya ilişkin noter tasdikli vekaletnamesi ile noter tasdikli imza beyannamesi” şeklinde hüküm yer almaktadır. Ayrıca Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinin tarih ve sayılı nüshasında yayınlanan şirketi temsil ve ilzama ilişkin Yönetim Kurulu Kararının A-15 inci maddesinde “Konularla tahditli olmaksızın verilecek süreli umumi ve hususi vekaletnameler”in Yönetim Kurulunun iki üyesinin müşterek imzasıyla

verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hükümler uyarınca vekaleten ihaleye katılım mümkün bulunduğu ve bu vekaletnamenin geçerli olabilmesi için Yönetim Kurulunun iki üyesinin müşterek imzası yeterli olduğundan ayrıca Yönetim Kurulu Kararı aranması gerekmemektedir.

Söz konusu vekaletnamenin incelenmesinde; iki yönetim kurulu üyesi tarafından’ın A.Ş. A.H.L. Serbest Bölge Şubesi adına ihalelere katılma konusunda yetkili kılındığı görülmüş ve bu vekaletnamenin anılan firmanın ihale dosyasında zaten mevcut olduğu anlaşılmıştır. Buna rağmen ihale komisyonu ısrarla’ın anılan firmanın A.H.L. Serbest Bölge Şubesi adına tek başına teklif vermeye yetkili olduğunu gösterir yönetim kurulu kararını istemiş; bu istem üzerine de firma İdari Şartnameye uygun belgesi (vekaletname) dosyasında mevcut olmasına rağmen, istenilen yönetim kurulu kararını verilen süre içerisinde (2.7.2004) fax yoluyla ulaştırmış; hafta sonu tatilini müteakip 5.7.2004 tarihinde de elden teslim etmiştir.

Bütün bunlara rağmen ihale komisyonu, kendisine sunulan yönetim kurulu kararının numarasının bulunmaması nedeniyle’ın şubenin temsil ve ilzamu hususunda yetkili olmadığı kanaatine varmıştır. Ancak Türk Ticaret Kanununun 330 uncu maddesinde Yönetim Kurulu Kararları ile ilgili hükümler yer almakta ve bu maddenin son fıkrasında “Kararların muteberliği yazılıp imza edilmiş olmasına bağlıdır.” denilmektedir. Buradan da anlaşılabileceği üzere Yönetim Kurulu Kararının numarasının bulunmaması tek başına bu kararın geçersizliğini doğuran bir neden değildir.

İhale komisyonunun anılan firmadan tamamlamasını istediği bir diğer belge de, A.H.L. Serbest Bölge Şubesi adına vergi borcu bulunmadığına dair belgedir.

Firma, merkezinin ve şubelerinin kayıtlı olduğu Ankara ili Vergi Dairesinden vergi borcu bulunmadığına dair belgeyi temin etmiş ve ihale komisyonuna aynı şekilde sunmuştur. Ancak ihale komisyonu bu belgeyi A.H.L. Serbest Bölge Şubesi adına düzenlenmediği gerekçesiyle kabul etmemiştir.

Oysa burada Kurumlar Vergisi mükellefi şube değil, İth. İhr. Müm. A.Ş.’dir. Çünkü 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 20 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında “Mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım ve satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı sair işyerleri için, bunların müstakil muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi, ayrı beyanname verilmez.”, 21 inci maddesinin 4 üncü fıkrasında “Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi: 1. Tam mükellefiyette, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu

yerin;..... bağı olduğu vergi dairesidir.” ve 26 ncı maddesinde de “Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur.” hükümleri yer almak suretiyle açıkça belirtildiği üzere, şubeler için ayrı beyanname düzenlenmemekte, mükellefin kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yer, bağı olduğu vergi dairesini oluşturmaktadır.

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde değişiklik yapan 5084 sayılı yasa ile serbest bölgelerde bulunan firmaların bu bölge dışındaki faaliyetleri ve bu bölge içinde elde edilse bile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirleri vergiye tabi hale gelmişlerdir. Dolayısıyla, bu bölgelerde faaliyet gösteren firmalar da 06.02.2004 tarihinden itibaren vergi mükellefi olmuşlardır. Ancak bu durumun Kurumlar Vergisi Kanunundaki genel hükümlere bir etkisi yoktur. Yani serbest bölgede şubesi bulunan firma, şubenin 5084 sayılı kanun kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla vergi mevzuatına tabi olacaktır ancak bu şube yine merkezin bulunduğu yerdeki vergi dairesine bağı olacak ve ayrı beyanname verme yükümlülüğü de bulunmayacaktır. Şubeye ait muhtasar beyanname merkezle birlikte, merkezin ve şubenin de bağı olduğu vergi dairesine verilecektir. Bu nedenle vergi borcunun bulunmadığına dair belge şirket adına verilmektedir. Kısaca ihale komisyonunun istediği şekilde bir belgenin temini yasal olarak mümkün değildir.

İhale komisyonu bütün bunlara rağmen, ilk belgede olduğu gibi, vergi borcu olmadığına ilişkin belgeyi de kabul etmeyerek, ihaleye katılan üç firmadan en düşük fiyatı teklif eden firmayı değerlendirme dışı bırakmıştır.

Söz konusu firmanın sözleşme dosyasında yer alan Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne hitaben yazdığı tarihli yazıdan, eksik belgelerin sürenin yetersizliğinden dolayı önce fax çekmek suretiyle ulaştırıldığı; hafta sonu tatilini müteakip elden teslim edildiği anlaşıyorsa da; ihale komisyonunun faxla ulaştırma konusunda bir tereddütünün olmadığı anlaşılmaktadır. Çünkü ne kararında ne de firmaya yazdığı tarihli yazıda bu hususa yer verilmemiştir. Kaldı ki Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü de eksik belgeleri fax çekerek firmalara bildirmiştir. Öte yandan isteklilere verilen süre sadece iki gündür. İhale komisyonunun firmalara tanınan süreden tam 26 gün sonra 28.7.2004 tarihinde ihaleyi sonuçlandırdığı düşünülecek olursa, tanınan sürenin makul bir süre olmadığı da görülecektir.

Sonuç olarak, ihaleye katılan üç firma arasında en düşük fiyatı teklif eden A.Ş. A.H.L. Serbest Bölge Şubesinin, idarece eksik olduğu tespit edilerek tamamlanması istenen belgelerini kendilerine tanınan süre içerisinde idareye sunmuş olmasına rağmen, ihale dışı bırakılması nedeniyle sözleşmenin tescil edilmemesi gerektiğine, karar verildi.